

Universidad San Francisco de Quito

Colegio de Jurisprudencia

**La Tributación de las Ganancias Ilícitas y el Incremento
Patrimonial no Justificado en el Ecuador**

Ruth Zaida Muñoz Orellana

Director

Dr. Javier Bustos

Tesis de grado presentada como requisito para la obtención del título de
Abogado

Quito

Noviembre de 2010.

© Derechos de Autor
Ruth Zaida Muñoz Orellana
2010

A mi padre por todo el apoyo, el amor, la preocupación y los sabios consejos que me han encaminado a terminar esta tesina.

A mi madre por el infinito amor y dedicación que me han acompañado a lo largo de toda mi carrera.

Y a mis hermanos, quienes nunca me han dejado sola y se han encargado de hacerme sonreír hasta en los momentos más difíciles.

Agradezco sobre todo a Dios por la fuerza y la tenacidad para terminar esta etapa de mi vida.

Agradezco a los grandes maestros que aportaron con la elaboración de la presente tesina, en especial, al Dr. Javier Bustos, quien siempre estuvo dispuesto a enseñarme y a dirigir el presente trabajo y a los doctores Luis Parraguéz, Javier Andrade y César Montaña por sus importantes ideas y criterios que fueron plasmados en el contenido de la tesina.

Agradezco a mi hermano, Santiago Muñoz quien me mostró el mundo del Derecho Tributario e impulsó mis primeros pasos como profesional.

Y a mis mejores amigas y amigos por todas las largas e innumerables noches que compartimos durante toda la carrera para que llegue este momento.

RESUMEN

La disertación desarrolla la Imposibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas por concepto de Impuesto a la Renta en el Ecuador. El Estado no puede ser partícipe de los rendimientos de una actividad que al mismo tiempo proscribe, menos aún puede legitimar estas conductas poniendo en tela de duda la vigencia de la norma prohibitiva y la unidad del ordenamiento jurídico. Además, los delincuentes no son propietarios del producto del delito, por ende, no existe capacidad contributiva. Por esto, el principio de igualdad fiscal otorga un tratamiento igual a iguales y desigual a quienes presentan capacidades contributivas y condiciones fácticas y jurídicas desiguales, como los criminales. De igual manera, podemos señalar el derecho a no auto-incriminarse, el principio de legalidad que no abarca actos ilícitos en hechos imponderables, y el comiso como tratamiento adecuado para la ganancia ilícita, como justificaciones de esta posición. Sin embargo, en el 2008 se introdujo la figura del Incremento Patrimonial no Justificado, (IPNJ) para determinar la renta oculta de los contribuyentes. Este procedimiento en la actualidad no está regulado adecuadamente, permitiendo la tributación de las ganancias ilícitas como riqueza no justificada. Por ello, se plantea también una solución a la problemática descrita, viabilizando el IPNJ sin incurrir en la imposición de ganancias criminales.

ABSTRACT

This dissertation develops the Impossibility of Illicit Profits Taxation related to Income Tax in Ecuador. The State cannot participate or perceive part of the yields of an activity that at the same it prohibits, less still can legitimize these conducts putting in doubt the force of the prohibitive norm and the unit of the legal system. In addition, delinquents are not owners of the product of the crime, therefore, taxpaying capacity or contributive capacity does not exist. By this, the fiscal principle of equality grants an equal treatment to equals and unequal treatment to those who present different taxpaying capacities and unequal factual and legal conditions, like the criminals. Similarly, we can indicate the right to avoid self-incrimination, the principle of legality that does not include illicit acts in taxable facts and the figure of confiscation as the adequate processing for the illicit profit, like arguments of this position. Nevertheless, in the 2008 the Not justified Patrimonial Increase (IPNJ) figure was introduced, to determine the hidden rent or income of the contributors. This procedure currently does not present an adequate legal regulation, therefore allows the taxation of illicit profits as unjustified income. Because of it, a solution to the problem described will be offered, making viable the IPNJ procedure, without incurring in taxation of criminal gains.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. IMPUESTO A LA RENTA.....	5
1.1. Conceptos Generales	5
1.1.1. Renta	6
1.1.2. Renta Lícita.....	8
1.1.3. Renta Ilícita.....	9
1.1.4. Impuesto a la Renta – Características	15
1.1.5. Potestad Impositiva.....	18
1.2. Teorías de Imposición de Renta.....	20
1.2.1. Teoría de la Renta Producto – Renta de la Fuente.....	20
1.2.2. Renta Incremento Patrimonial	23
1.2.3. Renta incremento Patrimonial + consumo. (teoría del balance.)	25
1.2.4. Teoría de Irving Fisher	28
1.2.5. Teoría del Informe Carter	29
1.2.6. Teoría de la Renta Mundial.....	30
1.3. Elementos.....	31
1.3.1. Hecho Imponible	31
1.3.2. Ganancia Gravada o Imponible	33
1.3.3. Exenciones	35
1.3.4. Supuestos de no Sujeción.....	37
1.3.5. Gastos Deducibles.....	39
1.3.6. Cálculo de la Base Imponible	41
1.3.6.1. Cálculo de la Base Imponible para Personas Naturales no obligadas a llevar contabilidad.....	43
1.3.6.2. Cálculo para la Base Imponible para Personas Naturales en Relación de Dependencia	44
1.3.6.3. Cálculo para la Base Imponible para Personas Naturales obligadas a llevar contabilidad y para Personas Jurídicas	45
1.4. Liquidación y Pago del Impuesto.....	46
1.5. Métodos de determinación.....	49
1.5.1. Directa.....	49
1.5.2. Presuntiva	50
CAPÍTULO II. FIGURA DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO, (IPNJ), COMO HABILITANTE PARA LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS ILÍCITAS	52

2.1.	Normativa y nacimiento de la Figura en el Ecuador	52
2.2.	Concepto.....	54
2.3.	Factor de Atribución del Impuesto a la Renta.....	58
2.4.	Proceso de determinación utilizado	65
2.5.	Procedimiento ideal utilizado dentro del IPNJ	66
2.6.	Declaración Patrimonial	77
2.6.1.	Concepto	77
2.6.2.	Normativa.....	77
2.6.3.	Condiciones.....	78
2.6.4.	Formulario de la Declaración Patrimonial.....	83
2.7.	Vierte la Carga de la Prueba	85
2.8.	Habilitante para la declaración de rentas ilícitas porque no ve origen de los fondos y esta cuestión le parece irrelevante.....	87
2.9.	Alcance del “Incremento Patrimonial No justificado”.....	90
2.10.	Deber de declarar y pagar el impuesto.....	92
CAPÍTULO III. TEORÍA DE LA FACTIBILIDAD DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DE ORIGEN ILÍCITO. (FTGI).....		94
3.1.	Concepto.....	94
3.2.	Justificaciones de la teoría	95
3.2.1.	Fin del Derecho Tributario y Deber de Contribuir	95
3.2.2.	Fines Extra Fiscales de los Impuestos.....	98
3.2.3.	Principios del Derecho Tributario	101
3.2.3.1.	Igualdad.....	101
3.2.3.2.	Capacidad Contributiva	106
3.2.3.3.	Principio de Generalidad.	112
3.2.4.	Hecho Imponible – Sujeción al Impuesto a la Renta.....	114
3.2.5.	Neutralidad de los Impuestos	117
3.2.6.	Conducta Ilícita no genera Ingreso Ilícito.....	119
3.2.7.	Autonomía del Derecho Tributario.....	122
CAPÍTULO IV. TEORÍA DE LA IMPOSIBILIDAD JURÍDICA Y ECONÓMICA DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DE ORIGEN ILÍCITO. (ITGI)		126
4.1.	Concepto.....	126
4.2.	Fundamentos de la Teoría.....	127
4.2.1.	Complicidad del Estado y Legitimación de la Actividad Ilícita.....	127
4.2.2.	Acercamiento a la Figura del Blanqueo de Capitales.....	131
4.2.3.	Antinomia Jurídica del Ordenamiento	136
4.2.4.	Principios Tributarios	138
4.2.4.1.	Principio de Legalidad.....	140

4.2.4.2.	Principio de Generalidad	147
4.2.4.3.	Principio de Igualdad	148
4.2.4.4.	Principio de Capacidad Contributiva	151
4.2.4.5.	Principio de Proporcionalidad	154
4.2.5.	Hecho Imponible – Ingreso Ilícito	154
4.2.5.1.	Invalidez del Hecho Imponible – Objeto ilícito, Nulidad de la Ley.....	158
4.2.5.2.	Condena Moral.....	160
4.2.6.	Ausencia de Propiedad	160
4.2.6.1.	Análisis de Modo	165
4.2.6.2.	Análisis del Justo Título	167
4.2.7.	Autonomía del Derecho Tributario - Unidad del Ordenamiento	170
4.2.7.1.	Aspecto civil	173
4.2.7.2.	Aspecto penal.....	174
4.2.7.3.	Efectos de la Separación.....	175
4.2.8.	Derecho a no Autoincriminarse	176
4.2.9.	Violación del Principio Non Bis in Idem.....	178
4.3.	Jurisprudencia y Derecho Comparado	180
4.4.	Breve aproximación a la teoría de la Tributación de las Ganancias Secundarias Provenientes de Bienes o de Rendimientos de actividades ilícitas.....	188

CAPÍTULO V. POSIBLE SOLUCIÓN FRENTE AL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO Y LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS ILÍCITAS. 191

5.1.	Proceso Determinativo por IPNJ - Indicios de renta proveniente de actividad ilícita	192
5.2.	Procedimiento a seguir.....	196
5.3.	Resolución, Dictamen, Auto, o Sentencia Absolutoria	201
5.3.1.	Regreso a la Administración Tributaria.....	203
5.3.2.	Interrupción de la Caducidad de la Facultad Determinadora.....	204
5.3.3.	Suspensión de la Prescripción de la acción de cobro de la Administración Fiscal	206
5.4.	Sentencia declaratoria de Ilicitud – Condenatoria de Delito	208
5.4.1.	Comiso, medida real sobre la capacidad económica de hecho.....	209
5.4.2.	Derecho a la Devolución por pago de lo no debido	214

CONCLUSIONES..... 221

BIBLIOGRAFÍA.....229

INTRODUCCIÓN

El Estado tiene la obligación de satisfacer todas las necesidades de la sociedad y del aparato gubernamental. . Para cumplir con estas actividades el mismo requiere de ingresos de diversa índole, que le permitan financiar su funcionamiento. La principal fuente para dichos gastos son los impuestos con los que contribuyen los ciudadanos, tributos provenientes de los ingresos obtenidos de las distintas actividades lícitas económicas y comerciales que estos desempeñan. Sin embargo, existen ocasiones en las que los ingresos del Estado provenientes de la recolección de impuestos no son suficientes y el Estado debe endeudarse para cumplir, obteniendo créditos de distintas organizaciones.

Se ha llegado a constatar en varias ocasiones que gran cantidad de contribuyentes, hacen todo lo que está a su alcance para tributar lo menos posible, utilizan mecanismos contables, jurídicos, económicos, y algunas ficciones para ocultar sus ingresos y de esta manera evadir la carga tributaria real que les corresponde, perjudicando al Fisco. Del mismo modo, las organizaciones criminales a través de la historia han percibido enormes cantidades de dinero por los negocios ilícitos que manejan, estos ingresos por lo general no han tributado ni han contribuido con las arcas fiscales de los Estados y los delincuentes han disfrutado de la protección y de las garantías ofrecidas por los Estados a todos los ciudadanos de los mismos.

En el momento en que el Estado no puede solventar el Gasto Público, nace la interrogante sobre si los ingresos provenientes de actividades ilícitas, tipificadas en el ordenamiento jurídico ecuatoriano como delitos, deben tributar y contribuir con la cobertura del gasto público del aparato gubernamental. A este punto, la doctrina y jurisprudencia del Ecuador no ofrece análisis alentadores; mientras que la doctrina y jurisprudencia internacional se encuentran sesgadas, sin que pueda identificarse uniformidad de criterios o posiciones.

La legislación fiscal del Ecuador poco o nada, expone sobre la Imposición de las ganancias provenientes de delitos. Recientemente en el año 2008 de manera indirecta se afectó el tema con la Ley Reformatoria de la Equidad Tributaria que introduce la figura de la declaración patrimonial, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta Oculta de personas naturales. El procedimiento para el efecto es el cálculo del Incremento Patrimonial no Justificado. Este mecanismo de determinación presuntivo, no encuentra mayor regulación o reglamentación en nuestro país, por lo que podrían incorporarse en la base imponible del impuesto a la renta cualquier tipo de ganancias, sin consideraciones de la fuente productora, que de alguna manera puede constituir un incremento patrimonial. La escasa fundamentación jurídica para este procedimiento se encuentra establecida en los artículos 23 num 5 y 40-A de la LORTI, el art. 69 de su Reglamento y la Resolución No. NAC-DGER2008-1510 del Servicio de Rentas Internas, relativa al contenido y procedimiento de la declaración patrimonial.

Sin embargo, a mi criterio, existen gran cantidad de aristas independientes del ordenamiento jurídico ecuatoriano, que serán debidamente desarrolladas en la presente disertación; y que en su conjunto, niegan la posibilidad de la tributación de ganancias ilícitas

por variadas razones, justificaciones o fundamentos de naturaleza jurídica, económica y social, que requieren ser considerados previo al establecimiento del hecho imponible de un tributo en la legislación nacional.

Uno de estos fundamentos constituye la teoría del Estado-Cómplice, en la que el Estado obtiene beneficios directos de la conducta ilícita al lucrar por medio de la imposición fiscal de los ingresos provenientes de este tipo de actividades, llegando desde cierta perspectiva incluso a legitimarlas y a ser partícipe del delito de lavado de activos.

De la misma manera, cabe mencionar la preponderancia del principio de legalidad en el Derecho Tributario, bajo el cual el Estado y cada una de sus instituciones pueden actuar únicamente de conformidad a lo que expresamente señala la ley. La naturaleza del Derecho Tributario amparada en el destacado principio de legalidad, no permite interpretaciones extensivas de las normas para extender la consideración como hechos imponibles a ingresos ilícitos. Resulta oportuno resaltar la ilegalidad que abarcaría un hecho imponible que incluye el gravamen fiscal sobre rentas originarias de Actos Ilícitos, incorporando dentro de nuestra legislación hechos imponibles resultantes de negocios jurídicos con objeto ilícito.

Es necesario exponer también que el factor de atribución del impuesto a la renta es el derecho de propiedad sobre los bienes o sobre la ganancia, circunstancia indispensable para viabilizar la tributación. Los criminales no tienen derecho de dominio sobre los frutos producidos por el delito, en razón de que no existen los elementos indispensables ni de la tradición ni del título, por lo que no puede transferirse la propiedad sobre dichos bienes. Los negocios jurídicos de esta naturaleza son nulos, en virtud de la presencia de objeto ilícito, situación que retrotrae la realidad y los efectos jurídicos y económicos al estado anterior a la celebración de los mismos. Si un contribuyente no tiene propiedad sobre la ganancia que pretende someterse a imposición, no tiene capacidad contributiva; y por ende, no hay hecho imponible ni nace la obligación fiscal o el deber de contribuir.

A lo largo de la presente tesina se analizarán con mayor detenimiento cada una de las justificaciones de la posición adoptada, que apoya la Imposibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas en el Ecuador y se planteará una posible solución a la problemática legal del

Incremento Patrimonial no Justificado y la Tributación de las Ganancias Ilícitas, impidiendo que el Estado pueda participar de estas ganancias ilegales.

El primer capítulo de la tesina, ofrece un acercamiento a la institución jurídica del Impuesto a la Renta con sus elementos. Se incluye el concepto de renta, el hecho imponible, la teoría de la imposición, entre otros factores que se relacionen con la hipótesis planteada.

El segundo capítulo por su parte, expone la Figura del Incremento Patrimonial no Justificado; y en razón, de la ausencia de reglamentación para este método de determinación presuntivo se realiza un alcance a las legislaciones internacionales que contienen disposiciones avanzadas en la materia, como la Española y la Italiana. Se intenta dejar un precedente sobre como debería operar este procedimiento en el Ecuador.

La teoría a favor de la Factibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas se encuentra rescatada y debidamente desvirtuada en el tercer capítulo, mientras que la posición sustentada en la presente investigación, a favor de la teoría de la Imposibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas se detalla con detenimiento en el cuarto capítulo de la disertación.

Finalmente, el quinto capítulo busca establecer una posible solución a la problemática encontrada con la incorporación del Incremento Patrimonial no Justificado, para impedir que la carga impositiva recaiga sobre ingresos criminales. Se busca mantener la armonía del ordenamiento jurídico y dar el tratamiento adecuado a las ganancias delictivas de conformidad a las instituciones y herramientas que la propia legislación ha destinado para el efecto, como el comiso y la confiscación de índole penal.

CAPÍTULO I. IMPUESTO A LA RENTA

1.1. Conceptos Generales

Con el objeto de delimitar el alcance del presente trabajo investigativo es necesario establecer algunos conceptos generales que nos permitirán analizar la figura jurídica de la Tributación de las Ganancias Ilícitas dentro del ámbito del Impuesto a la Renta en el Ecuador.

A continuación se desarrollarán conceptos como el de renta, renta lícita, renta ilícita, impuesto a la renta y potestad impositiva, en relación a la hipótesis adoptada.

1.1.1. Renta

En primer lugar, cabe destacar que se suele emplear como renta a gran cantidad de vocablos similares como: rédito, ganancia, utilidad, enriquecimiento, beneficio, o rendimiento económico.¹ De la misma manera, se ha entendido que la renta o “ganancia representa el incremento del patrimonio de quien la obtiene.”² Se distingue de la definición ofrecida por Raimondi que la renta atiende a un concepto de beneficio económico que aumenta el patrimonio de la persona que la percibe, ya sea por el ingreso de capital o por la adquisición de bienes y servicios.

Tulio Rosembuj, ofrece una noción preliminar de este concepto en el que destaca que renta constituye “cualquier forma de riqueza nueva que afluye a una persona física durante un período de tiempo”³, dentro de esta conceptualización se entiende por renta cualquier beneficio o ingreso que enriquezca a una persona natural o jurídica dentro de un período determinado de tiempo, o ejercicio impositivo.

Por otro lado, Cabanellas destaca a la Renta como “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.”⁴ Al mismo tiempo, define a la Ganancia como “adquisición de bienes mediante el trabajo o actividad lucrativa. Utilidad, provecho, beneficio.”⁵ De las definiciones citadas se desprende que la doctrina jurídica ha entendido a la renta como un ingreso regular como contraprestación del trabajo o de una inversión, de la explotación de una propiedad o del ejercicio de un derecho, en un principio; sin embargo, posteriormente se ha extendido la concepción de renta hacia cualquier clase de ganancia, incluso eventual o esporádica que constituye el resultado del trabajo dentro de una actividad lucrativa. El impuesto a la renta en la tendencia actual que se vislumbra a nivel mundial grava

¹ Cfr. RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto a las Ganancias*, Depalma, 3^{ra} ed., Revisada y Ampliada, Argentina, 2000, p. 07.

² RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto...*, op.cit., p.103.

³ ROSEMBUJ, T.: *El Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, 2^{da} ed., España, 1992, p. 73.

⁴ CABANELLAS DE TORRES, G.: *Diccionario Jurídico Elemental*, Heliasta, 16 ed., Argentina, 2003, p. 347.

⁵ CABANELLAS DE TORRES, G.: *Diccionario Jurídico...*, op.cit., p. 178.

cualquier tipo de renta o beneficio económico, dejando de lado el carácter regular o eventual de la ganancia para el efecto⁶ y la legislación ecuatoriana como veremos en los siguientes apartados no se aparta de este precepto.

La misma concepción de renta, la encontramos en el estudio que el maestro Giuliani Fonrouge, desarrolla de la legislación argentina sobre el alcance y aplicación del impuesto a las ganancias. Se considera como ganancias a efectos de la ley argentina 11.682: a) los rendimientos, beneficios, rentas o enriquecimientos provenientes de actividades a título oneroso sean o no habituales y b) los premios, beneficios, o recompensas que provengan de juegos de azar, apuestas, concursos o cualquier actividad eventual que mantengan coherencia con el ordenamiento jurídico. En este sentido, entran a formar parte de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, todos los rendimientos obtenidos de conformidad con la ley por el contribuyente dentro del ejercicio fiscal.⁷ Nuevamente, se desprende de la doctrina internacional y de la legislación en la materia que únicamente se encuentran comprendidos dentro del concepto de renta, incluso del contemporáneo y más extenso concepto de ganancia, los rendimientos, réditos y beneficios provenientes de actividades reconocidas y amparadas por el ordenamiento jurídico, que percibe un contribuyente dentro de un período impositivo.

Al referirnos a actividades reconocidas y amparadas por el ordenamiento jurídico nos referimos a actividades productivas legales, o que no se encuentren expresamente prohibidas por la legislación pertinente como es el caso de los delitos o actividades criminales. Dentro de este supuesto se involucran todos los negocios jurídicos típicos o atípicos válidos y legales a los que un contribuyente se puede dedicar.

En conclusión, y de acuerdo a los postulados rescatados en líneas anteriores, podemos exponer nuestro propio concepto de renta, el mismo que incluye: los ingresos, ganancias, rendimientos, beneficios habituales o eventuales, provenientes de una actividad lucrativa reconocida y amparada por el ordenamiento jurídico que incrementa el patrimonio de una

⁶ Cfr. GIULIANI FONROUGE, C. Y NAVARRINE, S.: *Impuesto a las Ganancias*, Depalma, Argentina, 1976, p. 63.

⁷ Cfr. GIULIANI FONROUGE, C. Y NAVARRINE, S.: *Impuesto a las...*, op.cit., p. 64-65.

persona en un determinado período de tiempo. Esta riqueza de propiedad del contribuyente, es la llamada a tributar y contribuir con las arcas fiscales bajo el Impuesto a la Renta.

1.1.2. Renta Lícita

Otro de los conceptos que es necesario establecer es el de renta lícita; para el efecto, recurrimos por segunda ocasión al trabajo doctrinario del maestro Cabanellas, el mismo que ofrece una definición de lo legal y lo lícito en el ámbito jurídico, factor que nos encaminará hacia la formulación de la significación de “renta lícita”.

Se comprende como legal “lo mandado por la ley, lo contenido en ella, conforme a su letra o espíritu, legítimo, lícito”⁸, se entiende por lícito lo “justo, legal, jurídico, permitido, razonable, según justicia, conforme a razón, de la calidad mandada, moral.”⁹

En este sentido, se puede definir a la “renta lícita” como aquella utilidad, ganancia, rendimiento, beneficio económico generado por una fuente lucrativa, trabajo o actividad legítima, justa, moral, permitida por la ley, denotando una relación directa con el concepto de propiedad de los frutos del trabajo justo de conformidad con el derecho y la legalidad. No podemos hablar de renta lícita cuando esta utilidad se ha generado o se ha producido a partir de la realización de una actividad prohibida o condenada por el ordenamiento jurídico.

Cabe resaltar que este tipo de rentas son las que se encuentran sometidas a la imposición del impuesto a la renta en el derecho tributario del Ecuador, en razón, de que son verdaderos indicadores de capacidad contributiva porque estos beneficios forman parte del patrimonio del contribuyente no en mera posesión sino en propiedad o dominio, como analizaremos a profundidad más adelante en el presente trabajo.

⁸ CABANELLAS DE TORRES, G.: *Diccionario Jurídico...*, op.cit., p. 228.

⁹ CABANELLAS DE TORRES, G.: *Diccionario Jurídico...*, op.cit., p. 239.

1.1.3. Renta Ilícita

En líneas anteriores, se efectuó un acercamiento a la conceptualización de la expresión de renta ilícita. Para ahondar en la definición nos remitimos a la descripción de lo ilegal y lo ilícito. Se entiende por ilegal lo “contrario a la ley, prohibido por ella, delictivo; aún cuando el delito constituya en realidad adaptación a la ley penal, ilícito”¹⁰, en el mismo sentido se conoce como ilícito “lo prohibido por la ley a causa de oponerse a la justicia, a la equidad, a la razón o a las buenas costumbres, ilegal, inmoral, contrario a pacto obligatorio.”¹¹ De los conceptos recogidos se desprende con claridad que algo ilícito se intuye como algo ajeno al sistema de derecho, contrario a las previsiones legales, a la moral y a las buenas costumbres.

En concordancia con los criterios mencionados podemos concluir que la expresión “renta ilícita” consiste en un ingreso o rédito proveniente de una fuente o actividad ilícita o prohibida por nuestro ordenamiento jurídico.

En relación a lo anteriormente expuesto, cabe mencionar que dentro de la doctrina jurídica se ha ofrecido una definición de acto ilícito, en consideración a la mencionada actividad ilícita de la que proviene la renta, como el acto:

Reprobado o prohibido por el ordenamiento jurídico; el opuesto a una norma legal o a un derecho adquirido. La violación del derecho ajeno. La omisión del propio deber. El daño causado por culpa o dolo en la persona de otro, o en sus bienes y derechos. El contrario a las buenas costumbres y a los principios imperativos de un núcleo organizado. El delito [...]¹²

Se desprende que un acto o actividad ilícita se considera aquella contraria al ordenamiento jurídico, prohibida por la ley, de esta manera ilegal y reprobada por el Estado de Derecho.

Cabe destacar, que los rendimientos provenientes de las actividades o actos ilícitos pueden ser de índole civil, como es el caso de los cuasidelitos y otras infracciones civiles menores, o penal, frente al caso de los delitos y contravenciones, de tal manera que cada uno de estos ilícitos tiene un tratamiento particular. Podemos afirmar de manera categórica que un ilícito

¹⁰ CABANELLAS DE TORRES, G.: *Diccionario Jurídico...*, op.cit., p. 194.

¹¹ CABANELLAS DE TORRES, G.: *Diccionario Jurídico...*, op.cit., p. 195.

¹² CABANELLAS DE TORRES, G.: *Diccionario Jurídico...*, op.cit., p. 23.

civil no constituye un delito; sin embargo, este acto no deja de ser contrario al ordenamiento jurídico y es vetado por la legislación. A continuación expondremos la distinción existente entre estos dos tipos de actos ilícitos y a lo largo del desarrollo de este trabajo nos centraremos en cual es el tratamiento que se le debe dar a las ganancias provenientes de actos ilícitos de naturaleza penal o tipificados como delitos, dentro del ámbito del derecho tributario en concordancia con la legislación de la República del Ecuador.

Bajo esta misma línea, debemos destacar que en el presente trabajo no se incluirá a profundidad el análisis de tributación de las ganancias provenientes del lavado de dinero, es decir fondos que si bien provienen de actividades ilícitas son reinvertidos o reinsertados en actividades lícitas y amparadas por la ley, con el objeto principal de introducirlos de forma “limpia” en el circuito económico normal del mercado.¹³ De esta manera, no se tomará en consideración la tributación de las ganancias secundarias tanto de aquellas provenientes del lavado de capitales como aquellas que pueden producir los bienes adquiridos con la ganancia ilegal. La interrogante de si la ganancia lavada o lícita a la vista de la actividad en la que se introduce es o no objeto de tributación, a mi consideración debe ser resuelta en un análisis más detallado y minucioso dentro de otro trabajo investigativo de esta naturaleza.

Sin embargo, cabe citar la distinción que desarrolla la doctrina tributaria para efectos de la imposición del impuesto a la renta, sobre los actos ilícitos **que** constituyen delito de los actos ilícitos que no se acercan a ningún tipo penal, no obstante, no dejan de ser reprobados por el ordenamiento jurídico.

Maestros de la altura de Galarza han destacado la distinción mencionada, reafirmando 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 **botín 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

¹³Cfr. GALARZA, C. J.: “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, 2008, p. 279.

delincuente, se ha eliminado la capacidad contributiva y de ninguna manera se considera procedente la imposición. En su defecto, en situaciones donde no exista una condena penal y no tenga lugar el comiso de los bienes del presunto delincuente, podrá abrirse la puerta a las diferentes acciones de responsabilidad civil, que con su alcance indemnizatorio tienen el mismo efecto de mermar la capacidad contributiva del contribuyente, imposibilitando la tributación.¹⁴ Es así, que podemos concluir que la tributación de las ganancias de origen ilícito se encuentra vetada no únicamente por nuestro ordenamiento jurídico sino como podemos ver reconocen su imposibilidad, varios estudiosos versados en la materia.

De cualquier manera, en este punto me permito adelantar a breves rasgos parte de la solución que se planteará oportunamente en el quinto capítulo de la tesina tomando en consideración los criterios rescatados del citado autor, que señalan que en el caso de que la capacidad contributiva del presunto criminal no se vea afectada por la figura del comiso, en razón de la inexistencia de una sentencia condenatoria, estas ganancias que ya no son de origen ilícito deberían someterse a tributación, lo mismo sucedería en casos de comiso parcial donde todo el patrimonio que no ha sido objeto de esta figura se entiende que es lícito y no se encuentra relacionado con la figura penal, por lo que no encontramos impedimentos para su imposición. En el mismo sentido, en el supuesto de haber declarado y pagado impuestos sobre rendimientos de origen delictual, después de la obtención de la condena, correspondería aceptar la figura de devolución por pago indebido de tributos. Como veremos en los siguientes capítulos con mayor detalle esta es la posición soportada en la presente tesina, donde se apoya la imposibilidad de la tributación de las ganancias ilícitas.

Cabe señalar que Galarza, de conformidad con los criterios de la doctrina penal, comprende que para que jurídicamente exista un delito, debe existir una declaración judicial que lo reconozca, caso contrario se vulneraría el principio de inocencia, garantía de cualquier Estado de Derecho.¹⁵ Esta situación, nos lleva a concluir de manera anticipada otra arista de la solución al problema, en caso de que la Administración Fiscal encuentre cualquier tipo de

¹⁴ Cfr. GALARZA, C. J.: “La Tributación de los Actos Ilícitos”, en la obra colectiva coordinada por ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, RAMIRO M. RUBINSKA, *Derecho Penal...*, op.cit., p. 280-281.

¹⁵ *Ibidem*, p. 281.

indicios que nos hagan pensar en la existencia de una actividad ilícita involucrada con la ganancia, esta debe comunicar esta circunstancia a la autoridad penal competente para que se inicien las investigaciones del caso y detener cualquier proceso determinativo mientras se resuelve sobre la existencia del delito. Para el efecto, a lo largo del último capítulo se desarrollarán todos los aspectos relacionados con el supuesto en materia fiscal, como la interrupción del plazo de caducidad de la facultad determinadora y la interrupción de la prescripción de la acción de cobro de la Administración Fiscal; así como, circunstancias del proceso penal, como la presunción de inocencia.

No podemos dejar de lado, que la presunción de inocencia se traduce al ámbito impositivo, como presunción de ingreso lícito. Esta presunción se reafirma con la observación de indicios y la búsqueda de pruebas dentro de la etapa de investigación y posteriormente dentro del proceso penal, porque el contribuyente es inocente hasta que se demuestre lo contrario. Es así, que la presunción de ingreso lícito al igual que la presunción de inocencia admiten prueba en contrario que viene a materializarse en la identificación de los indicios de operaciones ilícitas y el posterior proceso penal que lo demuestra. Mientras no exista una declaración de ilicitud previa a la sentencia condenatoria, no se vulnera el principio de inocencia y tanto el ente público como la justicia penal tienen el derecho de inspeccionar las actuaciones de los sujetos para verificar la existencia de delitos.

Los ilícitos que no constituyen delito, también son desarrollados por este autor, incluyen dentro de estos, todos los actos contrarios al sistema de derecho, que no tienen un tipo penal establecido. Principalmente hablamos de los ilícitos de naturaleza civil y administrativa. Se ha destacado en consideración a estos ilícitos, que por su inferior grado de ilicitud son meros supuestos de anulabilidad, por lo que los actos son plenamente válidos hasta que se declare judicialmente su nulidad. En este sentido, si llega a declararse la nulidad y desaparecen los efectos económicos del acto jurídico en cuestión, en consideración de que el efecto directo de la nulidad es que esta figura jurídica retrotrae la realidad jurídica al estado anterior de las cosas, antes de que se materialice el acto, no tendría cabida la tributación en razón de que no habría capacidad contributiva. Dentro de esta modalidad de actos ilícitos no entran a participar la responsabilidad civil ni el comiso, porque su grado de ilicitud es mínimo y las circunstancias no

lo ameritan, en este sentido no hay ningún detrimento a la capacidad contributiva por lo que debe tributar. El tratamiento que le da la norma jurídica es menos rígido y más flexible, permitiendo su tributación mientras no se demuestre la ilicitud en el ámbito judicial.¹⁶

Este es el caso de instituciones civiles como la lesión enorme que involucran un enriquecimiento injusto. Esta figura al no ser declarada en sentencia judicial, firme y ejecutoriada, viabiliza la tributación de las ganancias lícitas, porque no tienen lugar las restituciones o la responsabilidad civil que prevé para estos casos el derecho civil; y además, porque se caracterizan por presentar un grado de ilicitud mínimo y de naturaleza civil. Esto no sucede en cambio, cuando nos enfrentamos al delito tipificado de enriquecimiento ilícito, que al ser una actividad criminal, le corresponde un tratamiento penal, empleando herramientas como el comiso y la confiscación para retirar la ganancia proveniente del delito.

Como ya mencionamos no encontramos mayor conflicto con la tributación de este tipo de ganancias que mientras no sean declaradas judicialmente, son perfectamente válidas y su grado de ilicitud no es de trascendencia por lo que no obstaculiza la tributación. En cambio, los actos ilícitos de naturaleza penal contienen una suerte de nulidad intrínseca (objeto y causa ilícita) y su grado de ilicitud es tan grave que el mismo ordenamiento ha previsto figuras jurídicas distintas, como el comiso y la confiscación, para acabar con las ganancias ilícitas provenientes de actividades criminales.

En concordancia con lo anteriormente expuesto, la Corte Suprema de Justicia, actual Corte Nacional de Justicia del Ecuador, en algunas sentencias de casación, se ha pronunciado sobre la respectiva diferenciación entre los ilícitos de naturaleza penal y los de índole civil, haciendo mención expresa a la figura de los cuasidelitos dentro de la legislación del Ecuador. Cabe citar para el efecto, la sentencia de casación publicada en la Gaceta Judicial del Año CII, Serie XVII, No. 7, Página 1853, el 29 de Agosto del 2001 en la ciudad de Quito.

El artículo 1480 de este Código incluye entre las fuentes de las obligaciones a los delitos y cuasidelitos, que son los hechos que han inferido injuria o daño a otra persona; el artículo 2211 determina que: "Las obligaciones que se contraen sin convención, nacen, o de la Ley, o del hecho voluntario de una de las partes. Las que nacen de la Ley se expresan en ella. Si el hecho de

¹⁶ *Ibíd.*, p. 282.

que nace es lícito, constituye un cuasicontrato. Si el hecho es ilícito y cometido con intención de dañar, constituye un delito. *Si el hecho es culpable, pero cometido sin intención de dañar, constituye un cuasidelito*", y el artículo 2241, invocado por el actor, determina que "el que ha cometido un delito o cuasidelito que ha inferido daño a otro, está obligado a la indemnización". De estas disposiciones, un tanto dispersas, se deducen las características fundamentales del delito y del cuasidelito en nuestra legislación civil: a) *Son una de las fuentes de las obligaciones; b) La responsabilidad a que dan lugar es extra contractual; c) Se trata de hechos ilícitos cometidos por una persona; d) Debe haber una relación de causalidad entre tales hechos y el daño, patrimonial o no patrimonial, inferido a otro; e) Aunque el delito es cometido con intención de dañar, es decir con dolo, y el cuasidelito sin tal intención, pero sí con culpa, la ley no distingue esta diferente situación de intencionalidad para efectos de la responsabilidad del hecho; f) Esta responsabilidad se concreta en la obligación de indemnizar a la víctima por el daño sufrido, obligación que debe entenderse como la manera de reparar dicho daño.* [la cursiva me corresponde]

Del texto de la sentencia recogida, se comprende la diferencia real entre los ilícito de naturaleza civil y penal. La distinción se fundamenta en la intencionalidad de causar daño existente en todos los delitos y la culpa en los ilícitos civiles, en los que no existe dolo por lo que el grado de ilicitud es mucho menor.

La Corte Suprema de Justicia, agrega en otra sentencia de casación publicada en la Gaceta Judicial del Año CI, Serie XVII, No. 4, Pág. 1005, Quito, el 1 de septiembre de 2000, el tema de la culpabilidad de los cuasidelitos o "ilícitos civiles" en términos de previsibilidad del daño:

El dolo generador del delito civil, *como la culpa constitutiva del cuasidelito* de la misma especie, deben consistir en actos o manifestaciones de la voluntad positivos y formalmente determinados a causar el daño que se reclama'. *'Es de la esencia de la culpa la previsibilidad. Hay ausencia de culpa cuando el hecho ilícito no ha podido ser previsto racionalmente.* Si el resultado no ha podido ser previsto por el reo, mal puede ser impugnado. En consecuencia, si el hecho que motiva el proceso esta constituido por una combinación de factores que el procesado no pudo prever sería un error de derecho calificarlo de cuasidelito". Es una cuestión del hecho de la causa y por lo mismo de la exclusiva competencia de los jueces de instancia, establecer si un determinado suceso tiene o no los caracteres de imprevisto y de resistencia imposible para confirmar un caso fortuito o de fuerza mayor [...] [el énfasis me corresponde]

Al parecer, lo que adquiere relevancia para el planteamiento de la tributación de las actividades ilícitas es el grado de ilicitud del acto jurídico y el tratamiento que la misma ley prevé. En los delitos existe dolo, conciencia y deseo de causar daño a otra persona, ilicitud total; en los ilícitos civiles no existe la intención pero la negligencia o descuido causó un daño, que merece reparación y resarcimiento, y este daño era totalmente previsible.

En síntesis, podemos afirmar que a los cuasidelitos les corresponde la aplicación de la responsabilidad civil, que de no suceder esto en sentencia judicial, entonces se da paso a la

tributación; situación similar a la de los actos ilícitos civiles menores. En cambio, a los delitos les corresponde la aplicación de las penas accesorias del comiso y la confiscación y en ningún caso la aplicación del gravamen impositivo.

Como ya destacamos no ahondaremos más en el tratamiento fiscal de las ganancias provenientes de ilícitos civiles, sino que simplemente nos limitaremos al tratamiento de las actividades de naturaleza delictual, con el dolo como elemento de la esencia.

Finalmente, considero que las rentas precedentes de orígenes delictuales se alejan del criterio de propiedad que proponen las ganancias provenientes de actividades lícitas, en la medida en la que el modo y el título de la transferencia del dominio de estos ingresos o bienes muebles o inmuebles, como analizaremos en los posteriores capítulos, se encuentran afectados por vicios de nulidad, en consideración al objeto y causa lícita de los mismos. **Se concluye de esta manera que no existe un derecho de propiedad de estos bienes; aunque existe tenencia, uso y disfrute de los mismos, en ningún momento se pueda afirmar que existe disposición de las cosas,** por lo que a primera vista no sería factible su tributación por la ausencia de capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto a la renta.

1.1.4. Impuesto a la Renta – Características

De forma breve y concreta resaltaremos los aspectos o características más importantes de la configuración del Impuesto a la Renta, con el objeto de obtener respuestas conclusivas sobre la tributación de las ganancias ilícitas.

Como destaca Ferrara citado por Dino Jarach, desde la concepción filosófica e histórica del impuesto, este nace como una contribución o contraprestación por los servicios que el Estado ofrece a sus ciudadanos.¹⁷ Por consiguiente, cada individuo que forma parte de la sociedad y es protegido y amparado por el Estado, debe aportar al sostenimiento del mismo con parte de los ingresos que percibe por medio de la tributación. Esta obligación o deber de contribuir, ha servido de fundamento para la creación de algunas figuras tributarias que

¹⁷ Cfr. JARACH, D.: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, 3^{ra} ed., Argentina, 1996, p. 14.

permiten la recaudación de impuestos y al mismo tiempo la delimitan, como es el caso de la potestad impositiva de los Estados.

El impuesto a la renta nace como un gravamen impuesto por el Estado a los rendimientos que obtienen las personas por la realización o desempeño de sus trabajos, entendiéndose estos como justos y acordes a la ley y la moral.

Autores de la talla de Calvo Ortega se han pronunciado sobre el impuesto a la renta destacando algunos caracteres fundamentales del mismo como que “es un tributo de carácter *directo* y naturaleza *personal y subjetiva* que grava la renta de las personas físicas.” [el énfasis me pertenece]¹⁸

El impuesto a la renta es personal en la medida en la que se le aplica a un determinado sujeto pasivo, y de la actividad **productiva** de este depende **únicamente** la determinación de la renta gravable menos los gastos deducibles correspondientes. **De esta manera, podemos manifestar que el impuesto a la renta recae sobre la riqueza de las personas en particular y no sobre las transacciones, por lo que la dependencia directa al sujeto pasivo evidencia el carácter personal del mismo.** La consideración del sujeto pasivo es trascendental para determinar el impuesto causado.¹⁹ En este sentido, solamente podemos tributar sobre los ingresos que efectivamente percibimos y nos pertenecen, caso contrario nos enfrentaríamos a un escenario de la tributación de la renta ajena.

Por esto, un profesional para efectos de la imposición toma en consideración las facturas por servicios profesionales que este presta, es decir, los ingresos que este percibe lícitamente por su actividad y de ninguna manera se abre la puerta a que la tributación se efectúe respecto de las rentas de su padre, porque la característica elemental del tributo no es que este sea impersonal, sino que quien genere legalmente dicha renta debe responder fiscalmente por ella.

¹⁸ CALVO ORTEGA, R.: “Naturaleza”, 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, 1995, p. 35.

¹⁹ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “Naturaleza”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios...*, op.cit., págs. 36-38.

En este sentido, únicamente las rentas lícitas que percibe y forman parte de su patrimonio formarán parte de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta no pudiendo incluir ni ingresos de terceros menos aun gastos deducibles que no sean efectuados por el titular para obtener, mantener, mejorar el ingreso de conformidad con el art. 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. .

En la misma línea Calvo, destaca que el Impuesto sobre la renta es un impuesto directo, debido a que el sujeto pasivo se encuentra perfectamente determinado y sobre las rentas de su actividad se calcula el impuesto. No existe de esta manera una traslación de la carga impositiva como ocurre en otros impuestos como el Impuesto al Valor Agregado.²⁰

Si **en** su defecto se permitiría la tributación de las ganancias ilícitas por medio del impuesto a la renta, se desnaturalizaría totalmente el impuesto, porque al final se trasladaría la carga fiscal al delincuente quien no es el verdadero propietario de los bienes producto de la delincuencia. La naturaleza misma del impuesto a la renta como se describe en el párrafo anterior no permite la traslación del gravamen fiscal sino que la carga tributaria debe ser soportada directamente por el titular del derecho de propiedad de los bienes, en el caso de los rendimientos de las actividades ilícitas el Estado.

El citado Autor finalmente, subraya la cualidad que tiene el impuesto a la renta como un impuesto subjetivo, debido a que “tiene en cuenta para determinar la cuota tributaria, determinadas circunstancias específicas del contribuyente o de su familia.”²¹ De esta manera se consideran circunstancias personales y explícitamente subjetivas como los gastos personales, de vivienda, educación que afectan de manera directa su capacidad contributiva o en el caso de personas jurídicas la reinversión de utilidades o gastos de personal, que son circunstancias únicas y propias de cada contribuyente sin que se puedan confundir.

²⁰ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “Naturaleza”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios...*, op.cit., págs. 40-41.

²¹ CALVO ORTEGA, R.: “Naturaleza”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios...*, op.cit., p. 40.

1.1.5. Potestad Impositiva

Se entiende por potestad impositiva, a la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o extinguir tributos de forma unilateral sobre los administrados. Los ciudadanos, se encuentran obligados al pago de estos tributos creador por ley. Por lo tanto implica, la potestad estatal de crear las normas que considere necesarias para imponer a los ciudadanos la obligación de contribuir con las arcas fiscales, con parte de su patrimonio o rentas percibidas en un período determinado de tiempo.

Diferentes autores la han llamado de diversas formas sin que realmente existe diferenciación alguna entre las denominaciones utilizadas, sin embargo, podemos encontrar que a la potestad impositiva se la llama: potestad tributaria, poder impositivo, supremacía tributaria, poder fiscal, soberanía impositiva, entre otras.²²

Cabe destacar que lo que caracteriza a la potestad impositiva es la relación de poder y sujeción entre los ciudadanos y la administración. Por un lado tenemos al Estado en un plano superior que se encarga de enmarcar el ordenamiento jurídico necesario para la imposición de impuestos a los contribuyentes, y en la otra mano, tenemos a los administrados, representados por el ciudadano promedio que simplemente se encuentra sometido a las disposiciones legales del Estado. El ciudadano sin esperar recibir contraprestación concreta a cambio del pago del impuesto, se encuentra obligado a hacerlo, debe contribuir con los gastos públicos del Estado en el que participa y del que depende. De no hacerlo, el Estado puede percibir coactivamente el pago por su poder de imperio.²³

Por otro lado, es necesario resaltar, la carga impositiva que nace de la creación del impuesto se aplica en consideración a los principios determinantes del ejercicio de la potestad impositiva de los estados, los mismos que se describen a continuación:

²² Cfr. VILLEGAS, H, B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, 9^{na} ed., Actualizada y Ampliada, Argentina., 2005, p. 252. (potestad tributaria, alcance y delimitación)

²³ *Ibidem*, p. 253.

a) De la TERRITORIALIDAD, o de la FUENTE PRODUCTORA de la renta: grava la derivada de fuentes ubicadas dentro de los límites del territorio del país que aplica la ley, cualquiera fuere la nacionalidad, domicilio o lugar de residencia del sujeto pasivo del tributo;

b) Del DOMICILIO o de la RESIDENCIA del sujeto titular de la renta: grava la obtenida por quienes tengan domicilio o residencia en el país que aplica la ley, cualquiera fuere el lugar donde se hallare la fuente productora de aquella;

c) De la NACIONALIDAD; grava la renta por quienes fueren considerados nacionales, aún cuando no se domiciliaren en su país de origen, y cualquiera fuere el lugar donde se hallare la fuente productora de la renta.

No obstante, corresponde advertir que, en rigor de verdad, ninguna ley de impuesto a la renta aplica rigurosa y excluyentemente, con entera pureza, uno solo de esos principios.²⁴

Como podemos ver la potestad impositiva es aquella atribución del Estado que le permite establecer impuestos para sostener su funcionamiento y que determina el modelo de recaudación en base a sus principios determinantes ya sea el de la Fuente Productora, el del Domicilio o Residencia, o el de la Nacionalidad del Contribuyente.

Sin embargo, es necesario destacar que para establecer un gravamen fiscal es necesario considerar no únicamente esta potestad estatal, sino las consecuencias que este gravamen puede exteriorizar en consideración a la propiedad de los contribuyentes, al ordenamiento jurídico, a la moral y a las buenas costumbres. En este sentido no es posible establecer un gravamen que atente contra los mismos postulados que propugna un Estado, o que vulnere los intereses que al mismo tiempo se encarga de proteger. Es por estas razones que la potestad de la administración no es totalmente abierta y discrecional, sino que tiene límites claramente establecidos en nuestra Constitución como los derechos de los ciudadanos y los principios universales del derecho tributario: principio de legalidad, de igualdad, no confiscatoriedad de los tributos, equidad, capacidad contributiva, seguridad jurídica.²⁵

Es posible vislumbrar de este razonamiento que el Estado no puede gravar las actividades ilícitas, en la medida en la que se acepta que paguen tributos los ingresos generados por las actividades que prohíbe, sanciona y condena, estableciéndose claramente una contradicción y un beneficio inadecuado por parte del Estado de la ganancia ilícita sometida a tributación. Más adelante se realizará este análisis a mayor profundidad, en este momento solamente me

²⁴ RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto...*, op.cit., p.17.

²⁵ *Ibidem*, p. 254-264.

permite realizar algunas reflexiones que resultan a primera vista en la imposibilidad de la tributación de las ganancias ilícitas a partir de los contenidos propios del derecho tributario.

1.2. Teorías de Imposición de Renta

En la doctrina del impuesto a la renta se han identificado algunas teorías sobre la imposición apoyadas por diferentes tendencias del derecho tributario. A continuación se destacan las más importantes y su posible relación con el derecho tributario ecuatoriano.

1.2.1. Teoría de la Renta Producto – Renta de la Fuente

El criterio de la teoría de imposición de la Renta - Producto bajo el principio de gravamen de la Renta en la Fuente Productora de la misma, es una teoría o modelo aceptado en gran cantidad de legislaciones, como la del Ecuador en gran parte de sus disposiciones legales.

Autores como Dino Jarach se han pronunciado sobre esta teoría manifestando su concepto y alcance de una forma clara y precisa:

La teoría de las fuentes asimila el concepto de renta o rédito al producto neto periódico por lo menos potencialmente de una fuente permanente, deducidos los gastos necesarios para producirlo y para conservar intacta la fuente productiva. [...]

Se suelen agrupar estas rentas en rentas del capital puro, rentas del trabajo puro y rentas mixtas del capital y del trabajo. [...]

El fundamento de esta teoría está en considerar como reveladora de la capacidad contributiva de un sujeto a la renta que obtiene periódicamente, que demuestra el grado de su capacidad económica normal, excluyendo las ganancias ocasionales o eventuales que no fluyen regularmente al sujeto contribuyente.²⁶

García Mullín aporta en el mismo sentido, algunos criterios de calificación que permiten distinguir a los rendimientos como rentas para objeto de imposición bajo esta perspectiva. Se ha destacado que los enriquecimientos para que sean rentas gravables dentro de un Estado bajo la teoría de la imposición de la fuente deben cumplir con algunos postulados como: 1)

²⁶ JARACH, D.: *Finanzas Públicas...*, op.cit., p. 473.

Deben ser un producto, 2) Deben provenir de una fuente productora durable, 3) La renta debe ser periódica, 4) La fuente debe ser puesta en explotación y 5) La renta debe ser neta.

- 1) La renta debe ser un producto, es decir la renta debe constituir una riqueza nueva, distinta, separable e independiente de la fuente que la produce. Por esto, no puede calificarse como renta dentro de esta concepción el incremento del valor de un inmueble por plusvalía comercial. Se desprende de este criterio, que la renta es el objeto material para alcanzar las satisfacciones, no es la satisfacción en sí mismo.
- 2) La renta debe provenir de una fuente productora permanente o durable. La fuente puede ser el capital, el trabajo o ambas, incluyen cosas muebles, inmuebles, actividades y derechos, que de cualquier manera pueden generar un ingreso al contribuyente. Se comprende que una fuente es durable, cuando no se consume con la producción del ingreso, en la medida en la que sobreviva y posteriormente en el futuro pueda generar nueva riqueza.
- 3) La renta debe ser periódica, este requisito se relaciona con la habitualidad del ingreso percibido por una persona. Sin embargo, cabe señalar que la periodicidad de la renta no se mide en hechos, sino con posibilidad o potencialidad. No se requiere que efectivamente se repita el hecho, basta que sea posible la producción de nueva renta en el futuro.
- 4) La fuente debe ser puesta en explotación, el autor se refiere dentro de este punto a la habilitación de la fuente, que constituye la voluntad del ser humano de hacer producir una fuente productiva y de culminar con una actividad o negocio. Por estas razones, no se consideran incluidas dentro de esta teoría de la imposición como rentas, las ganancias eventuales, esporádicas o fortuitas que provienen del azar o de la coyuntura de un momento histórico y no de una fuente productiva racionalmente habilitada para el trabajo.

- 5) La renta debe ser neta, solo se considera renta el excedente después de la deducción de costos y gastos incurridos para ejecutar el negocio o la actividad productiva o para mantenerla en producción.²⁷

En este sentido, la teoría de la imposición en la fuente o de la renta producto, demanda la imposición de las rentas producidas por una fuente productora dentro de este espacio o territorio de producción. Existe un vínculo entre la fuente productora y el territorio en el cuál esta se encuentra ubicada y desempeña sus actividades, bajo cuyo sistema fiscal debe tributar. En conclusión, las rentas producidas por una fuente productiva deben someterse a tributación en el territorio del Estado del que forman parte ya sea porque son nacionales de este Estado y viven en él, ya sea porque son residentes y cumplen con los requisitos de tiempo dispuestos en la norma tributaria para la imposición; o finalmente, porque son personas jurídicas constituidas o domiciliadas en el Estado.

A pesar, de los razonamientos expuestos, es necesario considerar que las limitaciones que presenta este modelo, lo obligaron a combinarse con otras teorías de la imposición para poder alcanzar con la carga fiscal a todas las ganancias eventuales y habituales que percibe un contribuyente. De esta forma se ha pretendido extender el concepto de renta a las ganancias eventuales manteniendo el principio de la fuente productora dentro de un territorio determinado.

Es así como, bajo la misma línea de imposición podemos hacer referencia a la legislación argentina citada por Raimondi, la misma que nos ofrece algunos criterios calificadores de la imposición en la fuente destacando que esta teoría toma en consideración los siguientes postulados para gravar las rentas:

Son ganancias de fuente [...] aquellas que provienen de:
Bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República;
La realización en el territorio de la nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios
Hechos ocurridos dentro del límite de la nación.²⁸

²⁷ Cfr. GARCÍA MULLÍN, R.: *El Impuesto sobre la Renta*, Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria, Vol 5, República Dominicana, 1980, págs. 14-17.

²⁸ RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto...*, op.cit., p.103.

Se considera fuente cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio dentro del territorio argentino, perdiendo fuerza el requisito de permanencia o habitualidad de la renta y de la fuente productora.

Ecuador no se aparte de esta premisa, considerando que la teoría de la imposición en la fuente, se ha combinado con otras teorías de imposición del impuesto a la renta como la teoría del incremento patrimonial como veremos posteriormente.

La legislación nacional no aporta con criterios calificadores tan explicativos como los que rescata la legislación argentina; no obstante, se puede identificar la teoría de la imposición en la fuente en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno dentro del art. 2 del título I correspondiente al Impuesto a la Renta.

Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:

Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,

Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

En la legislación fiscal del Ecuador, como podemos observar se encuentran recogidos el principio de renta en la fuente y de renta en la residencia, por lo que se considera renta gravable dentro del Ecuador, incluso a los rendimientos de fuente extranjera de personas naturales domiciliadas en el país y de personas jurídicas constituidas en el Ecuador. Como podemos ver frente a las limitaciones que expone la teoría desarrollada en este apartado, la norma tributaria busca fórmulas para extender la imposición hacia todo tipo de rentas, implementando otras teorías de forma combinada.

1.2.2. Renta 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. De acuerdo a esta concepción el concepto de renta es totalmente abierto, extendiéndose incluso hacia los ingresos esporádicos, ocasionales

como las ganancias del azar, las donaciones, plusvalías, entre otros que no se reciben periódicamente.²⁹

Dino Jarach concuerda 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. [...]”³⁰, 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.”³¹ 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.

Cabe resaltar, que este modelo no es aceptado en muchos países porque a diferencia de la teoría de la imposición por Incremento Patrimonial + Consumo, este no considera gastos o pasivos para el cálculo de la base imponible por lo que no refleja la verdadera situación patrimonial o la verdadera renta que debe tributar cada contribuyente.

Los magistrados de la Corte Suprema de Justicia en la jurisprudencia de casación se han pronunciado sobre las diferentes teorías de la imposición y se ha rescatado el concepto de renta para fines impositivos dentro del Ecuador. Por estos motivos, citamos la sentencia de tercera instancia correspondiente al Expediente 86, Registro Oficial 435, 5 de Octubre del 2004. En la misma se subraya:

1) El Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece el impuesto a la renta global que obtengan... las sociedades nacionales o extranjeras, mientras que el Art. 2 considera como renta: "*los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, en especies o servicios*"; y, el Art. 8 ordinal 1 considera rentas de fuente ecuatoriana: los ingresos obtenidos por actividades comerciales realizadas en *territorio*

²⁹ Cfr. VILLEGAS, H, B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, 9^{na} ed., Actualizada y Ampliada, Argentina., 2005, p. 702.

³⁰ JARACH, D.: *Finanzas Públicas...*, op.cit., p. 475.

³¹ *Ibidem*, p. 475.

ecuatoriano. 2) El concepto de renta como objeto del impuesto, por hermenéutica jurídica de interpretación de la ley señalada en el Art. 18 del Código Civil, en concordancia con el Art. 12 del Código Tributario, que señalan que las palabras se entenderán en su sentido natural y obvio, se tiene que en *concepto renta es lo mismo que utilidad, beneficio o ganancia que rinde periódicamente algo o lo que de ellos se deriva*. 3) La concepción doctrinaria de renta distingue la posición de dos grandes corrientes, al decir de García Belsunce en su obra "El Concepto de Renta en la Doctrina y el Derecho Tributario", corrientes que son: a) Doctrinas económicas, que entienden que la renta es siempre una riqueza nueva y consiste también siempre en renta neta, que resulta de retraer de la bruta varias deducciones; y, b) Doctrinas fiscales que se subdividen en b-1) Teoría de la renta-producto estimando que la renta como riqueza nueva que fluye de una actividad o fuente productiva; b-2) Teoría de la renta-incremento patrimonial, que entiende que renta es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios de carácter oneroso y gratuito, que importa un incremento del patrimonio en un período determinado (*Posición esta a la que le correspondería buena parte de la ley ecuatoriana al considerar como renta los ingresos gratuitos como legados y donaciones*); y, b-3) Posición legalista, que en la inteligencia de lo que es renta hace prevalecer el concepto que consigne clara y específicamente la misma ley que crea el tributo. [el énfasis me pertenece]

Después de exponer estas consideraciones la Sala agrega:

De lo expuesto se colige sin esfuerzo que la *renta gravada* con el impuesto es *utilidad, ganancia o beneficio* alcanzado, que en el campo doctrinario es siempre riqueza nueva consistente siempre en riqueza neta o en *todo ingreso que fluye de una fuente productiva o que importe un incremento del patrimonio*. [el énfasis me pertenece.]

Se desprende con claridad que en el Ecuador mantenemos el sistema de imposición en la fuente con el de incremento patrimonial y que la renta como se ha destacado en reiteradas ocasiones dentro del presente trabajo constituye cualquier utilidad que obtenga el contribuyente de conformidad al ordenamiento jurídico.

1.2.3. Renta incremento Patrimonial + consumo. (teoría del balance.)

La teoría del hecho económico y la lógica económica nos demuestra que para obtener ingresos incurrimos en gastos que deben ser considerados al momento de la imposición de renta. No podemos concebir que exista un incremento patrimonial traducido en renta imponible sin la existencia de gastos que nos llevaron a alcanzar este incremento.

Por ejemplo, para adquirir una propiedad que incremente el patrimonio y se refleje este aumento en la declaración patrimonial, es necesario que el contribuyente o titular del patrimonio incurra en gastos que le generen el aumento patrimonial; es decir, que al momento

de la determinación de la renta por el modelo de incremento patrimonial traducido en la presencia de la propiedad, se le deben considerar a este todos los gastos involucrados en el proceso de compraventa de los bienes y adquisición de los servicios. Se entiende de esta fórmula que el Patrimonio = Activos – Pasivos.

La conceptualización económica y contable del patrimonio nos lleva a identificar que el Patrimonio real de una persona natural o jurídica, se lo denomina también como el capital contable dentro de la ecuación del balance financiero. El Capital Contable responde a la fórmula: “Capital Contable = activo - pasivo”, de allí que se utilice para saber la verdadera situación financiera de una sociedad comercial.³² Se requiere contabilizar dentro de esta fórmula todos los activos y deducir de este monto todos los pasivos, solamente así obtendremos el patrimonio neto, o renta neta que debe ser objeto de imposición del Impuesto a la Renta.

Por estos criterios nace la teoría de la imposición bajo el principio de Incremento Patrimonial más consumo, conocida también como la teoría del balance. Raimondi destaca a esta teoría como un modelo equilibrado en el que se consideran los ingresos y los gastos.

La teoría del balance, en cuya virtud se entiende como renta todo aumento patrimonial, acaecido en cierto período, que tuviese una persona o ente, más las sumas dispuestas o consumidas durante ese lapso para satisfacer sus necesidades o gastos personales, o para distribuir entre los propietarios del ente.³³

En el mismo sentido se ha pronunciado García Mullín al destacar, que en la teoría de la Imposición del Incremento Patrimonial + Consumo, el legislador o los doctrinarios en la materia que la han desarrollado, buscan captar la totalidad de la renta real o la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, dentro de un período determinado de tiempo. Profundizando en el concepto, este autor destaca que una de las manifestaciones de la renta son las satisfacciones materiales que se obtiene para mantener, mejorar o conservar el

³² Cfr. HORNGREN, C., SUNDEM, G. Y ELLIOT, J.: *Introducción a la Contabilidad Financiera*, Pearson Prentice Hall, 7^{ma} ed., México, 2000, p. 9.

³³ RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto...*, op.cit., p. 08.

patrimonio, y que a fin de gravar la verdadera riqueza de una persona se debe considerar este consumo que permite que exista el ingreso o ganancia.³⁴

En este sentido esta teoría considera cualquier variación o incremento patrimonial de un sujeto pasivo, como renta gravable y deduce de esta renta calculada de forma presuntiva, los posibles costos y gastos incurridos para la obtención de dicha variación de patrimonio.

Es así, que todas estas acciones de consumo deben ser consideradas dentro de las variaciones patrimoniales, para determinar el verdadero monto de la renta del período. Se define como consumo “el empleo de bienes y servicios en la satisfacción de necesidades” y este consumo puede encontrarse identificado con las siguientes formas: “a. uso de bienes adquiridos en el período, b. uso de bienes durables adquiridos en el período anterior; c. consumo de bienes y servicios producidos directamente por la persona.”³⁵ Cualquiera de estas actividades como lo destaca la doctrina citada debe ser deducida del incremento patrimonial para obtener un valor real de renta.

En nuestra legislación, esta teoría de la imposición se incorpora en el año 2008 con la publicación en el Registro Oficial de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, el 29 de Diciembre del 2007. Dentro del cuerpo legal citado, se introduce la figura de la declaración patrimonial, se crea la obligación de efectuar esta declaración a todos los contribuyentes cuyo patrimonio se sitúe por sobre los USD 200.000 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica. Como veremos en el capítulo siguiente esto se realiza con el objeto de identificar la renta gravada y no declarada por cualquier Incremento Patrimonial no Justificado.

Cabe resaltar, que el método utilizado para la delimitación de la renta en consideración a la declaración patrimonial responde a la teoría del Incremento Patrimonial + Consumo porque como señala el art. 65 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, RLORTI se comprende como Patrimonio a la diferencia entre activos menos pasivos. Además, que esta distinción se encuentra recogida en el formulario de la declaración patrimonial

³⁴ Cfr. GARCÍA MULLÍN, R.: *El Impuesto...*, op.cit., p. 19.

³⁵ *Ibidem*, págs. 21 y 22.

recientemente reformado, en la Resolución 257 del Servicio de Rentas Internas, SRI, del año 2009, publicada en el registro oficial 579 de 28 de Abril de 2009. Como analizaremos oportunamente la declaración patrimonial recoge el verdadero patrimonio de contribuyente analizando los activos y pasivos para determinar la base imponible y el impuesto a pagar.

1.2.4. Teoría de Irving Fisher

Otra de las teorías de la imposición que ha adquirido cierta importancia o relevancia en el ámbito tributario es la teoría de Irving Fisher, la misma que consiste en que el ingreso se encuentra compuesto por todos los servicios que los bienes de propiedad de un contribuyente le proporcionan dentro de un determinado período de tiempo, en términos pecuniarios o de renta. Además, se incluye dentro de esta definición de renta cualquier utilidad que provenga del efectivo goce de los bienes, se incluye no únicamente el beneficio pecuniario percibido sino también el equivalente por el goce de los bienes, vehículos, muebles de su propiedad.

Además, forman parte de este concepto de renta imponible, todos los gastos en los que incurrió para obtener el patrimonio, en la medida en la que se requieren ingresos previamente a efectuar los gastos y el valor por el goce de los bienes que se tiene en propiedad con el objeto de eliminar cualquier tipo de desigualdades al momento de aplicar el gravamen impositivo.³⁶

En este sentido, a una persona que alquila un departamento en calidad de arrendatario se le considerará el valor del alquiler como parte de la renta gravable de un ejercicio impositivo y no como gasto deducible de vivienda; y en el caso opuesto, si un contribuyente es propietario del bien inmueble, de igual manera se computa dentro de la renta gravable el valor del costo del goce del servicio del bien, traduciéndose el mismo en el incremento de la base imponible por lo que costaría disfrutar del bien en cuestión, en caso de ser un tercero. Es así, que el propietario de bien inflaría su base imponible con el ingreso que percibe como arrendador y con el valor del alquiler del inmueble como si fuera un tercero.

³⁶ Cfr. JARACH, D.: *Finanzas Públicas...*, op.cit., p. 475.

El modelo destacado de la teoría de la imposición de Fisher no es compatible con nuestra legislación debido a que no considera objetivamente los gastos como deducibles de la base de renta imponible como destaca la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, sino que simplemente incrementa la renta objeto de imposición con los gastos efectuados.

1.2.5. Teoría del Informe Carter

La teoría del Informe Carter sobre la imposición de la renta, es otra de las que ha adquirido importancia a nivel internacional debido a que esta considera un concepto extendido de renta. Esta teoría ha sido desarrollada por Kenneth Le. M. Carter, uno de los más importantes expositores de renta extensiva, quien manifiesta que la renta extensiva se entiende como el poder económico total del que dispone un contribuyente para demandar bienes y servicios, sin importar que haga o no uso de este poder. Lo que se considera dentro de este criterio de renta es la capacidad de un sujeto de adquirir bienes y servicios y únicamente sobre esta capacidad en términos económicos, recae la carga impositiva del impuesto a la renta.

Este poder discrecional responde a la siguiente fórmula:

$$r = g + d + v$$

Donde r significa renta y es igual a la suma numérica de g (valor de mercado de los bienes y servicios utilizados), d (entregas a título gratuito) y v (incrementos patrimoniales por las variaciones de los precios de los bienes poseídos, en términos de plusvalía).

Con esta fórmula, el informe Carter, pretende incluir dentro de la base imponible todas las ganancias netas ya sea en dinero o en especie, obtenidas por la prestación de servicios personales y cualquier ganancia que provengan de la disposición de bienes que formen parte del patrimonio del contribuyente.³⁷

³⁷Cfr. FERNANDEZ, L. O.: “El Impuesto a la Renta”, en la obra colectiva dirigida por VICENTE DÍAZ, *Tratado de Tributación. Política y Economía Tributaria*, Astrea, Tomo II, Vol I, Argentina, 2004, págs. 113-114.

Podemos añadir que este es un concepto, novedoso que se mantiene de manera ideal dentro del Impuesto a la Renta, debido a que si bien parece ser una teoría aceptada y bastante buena, por su dificultad y la cultura tributaria se encuentra muy lejana su aplicación en las diversas legislaciones latinoamericanas.

1.2.6. Teoría de la Renta Mundial

Finalmente, cabe ofrecer una breve explicación sobre la teoría de la renta mundial en la que de acuerdo a tratadistas de la talla de Raimondi se establece la obligación de que los contribuyentes tributen sobre la totalidad de sus rentas independientemente de la fuente productora y de principios como el de la nacionalidad. Se considera como renta cualquier tipo de ganancia ya sea la producida en la fuente, la de incremento patrimonial, las eventuales y las producidas en fuente extranjera.³⁸ Adquiere importancia simplemente el contribuyente que como persona activa debe tributar las rentas provenientes de cualquier fuente. El sujeto pasivo tributa de esta manera dentro del país en el que vive o reside y pierde importancia la fuente de producción.

Cabe destacar, que en la actualidad los países tienden a esta teoría de la imposición del impuesto a la renta, debido a que prescribe una mayor base imponible y un mayor ingreso para las arcas fiscales del Estado. Sin embargo, a nuestro criterio esta teoría puede encontrar dificultades por permitir el ingreso de ganancias de origen ilícito debido a que lo que es ilícito en una fuente productora (un país en particular), puede no ser ilícito en otra fuente donde se tributa. En relación a esta afirmación, vale la pena resaltar, que al parecer la calificación de la licitud de la renta, se efectúa de acuerdo a la normativa fiscal del país donde se tributa con independencia de los demás principios que fundamentan la imposición del impuesto a la renta, como la tributación de esta en la fuente. Por ejemplo, la ganancia de un delito tipificado en Perú y no en Ecuador podría tributar dentro de nuestro país, porque en el domicilio del contribuyente la renta percibida es plenamente legal.

³⁸ Cfr. RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto...*, op.cit., p. 16.

Esta teoría, se encuentra claramente recogida dentro de nuestra legislación; en razón de que el invocado artículo 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno como se señaló oportunamente, guarda coherencia con el principio de renta en la fuente y el de residencia, sin que se excluyan el uno del otro sino más bien se complementen. Se identifica entonces que las personas naturales residentes o domiciliadas en el Ecuador deben tributar sobre la totalidad de sus rentas en fuente extranjera y sobre los ingresos en fuente ecuatoriana al igual que las sociedades nacionales, por lo que alguna manera se encuentra recogido el principio de imposición estudiado dentro de nuestro sistema jurídico fiscal.

1.3. Elementos

Dentro de esta sección del trabajo se destacarán los principales elementos del impuesto a la renta dentro de la doctrina y la legislación de la República del Ecuador. Se analizará de forma breve y precisa el hecho imponible, los ingresos gravados, las exenciones y supuestos de no sujeción. De la misma manera se estudiarán los gastos deducibles, y la base imponible objeto de imposición.

1.3.1. Hecho Imponible

Autores como Jarach han identificado al hecho imponible de un impuesto como un hecho jurídico, en el sentido que el acaecimiento de este hecho genera consecuencias jurídicas en el ámbito del derecho.³⁹

En la misma línea se pronuncia Juan Martín Queralt, el mismo que en su obra describe al hecho imponible como una hipótesis o supuesto de hecho que cuando se realiza, tiene consecuencias jurídicas. La consecuencia más evidente del acaecimiento del hecho imponible es el nacimiento de la obligación tributaria de pagar el impuesto. Únicamente con su

³⁹ Cfr. JARACH, D.: *Finanzas Públicas...*, op.cit., p. 389.

realización, se puede producir la sujeción al tributo por parte del contribuyente y se considera lícita su exigencia, razón por la cual se le considera como el hecho definidor del tributo.⁴⁰

Es necesario reconocer, que el hecho imponible es un concepto jurídico que incluye supuestos fácticos; sin embargo, carece de importancia la realización de un hecho económico o de una actividad productiva si **ésta** expresamente no se encuentra descrita en la norma tributaria como parte del hecho imponible del impuesto. La norma de esta forma delimita el hecho imponible y únicamente cuando el supuesto de hecho se encuentra previsto puede causar el impuesto.

Siguiendo a la descripción de los elementos del hecho imponible ofrecida por Sainz de Bujanda y citada por Queralt, cabe señalar los elementos constitutivos del hecho imponible de cualquier tributo.

En primer lugar, tenemos un elemento objetivo, que tiene cuatro aspectos principales que lo caracterizan y delimitan. El aspecto material o cualitativo que es el propio hecho, acto o negocio objeto de imposición. Por lo general, se encuentra relacionado con la demostración de una realidad de capacidad contributiva o de renta. El aspecto espacial, que señala el lugar de la realización del hecho imponible, y que constituye el fundamento del lugar de la tributación haciendo referencia a nociones de residencia y de vinculación con la Administración Fiscal. El elemento cuantitativo, esto cuando se trate de tributos cuyo hecho imponible pueda efectuarse en distinta medida o parcialmente, impuestos variables; este elemento nos demuestra desde qué medida es imponible una situación y qué gravamen se aplica a esta medida del hecho imponible. Finalmente, el elemento temporal que demuestra el momento de realización del hecho imponible y que deben incluirse dentro del ejercicio impositivo para ser objeto de tributación en un período determinado de tiempo. Por este último elemento tienen lugar la distinción de los tributos instantáneos y periódicos.⁴¹

En segundo lugar, el citado autor recoge el elemento subjetivo del hecho imponible, el mismo que se comprende como el sujeto pasivo sobre el que va a recaer el tributo, el

⁴⁰ Cfr. QUERALT, J. M., y otros.: *Derecho Tributario*, Thomson Aranzadi, 6ª ed., España, 2001, págs. 121-122.

⁴¹ Cfr. QUERALT, J. M., y otros.: *Derecho Tributario...*, op.cit., págs. 124-125.

contribuyente. El elemento subjetivo es la determinación de quién va a ser el sujeto gravado y en qué condiciones existen exenciones subjetivas.⁴²

Se desprende de la doctrina citada, que el hecho imponible incluye todos los elementos del supuesto de hecho y las personas que van a ser gravadas. La ley debe establecer con claridad cada uno de estos aspectos para que se constituya el hecho imponible y nazca la obligación tributaria perseguible. Caso contrario, como en el caso de las ganancias ilícitas no se puede obligar al sujeto pasivo a pagar el tributo cuando no existe normado el hecho imponible que incluya expresamente este tipo de actividades y la generación de la renta ilegal.

En concordancia con lo expuesto, en la legislación ecuatoriana referente al impuesto a la renta, el hecho imponible, destacando los elementos objetivo y subjetivo se encuentran dentro de los artículos 2, 4, 5, 7, 8 y 9 de la LORTI.

1.3.2. Ganancia Gravada o Imponible

La Ganancia Gravada se encuentra constituida por todos los ingresos gravados determinados en la norma. Los ingresos gravados en la LORTI se encuentran establecidos de manera clara en el art. 8 de este cuerpo legal.

Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;

Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;

⁴² Cfr. QUERALT, J. M., y otros.: *Curso de Derecho Tributario y Financiero*, Tecnos, 2^{da} ed., España, 2000, p. 258.

Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;

Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;

Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;

Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;

Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,

Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente.

Todos estos ingresos encontrados en el artículo citado, son ganancias gravadas para la imposición del impuesto a la Renta. Las ganancias gravadas pueden ser simple ganancia bruta o ganancia neta imponible.

En primer lugar, la ganancia bruta está constituida por todos los ingresos percibidos por el contribuyente previo al cálculo de la base imponible para determinar el impuesto causado y a pagar. En segundo lugar, la Ganancia Neta Imponible se encuentra conformada por los ingresos menos las deducciones de gastos necesarios para el giro del negocio, de esta forma la renta neta imponible es el monto real sobre el cual deberá recaer la alícuota del tributo o impuesto a la renta.⁴³

Como ya hemos destacado, el hecho imponible establece cuales son los supuestos de hecho que de realizarse deben someterse a tributación, en este sentido el art. 8 de la LORTI delimita de forma taxativa cuales son los ingresos que forman parte de la ganancia bruta para el cálculo de la base imponible.

⁴³ Cfr. RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto...*, op.cit., p. 07.

El mencionado cuerpo legal de ninguna manera hace referencia a las ganancias de origen ilícito por lo que no se consideran parte del hecho imponible y no podrían bajo este primer acercamiento someterse a tributación este tipo de ganancias. La administración tributaria de ninguna manera puede actuar de manera discrecional porque así lo considera justo o adecuado y crear hechos imposables que no se encuentren previstos en la norma previamente al momento del proceso determinativo, es así, que no debería ser posible la tributación de ganancias provenientes de actividades ilícitas por medio del incremento patrimonial no justificado.

Consideramos la hipótesis previa, en el supuesto de que exista una sentencia penal condenatoria, firme y ejecutoriada que determine la actividad ilícita y la vinculación de la riqueza con la conducta tipificada como delito. En este caso, el establecerse la ilicitud de la fuente generadora de la riqueza, el supuesto se encuentra fuera del hecho imponible del impuesto a la renta dentro de la legislación ecuatoriana, sin que pueda el funcionario fiscal o el ente público, actuar discrecionalmente para crear un hecho generador fuera del mandato legal.

En la otra mano, en el caso de encontrarnos dentro de un procedimiento determinativo por IPNJ, si la administración fiscal identifica indicios de ilicitud, conforme se señala en el último capítulo del presente trabajo, corresponde la suspensión del proceso de determinación y el traspaso de la causa a la autoridad penal designada para el efecto. Nunca el Fisco puede arriesgarse a poner en duda su integridad moral y jurídica, viabilizando una posible imposición sobre rendimientos provenientes de actividades criminales.

En definitiva, únicamente cuando las ganancias sean lícitas o hasta de origen desconocido pueden adecuarse a los supuestos del hecho imponible y someterse a imposición fiscal.

1.3.3. Exenciones

Es necesario destacar que no todos los ingresos percibidos por un sujeto pasivo de los tributos son objeto de imposición. Existen ganancias que no obstante parecen comprendidas dentro del hecho imponible del impuesto a la renta, como destaca Raimondi, la misma norma

se encarga de otorgarles un tratamiento diferente, exceptuándolas del alcance de la imposición, estas son las ganancias exentas.⁴⁴

El mismo autor reiterando su punto agrega que:

[...] las exenciones constituyen liberaciones de pago del impuesto, que la ley contempla a favor de ciertos entes o personas (exenciones subjetivas), o de determinada clase de ganancias (exenciones objetivas) que, de otro modo, estarían gravadas. Tales ganancias se identifican como exentas.⁴⁵

Se desprende del texto citado que las exenciones pueden establecerse en razón de las personas, considerando las condiciones particulares del contribuyente o en razón de las rentas, cuando los ingresos por razones de justicia social y equidad no deben tributar renta.

El profesor Queralt, también desarrolla el concepto de exención tributaria dentro de su obra, destacando que el término mencionado se define como “una modalidad de sujeción al tributo caracterizada porque no existe obligación de pago”⁴⁶. Se entiende de la definición transcrita, que en la figura jurídica de la exención, existe sujeción al impuesto; sin embargo, la misma ley prevé un tratamiento distinto a un supuesto de hecho que se encuadra perfectamente en el hecho imponible, y se elimina la obligación de pago por este impuesto.

El artículo 31 del Código Tributario nos ofrece una definición del término exención tributaria, el mismo que destaca:

Art. 31.- Concepto.- Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.

Estas liberaciones de pago de impuestos pueden establecerse únicamente por la ley por el principio de legalidad del derecho tributario, en el que solamente se pueden crear modificar o extinguir tributos por medio de mandato legislativo, criterio que mantiene relación directa con el art. 32 del Código Tributario.

⁴⁴ Cfr. RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto...*, op.cit., p. 15.

⁴⁵ RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto...*, op.cit., p. 289.

⁴⁶ Cfr. QUERALT, J. M., y otros.: *Derecho Tributario...*, op.cit., p. 126.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado en este sentido, en la sentencia de casación del caso 86-06, dentro del Expediente 89, Registro Oficial Suplemento 35 del 25 de Marzo del 2008. Se ha destacado citando el reformado art. 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que la Administración Fiscal no reconocerá exoneraciones no determinadas expresamente en la ley. La citada sentencia en el mismo sentido, destaca que las exenciones dentro de un régimen fiscal únicamente pueden ser establecidas por razones de orden público, económico y social y de ninguna manera su creación o modificación depende de la discrecionalidad de la administración tributaria.

El código tributario art. 35 establece las exenciones subjetivas o sujetos pasivos no sometidos a los respectivos tributos y la LORTI en su art. 9 detalla las exenciones objetivas o los ingresos exentos a la tributación.

Las ganancias de origen ilícito no se encuentran dentro de los supuestos de exención tributaria, no están detalladas ni mencionadas en el artículo citado por lo que de ninguna manera se las puede catalogar como ingresos exentos del pago del impuesto.

1.3.4. Supuestos de no Sujeción

No sucede lo mismo con los supuestos de no sujeción que estudiaremos a continuación que constituyen ganancias no incluidas en el hecho imponible ni en las exenciones. Raimondi las cataloga como ganancias excluidas del ámbito de imposición en la norma, que se encuentran al margen del impuesto. Se entiende que estas ganancias no se consideran renta para fines impositivos.⁴⁷

Es necesario entender claramente la diferencia entre los supuestos de exención tributaria y los supuestos de no sujeción, o exclusiones. Estas últimas se encuentran totalmente fuera del campo de imposición, porque no reúnen los rasgos determinantes del hecho imponible que califica los ingresos o renta gravada y que origina la obligación tributaria de pago del

⁴⁷ Cfr. RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto...*, op.cit., p. 15.

impuesto.⁴⁸ En cambio, los supuestos de exención tributaria si se encuentran dentro del hecho imponible en principio, sin embargo, posteriormente la misma norma en su contenido se encarga de liberar a estas rentas de la carga impositiva.

Cabe señalar, que la naturaleza propia del supuesto de no sujeción difiere de la naturaleza de la exención en virtud de que esta última figura tributaria debe encontrarse expresamente señalada en la norma fiscal. Los ingresos exentos, en concordancia con el principio de legalidad en materia tributaria, deben incluirse de manera explícita en la ley; mientras que los supuestos de no sujeción no se consideran dentro del texto normativo en ningún momento. Cualquier disposición de reconocimiento legal de liberación de la carga impositiva a una riqueza en particular, constituye una exención. Los supuestos de no sujeción ni siquiera merecen la atención del legislador porque nunca fueron considerados dentro del régimen impositivo. Este es el caso de las ganancias provenientes de actividades ilícitas tipificadas como delito, que nunca fueron apreciadas en el ámbito tributario pero si en la esfera jurídica del derecho penal.

A mi parecer la ganancias provenientes de actividades ilícitas o de cualquier fuente contraria al ordenamiento jurídico, a prima facie se encuentran dentro de estos supuestos de no sujeción porque no contienen los elementos esenciales del hecho imponible como por ejemplo: la hipótesis de incidencia, el hecho generador y el factor de atribución de las rentas; y por lo tanto, no responden a los postulados del principio de legalidad del derecho tributario.

De esta manera, podemos afirmar que no existe un tributo sobre estas ganancias y tampoco podemos encontrar en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno disposición alguna que demande la liberación del pago impuesto a la renta de estos rendimientos de origen ilícito, por lo que no se consolida una exención, evidenciándose el supuesto de sujeción como la única alternativa viable.

⁴⁸ Cfr. Ibídem, p. 289.

1.3.5. Gastos Deducibles

El Ecuador al mantener un sistema de imposición neto para el cálculo de la base imponible el contribuyente ya sea persona natural o jurídica se le permite deducir de la ganancia bruta los gastos incurridos para generar, mantener o conservar el ingreso, de tal manera que considera tanto el ingreso como el gasto.

Cabe citar, en una nueva oportunidad al maestro Raimondi quien destaca que los gastos deducibles son detracciones permitidas expresamente por la ley, con el objeto de determinar la renta neta imponible⁴⁹, o la ganancia real que obtiene el contribuyente en un período impositivo después de los gastos en los que incurre para obtenerla. Sobre esta ganancia neta imponible recae la alícuota del impuesto a la renta y se genera el impuesto causado.

Fernández, bajo la misma línea destaca que los gastos deducibles son gastos necesarios para obtener renta y constituyen disposiciones patrimoniales que realiza el contribuyente con la intención de lograr aquella. Se han calificado como retribuciones a los diversos factores de la producción involucrados en la actividad productiva que genera la ganancia.

Se destaca, que las condiciones para la deducibilidad de los gastos deben considerarse en su forma más extensiva; requiriendo únicamente que exista una relación de causalidad, aunque sea indirecta, entre el gasto efectuado por el sujeto pasivo y la actividad o negocio. Sin embargo, la relación del gasto determinará el monto que podrá deducirse de acuerdo a la proporcionalidad, en tal sentido que los gastos que se asignen a rentas exentas no podrán de ninguna manera encontrar asidero en la deducibilidad para el cálculo de la base imponible. Finalmente, cabe distinguir que la relación de causalidad se refiere a gastos necesarios no a gastos imprescindibles.⁵⁰ Con todo lo afirmado en líneas anteriores, podemos reiterar que el gasto deducible constituyen todas las disposiciones patrimoniales realizadas por el contribuyente con el objeto de mantener, producir o mejorar el ingreso de la actividad.

⁴⁹ Cfr. RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto...*, op.cit., p. 343.

⁵⁰ Cfr. FERNANDEZ, L. O.: “El Impuesto a la Renta”, en la obra colectiva dirigida por VICENTE DÍAZ, *Tratado de Tributación. Política...*, op.cit., págs. 154-155.

Clavijo Hernández por su parte califica al gasto como una categoría compleja, que no solo se encuentra compuesta por los costos en que incurre una entidad, considerando el gasto de personal, gastos financieros y administrativos, entre otros; sino que también incluye el deterioro de los bienes, en la medida en la que se merma el incremento. Todos los gastos incurridos, que afectan a la real existencia del patrimonio de un contribuyente deben ser deducidos de la ganancia bruta para la obtención de la base imponible de renta. Agrega el profesor, que para que estos gastos sean debidamente reconocidos por la administración fiscal deben estar presentes en la contabilidad de la entidad, en el registro de ingresos y gastos de personas no obligadas a llevar contabilidad y es necesario que se encuentren justificados por los correspondientes certificados de venta y de retención de acuerdo a la normativa tributaria.

51

Respeto a lo anterior, no considero que sea totalmente necesario que se encuentren los gastos en el registro de ingresos y gastos de un contribuyente no obligado a llevar contabilidad, porque en la mayoría de los casos cuando tratamos con el común denominador de los comerciantes informales, ni siquiera tienen facturas, menos aún van a mantener el registro destacado. Las normas tributarias deben adaptarse a la realidad del país y de los contribuyentes no puede exigirse comportamientos que no van a ser cumplidos porque la rusticidad es superior que la disciplina tributaria.

En nuestra normativa tributaria se menciona cuales son los gastos que se pueden deducir el contribuyente de la ganancia bruta en los artículos 10 al 15 de la LORTI.

En el supuesto no consentido, de que dentro del sistema fiscal ecuatoriano se permita la tributación de las ganancias ilícitas; debería permitirse también que el “contribuyente”, pueda deducir de su actividad todos aquellos gastos incurridos para el funcionamiento o giro de su negocio. Por ejemplo, debería permitirse la deducción del gasto en el que incurre un individuo para su actividad productiva, incluso si este gasto deviene en un delito. El narcotraficante podría mantener como gasto deducible el valor que se destinó para adquirir la mercancía o

⁵¹ Cfr. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “Impuesto sobre Sociedades (I)”, en la obra 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, 1995, p. 225.

droga. Del mismo modo, una persona natural o jurídica podría incluir como gasto deducible el monto pagado al funcionario público con el objeto de que se le adjudique un contrato, evidenciándose el delito de cohecho de conformidad a lo dispuesto en el artículo 290 del código penal.

Sin embargo, como se ha señalado oportunamente dentro de la presente tesina, los elementos del impuesto a la renta se encuentran sometidos al principio de legalidad en materia tributaria, de tal manera que únicamente pueden ser considerados de acuerdo a la disposición de la norma impositiva. Los gastos deducibles como mencionamos con anterioridad se encuentran recogidos de manera explícita dentro de los artículos citados y en ningún momento se prevé la posibilidad de deducir los gastos de una actividad criminal. En primer lugar, porque no se puede reconocer como gastos lícitos y deducibles los valores empleados para cometer delitos y en segundo lugar, en virtud de que nadie puede beneficiarse de su propio dolo y aprovecharse de la consumación del delito por medio de la reducción de la base imponible con la deducción del gasto imputable a la actividad.

1.3.6. Cálculo de la Base Imponible

El cálculo de la base imponible constituye la operación matemática por medio de la que se obtiene la ganancia neta gravada, después de las deducciones de los gastos que determine la ley. El resultado de esta operación es sometido a la alícuota del tributo, con el objeto de obtener un valor de impuesto a pagar a la Administración Fiscal.

Se lo ha denominado como un proceso de progresiva depuración de ingresos de todos los costos necesarios para producirlos.⁵²

El art. 16 de la LORTI, establece en términos generales el concepto y delimitación de la base imponible.

⁵² Cfr. GARCÍA MULLÍN, R.: *El Impuesto...*, op.cit., p. 153.

Art. 16.- Base imponible.- En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.

La Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado en este sentido, delimitando en la sentencia de casación correspondiente al expediente Expediente 86, Registro Oficial 435, 5 de Octubre del 2004, el alcance de la base imponible y la obligatoriedad de su cálculo de conformidad a las disposiciones legales de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

[...] que la base imponible está constituida por la totalidad de ingresos gravados menos los costos, gastos y deducciones, [...] de modo que si efectuadas estas depuraciones no se tiene base imponible NO PUEDE EXISTIR EL IMPUESTO.

La corte agrega además que:

[...] se infiere además que la base imponible del tributo se configura con los *ingresos brutos menos las deducciones que determina la ley*; de tal suerte, que si en el área de actividad de las sociedades no se da una riqueza neta o riqueza nueva que acreciente el patrimonio o no se tiene una base imponible depurada que muestre un resultado positivo, no se justifica ni es pertinente la configuración de la obligación tributaria, por no existir base gravable u hecho generador, como ocurre en el presente caso, en el que el resultado de los ejercicios ha sido negativo, dado que exigir el tributo en tal situación es contradecir tanto la moción doctrinaria y legal de renta y de base imponible y el justificativo de la tributación que es el cánón de la capacidad contributiva, al ser desatendido conduce a pretender un tributo sin causa o razón a quien carece de tal capacidad por sus resultados económicos adversos, sin que para desvirtuar estas reflexiones pueda argumentarse el valor vinculante de la declaración, aunque ella conlleve un error evidente que se aprueba y consagra por medio de una resolución administrativa [...]

Se desprende de la sentencia citada que para que exista base imponible deben existir ingresos gravados calificados por la norma como tales, los mismos que deben incrementar el patrimonio del contribuyente, caso contrario no hay hecho generador de la obligación tributaria. En este sentido, considero que las ganancias ilícitas no pueden formar parte de la base imponible, no son consideradas como ingreso gravado porque la norma no las recoge y no incrementan el patrimonio del patrimonio, sino que solamente existe una posesión de los bienes no propiedad en uso goce y disposición, por lo que no existe tampoco capacidad contributiva.

Si bien el artículo 16 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno incluye dentro del cálculo de la base imponible de manera general los ingresos gravados provenientes del trabajo o del capital, entendemos que se les otorga a las fuentes de la ganancia una cobertura de

legalidad y licitud. En la otra mano, resulta un absurdo pensar que el legislador buscaba incluir dentro de la calificación del trabajo y del capital la posibilidad de tributar sobre una actividad ilícita, cuando esta riqueza criminal no responde a los lineamientos legales y reconocidos por el ordenamiento jurídico para las fuentes productivas de renta, sino que simplemente mantiene una calidad penal. El trabajo siempre es lícito; si deja de serlo, se torna en delito con consecuencias jurídicas distintas a la tributación.

1.3.6.1. *Cálculo de la Base Imponible para Personas Naturales no obligadas a llevar contabilidad*

La fórmula del cálculo para la base imponible de personas naturales en general se somete a las disposiciones del art. 16 de la LORTI. El cálculo se realiza de la siguiente manera:

CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE	
Ingresos Gravados	\$ 0,00
- Gastos deducibles	\$ 0,00
TOTAL	\$ 0,00

IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR			
Base Imponible	\$ 0,00		
Fracción Básica	\$ 0,00		
excedente, alícuota imp.	\$ 0,00	\$ 0,00	*X%
Impuesto Fracción Basica.	\$ 0,00		
Impuesto Fracción Exced.	\$ 0,00		
- Crédito Tributario	\$ 0,00		
Impuesto a Pagar	\$ 0,00		

Se adjunta además la tabla de imposición a la renta de personas naturales que se debe aplicar a la base imponible, la misma que contiene la Fracción Básica y las alícuotas del impuesto como ha sido desarrollada en el art. 36 de la LORTI.

TABLA DE IMPUESTO A LA RENTA 2010			
Impuesto a la renta porcentajes.			
Fracción Básica	Exceso Hasta	Fracción Básica	Fracción Excedente
0	8910	0	0%
8910	11350	0	5%
11350	14910	122	10%
14910	17030	406	12%
17030	34060	747	15%
34060	51080	3301	20%
51080	68110	6705	25%
68110	90810	10963	30%
90810	En adelante	17773	35%

1.3.6.2. Cálculo para la Base Imponible para Personas Naturales en Relación de Dependencia

El Cálculo de la base imponible de las personas naturales que mantienen relación de dependencia con su empleador de conformidad con art. 17 de la LORTI responde, a la siguiente fórmula.

CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE	
Ingresos Gravados	\$ 0,00
- Gastos deducibles (aportes personales del IESS y gastos personales, nada más)	\$ 0,00
TOTAL	\$ 0,00

Como podemos identificar los trabajadores en relación de dependencia únicamente pueden incluir dentro del cálculo de la base imponible los gastos de aportes personales pagados por el trabajador al IESS y sus gastos personales de salud, vivienda y educación. Cualquier gasto adicional no será considerado como deducible por la Administración Fiscal.

Posteriormente se procede de la misma forma establecida en el apartado anterior para la determinación del impuesto a pagar y la aplicación de la alícuota del impuesto dentro de la respectiva tabla transcrita.

1.3.6.3. Cálculo para la Base Imponible para Personas Naturales obligadas a llevar contabilidad y para Personas Jurídicas

La base imponible para personas naturales obligadas a llevar contabilidad y para personas jurídicas responde de manera general a las disposiciones establecidas en el art. 16 de la LORTI; y de manera particular a las regulaciones que establece el art. 42 del Reg. de la LORTI que delimita la conciliación tributaria. Su formulación es la siguiente:

CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE	
Ingresos - Utilidad Líquida	\$ 0,00
- Gastos Deducibles	\$ 0,00
- 15% de Utilidades de Trabajadores	\$ 0,00
- Ingresos Exentos	\$ 0,00
+ Gastos no Deducibles	\$ 0,00

+ Ajuste de Gastos destinados a Ingresos Exentos	\$ 0,00
+ 15 % de los Ingresos Exentos - Atribuibles a Utilidades de Trabajadores	\$ 0,00
- Amortización de Pérdidas de Años Anteriores	\$ 0,00
+ Ajuste por Principio de Plena Competencia - Precios de Transferencia	\$ 0,00
- Incremento Neto de Empleos	\$ 0,00
- Beneficio x Pago a Trabajadores Discapacitados	\$ 0,00
- Gastos Personales (personas naturales)	\$ 0,00
Utilidad Bruta - ganancia neta imponible	\$ 0,00

Posteriormente a la obtención de la base imponible corresponde la aplicación de la tarifa única establecida en el art. 37 de la LORTI, que asciende al porcentaje del 25%.

1.4. Liquidación y Pago del Impuesto.

Toda vez que ya obtuvimos la base imponible, es decir la ganancia neta gravada sobre la que recae la alícuota del impuesto corresponde pagar este impuesto causado a través de una declaración jurada que efectúan los contribuyentes. Con este documento se liquida y efectúa el pago del impuesto y se cumple a cabalidad con uno de los deberes formales de los contribuyentes.

El art. 96 lit d) del Código Tributario, establece entre los deberes formales del contribuyente la realización y presentación de las declaraciones que correspondan a los respectivos tributos, siempre que tenga lugar el nacimiento de la obligación tributaria.

Dentro de este documento se debe incorporar toda la información financiera del contribuyente con cada uno de los rubros del cálculo de la base imponible de donde se evidencie claramente como se constituye el impuesto a pagar.

La declaración jurada

Como se ha destacado en líneas anteriores el deber de la declaración y pago de los impuestos es uno de los deberes formales del contribuyente con más preeminencia en la actualidad, no es una facultad sino una obligación tributaria que acarrea consecuencias jurídicas y vincula directamente al sujeto pasivo con la misma.⁵³

Como destaca Jarach la declaración del impuesto contiene un suministro adecuado de información sobre la realización de los casos concretos que se traducen en los hechos imposables. Mediante este documento la administración tributaria recibe el pago del dinero por concepto del tributo y más tarde puede verificar la fidelidad de la información entregada. Cabe destacar que esta declaración de impuesto tiene la naturaleza de una declaración jurada, que hace responsable al declarante por toda la información vertida en la misma y por el impuesto causado en base al documento en cuestión. Su finalidad consiste en colaborar directamente con la Administración Fiscal, poniendo en conocimiento de la misma la voluntad de cumplir del contribuyente y de extinguir la obligación impositiva.⁵⁴ A continuación transcribimos el criterio doctrinario del citado autor:

La función de la declaración jurada, además, constituye la obligación de exteriorizar hacia la administración tributaria el cumplimiento de la obligación. Como tal la declaración jurada es un acto de conocimiento y voluntad. En los tributos que, como se suele decir, se pagan por declaración jurada, las normas legales imponen, el deber formal de exteriorizar hacia la administración el proceso de conocimiento y voluntad, que acompaña la extinción de la obligación.⁵⁵

Se desprende claramente, de los criterios doctrinarios recogidos en el presente apartado, que la declaración jurada por medio de la cual se efectúa el pago de impuestos **en las diferentes legislaciones como la ecuatoriana**, es un documento en el que el contribuyente, informa a la

⁵³ Cfr. JARACH, D.: *Finanzas Públicas...*, op.cit., p. 425.

⁵⁴ Cfr. JARACH, D.: *Finanzas Públicas...*, op.cit., p. 425 - 429.

⁵⁵ JARACH, D.: *Finanzas Públicas...*, op.cit., p. 426.

administración fiscal sobre su actividad, destacando los valores de los ingresos y gastos involucrados y resultando el contribuyente plenamente responsable por la información entregada al Fisco. En definitiva, al cumplir con la obligación tributaria, el sujeto pasivo de los tributos se vincula con la declaración y por la misma es responsable.

La responsabilidad del contribuyente por la información vertida en la declaración ha sido reconocida dentro de nuestra legislación, cuando el inciso segundo del art. 89 del Código Tributario menciona “*La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo*” [el énfasis me pertenece]. Como podemos ver el sujeto pasivo, responde por la declaración y más aun considerando su carácter internacional de declaración jurada.

Podemos agregar, que en la actualidad en el Ecuador es posible distinguir dentro del ámbito tributario dos tipos de declaraciones juradas, en primer lugar la declaración de impuestos y en segundo lugar la declaración patrimonial dentro del Incremento Patrimonial no Justificado. Para evitar cualquier tipo de confusiones dentro de este apartado, debemos destacar que todas las declaraciones fiscales tienen una naturaleza de declaración jurada, no porque estos documentos se efectuaron bajo juramento sino por la declaración de fidelidad y completa responsabilidad del contribuyente sobre esta información entregada al ente público, circunstancia que se encuentra recogida expresamente dentro del artículo 101 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. En este sentido, el contribuyente jura que la información ofrecida es veraz y es responsable por ella.

Cuando una persona es responsable por su declaración, en un supuesto no consentido en el que se declaren las ganancias de procedencia ilícita se estaría inculcando por estas actividades vetadas por el ordenamiento jurídico. El contribuyente se auto inculpa y es responsable por la información vertida, por lo que firmaría un documento que sirve de prueba en su contra dentro de un proceso judicial. No podemos de ninguna manera, encontrarnos de acuerdo con esta posición porque se vulneraría el principio de no autoincriminación recogido en la carta política.

1.5. Métodos de determinación

Cabe destacar que existen varios métodos que utiliza el Fisco con el objeto de establecer el real impuesto a pagar respecto de cada contribuyente. Nuestra legislación de manera clara establece los métodos de determinación a cargo de la Administración Tributaria en los artículos 23, 24 y 25 de la LORTI, se destaca la determinación directa, la presuntiva con algunos tipos característicos como la efectuada por coeficientes o la de incremento patrimonial no justificado.

Es necesario recordar que el método de determinación es sinónimo de método de estimación, dependiendo de las legislaciones que utilizan de manera similar cualquiera de los dos términos.

1.5.1. Directa

De acuerdo al tratadista Ferreiro Lapatza el método de determinación o estimación directa:

[...] se caracteriza por el hecho de que *ingresos y gastos se cuantifican, en general, por su importe exacto*, pudiéndose probar documentalmente la veracidad o no de los mismos. Más que de estimación directa debiera eludirse a la determinación directa, dado que es consustancial a dicho régimen la posibilidad de probanza de los ingresos y gastos imputados, y precisamente por ello, en tal régimen no deben encontrar cabida fórmulas que sustituyen *lo que es* por lo que *se estima que es*. [el énfasis me pertenece]⁵⁶

Se desprende de la cita, que el método de determinación directa obtiene la renta neta imponible de la información financiera o contable del contribuyente y de su declaración, por medio de estos elementos puede llegar a valores reales sin necesidad de presumir la ganancia o de estimar un incremento patrimonial. Los registros contables y la declaración reflejan la verdad y determinan los elementos del impuesto.

Dentro de la legislación ecuatoriana la modalidad más importante de determinación constituye la determinación directa basada en los datos reales, en información que proporciona

⁵⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J., y otros.: Curso de Derecho Tributario, Parte Especial, Sistema Tributario, Los Tributos en Particular, Marcial Pons, 12ava ed., España, 1996, p. 138.

el mismo contribuyente **y en el cruce de información relevante entregada por terceros**, no se presume o estima que existe más rendimientos de los que se demuestran con la información ofrecida al auditor fiscal. Este tipo de determinación se encuentra previsto y desarrollado dentro del art. 23, y se deja a la determinación presuntiva como un procedimiento subsidiario cuando esta no es posible.

1.5.2. Presuntiva

Algunos países latinoamericanos como Ecuador y Argentina han optado por incluir dentro de su legislación este tipo de métodos determinativos de obligación tributaria. Como destaca Sáinz de Bujanda citado por Dino Jarach, la determinación presuntiva consiste en una tendencia en la que se sustituyen los hechos ciertos que verifican y configuran los hechos imponibles, por meras presunciones que de alguna manera facilitan la actividad del organismo recaudador, pero desnaturalizan automáticamente el método de la determinación directa de los hechos imponibles, en la medida en la que deja de lado toda información real y verificable y se fundamenta en simples coeficientes, índices o presunciones que la administración fiscal ha desarrollado para el efecto.⁵⁷

Como podemos analizar el método de determinación presuntivo, deja de lado cualquier tipo de información contable que ofrezca el contribuyente y se guía por fórmulas y estándares desarrollados por el Estado. Se comprende dentro de este mecanismo que la Administración no analiza lo que es lo que refleja la actividad dentro de su información financiera sino lo que estima que debería ser. Es posible identificar, cierta discrecionalidad dentro del procedimiento destacado en la medida en la que el funcionario auditor del Servicio de Rentas Internas, SRI, será el que decida libremente que debería ser renta bajo su consideración, claro está con ayuda de estos índices y coeficientes. Los arts. 23, 24 y 25 de la LORTI, establecen los parámetros bajo los cuales debe utilizarse este método de determinación, y manifiestan de forma clara que únicamente se puede aplicar este mecanismo cuando no sea posible la determinación directa como ya mencioné previamente.

⁵⁷ Cfr. JARACH, D.: *Finanzas Públicas...*, op.cit., p. 436.

Se prevé en las normas citadas que la determinación presuntiva puede tener lugar cuando existe un incremento no justificado de patrimonio, por lo que la declaración patrimonial sería el habilitante para este tipo de procedimientos administrativos.

Cabe resaltar, que hasta el momento el proceso de determinación presuntiva por incremento patrimonial no justificado, no se encuentra reglado en nuestra legislación, y como veremos en el siguiente capítulo al no identificar ni analizar el origen o la fuente de las rentas sujetas a imposición, a mi parecer puede habilitar a la tributación de las ganancias de origen ilícito generando una contradicción con el Sistema de Derecho Tributario.

CAPÍTULO II. FIGURA DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO, (IPNJ), COMO HABILITANTE PARA LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS ILÍCITAS

2.1. Normativa y nacimiento de la Figura en el Ecuador

En el Ecuador, la Figura Jurídica del Incremento Patrimonial no Justificado se introduce con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 242 del día sábado 29 de Diciembre del año 2007, por medio de algunas disposiciones legales de la norma que se destacarán a continuación.

En el art. 82 del citado cuerpo legal se introducen algunas reformas dentro del art. 23 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, relativo al proceso de determinación a cargo de la Administración Tributaria. En el señalado apartado legal se incorpora dentro de la determinación presuntiva una quinta posibilidad de aplicación de esta figura por “Incremento Injustificado de Patrimonio”.

La norma de manera expresa introduce esta figura del Incremento Patrimonial no Justificado dentro del ordenamiento jurídico del Ecuador, y además de esto establece de manera tácita el mecanismo de ejecución o de realización de este tipo de procesos determinativos presuntivos en el momento en que se incluye dentro de la sección de las normas de la declaración y pago de impuestos de la LORTI, la obligatoriedad de la Declaración Patrimonial de la información del patrimonio en el art. 40A de la destacada ley.

Como veremos en los siguientes apartados del presente capítulo el proceso determinativo en cuestión, a breves rasgos, se efectúa comparando las declaraciones de patrimonio de dos años distintos, donde las diferencias encontradas serán presuntivamente consideradas como rentas dentro de la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio impositivo al que corresponde el incremento.

Con esto, desde el año 2008 dentro de la legislación del Ecuador se encuentra presente la resaltada figura jurídica tributaria; sin embargo, hasta la fecha no se ha reglamentado de manera alguna el proceso determinativo a efectuarse, ni las bases de comparación de las informaciones de patrimonio declaradas por los contribuyentes; por lo que al parecer la discrecionalidad de la administración parece estar totalmente abierta en este tipo de métodos.

A continuación, destacaremos en las distintas secciones del presente capítulo qué es, cómo funciona y cómo se implementa la determinación de Renta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado y cómo este mecanismo al no considerar el origen de las rentas puede ser un habilitante para la tributación de ganancias ilícitas, traducidas en un incremento de patrimonio.

2.2. Concepto

Es posible afirmar que el patrimonio del contribuyente fluctúa durante distintos períodos impositivos, la estabilidad que puede mantener el mismo se ve afectada por oscilaciones que responden a la renta obtenida por el contribuyente en un ejercicio económico determinado, procedente del trabajo o del capital, y de las pérdidas y ganancias patrimoniales.

En algunas legislaciones estos incrementos o disminuciones patrimoniales, han sido considerados como expresión económica de la renta por lo que se han incluido dentro de la base imponible sujeta al impuesto a la renta.⁵⁸ El legislador en cada uno de estos ordenamientos jurídicos pretende someter a imposición la verdadera renta que percibe un sujeto pasivo y evitar la ocultación de ingresos en perjuicio del Fisco. La herramienta más eficaz frente a los comportamientos elusivos y evasivos del impuesto a las ganancias de los administrados, constituye la determinación presuntiva por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ), que conlleva a la identificación de riqueza que modifica el patrimonio del individuo y al sometimiento de la misma a imposición tributaria.

Autores de la talla de González Sánchez han desarrollado importantes consideraciones de la figura jurídica objeto de estudio en el presente capítulo, destacando que a primera vista el IPNJ 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.⁵⁹ En este sentido, la primera aproximación del IPNJ es equiparable al patrimonio, traducido en renta, que no se justifica con la declaración que presenta el obligado; de tal manera, que existen más bienes o derechos de los que debería haber con la renta informada a la Administración fiscal.

⁵⁸Cfr. BARRACHINA, J. E.: *La prueba en el incremento no justificado de patrimonio*, España, Disponible en: http://www.graduados-sociales.com/ArticulosCO/ACO227_5.pdf, Consultado: 15 de Noviembre del 2009.

⁵⁹Cfr. GONZALES SÁNCHEZ, M.: “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, 1995, p. 793.

La legislación ecuatoriana no ofrece definición alguna de esta figura, en consecuencia debemos recurrir a los criterios de autores de importancia en la materia tributaria y a legislación internacional para obtener un acercamiento a su significación.

El profesor español Barrachina cita el art. 33.1 de la Ley Española del Impuesto a la Renta de Personas Físicas, el mismo que expone una definición clara de las ganancias y pérdidas patrimoniales, constituyéndose así la figura del Incremento Patrimonial:

Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto en ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos.⁶⁰

De la definición transcrita, se entiende que la expresión incremento patrimonial es cualquier variación dentro del patrimonio del contribuyente, entendiéndose el mismo como ya destacamos bajo la fórmula: Patrimonio = Activos – Pasivos⁶¹

De la misma manera, el autor Barrachina cita el art. 39 del mismo cuerpo legal español, que contiene una definición de Incremento Patrimonial no Justificado:

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya [...], declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio no declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el impuesto sobre el patrimonio, o su registro en los libros y registros oficiales. [el énfasis de corresponde]⁶²

El concepto ofrecido por la ley española es bastante claro y completo debido a que considera dentro de las variaciones del patrimonio todos los incrementos de bienes y derechos; así como cualquier deuda inexistente o contraria a la situación tributaria del sujeto pasivo tomando en cuenta las rentas declaradas.

Es necesario considerar **las deudas inexistentes o simuladas y sus intereses**, en vista de que estas pueden perjudicar al Fisco incrementando sin sustento económico ni jurídico los gastos deducibles de la renta gravada, disminuyendo considerablemente el valor de la base imponible

⁶⁰ BARRACHINA, J. E.: La prueba en el incremento no justificado..., op.cit., p. 04.

⁶¹Cfr. QUIROZ BERROCAL, J. J.: Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ) y Tributación de la Ganancia Ilícita vía IPNJ, Ius Tributarius, Perú, 2007, p. 47.

⁶² BARRACHINA, J. E.: La prueba en el incremento no justificado..., op.cit., p. 04.

y de la carga fiscal a cargo del obligado. En consideración a estas razones podemos afirmar que este puede ser el concepto base del IPNJ.

Si bien dentro del Ecuador no existe desarrollo jurisprudencial sobre el IPNJ debido a la novedad de la figura en el país, existe una sentencia de la Corte Suprema de Justicia sobre el delito de Peculado, dentro del caso del Ex Presidente Dr. Fabián Alarcón, publicada en la Gaceta Judicial Año CI, Serie XVII, No. 3, Pág. 712, en Quito, el 23 de mayo del 2000; donde de alguna manera se delimita el concepto de incremento patrimonial incluyendo activos y pasivos para el efecto. Los magistrados señalan en concordancia con la posición previa descrita en el trabajo que el “*incremento patrimonial es el aumento de los bienes, créditos o derechos, o la disminución de los pasivos*” [El énfasis me pertenece], de esta forma podemos ver que la corte entiende como variación patrimonial el movimiento de las cuentas de activos y de pasivos, que cuando no responden a la renta obtenida y declarada por el contribuyente en su declaración de impuesto a la renta del respectivo ejercicio impositivo, constituyen renta no declarada y deben someterse a tributación.

Con todas estas consideraciones se ha planteado por la doctrina un criterio de calificación del IPNJ como una forma negativa y residual de imposición con alcance y efectos netamente tributarios. El aumento del patrimonio puede estar justificado en otras ramas del derecho, pero en el ámbito tributario no, en razón de que existen ciertos estándares y requisitos que deben cumplir las pruebas para que efectivamente se justifique la existencia del IPNJ y no se someta las diferencias a tributación.

Se evidencia un concepto negativo, debido a que se considera IPNJ aquellos bienes o derechos que no se pueden justificar con renta declarada por el sujeto pasivo de obligación tributaria, y solamente en el momento en que se justifiquen se excluyen estos valores de la base imponible presuntiva, para evitar la imposición fiscal de la misma renta en dos ocasiones distintas.⁶³ Con esto, la Administración Tributaria considera dentro de la base imponible cualquier tipo de riqueza o de bienes; siendo obligación del contribuyente, a partir de este momento, demostrar que la ganancia o el patrimonio imputado como renta oculta corresponde

⁶³ Cfr. GONZALES SÁNCHEZ, M.: “Incrementos Patrimoniales no Justificados”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta de personas físicas...*, op.cit., págs. 793-795.

o se justifica con la riqueza tributada dentro de alguna esfera impositiva, como el impuesto a la renta o el impuesto a las herencias, entre otros. Se advierte con claridad, que se vierte la carga de la prueba y al obligado le concierne justificar el incremento de patrimonio con la renta declarada.

Se lo califica como un concepto residual por que al ser un concepto tan amplio dentro de él se puede incluir cualquier ganancia no considerada dentro de los ingresos gravados que ofrece el hecho imponible del impuesto a la renta. Entran dentro de la base imponible rentas de cualquier origen sin importar que no se encuentren expresamente señaladas en la norma tributaria.⁶⁴

En concordancia con lo anterior, Barrachina sostiene en su trabajo que las ganancias que se identifiquen dentro del IPNJ que no fueron declaradas o han sido ocultadas, deben sumarse a los montos de ingresos gravados en la base imponible del período en el que fueron encontradas o descubiertas, salvo que el sujeto pasivo presente las correspondientes pruebas que lo justifiquen o que hayan transcurrido los plazos expresamente establecidos en la ley para la caducidad de la facultad determinadora del impuesto o para la prescripción de la acción de cobro de tributos.⁶⁵

Como dentro de este proceso determinativo solamente se considera el incremento patrimonial no justificado del contribuyente, sin análisis de origen de fuente de la ganancia, se advierte que la figura otorga a la Administración Tributaria una potestad clara y evidente para someter a imposición fiscal, rendimientos económicos que son de procedencia insegura, incierta e incluso ilícita.⁶⁶ En consideración de estas atribuciones ofrecidas al fisco, se evidencia la necesidad de reglamentar adecuadamente la figura para que no contraríe el ordenamiento jurídico sometiendo al impuesto rentas de origen delictivo, cuando el tratamiento de este tipo de ingresos le corresponde al derecho penal.

⁶⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 794.

⁶⁵ Cfr. BARRACHINA, J. E.: *La prueba en el incremento no justificado...*, op.cit., p. 05.

⁶⁶ Cfr. *Ibidem*, p. 05.

Otro segmento de la doctrina se ha pronunciado sobre IPNJ en las distintas legislaciones del mundo, en este punto citaremos los criterios de Raimondi en la legislación argentina con el objeto de analizar más a profundidad la figura y distinguir su alcance, verdadero procedimiento y factores de atribución de rentas.

Destaca el profesor que dentro del ordenamiento jurídico argentino se comprende que se produce el IPNJ cuando en un año o ejercicio impositivo los valores encontrados como renta presunta por la diferencia de patrimonio de dos ejercicios impositivos superan al **monto** de las ganancias brutas menos los gastos deducibles declarados.⁶⁷ Es decir, que existe Incremento Patrimonial no Justificado cuando la renta presunta es mayor a la renta declarada. Y la renta presunta se obtiene obteniendo las diferencias de patrimonio de dos informaciones ofrecidas por el contribuyente, justamente la diferencia entre la renta presunta y la renta declarada es el IPNJ que será posteriormente sometido a tributación del impuesto a la renta argentino.

2.3. Factor de Atribución del Impuesto a la Renta

Se entiende además, que los contribuyentes dentro del derecho argentino únicamente están obligados a declarar dentro de la información de patrimonio los bienes, derechos y obligaciones que les pertenecen de los que son titulares, por lo que cada persona es responsable por el patrimonio de su propiedad.

En concordancia con lo anteriormente expuesto la autora Soler Roch destaca que el *factor de atribución* dentro de los procesos determinativos por Incremento Patrimonial no Justificado constituye “la titularidad de los bienes, derechos y demás elementos de los que provenga el incremento o disminución del patrimonio.”⁶⁸ En este sentido el factor de atribución dentro del derecho tributario, es considerado como el elemento que le permite a la Administración Fiscal imputar rentas a los obligados y someter las mismas a tributación. Este elemento de imputación o asignación de rentas es el derecho de propiedad de las mismas como destaca

⁶⁷Cfr. RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto a las Ganancias...*, op.cit., p. 501.

⁶⁸ SOLER ROCH, M. T.: “Individualización de los incrementos y disminuciones patrimoniales”, 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, 1995, p. 816.

Roch. Solamente se le podrá perseguir a un contribuyente por las rentas que forman parte de su patrimonio y por ende, por la riqueza que es parte de su propiedad. La mera tenencia o la posesión de los bienes o derechos no son asimilables a la propiedad, en consecuencia las rentas en mera tenencia o posesión no son imputables al ingreso gravado del obligado. Por lo tanto, la apariencia de propiedad, como la posesión que un narcotraficante ostenta sobre los bienes producto del tráfico ilícito de estupefacientes, no constituye derecho de dominio y no es considerada como un elemento de imputación dentro de esta rama del derecho, que individualiza la carga impositiva por medio de este procedimiento.

En este mismo sentido se ha pronunciado Quiroz Berrocal destacando que la Administración Tributaria determina el IPNJ, al haberse descubierto que los bienes pertenecen al sujeto incidido, pero en ningún momento descubre el origen de esas rentas, lo que le resulta irrelevante. Admite que la Administración Tributaria al limitar su actuar al principio de prudencia debe asumir que el IPNJ y sus bienes existen en algún lugar, vertiéndose la carga de la prueba hacia el contribuyente de justificar el incremento patrimonial que la administración presume simplemente que existe.⁶⁹

En conclusión dentro del proceso de determinación por Incremento Patrimonial no Justificado, se imputan las ganancias por la adquisición de bienes y servicios de un sujeto pasivo, traducándose en propiedad, considerando que en la declaración patrimonial constituye una obligación ofrecer la información del patrimonio que pertenece al contribuyente, no el patrimonio que es de dominio de terceras personas. En estos casos son los propietarios de estos bienes y servicios los llamados a declarar su patrimonio.

⁶⁹Cfr. QUIROZ BERROCAL, J. J.: *Análisis de la Presunción Legal relativa del Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ)*, XIV Convención Nacional de Tributación. Tributa 2008. Perú 2008, Disponible en: http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=2&ved=0CAoQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.yarnoldconsultores.com%2Ftributario%2Fwp-content%2Fuploads%2F2008%2F11%2Fcpc_jorque_quiroz_berrocal_-_lima.doc&rct=j&q=An%C3%A1lisis+de+la+Presunci%C3%B3n+Legal+relativa+del+Impuesto+a+la+Renta+Neta+Oculta+por+Incremento+Patrimonial+no+Justificado+%28IPNJ%29&ei=q_sJS8ucMoOVtgfeg-HHCg&usg=AFQjCNEvpYbQPCiDP1KJAJLoLNrKZeOERQ&sig2=GJ1M8BjWL0yRHbFYjVnNew, Consultado: 16 de septiembre del 2009. págs. 7.

La doctrina española va más allá de estas limitaciones, incluyendo dentro de los factores de atribución de rentas, algunas “manifestaciones de propiedad” como la tenencia y la posesión. González argumenta que debe incluir dentro de la base imponible presuntiva cualquier bien o derecho que demuestre alguna de las manifestaciones que presenta el derecho de propiedad.⁷⁰ En este sentido, deben considerarse cualquier bien en posesión, o tenencia del contribuyente, donde exista apariencia de propiedad.

Sin duda alguna, creo que se le deben imputar a un sujeto pasivo de obligación tributaria únicamente las rentas que son de su propiedad, por lo que no comparto con este pensamiento del maestro español citado. Además, en la declaración patrimonial se debe ingresar la información del patrimonio del contribuyente, no se destacan los bienes sobre los que hay tenencia sino lo que son parte del derecho de dominio, se declaran los bienes y derechos de propiedad del administrado, que forman el patrimonio del mismo. A mi criterio la posesión y la tenencia no pueden ser factores de atribución de rentas, porque no son asimilables al derecho de dominio.

La tenencia es una figura jurídica distinta de la del derecho de dominio, manteniendo características y alcance completamente diferentes, porque el mero tenedor reconoce el dominio del titular del derecho de propiedad y nunca puede dejar de efectuar este reconocimiento debido a que el título que permite la tenencia se encarga de recordárselo; como por ejemplo, un contrato de arrendamiento.

Autores como el Dr. Parraguez han desarrollado el concepto jurídico de la tenencia siguiendo los lineamientos anteriores, y se ha destacado que la tenencia es la:

[...] detentación puramente *de hecho* de una cosa de la que el tenedor ciertamente puede aprovecharse, de manera bastante parecida a como lo hace el poseedor, pero respecto de la cual reconoce o *no puede dejar de reconocer el dominio ajeno*, por la sencilla razón de que el título que sirve de antecedente a su tenencia implica necesariamente ese reconocimiento. [el énfasis me corresponde.]⁷¹

⁷⁰Cfr. GONZALES SÁNCHEZ, M.: “Incrementos Patrimoniales no Justificados”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta de personas físicas...*, op.cit., p. 797.

⁷¹ PARRAGUÉZ RUIZ, L.: *Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Derechos Reales*, Universidad Técnica Particular de Loja, Vol. I, Ecuador, 2005, p. 247y 248.

Nuevamente, se reitera el espíritu de la tenencia donde el mero tenedor realiza gran cantidad de actos sobre la cosa a nombre del dueño del bien, y nunca se confunde la propiedad del mismo. La tenencia se encuentra delimitada en los términos expuestos en el Código Civil ecuatoriano dentro de los artículos 748 y siguientes.

En el mismo sentido, la posesión es un concepto jurídico diferente del derecho de propiedad y se la califica como la tenencia de una cosa con ánimo de señor y dueño. El tratamiento jurídico, definición y alcance de la posesión se encuentran desarrollados en el artículo 734 del Código Civil y siguientes. Autores como el Dr. Parraguez y Pothier se han pronunciado sobre esta figura legal, destacando que la posesión es un hecho más que un verdadero derecho sobre la cosa y que existen algunos elementos esenciales necesarios para que se configure la posesión, entre los que cabe destacar: el corpus material, que significa tener los bienes bajo el poder del poseedor en términos físicos; y el animus o elemento psicológico, donde se manifiesta la intención del poseedor de ser dueño, manteniendo un poderío efectivo sobre la cosa y por ende, de excluir a cualquier otra persona del disfrute de la cosa, mediante la ejecución de actos posesorios.⁷²

Se desprende de las consideraciones previas que la doctrina civilista en su gran mayoría, ha entendido que la posesión es un hecho, en el que se evidencia o refleja una intención de propiedad sobre la cosa bajo poder, y es por esta situación que el poseedor de la cosa ejerce un señorío sobre la misma, mostrando aparentemente la existencia de un ánimo de señor y dueño. Sin embargo, no podemos afirmar que una intención constituya un derecho, de ninguna manera la posesión o apariencia de propiedad es equivalente a que exista algún tipo de titularidad de derecho de dominio por parte de poseedor sobre los bienes poseídos.

Cabe destacar que la posesión es un hecho jurídico que se caracteriza por dos cuestiones fundamentales, primero puede ser un paso previo a la constitución de derecho de propiedad, porque es un requisito indispensable para la acción de prescripción adquisitiva de dominio a favor del poseedor regular o irregular; y segundo, que la posesión reconoce un derecho de propiedad ajeno sobre la cosa. En el momento en que el poseedor inicia la acción por

⁷²Cfr. PARRAGUÉZ RUIZ, L.: Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Derechos Reales..., op.cit., págs. 243-247.

prescripción adquisitiva de dominio está automáticamente reconociendo que existe un derecho de dominio perteneciente a otra persona; no obstante, tiene un título y modo válido para adquirir el dominio de los bienes en posesión una vez que se han cumplido con los requisitos establecidos en el texto legal del C.C.

El dominio, por su parte es un derecho real que ostentan los seres humanos sobre los bienes de propiedad privada, para poder acceder a ellos de forma privativa y satisfacer sus necesidades. Este es el derecho que otorga propiedad privada y que permite disponer de los bienes sin intromisión de terceros, es posible efectuar sobre las cosas cualquier actividad o acción que desee de conformidad con las normas, las características del derecho de propiedad y sus tres facultades dominicales de uso, gozo y disposición de los bienes.

El derecho de dominio sobre las cosas, se caracteriza por ser un derecho absoluto y pleno, en la medida en la que este derecho contiene todas las facultades que un ser humano jurídicamente puede tener sobre una cosa (usar, gozar y disponer), de tal forma que la persona tiene sobre estos bienes una soberanía integral, ejerciendo un señorío absoluto sobre las mismas. En la misma línea, el derecho de dominio se encuentra vinculado a la exclusividad, de tal forma que el titular del derecho de propiedad puede hacer uso de sus facultades dominicales con exclusión de terceros e incluso puede impedir a cualquier otra persona entrometerse en la ejecución de cualquier acto de dominio. Además, este derecho de propiedad se relaciona con la perpetuidad, considerando que el mismo existe mientras exista la cosa, sin perjuicio de que el derecho cambie de titular. Cabe resaltar, que este derecho es totalmente abstracto, en razón de que existe con independencia de sus facultades; es decir, que en caso de que falte alguna de estas, no se extingue el derecho de propiedad. Tanto es así que el poseedor que se encuentra en uso y goce de la cosa no es titular del derecho de dominio, y el verdadero dueño puede reivindicar su derecho por medio de las acciones y dentro de los plazos que prevé la norma civil para el efecto. Finalmente, es un derecho elástico, que puede reducirse y permite que se constituya a favor de terceros derechos reales con alguna de las facultades del derecho de

dominio; posteriormente puede recuperar todas las facultades de conformidad con el mandato legal.⁷³

El dominio es el único escenario donde el hombre titular de este derecho real tiene uso, goce y disposición de los bienes y solo con esta faceta los mismos forman parte real de su patrimonio, caso contrario nos encontramos ante un escenario de mera tenencia o posesión, el mismo que es asimilable a la figura de tributar las rentas o patrimonio de propiedad de otro. Por ejemplo, en el caso de comodato o préstamo gratuito de un bien mueble como un auto, el sujeto de derecho se encuentra en tenencia del mismo y esta situación de ninguna manera quiere decir que esta persona sea titular de un derecho de propiedad sobre el bien y menos aún que deba incluirlo en la información plasmada en la declaración patrimonial. Cada persona debe responder fiscalmente por su patrimonio, y no existe disposición legal alguna que me obligue a tributar sobre rentas ajenas, porque vulneraría totalmente el principio fundamental de la capacidad contributiva y los factores de atribución del IPNJ.

En los siguientes capítulos realizaremos una aproximación más detallada del derecho de propiedad y de cada una de sus facultades dominicales, de tal forma, que demostraremos que un delincuente no puede ostentar este derecho sobre los bienes muebles o inmuebles provenientes de actividades ilícitas o delictivas, encontrando así una razón más que sustenta la imposibilidad de la tributación de las ganancias ilícitas dentro del sistema tributario ecuatoriano.

Con todo lo expuesto y analizado el factor de atribución del incremento patrimonial no justificado, podemos destacar algunas características necesarias para que se aplique este elemento y sea efectivo el proceso determinativo en cuestión:

1. Se requiere la existencia física y real de los bienes o derechos que se manifiestan;
2. No han de constar anteriormente dichos bienes o derechos fiscales;
3. No es necesaria la intención de ocultar, basta simplemente cualquier tipo de negligencia.⁷⁴

⁷³Cfr. PARRAGUÉZ RUIZ, L.: Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Derechos Reales..., op.cit., págs. 118-130.

⁷⁴ GONZALES SÁNCHEZ, M.: "Incrementos Patrimoniales no Justificados", en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta de personas físicas...*, op.cit., p. 279.

Con esto, es posible afirmar que aparte del factor de imputación del Impuesto a la Renta, que constituye el derecho de propiedad, se requieren tres requisitos indispensables para que pueda existir un Incremento no Justificado de Patrimonio, IPNJ. En primer lugar, los bienes objeto de análisis que se encuentran considerados dentro del proceso determinativo deben existir físicamente y esta existencia debe ser verificada por la administración; de la misma manera, los derechos o bienes incorporales, deben encontrarse representados en algún tipo de documento físico que de fe de su existencia y fidelidad, de tal manera que puedan efectivamente imputarse al patrimonio del contribuyente auditado.

En segundo lugar, en consideración a que nuestro ordenamiento jurídico en materia fiscal, prohíbe la doble imposición y conformidad a las disposiciones generales de los artículos: 35 num 6) del Código Orgánico Tributario, 31 de la LORTI y 12 de su Reglamento General. En base a este principio los bienes no pueden encontrarse formando parte de otra información patrimonial correspondiente a un contribuyente distinto que haya tributado sobre las mismas, sino que deben encontrarse fuera de imposición e introducirse a la información fiscal por medio del proceso determinativo de IPNJ.

Finalmente, para que se efectúe el proceso de determinación presuntiva por IPNJ, no se requiere que el contribuyente haya demostrado la intención de ocultar los bienes y rentas obtenidas dentro de un período impositivo, sino que cualquier negligencia en la presentación de la información y toda omisión por más pequeña que sea faculta a la Administración Fiscal a efectuar el proceso determinativo. Esta afirmación nace sobre quienes teniendo la obligación de presentar la declaración de patrimonio ante el Servicio de Rentas Internas de conformidad a la reglamentación existente para el efecto, por lo tanto quienes superen los USD \$200.000,00 dólares de patrimonio individual o USD \$ 400.000,00 dólares correspondientes a la sociedad conyugal, no logran justificar el caudal de su riqueza parcial o totalmente con la renta declarada, por lo que tiene cabida el procedimiento determinativo por IPNJ atinente a la renta oculta de los contribuyentes.

2.4. Proceso de determinación utilizado

Cabe manifestar además que este método de determinación se encamina o efectúa de acuerdo a la *teoría de imposición de incremento patrimonial más consumo*, debido a que esta teoría involucra un amplio concepto de renta que incluye cualquier incremento patrimonial dentro de la base impositiva sobre la que recae el impuesto.

Autores como Quiroz, se han pronunciado sobre estos temas, señalando que la nueva teoría conceptual más representativa en la actualidad es la teoría del Incremento Patrimonial más consumo, la misma que posteriormente el vincula con la Figura del Incremento Patrimonial no Justificado, como herramienta jurídica que permite incluir en la base imponible del impuesto a la renta, las ganancias ocultas por el contribuyente.⁷⁵ Se confirma así que la figura tributaria del Incremento Patrimonial no Justificado, IPNJ, responde directamente a la teoría de la imposición descrita.

No obstante, debo hacer algunas acotaciones sobre el criterio de Quiroz, considero que dentro del incremento patrimonial no se incluyen únicamente las ganancias ocultas sino cualquier renta que por descuido o negligencia no fue incorporada en la declaración. Con esto podemos afirmar que no se requiere la existencia de un ánimo de ocultar las rentas para que se habilite el IPNJ.

Profundizando en este punto, como ya se ha destacado dentro del presente trabajo el Incremento Patrimonial no Justificado responde a un *proceso de determinación presuntivo a cargo de la Administración Fiscal*, en el que la misma hace uso de simples suposiciones, de información no comprobada; dejando en un segundo plano información financiera verificable y real del contribuyente.

⁷⁵Cfr. QUIROZ BERROCAL, J. J.: *Análisis de la Presunción Legal relativa del Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ)*, XIV Convención Nacional de Tributación. Tributa 2008. Perú 2008, Disponible en: http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=2&ved=0CAoQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.yarnoldconsultores.com%2Ftributario%2Fwp-content%2Fuploads%2F2008%2F11%2Fcpc_jorque_quiroz_berrocal_-_lima.doc&rct=j&q=An%C3%A1lisis+de+la+Presunci%C3%B3n+Legal+relativa+del+Impuesto+a+la+Renta+Neta+Oculta+por+Incremento+Patrimonial+no+Justificado+%28IPNJ%29&ei=q_sJS8ucMoOVtgfeG-HHCg&usg=AFQjCNEvpYbQPCiDP1KJAJLoLNrKZeOERQ&sig2=GJ1M8BjWL0yRHbFYjVnNew, Consultado: 16 de septiembre del 2009. págs. 5-7.

Algunos autores de importancia se han pronunciado sobre este procedimiento administrativo de determinación, y se ha expuesto algunas consideraciones entre las que cabe resaltar la siguiente. La determinación por incremento patrimonial no justificado, se encontraría considerada dentro de esta la calificación de procedimiento estimatorio presuntivo de obligación tributaria. En la medida, en la que como destaca Jarach es un

Procedimiento de Determinación de Oficio [...] (que) establece una presunción legal respecto a que es ganancia del año en el que se produjo el incremento patrimonial cuyo origen no prueba el interesado. Es una forma de establecer globalmente el monto de la renta imponible a través de la comprobación de la diferencia entre la sustancia patrimonial al final del ejercicio y al comienzo del mismo.⁷⁶

En este sentido, la administración fiscal estima que existe un incremento que se traduce en renta y procede a la determinación presuntiva, cuando hay diferencias en la información patrimonial entregada por el sujeto pasivo de obligación tributaria en dos períodos impositivos continuos, que no pueden justificarse con la renta obtenida por el giro del negocio o cuando existen deudas inexistentes en la contabilidad. El auditor tributario no analiza la información contable real sino que presume la existencia de renta por este tipo de procedimientos administrativos y a quien le corresponde demostrar lo contrario, como veremos más adelante, es al contribuyente perseguido.

2.5. Procedimiento ideal utilizado dentro del IPNJ

En primer lugar es necesario reafirmar como ya lo he hecho dentro del presente trabajo que cualquier proceso de determinación presuntiva dentro de la legislación ecuatoriana únicamente debe efectuarse de manera excepcional, cuando no sea posible implementar un proceso determinativo directo, con análisis de la información financiera que efectivamente presenta y tiene el contribuyente en su poder. Con estas consideraciones podemos concluir que solo se puede utilizar el procedimiento de Incremento Patrimonial no Justificado, IPNJ, de manera subsidiaria y excepcional cuando la Administración Fiscal no encuentre la forma de hacer la determinación directa del impuesto a la renta.

⁷⁶ JARACH, D.: *Finanzas Públicas...*, op.cit., p. 548.

En vista de que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano no existe reglamentación alguna de este método, es pertinente recurrir a otra legislación como la Peruana o la Española, que han demostrado importantes avances en la temática.

De conformidad a la legislación peruana recogida por el profesor Quiroz, podemos afirmar que el proceso de determinación presuntiva por incremento patrimonial no justificado se efectúa de la siguiente manera de conformidad a los Artículos 52 y siguientes de la ley de impuesto a la renta del Perú:

1. Se efectúan las declaraciones de patrimonio de los contribuyentes, en cada ejercicio impositivo.

La declaración patrimonial como se ha destacado incluye todos los activos y pasivos que tiene el contribuyente dentro de un ejercicio fiscal.

2. Se analizan las cuentas que constituyen el patrimonio del sujeto pasivo de obligación tributaria de cada una de las declaraciones de los dos ejercicios impositivos comparativamente, (Activos y Pasivos) y además, se verifica la existencia de cualquier incremento patrimonial como expresión de riqueza de un contribuyente.
 - a. Análisis de la Renta Neta obtenida en el segundo ejercicio impositivo ya sea en dinero o en especie. (declaración de impuesto a la renta)
 - b. Análisis de Incremento Patrimonial Justificado a título oneroso. (análisis comparativo de los dos ejercicios impositivos con relación a la renta obtenida en el segundo. Estudio de declaraciones patrimoniales y la declaración de impuesto a la renta del segundo período.)
 - c. Análisis de Incremento Patrimonial a Título gratuito. (análisis de los dos ejercicios impositivos con relación a la renta neta obtenida en el segundo año fiscal. Se justifica con otros tributos, en el Ecuador por ejemplo con el impuesto a las herencias o con el impuesto a las loterías y juegos de azar.)

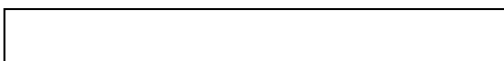
- d. Análisis de Incremento Patrimonial cuya fuente es dudosa o de procedencia ilícita. (En la legislación peruana no se justifica el incremento con rentas de origen criminal y se permite su tributación. En el Ecuador esta situación debería suspender el proceso determinativo y pasar a manos de la autoridad penal competente para las investigaciones correspondientes, evitando la tributación de las ganancias ilícitas dentro de nuestro país.)
- e. Análisis de Disminuciones Patrimonial no Soportadas. Deudas inexistentes o infladas. Costos y Gastos del segundo ejercicio impositivo deben ser correlativos a la renta obtenida requerida para efectuarlos. Las deudas sin sustento contable o legal inflan el gasto disminuyendo la base imponible en perjuicio del Fisco.⁷⁷(Declaración patrimonial vs. Declaración del Impuesto a la Renta del obligado.)

De esta forma de manera preliminar se deben analizar dentro del procedimiento determinativo de obligación tributaria de acuerdo a Quiroz todas las manifestaciones de riqueza siendo estas, la renta obtenida, el incremento patrimonial y los consumos y gastos de un ejercicio impositivo.

- 3. Análisis comparativo de las cuentas de patrimonio de los contribuyentes una vez obtenidos los incrementos patrimoniales imputables a un año fiscal determinado. Para el efecto, se unifican los estudios particulares previamente señalados.

Primeramente, vamos a recordar el concepto de patrimonio, ya citado dentro del presente trabajo, en términos contables que utiliza la Administración Fiscal en este tipo de procedimientos administrativos de determinación.

El Patrimonio responde a la fórmula:



⁷⁷Cfr. QUIROZ BERROCAL, J. J.: Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ) y Tributación de la Ganancia Ilícita vía IPNJ, Ius Tributarius, Perú, 2007, págs. 27 – 30 y 60 – 66.

$$\text{Patrimonio} = \text{Activo} - \text{Pasivo}$$

Por estas razones, cualquier incremento patrimonial en términos contables se entiende como cualquier modificación dentro de las cuentas de Activo o Pasivo del contribuyente que modifique su valor. El incremento de patrimonio que guarda relación con la renta declarada o con las disposiciones legales en la materia, es un incremento justificado. Por ejemplo la compra de un bien mueble que guarda relación con la renta obtenida y las cuentas por pagar o el incremento por el aumento de la plusvalía de un inmueble. En la otra mano cuando el incremento patrimonial no corresponde a la renta percibida por el contribuyente ni a las deudas adquiridas, entonces nos encontramos frente a un IPNJ. Como por ejemplo la adquisición de una casa que no podría pagarse con la renta obtenida y donde no existe deuda por este concepto. Por este incremento patrimonial el contribuyente si tendría que tributar.

Se analiza si existe incremento patrimonial neto de la siguiente manera:

Patrimonio Año 1	Patrimonio Año 2	Incremento o Disminución de patrimonio
1'000.000	1'500.000	500.000 (Incremento)

En la siguiente etapa se deben considerar todas las cuentas de la información patrimonial y de la declaración, de acuerdo a Quiroz se efectúa un análisis considerando las siguientes cuentas.

CUENTAS	NATURALEZA
Renta Neta Percibida (valores de la declaración)	Cuenta de resultado. (muestra la renta percibida por el contribuyente que responde a su actividad.)
Incremento Patrimonial Neto	Cuenta activa del Balance Patrimonial, comparación entre dos períodos impositivos. ¿Cuánto aumentó el patrimonio?
Consumos	Cuenta de resultado, gastos deducibles.
Gastos	Cuenta de resultado, gastos deducibles. ⁷⁸

Analizamos el caso hipotético práctico del Sr. Juan Naranjo, el mismo que entregó la información patrimonial de los ejercicios impositivos 2008 y 2009.

Declaración Patrimonial 2008	Declaración Patrimonial 2009.	Diferencia de Patrimonio
Activos Dinero 500.000	Activos Dinero 200.000	Activos

⁷⁸ Cfr. QUIROZ BERROCAL, J. J.: Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ) y Tributación de la Ganancia Ilícita vía IPNJ, Ius Tributarius, Perú, 2007, p. 39.

Depart. 400.000 Auto 30.000	Depart. 400.000 Casa 1'000.000 Auto 30.000	700. 000
Pasivos Préstamo dept. 200.000 Préstamo Auto 20.000	Pasivos Préstamo dept. 100.000 Préstamo auto 10.000	Pasivos - (-) 110.000
Patrimonio 710.000	Patrimonio 1'520.000	Patrimonio IP 810.000

Una vez que hemos obtenido la diferencia de patrimonio se procede a realizar el análisis de todas las cuentas involucradas comparativamente.⁷⁹

CUENTAS	DEBE	HABER
Renta Neta percibida (declaración jurada)		625.000
<i>Incremento Patrimonial Neto</i>	810.000	
Consumos y Gastos	15.000	
<i>IPNJ</i>	<u>200.000</u>	(presunción renta no declarada.)

⁷⁹Cfr. QUIROZ BERROCAL, J. J.: *Impuesto a la Renta Neta...*, op.cit., págs. 40 y 113. Formulas y procedimientos de determinación por IPNJ.

De los cálculos efectuados es posible identificar un Incremento Patrimonial de USD \$ 200.000 dólares de los Estados Unidos de América que no ha encontrado su justificación en la renta declarada del contribuyente. Frente a esta situación, el contribuyente debe buscar las pruebas que justifiquen el incremento patrimonial y su tributación; o en su defecto, debe pagar el impuesto a la renta que se cauce por la renta no declarada.

En una segunda hipótesis, si la renta declarada por el contribuyente ascendiera a USD \$ 850.000 dólares de los Estados Unidos de América el incremento patrimonial encontrado dentro de este procedimiento de determinación presuntivo de obligación tributaria, se encontraría justificado con la renta del período, no existiría IPNJ y por ende no habría impuesto que liquidar ni cancelar.

Una vez que se han considerado cada uno de estos postulados el procedimiento de determinación responde a la siguiente fórmula para determinar la existencia o no del IPNJ:

$$\text{Renta Presunta Neta} > \text{IPJ} + \text{C} + \text{G}.^{80}$$

De la fórmula se desprende la existencia de un incremento no justificado de patrimonio cuando la renta presunta que obtiene la administración tributaria del análisis de las informaciones patrimoniales es superior al incremento patrimonial justificado con la renta del contribuyente, más los costos y gastos imputables a estos incrementos que se encuentran debidamente sustentados. De esta forma, queda una parte de la renta presunta obtenida de la información de patrimonio sin justificarse con la renta declarada. Esta diferencia debe someterse a tributación por concepto de impuesto a la renta.

Por otro lado, dentro de los procedimientos de determinación por IPNJ la Administración Fiscal debe considerar los valores de adquisición o de transmisión de los bienes que conforman

⁸⁰Cfr. QUIROZ BERROCAL, J. J.: *Impuesto a la Renta Neta...*, op.cit., p. 61.

el Patrimonio del sujeto pasivo con el objeto de determinar el real valor o monto del Incremento Patrimonial.

Profesores españoles como Calero, destacan que dentro la información patrimonial para la comparación efectiva de los bienes se debe tomar en consideración el valor de adquisición de los mismos, o en su defecto el valor de mercado. No cabe establecer valores distintos a estos criterios porque incurriríamos en defraudación u ocultación de rentas y de patrimonio.

Cabe citar algunas consideraciones que expone el citado autor sobre el **valor de adquisición**. Se destaca que este elemento, se obtiene de la conjugación de varios elementos:

- a) El importe real por el que se hubiese realizado la adquisición, si éste hubiese sido a título oneroso. [...] una referencia al ‘valor normal de mercado’. [...] ⁸¹

El primer elemento que conforma el valor de adquisición de un bien, que debe encontrarse reflejado en la información de patrimonio presentada a la Administración Fiscal por parte del administrado, es el valor real por el que se adquirió o compró el bien. O en su defecto, cuando así sea necesario será considerable el precio de mercado.

- b) A ese primer elemento habría que sumar los gastos y tributos inherentes a la adquisición (excluidos los intereses), que hubieran sido satisfechos por el adquirente. ⁸²

Se desprende de la cita, que al precio de compra del bien mueble o inmueble, el contribuyente debe sumar todos los costos y gastos en que se incurrió para obtener el bien, así sea el servicio del notario, impuestos, honorarios del abogado, entre otros. Todos los gastos que perfeccionaron el derecho de dominio del obligado deben ser considerados, y agregados al valor del precio de venta. Cabe destacar, que solamente se agregan los gastos en que incurrió el nuevo propietario del bien, no los que incurrió en vendedor, que deben deducirse de su renta, respectivamente.

- c) A los dos elementos anteriores habrá que sumarse, en su caso, el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el bien con posterioridad a la adquisición, mientras hubiese

⁸¹ CALERO GALLEGO, J.: “Valores de Adquisición y Transmisión. Adquisición o Transmisión a Título Lucrativo”, 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, 1995, p. 761.

⁸² *Ibidem*, p. 761.

permanecido en poder del adquirente. Debe tratarse de un valor nuevo, que se añade al que hubiese tenido el bien en la fecha de su adquisición. Por eso no se toman en consideración, a estos efectos, los gastos de simple conservación y reparación, destinados a mantener el valor presente del bien en un momento dado.⁸³

Al precio real de adquisición, más los costos y gastos efectuados para obtener los bienes, se le debe agregar también, el valor de cualquier mejora que se haya realizado en el bien y que incremento su valor. No se consideran como mejoras los gastos incurridos para mantener el bien en buen estado. Solamente podrán formar parte del costo de adquisición aquellos gastos que respondan a mejoras que incrementen el valor de los bienes, como el cambio de piso a mármol en una casa.

- d) Por último, habrá que restarse cuando proceda, el importe de las amortizaciones practicadas con arreglo a las normas tributarias.⁸⁴

El autor al destacar las amortizaciones se refiere a la depreciación de los bienes, entendida como gastos deducibles en nuestra legislación.

El valor de adquisición que debe encontrarse plasmado en las declaraciones juradas de patrimonio, debe estar formado por el valor real más los costos, gastos, mejoras y menos la amortización o depreciación de los bienes de acuerdo a la legislación nacional en materia tributaria.

Con los criterios expuestos la ley española nos indica cómo deben conformarse los valores de los bienes introducidos en la declaración patrimonial. Al mismo tiempo, la legislación española destaca algunas circunstancias que no pueden ser consideradas como IPNJ. El autor Simón Acosta señala que la diferencia que exista en el valor o precio real de un bien desde su valor de adquisición hasta su valor de enajenación, no debe ser considerado como incremento patrimonial no justificado cuando esta diferencia o aumento de precio responda a una devaluación de la moneda. No existe incremento patrimonial alguno cuando la diferencia señalada, se debe al deterioro de la moneda utilizada en las transacciones de un país. Las plusvalías netamente nominales o de moneda no pueden someterse a tributación, porque se

⁸³ *Ibíd.*, p. 763.

⁸⁴ *Cfr. Ibíd.*, p. 763.

causaría un impuesto sobre un incremento que realmente no existe y se vulneraría directamente el principio de capacidad económica que ampara el derecho tributario.⁸⁵

Simón Acosta añade, que existen otros casos que no pueden ser considerados como incrementos patrimoniales no justificados, por ejemplo los valores que han sido declarados y sobre los que se han causado otros impuestos, la legislación española y en la gran mayoría de naciones se rechaza la doble imposición, por lo que los incrementos patrimoniales se justifican plenamente cuando estas ganancias se han sometido a otro tipo de impuestos, como el de las herencias, y han contribuido con las arcas fiscales. En este sentido cabe transcribir algunos criterios del citado profesor:

La extraordinaria amplitud del concepto legal de incrementos y disminuciones de patrimonio obliga así mismo a declarar la no sujeción de los que quedan sometidos a otros impuestos, evitándose de este modo la doble imposición.⁸⁶

En el mismo sentido, la doctrina española se ha pronunciado destacando que existen incrementos patrimoniales que por su naturaleza no deben ser considerados como no injustificados como algunos supuestos de especificación de derechos como: la división de una cosa común, disolución de cualquier tipo de comunidad de bienes, separación de comuneros, disolución de la sociedad conyugal debido a que se considera el valor de los bienes al momento de la celebración de estos negocios jurídicos.⁸⁷

Si bien puede parecer que se ha incrementado el patrimonio, este suceso efectivamente lo único que hace es que especifica los derechos previos, que ya han sido considerados en la información de patrimonio.

Los cambios de comunidad de bienes no alteran de ninguna forma el patrimonio del contribuyente.

⁸⁵ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “Incrementos y Disminuciones de Patrimonio, Concepto”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta de personas físicas...*, op.cit., p. 751.

⁸⁶ SIMÓN ACOSTA, E.: “Incrementos y Disminuciones de Patrimonio, Concepto”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta de personas físicas...*, op.cit., p. 728.

⁸⁷ Cfr. *Ibidem*, p. 722.

Finalmente, cabe citar una vez más al versado maestro Simón Acosta, que dentro de su análisis de la legislación tributaria española dentro de esta figura, recoge algunos supuestos que considera que constituyen Incrementos de Patrimonio Exentos que no dan lugar a la determinación del Impuesto a la Renta en contra del contribuyente.

Dentro de estos supuestos cabe citar a las transmisiones onerosas que no superen 500.000 pesetas, de conformidad al art. 44.1 de la Ley Española de Impuesto a la Renta de Personas Físicas, estas variaciones de patrimonio se encuentran exentas de tributación siempre y cuando no superen el monto destacado dentro de todo el ejercicio fiscal investigado. Lo mismo sucede con las donaciones que se encuentran sustentadas con su respectivo impuesto pagado por el contribuyente y donaciones realizadas a entes públicos de bienes de propiedad del administrado. Y por último cualquier bien que responda a ingresos percibidos por el contribuyente calificados como exentos.⁸⁸

Una vez que se han analizado todos los incrementos patrimoniales que pueden evidenciarse dentro del procedimiento presuntivo de determinación, se debe analizar a que ejercicio impositivo se le imputan las rentas que representan los IPNJ, para someterlas a imposición. Gonzáles citando el artículo 49 de la legislación española menciona que los Incrementos no Justificados de Patrimonio tendrán la consideración de renta, del período impositivo dentro del que se descubren, no pueden imputarse las ganancias al período impositivo que escoja el contribuyente con diferentes propósitos como disminuir la carga impositiva en su contra o evitar el pago de intereses o mora. Se agrega, que el legislador busca que se ubiquen las rentas presuntas dentro del año fiscal, que la investigación y la comprobación señalen.⁸⁹

Sin embargo, el proceso determinativo debe respetar los plazos caducidad de la facultad determinadora que prevé la legislación fiscal, solamente se podrá determinar por IPNJ aquellos ejercicios impositivos que se encuentran dentro de los tiempos que establece la norma.

⁸⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 742-747.

⁸⁹ Cfr. GONZALES SÁNCHEZ, M.: “Incrementos Patrimoniales no Justificados”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta de personas físicas...*, op.cit., p. 801.

2.6. Declaración Patrimonial

Toda vez, que ya se ha analizado brevemente el procedimiento de determinación presuntiva por Incremento Patrimonial no Justificado dentro las legislaciones peruana y española. Ahora analizaremos la declaración patrimonial como ha sido introducida dentro de la legislación ecuatoriana.

2.6.1. Concepto

Se entiende por la declaración patrimonial, a la información de patrimonio, de activos y pasivos, que presenta anualmente el contribuyente a la Administración Fiscal, con el objeto de verificar las rentas obtenidas correlativamente con el patrimonio declarado.

2.6.2. Normativa

La declaración patrimonial se introduce en la legislación ecuatoriana por medio de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 242 del día sábado 29 de Diciembre del año 2007. En la destacada norma se incorpora en la LORTI el art. 40.A donde se establece la obligatoriedad de la declaración patrimonial para los contribuyentes.

Art. 40-A.- Información sobre patrimonio.- Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración.

En el mismo cuerpo legal se incorpora el art. 69 dentro del RLORTI, que desarrolla parámetros generales sobre la declaración patrimonial que los contribuyentes deben considerar:

Art. 69.- Información de Patrimonio.- Para los efectos de la declaración patrimonial a la que se refiere la Ley de Régimen Tributario Interno, se tendrá en cuenta lo siguiente:

Las personas naturales, incluyendo las que no desarrollen actividad económica, cuyo total de activos supere el *monto de USD. 200.000*, presentarán anualmente en la forma y plazos establecidos por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución de carácter general, la información patrimonial de los *salvos iniciales existentes al 1 de enero del ejercicio*.

Esta declaración, se realizará considerando tanto la información de la persona así como el porcentaje que le corresponde de la sociedad conyugal e hijos no emancipados, de ser el caso. Quienes mantengan *sociedad conyugal o unión de hecho* deberán presentar una declaración conjunta en el caso de que sus activos comunes superen *los US \$ 400,000*. Sin embargo, si cualquiera de los cónyuges o convivientes mantuviere activos fuera de la sociedad conyugal o unión de hecho, la declaración tendrá que ser individual, y contendrá los activos y pasivos individuales así como la cuota en los activos y pasivos que formen parte de la sociedad conyugal o unión de hecho. Entiéndase por patrimonio a la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos. [el énfasis me corresponde.]

Se desprende de la normativa citada en líneas anteriores que la forma y los plazos en que la información de patrimonio deba presentarse a la Administración, se establecerá mediante resolución motivada del Servicio de Rentas Internas, SRI. Es así que la destacada cartera de estado, emite la resolución NAC-DGERCGC09-01510, publicada en el Registro Oficial Suplemento # 497, con fecha 30 de Diciembre del 2008. Posteriormente esta resolución fue modificada en algunas ocasiones por las resoluciones: NAC-DGERCGC09-00089 publicada en el Registro Oficial # 532, del 19 de Febrero del 2009 y NAC-DGERCGC09-00257 publicada en el Registro Oficial # 578, con fecha 28 de Abril del 2009, con las que se delimita la declaración patrimonial.

A continuación analizaremos todas las normas referentes a la declaración patrimonial destacando condiciones, montos, reglas y todo cuanto esté reglado sobre esta figura jurídica del derecho tributario.

2.6.3. Condiciones

La declaración patrimonial se efectuará o presentará a partir del ejercicio impositivo 2009; es decir, que todos los contribuyentes ecuatorianos que cumplan con los postulados que se destacarán a continuación deberán presentar la información de su patrimonio mantenido en el año 2008 en el año 2009. Esta disposición se encuentra expresamente señalada en la primera y única transitoria de la Resolución 1510 emitida por la Administración Fiscal. Estas condiciones se mantienen para todos los años posteriores.

- Sujetos Obligados

- Personas naturales, nacionales o extranjeros residentes en el Ecuador.
- Individualmente, activos, cuyo monto supere los USD \$200.000 dólares de los Estados Unidos al primer día de enero de cada año. (art. 1 Res. 1510 SRI)
- La Sociedad Conyugal, activos, cuyo monto supere los USD \$ 400.000 dólares de los Estado Unidos el primer día de enero de cada año. (art. 5 Res. 1510 SRI)
 - Si los cónyuges tienen bienes por fuera de la comunidad de bienes deberán realizar su declaración por separado, en las mismas condiciones de las declaraciones patrimoniales individuales.
- Medio
 - La declaración debe efectuarse por medio de Internet, a través del portal que ofrece el Servicio de Rentas Internas para el Efecto. Los servidores públicos ayudarán a la ciudadanía a realizar la declaración de conformidad con las normas y en los medios establecidos para el cumplimiento de esta obligación. (Art. 1 Res. 1510 SRI)
- Activos que deben incluirse dentro de la declaración de patrimonio. (art. 2 Res. 1510 SRI)
 - Inmuebles.- terrenos y edificaciones de cualquier naturaleza.

Se debe introducir en la declaración patrimonial el valor comercial o de mercado de los bienes inmuebles, que nunca podrá ser menor al valor de avalúo catastral. (Art. 4 num 3 Res 1510 SRI)

- Muebles
 - Dinero en cualquier cuenta, depósitos.
 - Inversiones.
 - Acciones y participaciones, y cualquier título valor.

El valor a considerarse dentro de la información de patrimonio, de todos los títulos valores que se cotizan en Bolsa, deberá ser el valor de apertura que en ella se les atribuya el último día hábil del año inmediato anterior al de la declaración. Con esto el título valor corresponderá al último valor otorgado por la Bolsa de Valores antes de que cierre el año previo al que corresponde la declaración. (Art. 4 num 4 Res. 1510 SRI)

Cuando existan participaciones o títulos valores no cotizados en Bolsa de Valores, deberá considerarse el Valor de Mercado de los mismos, que no podrá ser inferior a su Valor Patrimonial Proporsional (VPP) (Art. 4 num 5 Res 1510 SRI)

Cualquier título valor que responda a una moneda distinta a la de curso legal del Ecuador, deberá calcularse su cambio al dólar a la cotización del último día del año previo al año que corresponde la declaración. (Art. 4 num 6 Res 1510 SRI)

Cualquier participación en sociedades de hecho o de bienes, se considerará de acuerdo a la participación del contribuyente en la destacada sociedad al primero de enero del año de la declaración. (Art. 5 num. 7 Res 1510 SRI)

- Cuentas por cobrar, respaldo de documentos de créditos.
- Vehículos motorizados terrestres, marítimos aéreos. Aeronaves y naves.

Debe asignarse a este tipo de bienes muebles, el valor comercial de los mismos, el que en ningún caso puede ser inferior al valor de la base imponible para el impuesto a los vehículos motorizados.

En el caso de vehículos no sometidos a la tributación de este impuesto especial y de aeronaves se debe asignar el valor de mercado. (art. 4 num 8 Res 1510 SRI)

- Muebles del hogar.

Dentro del menaje de hogar, muebles de sala, cocina, electrodomésticos, de acuerdo a la resolución citada, se consideraran aquellos bienes que individualmente alcancen el valor de

USD \$ 1.000 dólares de acuerdo al valor comercial o de mercado de los bienes. (art. 4 num. 1 Res 1510 SRI)

Cuando los bienes se venden en conjunto comercialmente, se avalúan en conjunto los mismos no individualmente.

- Maquinaria y equipo
- Mercadería y materia prima.
- Joyas, Semovientes y otros muebles de valor.

Únicamente constarán en la declaración patrimonial las joyas, piedras preciosas, obras de arte y semovientes que individualmente alcancen el valor de USD \$ 5000 dólares.

Los juegos de joyas, piedras preciosas u obras de arte, que normalmente se comercian en conjunto, deberá efectuarse el avalúo a todo el conjunto destacado. (Art. 4 num. 2 Res. 1510 SRI)

No se consideran ni libros ni colecciones musicales dentro de la declaración patrimonial.

o Derechos

- Propiedad intelectual

En el caso de asignación de valores de derechos se debe analizar el valor de los bienes sobre los que existen los derechos, para determinar su valor dentro del patrimonio, por ejemplo el valor comercial de una marca. (Art. 4 num 10 Res 1510 SRI)

- Uso, Usufructo u Habitación.

Los derechos de Uso, Usufructo y Habitación se calcularán sobre el 60% del valor comercial del bien.

El derecho de nuda propiedad se calculará de acuerdo al 40% del valor comercial del bien en cuestión. (Art. 4 num 9 Res 1510 SRI)

- Hereditarios

Los derechos hereditarios tendrán el valor de la cuota hereditaria que le corresponde al contribuyente. Y en caso de legados, se tomarán en consideración los valores de los bienes que le han sido asignados por testamento. (art. 4 num 9 Res 1510 SRI)

De la descripción y normas otorgadas por la resolución citada, se desprende un criterio de propiedad sobre los activos a declarar dentro de la información de propiedad de cada contribuyente en la medida en la que el sujeto pasivo, únicamente tiene la obligación de declarar aquello que le pertenece o los bienes sobre los cuales ostenta un derecho de dominio. No hay obligación alguna de declarar las ganancias o activos que son de dominio ajeno.

Si bien la resolución no hace mención o regula los pasivos, el art. 65 de RLORTI establece que la declaración de patrimonio responde a la fórmula de Patrimonio = Activos – Pasivos, y no es una declaración de activos, por lo que el sujeto pasivo debe incluir dentro del formulario de información los valores que corresponden a toda las deudas y pasivos que conforman parte de su patrimonio.

- Plazos
 - Se realiza la declaración patrimonial en los mismos plazos establecidos para la declaración del impuesto a la renta en la normativa tributaria de acuerdo al noveno dígito del RUC. (art. 3 Res. 1510 SRI)
- Declaraciones Sustitutiva
 - La resolución reconoce el derecho que mantiene el sujeto pasivo de obligación tributaria de presentar una declaración sustitutiva o correctiva posterior de conformidad a lo establecido sobre este tema en la LORTI y su reglamento. (Art. 6 Res 1510 SRI)
- Incumplimiento – No presentación de la Declaración de Patrimonio

- En caso de que el contribuyente no cumpla con su obligación de presentar la información de patrimonio de acuerdo a las disposiciones legales, este será sancionado con contravención de conformidad a lo establecido en el Código Orgánico Tributario. (Art. 7 Res 1510 SRI)
- La contravención no exime de la obligación de presentar la declaración de patrimonio de forma posterior.
- Utilización de la Información
 - La información que ofrezca el contribuyente a la Administración Fiscal dentro de la Declaración de Patrimonio de acuerdo al art. 8 de la Resolución que la regula, solamente podrá ser utilizada para fines de control.

Si la información va ser utilizada con fines de control, el proceso determinativo que analiza las declaraciones patrimoniales del contribuyente debería incluir una etapa de análisis de la fuente de las rentas para mantener un verdadero control fiscal y en caso de que existan irregularidades o índices de proveniencia ilícita, sería necesario suspender el proceso determinativo e informar a la autoridad penal competente para que inicie investigaciones, evitando sobre todo la tributación de ganancias ilícitas y que el Estado perciba ingresos ilícitos de actividades que castiga.

2.6.4. Formulario de la Declaración Patrimonial

A continuación se adjunta el último formulario desarrollado por la Administración Fiscal para la presentación de la información de patrimonio de los contribuyentes. Este formulario incluye información de activo y pasivo y busca reflejar el verdadero patrimonio del obligado.

DECLARACIÓN PATRIMONIAL							
1. IDENTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN							
1. Año Fiscal <input style="width: 100px;" type="text"/>		2. Tipo de Declaración		<input type="checkbox"/> SOCIEDAD CONYUGAL O UNIÓN DE HECHO <input checked="" type="checkbox"/> INDIVIDUAL			
2. IDENTIFICACIÓN DEL INFORMANTE							
3. Tipo de Identificación (Tabla 2)		4. No. de identificación		5. Apellidos y nombres completos			
3. IDENTIFICACIÓN DEL CONYUGE O CONVIVIENTE							
6. Tipo de Identificación (Tabla 2)		7. No. de identificación		8. Apellidos y nombres completos			
4. DESCRIPCIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS							
4.1 ACTIVO							
4.1.1. EFECTIVO, INSTITUCIONES FINANCIERAS Y OTROS DEPOSITARIOS							
9. Dinero en (Tabla 3)		10. Ubicación del dinero (Tabla 4)		11. Saldo			
TOTAL EN EFECTIVO							
TOTAL EN INSTITUCIONES FINANCIERAS							
TOTAL EN OTROS DEPOSITARIOS							
12. Total				0,00			
4.1.2. INVERSIONES							
13. Tipo de inversión (Tabla 5)		14. Ubicación de la inversión (Tabla 4)		15. Valor de la inversión			
TOTAL EN DEPÓSITOS A PLAZO							
TOTAL EN ACCIONES O PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES							
TOTAL EN FONDOS O FIDELICOMISOS							
OTROS							
16. Total				0,00			
4.1.3. CRÉDITOS, DOCUMENTOS Y CUENTAS POR COBRAR							
17. Valor Total <input style="width: 100px;" type="text"/>							
4.1.4. VEHÍCULOS MOTORIZADOS TERRESTRES, NAVES Y AERONAVES							
18. Tipo de vehículos (Tabla 6)		19. Número de registro, número de matrícula, placa o número de chasis		20. Valor del vehículo			
VEHÍCULOS MOTORIZADOS TERRESTRES							
NAVES							
AERONAVES							
21. Total				0,00			
4.1.5. OTROS BIENES MUEBLES							
22. Tipo de bien (Tabla 7)				23. Valor			
MAQUINARIA Y EQUIPO							
INVENTARIO DE MERCADERÍAS							
SEMIOBIENTES							
MUEBLES, ENSERES Y OTROS (INCLUYE OBRAS DE ARTE Y J)							
24. Total				0,00			
4.1.6. DERECHOS (Incluya derechos de Usufructo, uso y habitación, propiedad intelectual, otros)							
25. Valor Total <input style="width: 100px;" type="text"/>							
4.1.7. BIENES INMUEBLES							
26. Tipo de inmueble (Tabla 8)		Ubicación			30. Fecha de inscripción en el Registro de la Propiedad	31. Clave Catastral	32. Valor del bien
		27. Ubicación del inmueble (Tabla 3)	28. Provincia (Tabla 9)	29. Cantón (Tabla 10)			
33. Total				0,00			
TOTAL ACTIVO (campo 34) (Sumatoria de los campos: 12, 16, 17, 21, 24, 25, 33)						0,00	
4.2 PASIVO							
4.2.1. DEUDAS CONTRAÍDAS							
35. Tipo de acreedor (Tabla 11)		36. Domicilio acreedor (Tabla 4)		37. Valor de la deuda			
TOTAL CON INSTITUCIONES FINANCIERAS							
TOTAL CON IESS							
OTROS							
TOTAL PASIVO (Campo 38)						0,00	
5. TOTAL PATRIMONIO							
5.1. CALCULO DEL PATRIMONIO ACTUAL							
TOTAL ACTIVO		campo 34		0,00			
TOTAL PASIVO		campo 38		0,00			
TOTAL PATRIMONIO (campo 39) (TOTAL ACTIVO - TOTAL PASIVO)		campo 34 - campo 38		0,00			
5.2. INFORMACIÓN ADICIONAL SOBRE EL PATRIMONIO							
40. Patrimonio atribuible a hijos no emancipados (INFORMATIVO)				<input style="width: 100px;" type="text"/>			
41. Patrimonio en la sociedad conyugal o unión de hecho correspondiente al informante (INFORMATIVO)				<input style="width: 100px;" type="text"/>			
42. Patrimonio individual del declarante (INFORMATIVO)				<input style="width: 100px;" type="text"/>			

2.7. Vierte la Carga de la Prueba

Una de las características fundamentales del Incremento Patrimonial no Justificado es que este es un procedimiento de determinación tributaria que vierte la carga de la prueba hacia el contribuyente. De esta manera, el sujeto pasivo de obligación tributaria es el obligado a demostrar que su patrimonio no se ha incrementado o que este aumento responde directamente a las rentas reportadas a la administración fiscal en la respectiva declaración de impuesto a la renta.

Jorge Quiroz Berrocal en su obra, admite que la administración tributaria por consideraciones del principio de prudencia debe asumir que el IPNJ se encuentra vinculado con bienes que existen en algún lugar y que se imputan al obligado después de la investigación fiscal. En este momento se vierte la carga de la prueba hacia el contribuyente, quien es el llamado a justificar este incremento patrimonial que la administración presume simplemente que existe.⁹⁰ De esta manera, el Fisco al presumir que existen bienes que han producido un incremento patrimonial no sometido a tributación por la renta que representa, asume que esta porción del patrimonio pertenece al contribuyente y este se encuentra en la obligación de probar lo contrario.

Es necesario resaltar que el Servicio de Rentas Internas o Administración Tributaria, no tiene las herramientas adecuadas para probar que los bienes pertenecen al obligado; mientras que en la otra mano, el contribuyente si puede demostrar que los bienes no son de su propiedad o que el incremento patrimonial se encuentra justificado con las rentas percibidas y declaradas por el mismo.

Considerando el argumento del Economista Quiroz sobre el principio de prudencia que debe proteger y respetar la Administración Fiscal, es pertinente y necesario analizar si este principio es prueba suficiente para determinar que verdaderamente existe un IPNJ en contra del contribuyente. En principio, concuerdo con algunas consideraciones del señor Quiroz, pero posteriormente encuentro algunas cuestiones preocupantes que se deben incluir en el presente análisis de la figura. Si bien el Servicio de Rentas Internas debe actuar

⁹⁰ Cfr. QUIROZ BERROCAL, J. J.: Análisis de la Presunción Legal relativa del Impuesto a la Renta Neta Oculta..., op.cit., p. 07.

conforme al principio de prudencia con el objeto de precautelar los intereses de la Administración Fiscal y evitar el perjuicio económico del Estado; esta no es su única obligación dentro de este tipo de procedimientos presuntivos y posiblemente discrecionales. No podemos descartar que constituye un deber primordial de la Administración probar que efectivamente existe un incremento patrimonial que se presume que corresponde al contribuyente y que no se encuentra sometido a imposición. Únicamente cuando el incremento se encuentre debidamente probado podemos afirmar que encuentra asidero jurídico y fáctico el proceso de determinación tributaria, y posteriormente el contribuyente deberá probar que los bienes no son de su propiedad o que el aumento de patrimonio se encuentra justificado con la renta, como se destacó en líneas anteriores. Podemos concluir con el desarrollo previo, que a la Administración Fiscal le corresponde probar la existencia del incremento patrimonial que se le imputa presuntivamente al contribuyente y su carácter de injustificado, mientras que al obligado le corresponde probar la inexistencia del Incremento Patrimonial o que este se encuentra debidamente justificado destacando su procedencia en términos de renta.⁹¹

En relación a la afirmación anterior, el contribuyente debe presentar la capacidad suficiente para demostrar por medio de una explicación plausible, la justificación que desestime el proceso determinativo de obligación tributaria. Ya sea porque no existe IPNJ, porque este proviene de un ejercicio prescrito o porque responde a rendimientos tributados en ejercicios impositivos previos. Todo esto en consideración de que cada persona con su dinero puede hacer lo que desea, siempre y cuando estos montos se encuentren acreditados en el origen.⁹²

De cierta forma, encuentra sustento la afirmación de que la determinación presuntiva por IPNJ vulnera el principio de inocencia de los contribuyentes. Dentro de este proceso administrativo el contribuyente es culpable hasta que el demuestre lo contrario. La Administración Fiscal presume que el incremento patrimonial no justificado corresponde al administrado y se le imputan estas rentas dentro del proceso de determinación. Al otro lado, el contribuyente debe demostrar que no existe el IPNJ, siendo culpable desde que

⁹¹ Cfr. BARRIO, R. E.: *El incremento patrimonial no justificado como prueba indiciaria*, Revista Economistas No. 327.2, España, Segunda Quincena Abril del 2009, Disponible en: http://multimedia2.coev.com/Economistas/n373/n373_art9.pdf, Consultado: 12 de noviembre del 2009.

⁹² Cfr. BARRIO, R. E.: *El incremento patrimonial no justificado...*, op.cit., p. 07.

inicia el proceso determinativo, en la medida en la que se presume que el mismo ha ocultado rentas al Fisco y ha disminuido la carga fiscal que le correspondía. Si por alguna razón no es posible probar la inexistencia del perjuicio para el Fisco, la figura jurídica estudiada convierte la presunción de renta no declarada en realidad fáctica, sometiendo los ingresos presuntos de los que no se ha probado su existencia ni su verdadera vinculación con el obligado a tributar.

Por estas razones, la constitucionalidad de la figura se pone en tela de duda. Al parecer existe una vulneración al principio de inocencia amparado en la carta política del Ecuador, el que afirma expresamente que una persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario.

2.8. Habilitante para la declaración de rentas ilícitas porque no ve origen de los fondos y esta cuestión le parece irrelevante

Distintos autores versados en el campo del derecho tributario se han pronunciado en reiteradas ocasiones sobre la figura del Incremento Patrimonial no Justificado, destacando que esta constituye a ciencia cierta un habilitante para la tributación de las ganancias ilícitas dentro de los sistemas fiscales de los diferentes países que la han adoptado.

Jorge Quiroz de manera expresa, manifiesta que la Administración Tributaria determina el IPNJ, al haberse descubierto que los bienes pertenecen al sujeto incidido, pero en ningún momento descubre el origen de esas rentas, lo que le resulta irrelevante.⁹³ Como podemos ver claramente del planteamiento del citado autor, la determinación de obligación tributaria por Incremento Patrimonial no Justificado, únicamente analiza el aumento de patrimonio en términos pecuniarios numéricos, considerando los valores de renta encontrados, pero en ningún momento profundiza y alcanza el origen de estas rentas o ingresos para su sumisión a la norma tributaria. De esta manera, cualquier tipo de ganancia puede encontrarse incluida en la base imponible presunta, incluso las ganancias provenientes de actividades delictivas. Es así que el IPNJ incorpora dentro de la base imponible objeto de imposición la totalidad de las ganancias de la economía oculta.

⁹³ Cfr. QUIROZ BERROCAL, J. J.: Análisis de la Presunción Legal relativa del Impuesto a la Renta Neta Oculta..., op.cit., p. 07.

Doctrinarios como Schneider han delimitado el alcance y definición de lo que consideramos “la economía oculta”, se la ha entendido como un movimiento de capitales que opera de manera “*subterránea, informal, o paralela, [que] comprende no solo las actividades ilícitas, sino además los ingresos no declarados procedentes de la producción de bienes y servicios lícitos, tanto de transacciones monetarias como de trueques.*”[el énfasis me pertenece]⁹⁴ Por consiguiente, es innegable que el IPNJ es un habilitante para la tributación de cualquier tipo de ganancia, sin vincular en ningún sentido el origen de la renta con los rendimientos ni responder a la unidad jurídica que debe mantener el ordenamiento jurídico, sino que únicamente se vela por un concepto económico de renta.

Como ya señalamos, variada doctrina en la materia se ha pronunciado sobre este aspecto apoyando esta posición y destacando en reiteradas ocasiones que el IPNJ se caracteriza por ser un concepto residual, que permite someter a imposición todas las rentas que no fueron sometidas por el resto de mecanismos previstos en la normativa tributaria. Simón Costa agrega que el

Concepto de incrementos y disminuciones de patrimonio, que es elemento de cierre del elenco de rentas gravadas por el impuesto. En consonancia con el amplio concepto de renta adoptado por el legislador, los incrementos y disminuciones de patrimonio son definidos en términos muy extensos y desempeñan el papel de concepto residual en el que tienen cabida todas las adquisiciones de riqueza que no estén expresamente excluidas. [...]⁹⁵

Con este criterio dentro de este proceso determinativo se incluiría dentro de la base imponible riqueza de cualquier naturaleza, sin importar la fuente de la que proviene. Sin ningún tipo de inconveniente se incluiría de forma residual en la base imponible del Impuesto a la Renta de ese ejercicio económico las ganancias provenientes de cualquier delito, que ha obtenido el contribuyente.

Bajo la misma consideración sin duda, estarían expuestas a imposición rentas no incluidas dentro de los ingresos gravados que determina el art. 08 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, vulnerando directamente el principio de legalidad. Por medio

⁹⁴ SCHNEIDER, F. Y ENSTE, D.: *Ocultándose en las Sombras, el crecimiento de la economía subterránea*, Fondo Monetario Internacional, Estados Unidos, 2002, Disponible en: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues30/esl/issue30s.pdf>, Consultado: 30 de septiembre del 2009, p. 02.

⁹⁵ SIMÓN COSTA, E.: “Incrementos y Disminuciones de Patrimonio, Concepto”, 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, 1995, págs. 721 - 722.

de esta figura, el impuesto se aplicaría incluso más allá del hecho imponible recogido en la norma, cualquier renta podría ser gravada cuando esta no sea calificada como exenta. Para evitar esta incoherencia normativa el mismo cuerpo legal citado debería tener una disposición legal que abra el hecho imponible o el concepto de renta a cualquier ingreso ilícito que no se encuentre expresamente exento dentro del art. 9 de la misma ley.

La doctrina española destaca que los incrementos patrimoniales no justificados pueden responder en un primer supuesto a negocios correctos, plenamente válidos y reconocidos por el ordenamiento jurídico del Estado; y en un segundo caso, pueden corresponder a un ilícito jurídico o al menos a hechos o actos que no gozan de la adecuada aceptación jurídico-moral, social, etc. Los recursos de una y otra vertiente pueden aflorar como Incrementos Patrimoniales no Justificados debido a la amplitud de la figura tributaria en cuestión.⁹⁶

Simón Acosta soportando la postura destacada añade que:

Se desprende que quedan sujetas al impuesto por este concepto *todas las adquisiciones de riqueza, cualquiera que sea su causa o su forma*. De los tres modos de manifestarse la riqueza gravable (*adquisición, posesión y gasto*), los incrementos de patrimonio abarcarían todo un sector de las adquisiciones de riqueza. Sólo se establece un requisito en la definición legal: que exista una alteración en la composición del patrimonio.[el énfasis me pertenece]⁹⁷

Deviene de la cita trascrita que el concepto lato del IPNJ, permite incluir dentro del mismo cualquier riqueza sin realizar ninguna distinción de origen o naturaleza. Además, Simón Acosta destaca como único requisito para que exista incremento patrimonial la existencia de una alteración en la composición del patrimonio. Esta modificación patrimonial dentro que en la legislación española, como se destacó en su momento, puede conformarse incluso por la posesión de riqueza que no es de propiedad de contribuyente. Quiero dejar sentado, que no considero adecuado ni legal dentro del sistema tributario ecuatoriano que una persona deba tributar sobre lo que no es de su propiedad pero posee, como mencionamos en apartados anteriores nos enfrentamos ante una apariencia de propiedad y ante la tributación del rendimiento ajeno.

⁹⁶ Cfr. GONZALES SÁNCHEZ, M.: “Incrementos Patrimoniales no Justificados”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta de personas físicas...*, op.cit., págs.803-804.

⁹⁷ SIMÓN COSTA, E.: “Naturaleza”, 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, 1995, p. 722.

No solamente, que esta figura permite la tributación de las ganancias ilícitas sino que de alguna manera al permitir su imposición dentro de nuestro sistema jurídico, reconoce la propiedad a los delincuentes sobre los bienes y riqueza obtenidos a partir de la realización de las actividades delictuales. Encontrando de esta manera, una nueva razón para delimitar esta figura y su concepto residual de tal manera que no violenta el sistema.

Considero que una institución jurídica con el objeto de darle mayores beneficios económicos al Estado no debería contrariar el sistema de derecho por el cual esta se maneja. Todo el ordenamiento jurídico debe constituir una unidad, por lo que las ganancias provenientes de actos y actividades prohibidas, tipificadas como delitos por el Estado no pueden encontrarse sometidas a imposición por otra rama del derecho en un acto cuasi legitimatorio y lucrativo. No es posible aceptar la idea en la que el Estado se beneficie económicamente de las actividades criminales que prohíbe.

El IPNJ debe contener un concepto residual sino perdería su funcionalidad; sin embargo, este carácter residual a mi parecer debe encontrarse limitado por la naturaleza lícita de la renta. Es decir deberían tributar, todas las rentas no expresamente exentas pero de naturaleza lícita, amparando esta actuación administrativa en una disposición jurídica que así lo permita. Esto en razón de que la actuación de la administración debe encontrarse amparada en la ley y debido a que, como hemos mencionado en varias ocasiones a lo largo del presente trabajo, el tratamiento de las ganancias de procedencia ilícita le corresponde al derecho penal y a las instituciones que esta rama del derecho ha desarrollado para el efecto.

2.9. Alcance del “Incremento Patrimonial No justificado”

De todas las consideraciones previas, es posible concluir que un Incremento Patrimonial recibe la calificación de no justificado cuando el mismo no puede ser soportado con la renta declarada por el contribuyente dentro de un período impositivo.

Por ende dentro del término “injustificado” se encuentra considerada cualquier riqueza o ganancia que altere la composición del patrimonio del contribuyente y que no responda a la renta o ingresos declarados por el mismo dentro de ese año fiscal. Es así que su alcance incorpora a las rentas provenientes de actividades ilícitas que no se declaran y que posteriormente constituyen IPNJ con el proceso determinativo de obligación tributaria.

González señala que es deber del funcionario auditor en caso de apariencia de incremento patrimonial no justificado, por la variación del patrimonio, regularizar la situación tributaria, sometiendo a imposición fiscal la totalidad o la porción de Incremento Patrimonial, que después de la presentación de pruebas por parte del obligado continúa sin justificación y no responde a la renta declarada. Las ganancias no declaradas deben soportar la carga fiscal del impuesto a la renta.⁹⁸ El proceso de determinación tributaria estudiado solo distingue una variación patrimonial y la diferencia de renta no declarada se somete a imposición sin analizar la fuente que generó la riqueza.

Cabe distinguir, que es muy factible que en gran cantidad de casos, el incremento provenga de origen criminal. Los delincuentes por lo general no declaran las ganancias provenientes de este tipo de actividades por lo general; primero, porque prácticamente están informando al Estado de su actividad ilícita, resultando en una confesión o autoincriminación y segundo, porque al comprender que una actividad se encuentra catalogada por el ordenamiento jurídico como ilícita no se puede creer que el Estado desea participar de las rentas que la misma produce.

En este sentido se ha pronunciado González Sánchez quien en relación a la figura del IPNJ dentro de normativa española, de manera expresa destaca:

[...] no podemos ignorar que de acuerdo con la definición o concepto de patrimonio injustificado del artículo 49.1 de la LIRPF pueden resultar gravados rendimientos o mejor ingresos procedentes de la prostitución, del tráfico de drogas, del control de determinados servicios y actividades por grupos organizados y fuera del ordenamiento jurídico (mafia, sindicatos clandestinos y alternativos, grupos de presión, grupos de coacci'ón, etc.) e incluso del robo, hurto, ventas no autorizadas, así tráfico de niños, de órganos, de bienes de circulación no permitida (uranio, explosivos, etc.), es decir, toda una serie de ingresos que afloran por diversos conductos no permitidos por el ordenamiento jurídico.⁹⁹

De la cita transcrita se desprende que por medio de la figura estudiada, pueden someterse a tributación las ganancias provenientes de cualquier actividad ilícita o prohibida por el ordenamiento jurídico en razón del extenso alcance del incremento injustificado de patrimonio.

⁹⁸ Cfr. GONZALES SÁNCHEZ, M.: “Incrementos Patrimoniales no Justificados”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta de personas físicas...*, op.cit., p. 792.

⁹⁹ GONZALES SÁNCHEZ, M.: “Incrementos Patrimoniales no Justificados”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto...*, op.cit. págs. 804-805.

Como hemos señalado, para evitar la tributación de las ganancias ilícitas será absolutamente necesario regular muy bien esta figura para que en estos casos se analice la fuente de los rendimientos y frente a indicios de origen ilícito se suspenda el proceso determinativo y se transfiera la causa a la justicia penal que decidirá sobre la existencia de delito y le dará el tratamiento adecuado a la ganancia ilícita. En caso de no declararse la ilicitud, como veremos con más detalle en el capítulo 5 del presente trabajo, deberá reanudarse el proceso determinativo y someterse a tributación la ganancia que termina siendo lícita.

2.10. Deber de declarar y pagar el impuesto

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece dentro de los deberes de los contribuyentes la obligación de presentar las respectivas declaraciones de los impuestos y el deber de cancelar los impuestos que se causen de conformidad con la normativa tributaria. No considero que exista ninguna obligación de declarar las ganancias provenientes de una fuente ilícita, por las siguientes consideraciones que desarrollaré brevemente a continuación:

En primer lugar, lo que se ha obtenido por un delito, de ninguna forma le pertenece al delincuente agresor, razón por la cuál no es posible afirmar que exista un verdadero incremento patrimonial que cause impuesto a la renta sobre base presunta. Como se ha manifestado en reiteradas ocasiones nos encontramos en un sistema fiscal de imposición que encuadra factores de atribución definidos, como la propiedad de los bienes y de la riqueza, por lo que únicamente corresponde declarar y pagar impuestos por los rendimientos y bienes que son de dominio del sujeto pasivo. Con esto, no es posible reconocer propiedad o derecho de dominio a los criminales sobre los bienes o ingresos que se originan en actividades ilícitas o criminales. Por consiguiente, no puede existir de ninguna manera variación de su patrimonio. Por otro lado, se ha dejado en claro que a los rendimientos provenientes de actividades ilícitas los debe tratar el derecho penal no el derecho tributario.

En segundo lugar, una persona que se dedica a una actividad delictiva no tiene obligatoriedad de declarar las rentas que provienen de este tipo de actividad, porque tiene el derecho constitucionalmente reconocido y garantizado de no declarar en contra de sí

mismo y autoincriminarse. El sujeto pasivo no debe declarar las rentas que de alguna manera puedan generar perjuicio a su persona, inculpándolo de delitos u actividades contrarias al ordenamiento jurídico.

En el cuarto capítulo desarrollaremos con más profundidad estos supuestos y se tomarán en consideración los derechos y principios constitucionales que la tributación de ganancias ilícitas vulnera dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

CAPÍTULO III. TEORÍA DE LA FACTIBILIDAD DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DE ORIGEN ILÍCITO. (FTGI)

3.1. Concepto

Dentro del presente capítulo analizaremos la Teoría de la Factibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas, con cada uno de los postulados que la sustentan. Cabe destacar, que esta teoría es contraria a la postura que yo defiendo dentro del presente trabajo investigativo y que considero que es la aplicable dentro del ordenamiento jurídico

ecuatoriano, razón por la cuál en cada apartado procederé a desvirtuar en la medida de lo posible, cada argumento que justifica la mencionada posición.

La teoría de la Factibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas, de ahora en adelante abreviada como FTGI, sostiene que la imposición fiscal sobre ganancias provenientes de actividades ilícitas se encuentra plenamente amparada y legitimada por el ordenamiento jurídico del Estado, por la moral y las buenas costumbres. En este sentido, el Estado tiene derecho a percibir ingresos provenientes de impuestos sobre rentas de fuente de cualquier naturaleza y los contribuyentes deben cumplir con la obligación de contribuir con el sostenimiento económico y funcional del Estado. La naturaleza ilícita o delictiva de la fuente generadora de renta pasa a un segundo plano, primando el interés netamente fiscal del Estado.

A diferencia de lo expuesto, considero que el origen de la renta siempre debe ser objeto de análisis y que es imposible desvincular el ingreso a la actividad. De esta forma, el Estado no puede percibir ingresos provenientes de actividades prohibidas por su ordenamiento jurídico, porque se tornaría en una especie de cómplice del delito y de alguna manera lo legitimaría.

3.2. Justificaciones de la teoría

3.2.1. Fin del Derecho Tributario y Deber de Contribuir

Uno de los argumentos más fuertes que incluye la teoría FTGI, es que el fin propio del Derecho Tributario desarrollado dentro de un Estado, es conseguir ingresos para el funcionamiento del aparato estatal. Este objetivo fundamental del derecho tributario se encuentra claramente expuesto en el texto del artículo 5 del Código Tributario.

Art. 6.- Fines de los tributos.- Los tributos, además de ser medios para *recaudar ingresos públicos*, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional. [énfasis añadido]

En este sentido se han pronunciado diferentes autores como Trevisan, destacando que las diferentes instituciones del derecho tributario han sido creadas con el objeto de

proporcionar medios adecuados para obtener fondos para el sostenimiento del Estado. El citado tratadista señala de manera expresa que “la finalidad primera y esencial de todo impuesto es la de procurar fondos para el erario. Es decir, la de proporcionar al Estado los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.”¹⁰⁰ Se desprende de la cita expuesta, que el fin primordial del derecho tributario es el de obtener los ingresos necesarios para que el aparato gubernamental pueda cumplir con sus obligaciones y logre satisfacer las necesidades de sus ciudadanos.

Concuerda con esta consideración Rampoldi, autor que indica que el impuesto tiene fines propios distintos a otras instituciones del derecho, reduciéndose este a la satisfacción de gastos del Estado como bien jurídico protegido, y añade que el sistema impositivo de un Estado debe procurar obtener un rendimiento monetario suficiente y correlativo a las crecientes necesidades de la población, sin afectar o vulnerar significativamente la evolución de la economía nacional, la economía de cada particular o el sistema de derecho.¹⁰¹

Solamente cuando el Estado cuenta con suficientes ingresos dentro de sus arcas fiscales, este logra retribuir a sus ciudadanos con servicios públicos de calidad y satisfacción de necesidades. En este sentido, se ha desarrollado la teoría de la productividad que expone que los fondos que el Fisco percibe de los contribuyentes en forma de impuestos, no tienen una categoría de “aporte perdido” para los ciudadanos, sino que por el contrario, el Estado tiene la obligación de devolver las contribuciones a los contribuyentes transformándolas en servicios públicos de calidad.¹⁰²

De ahí, que toda persona que vive dentro del Estado, utiliza los servicios públicos que este ofrece, tiene a su entera disposición un sistema jurídico que le otorga seguridad jurídica, le reconoce derechos y le ofrece garantías. Al trabajar obteniendo como resultado o contraprestación a sus labores algún tipo de rendimiento o riqueza, debe aportar al funcionamiento del Estado con parte de esta riqueza para procurar el bienestar común y el

¹⁰⁰ TREVISÁN, E. C.: “Efectos económicos del impuesto”, Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales 1942 – 2002. 60 aniversario*, La Ley, Argentina, 2002, p. 56.

¹⁰¹ Cfr. RAMPOLDI, L. H.: “Consideraciones acerca de la capacidad contributiva”, Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales...* cit. p. 79.

¹⁰² Cfr. TREVISÁN, E. C.: “Efectos económicos del impuesto”, Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales...* cit. p. 57.

desarrollo integral del mismo. Todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir con el gasto público con parte de la riqueza que estos producen, con el objeto fundamental de que el Estado pueda cumplir con sus metas, funciones y obligaciones de protección social.

Los defensores de esta teoría argumentan que los criminales son ciudadanos que utilizan los servicios que ofrece el Estado de manera abierta todos los días, se manejan bajo sus normas y regulaciones y producen dentro de su sistema realizando una actividad económica que si bien no se encuentra permitida por el ordenamiento jurídico, genera riqueza. La riqueza proveniente de este tipo de fuentes debería contribuir al sostenimiento del aparato estatal.

En este sentido se ha pronunciado específicamente Jesús Trillo Navarro en su obra: “Delitos Económicos: la respuesta penal a los rendimientos de la delincuencia económica” cuando se refiere a las justificaciones para la tributación de las ganancias provenientes de fuente ilícita dentro de un Estado de Derecho y señala:

En caso contrario, tales sujetos estarían disfrutando de estos servicios injustificada e injustamente al ser sostenidos por el resto de los ciudadanos que si tributan, produciéndose en su favor un enriquecimiento injusto que se sumaría al no ingreso tributario. Además, con los impuestos se consiguen otros objetivos no solo prestacionales para los ciudadanos, sino cumplir los fines de solidaridad, justa y equitativa redistribución de la riqueza.¹⁰³

De la cita transcrita se desprende, de conformidad con esta posición doctrinaria, que cualquier persona que aproveche o disfrute los servicios públicos y demás actividades asistenciales que ofrece un Estado, tiene el deber u obligación de aportar con el sostenimiento del aparato gubernamental sin importar la fuente generadora de su ganancia o la incoherencia con el sistema de derecho que se pretende proteger.

No concuerdo con estos postulados, porque a mi parecer por medio de justificativos poco contundentes se pretende permitir que el Estado obtenga ingresos ilícitos para su funcionamiento. El Estado se beneficiaría por la percepción de ingresos completamente ilícitos al igual que su fuente productora, siendo cómplice o amparador de este tipo de actividades y de alguna manera legitimándolas con su tributación. Como desarrollaré en el siguiente capítulo del presente trabajo, no considero que el Estado pueda beneficiarse en términos económicos de una actividad que prohíbe y que su ordenamiento jurídico

¹⁰³ TRILLO NAVARRO, J. F.: Delitos Económicos, la Respuesta Penal a los Rendimientos de la Delincuencia Económica, Dykinson, España, 2008, p. 101.

sanciona, con medidas coercitivas y penales por la gravedad de la conducta delictiva. No podemos aceptar este tipo de contradicciones en un Estado de Derecho. Además, el tratamiento adecuado a las ganancias provenientes de actividades ilícitas criminales le corresponde al derecho penal y a las instituciones que esta rama del derecho ha designado para el efecto como el comiso y la confiscación.

En el mismo sentido no comparto la idea, de alguna manera plasmada en el argumento de que el contribuyente por medio de la tributación de ganancias de índole criminal pueda reivindicar su moralidad o pueda ser considerada una mejor persona por contribuir al sostenimiento del Estado en relación al principio de solidaridad fiscal. La actividad delictiva siempre tendrá que responder ante la justicia penal y únicamente ante ella.

Considero que el verdadero fin del derecho tributario, no se limita a la obtención de fondos para el sostenimiento del Estado, sino que esta recaudación debe realizarse en armonía con el ordenamiento jurídico, como una unidad coherente e interrelacionada en todas sus ramas, y con la justicia fiscal.

3.2.2. Fines Extra Fiscales de los Impuestos

Importantes autores de la talla de Choclán han expuesto algunos criterios sobre los Fines Extra Fiscales de los Impuestos, en el derecho tributario contemporáneo:

La doctrina tributaria ha reconocido la existencia de tributos extrafiscales, que persiguen finalidades distintas a la meramente recaudatoria para ejecutar la política de ingresos y gastos del Estado. *Una de esas finalidades extrafiscales puede ser la de la utilización del tributo para corregir situaciones patrimoniales ilícitas frente a las cuales no ha podido reaccionarse eficazmente por medio del comiso y la confiscación.* [el énfasis me corresponde]¹⁰⁴

Los seguidores de la teoría FTGI, han destacado dentro de sus principales argumentos para la tributación de las ganancias ilícitas, a los fines extrafiscales que pueden tener los impuestos, con el objeto de imponer una especie de sanción a quienes efectúan estas actividades o desmotivarlas con distintas medidas. Trillo concuerda con esta posición una vez más, cuando destaca que dentro de los fines del derecho tributario puede estar el trabajo conjunto con otras ramas del derecho para reprimir actividades ilícitas. El autor ha

¹⁰⁴ CHOCLÁN MONTANO, J. A.: *El Patrimonio Criminal: comiso y pérdida de la ganancia*, Dykinson, España, 2004, p. 89.

mencionado incluso que dentro del derecho tributario pueden incorporarse varias disposiciones que fortalezcan la política criminal del Estado, para luchar contra la criminalidad organizada y reprimirla.¹⁰⁵

De los criterios rescatados, se desprende que la doctrina ha reconocido en reiteradas ocasiones que los impuestos, pueden tener finalidades distintas a la primordial de recaudación de fondos públicos, finalidades extrafiscales. Dentro de este tipo de finalidades encontramos aquellas relacionadas con el fortalecimiento de la política criminal para evitar la realización de una concreta actividad delictiva. Sin embargo, es necesario destacar algunas precisiones que los criterios citados reconocen para la efectiva legitimación de estos tributos parafiscales. Choclán menciona que estos tributos se aplican cuando las instituciones del comiso y la confiscación no han dado resultados positivos. Con esto nos referimos a que pueden emplearse abiertamente cuando ya la renta presuntamente ilícita ha pasado por la justicia penal y no se ha probado la ilicitud de la fuente. Por estas razones, no se aplicaron las figuras penales mencionadas, diseñadas específicamente para el tratamiento de las ganancias ilícitas y corresponde la tributación sobre renta lícita. Lo que se busca de esta forma no es la tributación de ganancias ilícitas como mal interpretan algunos autores, sino que las ganancias lícitas no se queden sin tributar por presunción de ilicitud.

En el caso en que los fines extrafiscales de los impuestos busquen la tributación de las ganancias ilícitas, o busquen sancionar a los delincuentes con el establecimiento de tributos en contra de las actividades ilícitas, se desnaturalizaría el impuesto a la renta. Ya no se buscaría gravar el ingreso objetivamente en términos de renta sino que se crearía un impuesto subjetivo que gravaría al delincuente por su actividad, sin importar si existe ingreso gravado o IPNJ de conformidad a las disposiciones legales.

Dentro de este supuesto, me permito citar al versado tratadista en la materia, Queralt, el mismo que ofrece algunas características peculiares que deben tener los impuestos para tener la categoría de impuestos parafiscales, además entrega argumentos bastante interesantes en contra de la existencia de los mismos que destacaremos a continuación.

De conformidad al desarrollo doctrinario del citado maestro, los tributos parafiscales tienen las siguientes características:

¹⁰⁵ Cfr. TRILLO NAVARRO, J. F.: *Delitos Económicos, la Respuesta...*, op.cit., p. 103.

- Son detracciones coactivas de carácter económico.
- Tienen materialmente muchos rasgos de un tributo, pero no todos.
- No se requieren crear por ley.
- No se gestionan de la misma manera que otros tributos en la cartera de gestión de gravámenes fiscales
- No se encuentran previstos en los Presupuestos Generales de los Estado.
- Cumplen finalidades concretas, por lo que carecen de generalidad y de aplicación abstracta.
- Tienen un régimen jurídico particular y propio, distinto del resto de tributos.¹⁰⁶

De las características expuestas por Queralt se desprende que se tratan de regímenes impositivos especiales, distintos que no cumplen con la unidad del ordenamiento fiscal ni con las finalidades propias del derecho tributario. Nos referimos a impuestos que buscan desincentivar una actividad pero que de alguna manera pueden llegar a ser discriminatorios. Por ejemplo, un impuesto especial a la compra de los químicos que se utilizan para procesar drogas como la pasta base de cocaína, como podemos ver se trata de un trato discriminatorio contra cualquier persona que adquiriera estos químicos para cualquiera de sus usos, como para los criminales que realmente los utilizan.

No cabe duda alguna, de que este tipo de tributos no gravan actividades ilícitas ni sus rendimientos, sino que buscan desincentivarlas o evitarlas gravando actividades relacionadas o necesariamente vinculadas con la actividad delictiva, otorgando un tratamiento distinto que al resto de productos, servicios o rendimientos.

Debido a estas particularidades que reflejan los impuestos parafiscales, el citado autor manifiesta que estos tributos constituyen una verdadera quiebra del Estado de Derecho, porque vulneran los principios universales del derecho tributario y los principios presupuestarios de universalidad, no afectación y unidad de caja. Además, menciona que

¹⁰⁶ Cfr. QUERALT, J. M., y otros.: *Curso de Derecho Tributario y Financiero*, Tecnos, 2^{da} ed., España, 2000, p. 99.

los contribuyentes al enfrentarse a este tipo de gravámenes no tienen los medios adecuados de defensa frente a cualquier acto de liquidación tributaria que se presente en este sentido.¹⁰⁷

En conclusión podemos reiterar que los tributos parafiscales no gravan actividades ilícitas ni los rendimientos provenientes de estas, sino que buscan desincentivar este tipo de comportamientos imponiendo un gravamen impositivo particular y especial a actividades o productos relacionados. En este sentido, se vislumbra que los fines parafiscales de los impuestos una vez analizados a profundidad no constituyen un verdadero sustento a la teoría que se describe y desvirtúa en este capítulo de la tesina.

3.2.3. Principios del Derecho Tributario

Es necesario subrayar que los principios del derecho tributario constituyen el fundamento directo de la imposición dentro de todos los ordenamientos jurídicos que los recogen y respetan. Dentro de la teoría de la FTGI, se han considerado como pilares fundamentales el principio de la Igualdad en la aplicación del tributo a todos los contribuyentes, el principio de la Capacidad Contributiva para determinar el importe del gravamen fiscal y el principio de generalidad. A continuación se desarrollarán estos principios destacando en cada caso los principales argumentos que sustentan la citada teoría.

3.2.3.1. Igualdad

La Teoría de la FTGI, como veremos a continuación en detalle, postula que en virtud del principio de Igualdad, todas las personas que encajan dentro del hecho imponible, que se encuentran en la misma situación en razón de ostentar una representativa capacidad económica, tienen la obligación de tributar y aportar con las necesidades financieras del Fisco. Los defensores de la mencionada tendencia concluyen que no es necesario realizar un análisis de la actividad generadora de la renta gravada sino que basta que este ingreso exista para que nazca a su vez la obligación de tributar. Lo contrario, a breves rasgos

¹⁰⁷ Cfr. *Ibidem*, p. 100.

constituiría un trato discriminatorio en contra de los ciudadanos honrados que si deben tributar sobre la ganancia producida.

Cabe destacar, que el principio de igualdad no se encuentra expresamente recogido en la Constitución del Ecuador dentro del art. 300 que delimita el Régimen Fiscal. No obstante, el mencionado articulado destaca el principio de equidad que de alguna manera pretende incorporar a la igualdad dentro de su alcance.

Catalina García Vizcaíno, describe que el principio de equidad ordena que toda la carga impositiva debe ser distribuida equitativamente dentro de toda la población y que bajo este precepto no se puede permitir una imposición arbitraria a unos pocos contribuyentes o a un determinado sector de la población. Para el efecto la norma claramente debe establecer sobre que sujetos económicamente activos debe recaer el tributo y los demás elementos del hecho imponible.¹⁰⁸ El principio de equidad de acuerdo a la tratadista incluye una racional y proporcional distribución de la carga impositiva entre los sujetos obligados a contribuir de acuerdo a su capacidad contributiva. Se desprende de estos razonamientos que el principio constitucional descrito incluye el principio de igualdad en la medida en la que señala igualdad de imposición de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Santiago Álvarez y María Luisa Fernández comparten esta postura destacando que el principio tributario de la equidad, no solo incluye el principio de igualdad sino que se traduce directamente en él por sus contenidos. El principio de equidad incluye dos vertientes separadas e igualmente importantes:

- Equidad horizontal.- Vertiente que destaca que debe dársele el mismo trato impositivo a personas que se encuentran en igual situación o condición.
- Equidad vertical.- Vertiente que advierte la necesidad de disponer un tratamiento tributario desigual a las personas en situaciones diferentes.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, C.: *Derecho Tributario*, Parte General, Depalma, Tomo I, Argentina, 1996, págs. 48 y 49.

¹⁰⁹ Cfr. ÁLVAREZ GARCÍA, S.: “Principios de Equidad y Justicia Distributiva en la Imposición”, Obra colectiva coordinadores SANTIAGO ÁLVAREZ Y PEDRO M. HERRERA MOLINA, *La ética en el diseño y aplicación de los Sistemas Tributarios*, Documentos Instituto de Estudios Fiscales, No. 16, España, 2004, p. 27.

Álvarez manifiesta de esta forma que el principio de equidad incluye todas las facetas que protege el principio de igualdad que si se encuentra recogido y amparado en el Código Tributario del Ecuador, dentro del artículo 5 de este texto legal.

Se prevé en los postulados previos, que el sistema tributario del país debe incluir el principio de igualdad en estas dos manifestaciones vinculadas. En primer lugar, es necesario que las personas que se encuentren en una situación o condición económica igual reciban el mismo régimen impositivo, sin hacer distinciones discriminatorias. Es así que las personas que efectúan actividades profesionales reconocidas y amparadas por el ordenamiento jurídico deben tributar de forma igualitaria tomando en consideración la capacidad contributiva o económica de cada sujeto pasivo de obligación fiscal. En segundo lugar, identificamos el segundo postulado del principio de igualdad, el mismo que prevé la existencia de tratamientos tributarios distintos para personas en situaciones jurídicas, subjetivas o económicas diferentes. El ordenamiento jurídico de un Estado admite este tipo de discriminación positiva por diversas razones de índole social, moral o jurídica. En concordancia con lo expuesto en líneas anteriores, el régimen tributario a aplicarse a un contribuyente depende de múltiples variables, como su condición social, económica, la situación moral en el momento de la imposición, la coherencia del sistema legal y la pertinencia del tributo o de la carga fiscal. No toda persona puede soportar la carga impositiva sin vulnerar el ordenamiento jurídico, por lo que los delincuentes y sujetos que se dedican a actividades de naturaleza ilícita no pueden someterse a tributación y de ninguna manera se aplicará el mismo régimen fiscal que a los ciudadanos comunes, como a ellos no se les aplica las figuras del comiso y la confiscación para eliminar la capacidad económica que pueda eventualmente producir el acto criminal.

Profundizando en el alcance del principio objeto de estudio en el presente apartado, cabe destacar a continuación las diferentes connotaciones legales que presenta el principio de igualdad de conformidad con la doctrina fiscal. Resulta oportuno citar a Landa Arroyo quien manifiesta:

Constitucionalmente, el derecho a la igualdad se concretiza tanto en la igualdad ante la ley, en la ley y en la aplicación de la ley. El primero de ellos – ***Igualdad ante la ley – quiere decir que la norma, como disposición abstracta, general e intemporal debe tratar a todos por igual; la igualdad en la ley implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos jurídicamente iguales***, y que cuando ese órgano considere que debe apartarse de sus precedentes tiene que ofrecer, para ello, una fundamentación suficiente y razonable, ***la igualdad en la aplicación***

de la ley supone que esta sea interpretada de modo igual a todos aquellos que se encuentren en la misma situación, sin que el aplicador de la norma pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas, o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en las normas. [el énfasis me corresponde]¹¹⁰

De la cita transcrita es posible concluir que el principio de igualdad en materia tributaria, pretende dar un tratamiento jurídico fiscal igual a personas que se encuentra en la misma situación jurídica o que presentan la misma capacidad económica y de pago del impuesto. (Equidad horizontal) Es así, cada persona contribuirá con las arcas fiscales de acuerdo a su riqueza o capacidad contributiva, sin obtener tratamientos privilegiados en situaciones jurídicamente iguales.

Este argumento del principio de igualdad tributario es el que primordialmente ha sido considerado por los defensores de la tributación de las ganancias ilícitas, los mismos que señalan que los delincuentes con la ganancia que se genera de las actividades ilícitas incrementan su patrimonio y por ende, aumenta su capacidad contributiva para enfrentar a la carga fiscal. Es justamente, por estas razones que esta riqueza debería tributar en la misma forma que tributan los ciudadanos honestos de acuerdo a la riqueza que su labor lícita les representa. No se puede aceptar un tratamiento fiscal favorable o privilegiado al delincuente, como si este merecería un premio por la actividad, en contraste al tratamiento que recibe el contribuyente promedio.¹¹¹

Esta postura es considerada en el trabajo desarrollado por Jorge Bravo Cucci dentro de las VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario del Perú, en el año 2004. Se destaca que la no tributación de la ganancia ilícita vulneraría automáticamente el principio de igualdad en materia fiscal, en la medida en la que la ausencia de imposición de estos rendimientos, para el autor, resulta en una exención no creada por la norma fiscal de ningún Estado. Se exonera a los delincuentes de pagar impuestos mientras que a los

¹¹⁰ LANDA ARROYO, C.: “Los principios tributarios de la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional.”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006, p. 43.

¹¹¹ Cfr. LUGO VILLAFANA, W.: Las ganancias obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a tributación: su incumplimiento configura delito de defraudación tributaria?, Perú, Disponible en:
[104](http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fboletinderecho.upsjb.edu.pe%2Farticulos%2Fdelitos_Tributarios.doc&rct=j&q=Las+ganancias+obtenidas+por+medio+de+la+comisi%C3%B3n+de+delitos+pueden+estar+sujetas+a+tributaci%C3%B3n%3A+s+u+incumplimiento+configura+delito+de+defraudaci%C3%B3n+tributaria%3F&ei=7wcKS_fsDs-vtgepyi-Cg&usg=AFQjCNGZPIENbI_RAAT10wSbuWpHHHexOoQ&sig2=uBO_3d6j0ss5qvr0fUNzmA., Consultado: 12 de Noviembre del 2009, p. 05.</p></div><div data-bbox=)

ciudadanos que respetan el ordenamiento jurídico y no incurrir en ningún tipo de actividad prohibida o sancionada se les impone la carga fiscal para contribuir al sostenimiento del aparato gubernamental.¹¹²

Chico de la Cámara, agrega que resultaría un absurdo jurídico premiar al ciudadano deshonesto con el no pago de impuestos sobre la riqueza que económicamente produce la actividad ilícita.¹¹³

Con esto, este sector de la doctrina dirige todos sus esfuerzos para defender la teoría de la Factibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas, invocando a una de las vertientes que enmarca el principio de igualdad, argumentando que no se puede dar un tratamiento privilegiado a favor de quien no cumple el derecho, en perjuicio del contribuyente honesto que lo respeta.

Para cerrar la posición destacada, resulta oportuno cita a Quiroz quien agrega una interesante afirmación en relación al estudiado principio de igualdad, a mi parecer un poco incompleta, que me permito transcribir a continuación:

[...] el principio de igualdad tributaria, implica tratar igual a los contribuyentes que se encuentren en situación económica y contributiva igual; y tratar en forma diferente, a los que se encuentran en situación económica y contributiva desigual. [...] cuando la realidad económica y social justifique tal tratamiento. [...]¹¹⁴

De acuerdo a Quiroz, el principio de igualdad admite un tratamiento igual o desigual en relación únicamente a la realidad económica fáctica del contribuyente. Yo considero que el principio de igualdad enmarcado por el derecho tributario va más allá de esto, la igualdad no solamente debe ser fáctica sino jurídica. En este sentido el mismo tratamiento se debe dar a personas que se encuentren en una situación jurídica igual, no a personas que se encuentran en situaciones jurídicas completamente distintas, como un delincuente vs. un contribuyente que se dedica a una actividad lícita. La realidad jurídica y fáctica de estos sujetos es totalmente distinta y el mismo ordenamiento jurídico prevé soluciones distintas

¹¹² Cfr. BRAVO CUCCI, J.: *Los actos ilícitos y el concepto de renta*, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, 2004, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf, Consultado: 30 de septiembre del 2009, p. 05.

¹¹³ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P.: La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español, *Revista de Estudios Financieros* No. 163, España, 1996, p. 11.

¹¹⁴ QUIROZ BERROCAL, J. J.: *Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ) y Tributación de la Ganancia Ilícita vía IPNJ*, *Ius Tributarius*, Perú, 2007, p. 282.

para el tratamiento de las riquezas que se produzcan en uno u otro caso. Por lo que a mi parecer no es posible sustentar toda una teoría de imposición en base a la realidad económica fáctica de una persona sin considerar la situación jurídica con todos sus matices.

Landa de forma expresa y bastante detallada expone que 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 tratamiento diferenciado en muchas ocasiones se encuentra provisto de una justificación objetiva y razonable.¹¹⁵ Como veremos en el siguiente capítulo el Estado y su ordenamiento jurídico tiene gran cantidad de razones lógicas y razonables para inclinarse por la imposibilidad de la tributación de las ganancias ilícitas, que si bien constituye un tratamiento diferenciado, es necesario por el sistema de derecho y la moral, que no puede permitir que las arcas fiscales se llenen de ingresos provenientes de la delincuencia.

3.2.3.2. *Capacidad Contributiva*

Otro de los argumentos de relevancia jurídica que invoca la teoría FTGI es el principio de la tributación del impuesto a la renta en consonancia con la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo de obligación tributaria. Como veremos a continuación, siguiendo esta línea de pensamiento se señala que quien tenga capacidad contributiva (riqueza gravable) tiene simultáneamente el deber de contribuir con el gasto público del Estado.

En primer término, cabe distinguir algunas definiciones que algunos versados en la materia han desarrollado en torno a la capacidad contributiva que nos permitirán comprender el alcance de la misma, y su vinculación con la teoría propuesta dentro de este tercer capítulo de la tesina.

Rampoldi manifiesta que la capacidad contributiva se traduce en la aptitud de una persona para ser contribuyente, considerando el grado en que esta persona puede

¹¹⁵ Cfr. LANDA ARROYO, C.: “Los principios tributarios de la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional.”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario...*, op.cit., p. 43.

contribuir con el sostenimiento del Estado en relación a la riqueza que percibe y como contraprestación a los servicios públicos que disfruta.¹¹⁶

Fernández Cartagena concuerda con el autor previo, en el momento en que destaca que en la actualidad 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.”¹¹⁷

De los criterios precedentes, se entiende a la capacidad contributiva como una cualidad que deben detentar los ciudadanos en términos económicos para poder contribuir con el gasto público del Estado.

La cualidad a la que nos referimos constituye ser titular de un patrimonio que satisfaga sus necesidades básicas, le permita ahorrar lo necesario y todavía deje libre una porción de riqueza para aportar a las arcas fiscales. Esta reflexión la realiza descriptivamente el profesor Alberto Tarsiano citado por Fernández Cartagena, cuando delimita el concepto de la capacidad contributiva como:

[...] la diferencia de la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar a las erogaciones indispensables para su *consumo*, un adecuado porcentaje para su *ahorro y capitalización*. [el énfasis me pertenece]¹¹⁸

En este sentido, cada contribuyente debe tributar de acuerdo a su capacidad contributiva; es decir, de acuerdo a la riqueza que un ciudadano posee después de los gastos de consumo y de capitalización. 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, cuando refleja o mantiene la titularidad de un patrimonio que sobrepasa la cobertura de sus necesidades y permite un porcentaje razonable de ahorro y capitalización, dejando un remanente de riqueza libre para someterse a la imposición fiscal.

¹¹⁶ Cfr. RAMPOLDI, L. H.: “Consideraciones acerca de la capacidad contributiva”, Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales...*, op.cit., p. 80.

¹¹⁷ FERNÁNDEZ CARTAGENA, J. A.: “La capacidad contributiva”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006, p. 171.

¹¹⁸ FERNÁNDEZ CARTAGENA, J. A.: “La capacidad contributiva”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público...*, op.cit., p. 182.

Con un concepto claro de lo que puede catalogarse como capacidad contributiva, podemos acudir nuevamente a la doctrina tributaria que nos permite delimitar o resumir la significación, el alcance y los efectos de la capacidad contributiva de manera simple y concreta:

- I. La capacidad contributiva alude a la capacidad económica del sujeto. Se refiere a la riqueza económica, real y suficiente de propiedad del sujeto pasivo. Se traduce en la siguiente fórmula:

$RB - C - AC. > 0 \Rightarrow \text{Capacidad Contributiva (Tributación)}$
--

RB = Riqueza Bruta

C = Consumo

AC= Ahorro y Capitalización

- II. La capacidad contributiva es el requisito sine qua non, que debe ostentar una persona para que el Estado pueda exigir el pago de los impuestos.
- III. Esta cualidad debe ser considerada en todo momento por el legislador para establecer legalmente cualquier tributo.¹¹⁹
- IV. El análisis de la capacidad contributiva debe efectuarse el momento en que se efectúa la imposición cuando se aplica la carga fiscal o la tarifa del impuesto a la renta del contribuyente, no antes ni posteriormente.¹²⁰ Se busca analizar la verdadera situación financiera del sujeto pasivo de obligación tributaria en el presente.

Profundizando en las diferentes conceptualizaciones del principio estudiado y en estrecha vinculación con los postulados expuestos, es factible afirmar que si existe

¹¹⁹Cfr. FERNÁNDEZ CARTAGENA, J. A.: “La capacidad contributiva”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público...*, op.cit., p. 172.

¹²⁰ Cfr. *Ibíd.*, p. 186.

capacidad contributiva se consolida correlativa y automáticamente el deber de contribuir del contribuyente. Mientras más riqueza de propiedad del administrado exista mayor capacidad de aportar al gasto público se evidencia, por ende existe el deber de tributar en mayor proporción, de acuerdo a los ingresos que percibe la persona. De esta manera, quienes tengan mayores ingresos pagarán mas impuestos mientras quienes perciban rentas inferiores recibirán una carga impositiva considerablemente menor.¹²¹

La capacidad contributiva constituye el fundamento de la imposición en consideración a la carga impositiva que cada persona debe soportar. Solamente cuando esta existe en las condiciones destacadas, las mismas que deben encontrarse expresamente recogidas en la ley, existe razón suficiente que justifique la recaudación. Es así, que la capacidad contributiva se torna en la causa jurídica de la obligación fiscal.¹²²

En relación a estos criterios, se han pronunciado numerosas voces a favor de la Tributación de la Ganancia Ilícita bajo el argumento de que los delincuentes o ejecutores de algún tipo de actividad ilícita de naturaleza penal, generan importantes rendimientos provenientes de estas actividades, por lo que tienen índices altos de capacidad contributiva generándose inmediatamente el deber de contribuir. Se añade únicamente la obligación de la verificación del hecho imponible para que nazca la obligación fiscal.

En este sentido, cabe transcribir el criterio de otro tratadista reconocido como el profesor Fernández quien destaca que “el ejercicio de la actividad ilícita, implica una manifestación de capacidad contributiva que si cumple con los requisitos del hecho imponible de los respectivos impuestos, debe ser gravada.”[énfasis añadido]¹²³ De conformidad con el citado autor, no existe ningún impedimento para que un delincuente tribute sobre la riqueza que produce la actividad prohibida por el ordenamiento jurídico,

¹²¹ Cfr. LANDA ARROYO, C.: “Los principios tributarios de la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional.”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario...*, op.cit., p. 48.

¹²² Cfr. DURÁN ROJO, L. A.: “La noción del deber constitucional de contribuir. Un Estudio Introductorio.”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006, p. 65.

¹²³ FERNANDEZ. F.: *Las actividades ilícitas y su gravabilidad*, Disponible en: http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&ccd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.redcontable.com%2Ffe_univ%2Fgetfile.php%3Fkey%3D1101223215%26site%3Dredconta%26bn%3Dredconta_tribu&rcrt=j&q=Las+actividades+il%3ADcitas+y+su+gravabilidad&ei=9PcJS_DdDcKUtgfRrtS-Cg&usq=AFQjCNFD_1J5RqGnguVEaiST1qmuFi556g&sig2=_Azg7ALXPmhLkCWERw4yqA., Consultado: 30 de septiembre del 2009, p. 05.

únicamente se requiere que exista la riqueza para que se verifique el hecho imponible y se someta la misma a imposición.

En concordancia con Fernández, Galarza en su obra “La tributación de los actos ilícitos” señala que por el principio de la capacidad contributiva, “el principio distributivo que no admite excepciones a su aplicación, se configura como el más valioso soporte de la equidad en la distribución de los impuestos.”¹²⁴ En este sentido cualquier persona que tenga riqueza tiene que contribuir con las arcas fiscales para garantizar la equidad en la imposición e impedir cualquier clase de trato discriminatorio. Estos autores entienden que tanto los ciudadanos honrados como los delincuentes generan renta, la misma que se traduce en capacidad económica que debe ser sometida a imposición. Además expresamente señalan que este principio debe ser inquebrantable sin que se permita excepciones que afecten la equitativa distribución de la carga fiscal entre todos los ciudadanos.

Una vez más, cabe citar a Galarza quién de manera categórica agrega que cuando se menciona a la capacidad contributiva dentro de un sistema tributario, nos referimos a la riqueza del obligado con independencia del origen.¹²⁵ De esta forma la teoría de la FTGI toma únicamente el aspecto objetivo de la capacidad contributiva, el mismo que constituye la existencia de la riqueza, deslindándose del elemento subjetivo o circunstancias propias del sujeto pasivo de obligación tributaria y de la actividad productora de los ingresos. Se comprende entonces que cuando existe riqueza existe automáticamente el deber de tributar. Bajo esta argumentación un narcotraficante que por esta actividad percibe rentas, que vive dentro el Estado como ciudadano, disfruta de los servicios que ofrece el gobierno, esta sujeto a su poder financiero y está sometido a su ordenamiento jurídico tiene la obligación de tributar de acuerdo a la riqueza que percibe con independencia del origen de la misma. Quien produce renta tiene que tributar y contribuir con las arcas fiscales del Estado del que se beneficia, vive y trabaja.

Quiroz Berrocal concuerda con este criterio, destacando con firmeza la siguiente argumentación:

¹²⁴ GALARZA, C.J.: *La Tributación de los Actos Ilícitos*, Thomson Aranzadi, España, 2005, p. 42.

¹²⁵ Cfr. GALARZA, C.J.: *La Tributación de los Actos Ilícitos*, Thomson Aranzadi, España, 2005, p. 95.

La riqueza, constituye la piedra angular de la capacidad económica, y ésta el basamento implícito del hecho imponible, que deriva finalmente en el pago del impuesto, que constituye un deber jurídico; donde resulta irrelevante formular la hipótesis, si el origen de la riqueza es ilícita o no, por cuanto el privilegio de la capacidad económica, hace que su titular, disfrute de los beneficios de la riqueza propia, y además de los servicios públicos que presta el Estado a través de las instituciones públicas, y por la razón de vivir en una sociedad democrática en solidaridad y justicia, que ulteriormente, justifica el deber de contribuir, supeditando la autonomía de la libertad a los límites de la ley.¹²⁶

Se desprende de la cita transcrita que el hecho imponible se encuentra supeditado a la mera existencia de la riqueza y al disfrute de la misma, supuesto suficiente para que nazca la obligación tributaria y tenga lugar el gravamen fiscal. No es necesario para esta posición doctrinaria, realizar un análisis distinto acerca del sujeto pasivo ni de la actividad. Es más cabe añadir, la posición del autor Bravo Cucci quién afirma que la licitud o ilicitud de la actividad productora de la ganancia, renta o riqueza percibida por la persona, es una cuestión totalmente ajena a la esfera del Derecho Tributario, al que le interesa el dato económico con independencia del jurídico.¹²⁷

Con relación, al IPNJ en la medida en la que exista un incremento determinado a través de los procedimientos previamente descritos, habrá el deber de tributar, sin considerar la actividad generadora de la ganancia imponible.

Como podemos analizar a primera vista esta argumentación parece ser muy sólida y contundente; sin embargo, como veremos con más detenimiento en el siguiente capítulo de la tesina, de acuerdo a Ruiz de Erenchun entre otros autores renombrados en el ámbito tributario la capacidad contributiva tiene un sentido más amplio que la mera capacidad económica representada en la riqueza que pueda ostentar una persona, atiende a una significación mucho mas amplia analizando al individuo y a una serie de circunstancias reales, personales, objetivas y subjetivas del mismo.¹²⁸ Es por esto, que para que una persona sea titular realmente de capacidad contributiva deben acudir simultáneamente circunstancias de propiedad del patrimonio imponible y de licitud de la actividad para que se genere el hecho imponible.

¹²⁶ QUIROZ BERROCAL, J. J.: Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ) y Tributación de la Ganancia Ilícita vía IPNJ, Ius Tributarius, Perú, 2007, p. 282.

¹²⁷ Cfr. BRAVO CUCCI, J.: *Los actos ilícitos y el concepto de renta*, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, 2004, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf, Consultado: 30 de septiembre del 2009, p. 4.

¹²⁸ Cfr. RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: *Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal*, Núm. 265, Septiembre 2002, Vlex, p. 20 de 53. Disponible en: <http://vlex.com/vid/195048>, Consultado: el 16 de Enero del 2010.

3.2.3.3. *Principio de Generalidad.*

Finalmente cabe resaltar, el principio de Generalidad del derecho tributario como postulado a favor de la tributación de las ganancias que obtienen los sujetos dedicados a actividades contrarias al ordenamiento jurídico, refiriéndonos a una esfera netamente delictual como se ha venido mencionando en el presente trabajo investigativo.

Varios doctrinarios han desarrollado el alcance y los principales aspectos que enmarca el principio de generalidad en el derecho tributario, a continuación se destacan aquellos apartados del destacado principio que se desarrollan como un fundamento de la teoría de la FTGI. En primer lugar, cabe citar al maestro Villegas quien destaca que la generalidad constituye una institución en la que cualquier persona que se encuentra dentro de las condiciones del hecho imponible con la ostentación de capacidad contributiva suficiente como condición esencial para la tributación, adquiere el deber de contribuir y de forma inmediata se encuentra ante la obligación de colaborar con la Administración Fiscal. El autor añade que el sujeto pasivo, cuando incurre en los supuestos fácticos del hecho imponible y demuestra el requerimiento de la capacidad contributiva debe soportar la carga impositiva sin ser beneficiado por ninguna exención o distinción en el tratamiento tributario en razón del sexo, nacionalidad, nivel social, edad o situación jurídica. El destacado tratadista comprende que el principio de generalidad no indica que todos deben pagar sino que nadie debe encontrarse exento por privilegios personales, a menos que exista una justificación razonable para dicha exención.¹²⁹

De los criterios transcritos claramente se entiende que el principio de generalidad dentro del derecho tributario constituye un pilar de la teoría de la tributación de las ganancias ilícitas FTGI, en la medida en la que este principio no admite exenciones a la imposición de renta relacionadas a las condiciones personales de las personas. En este sentido, los delincuentes no pueden ostentar una exención en razón de las particulares circunstancias que circunscriben la actividad económica a la que se dedican, es decir, no pueden considerarse exonerados del impuesto simplemente por ser criminales.

¹²⁹ Cfr. VILLEGAS, H. B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, 9^{na} ed., Actualizada y Ampliada, Argentina., 2005, p. 264.

Concuerda con esta posición Landa Arroyo quien destaca que el principio de generalidad, se encuentra estrechamente vinculado a la obligación de todos los ciudadanos de concurrir al sostenimiento de las cargas públicas del Estado cuando estos se encuentren dentro de los preceptos legales y constitucionales que determinan la obligación impositiva. El desarrollo doctrinario describe la relación existente entre la capacidad contributiva y el deber de tributar, mencionando que no se puede eximir de dicho deber a ninguna persona por razones distintas de la carencia de la capacidad contributiva.

Tal es la importancia de este principio que todo legislador tiene la exigencia jurídica y moral de tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que represente o sea indicativo de capacidad contributiva. Todas las personas se encuentran llamadas a colaborar con el Fisco de acuerdo a su capacidad de pago, de tal manera que quienes más riqueza tengan dentro de su patrimonio en términos de propiedad más deberán contribuir con las arcas fiscales, mientras que quienes menos ingresos o renta perciban deberán aportar en menor proporción, dejando visible una verdadera relación existente con el principio de solidaridad fiscal en la distribución de la carga impositiva.¹³⁰

Como se ha reiterado en varias ocasiones, no puede eximirse a una persona del gravamen fiscal por circunstancias distintas a la ausencia de capacidad contributiva o capacidad económica requerida para la imposición, si los criminales presentan indicativos reales y verdaderos de esta capacidad, el ordenamiento jurídico no encuentra obstáculo para que se tribute sobre las ganancias de cualquier actividad, sin hacer distinción de la naturaleza o circunstancias de la actividad productiva sino tomando en consideración únicamente el ingreso que se traduce en capacidad económica, más que evidente en cualquier operación criminal.

La Administración Tributaria debe actuar de conformidad a estos postulados, para garantizar justicia dentro del sistema impositivo. Es necesario que los funcionarios operen con intolerancia a cualquier tratamiento privilegiado que atente la adecuada distribución de los impuestos, sin la posibilidad de otorgar exenciones injustificadas a la delincuencia.

¹³⁰Cfr. LANDA ARROYO, C.: “Los principios tributarios de la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional.”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006, págs. 47 y 48.

Quiroz destaca que toda persona debe tributar de manera directa o indirecta sin ningún tipo de distingos incluso entre ciudadanos honestos y quienes incurren en actividades criminales, basta que una persona ostente riqueza o exteriorice algún tipo de manifestación de la misma que nos indique capacidad económica, para que nazca la obligación de tributar dentro de los impuestos directos como el de Renta, o que se utilice un servicio o adquiera bienes en el caso de impuestos indirectos como el IVA.¹³¹

El maestro Luqui bajo la misma línea, argumenta que es inconcebible que un ordenamiento jurídico que busca la justicia tributaria en la distribución de la carga impositiva, otorgue un premio a los delincuentes evitando la imposición de sus ingresos, considerando que estos perciben altísimas rentas por sus actividades y se benefician de los servicios y amparo del Estado. En este sentido los criminales pueden quedarse con los rendimientos producidos y como premio o galardón ni siquiera deben contribuir con las arcas fiscales apoyando a la figura del enriquecimiento sin causa.¹³²

Sin embargo, es absolutamente necesario mencionar que los citados autores no consideran dentro de su argumentación y desarrollo que existen casos en los que es absolutamente necesario que no tenga lugar la tributación de las rentas por razones de índole económica, política, jurídica y social que se reflejan en los supuestos de no sujeción y porque a las ganancias ilícitas le compete su tratamiento al derecho penal, traduciéndose por estas razones en la inexistencia de capacidad contributiva por ausencia de propiedad. Estos casos serán descritos dentro del siguiente capítulo de la disertación con mayor detenimiento.

3.2.4. Hecho Imponible – Sujeción al Impuesto a la Renta

Como se detalló en el capítulo anterior el hecho imponible, constituye el presupuesto jurídico y fáctico en el que debe recaer el sujeto pasivo para que se genere la obligación

¹³¹ Cfr. QUIROZ BERROCAL, J. J.: Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ) y Tributación de la Ganancia Ilícita vía IPNJ, *Ius Tributarius*, Perú, 2007, p. 283.

¹³² Cfr. LUQUI, J. C.: “Garantías constitucionales en materia impositiva”, Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales 1942 – 2002. 60 aniversario*, La Ley, Argentina, 2002, p. 35.

tributaria. De esta forma, siempre que el contribuyente encaje dentro del hecho imponible debe tributar, sin realizar consideraciones en cuento a la licitud de la actividad generadora.

Galarza concuerda con esta posición cuando señala:

Al momento de la configuración del hecho imponible y, por ende, del nacimiento de la obligación tributaria, solo es relevante que se lleve a cabo el hecho fijado como presupuesto de tributación por el legislador, sin importar en absoluto su naturaleza, o las particulares circunstancias en que este se lleve a cabo. Si el hecho imponible se configura, nace la obligación tributaria. *Con esto no se intenta hacer tributar a los actos ilícitos en sí, sino sólo en la medida en que estos se encuadran en un hecho imponible.*

En este sentido, creemos que *la ilicitud de ningún modo desvirtúa la configuración del hecho imponible*, y por ende el nacimiento de la obligación tributaria. [él énfasis me pertenece]¹³³

La teoría que se manifiesta a favor de la tributación de las ganancias ilícitas utiliza exactamente esta argumentación, destaca que lo único que se requiere es la verificación del hecho generador sin hacer distinción de la naturaleza del negocio jurídico productor de la renta gravada ni de las condiciones o circunstancias particulares en que se efectúan dichas actividades. De conformidad con estos criterios al legislador solo debe importarle la renta que se genera no la actividad a la que se dedica el sujeto pasivo de obligación tributaria.

Además, destacan los autores que justifican la teoría FTGI que es necesario que el derecho tributario comprenda que el hecho imponible debe contener el ingreso más no el negocio jurídico en concreto. Al derecho tributario le interesa el dinero que pueda entrar en sus arcas para solventar el gasto público, su interés se debe limitar a estas consideraciones y no a cuestiones que deben ser tratadas por el derecho penal, en concordancia con la autonomía del derecho tributario que será expuesta brevemente en los siguientes apartados del presente capítulo.

Es preciso recordar que las normas tributarias no han sido desarrolladas para vigilar la conducta moral de los ciudadanos, estableciendo actividades permitidas y prohibidas, sino que en la otra mano, su razón de ser radica en la procuración de ingresos para el erario público, buscan la incorporación de ingresos a las arcas fiscales mediante la aplicación de tributos a los rendimientos que perciben todos los ciudadanos.¹³⁴

¹³³ GALARZA, C.J.: *La Tributación de los Actos Ilícitos*, Thomson Aranzadi, España, 2005, p. 69.

¹³⁴ Cfr. GALARZA, C.J.: “La tributación de los actos ilícitos”, Obra colectiva coordinada por ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, RAMIRO M. RUBINSKA, *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Tomo I, Argentina, 2008, p. 260.

En concordancia con lo expuesto, me permito citar dentro de este punto a Dino Jarach quien en su obra “el hecho imponible”, destaca que el hecho imponible dentro del impuesto a la renta global, en la gran mayoría de los casos podría ser definido como: “la disponibilidad de una renta por parte de una persona física domiciliada en el territorio del Estado al cuál corresponde la pretensión impositiva.”¹³⁵ Comprendemos que el autor versado en la materia incorpora dentro del hecho generador del gravamen impositivo la percepción real de la renta y la posibilidad de que la persona pueda “disponer” de ella. Jarach agrega que si el hecho generador constituye la disponibilidad de una renta, esta disponibilidad constituye el factor de atribución de la carga impositiva y se traduce en la verdadera o efectiva propiedad de la renta; adquiriendo la calidad de contribuyente cualquier persona que disponga de ella.¹³⁶

Cabe resaltar, que para efectos de justificación de la teoría FTGI se comprende como disposición de la renta la posibilidad de uso de la renta que tiene efectivamente el criminal y que sustenta la tributación. De esta manera, el delincuente utiliza la ganancia percibida compra bienes y servicios, invierte, evidenciándose un flujo de dinero que desde su origen debe someterse a imposición fiscal. Por ello, dentro de esta teoría el factor de atribución parece ser la disponibilidad “aparente” de la ganancia.

Dentro del encuadre del hecho imponible del Impuesto a la Renta, es necesario considerar que la norma establece como único presupuesto para el nacimiento del hecho generador o de la subsiguiente obligación tributaria, la obtención de ganancia por parte de personas naturales o jurídicas, sin que en ningún momento se pueda encontrar dentro del texto legal, ninguna referencia de que pudiera permitirnos entender la exclusión expresa de la tributación de ganancias que se han obtenido en circunstancias ilícitas.¹³⁷ Algunos autores se han pronunciado en relación a este tema destacando que el derecho tributario no puede permitir que existan exenciones no previstas en la norma de forma específica, ni que se interprete el hecho imponible maliciosamente para evitar la tributación de riqueza de los diversos contribuyentes.

¹³⁵ JARACH, D.: *El Hecho Imponible*, Abeledo Perrot, 3^{ra} Ed., Argentina, 1982, p. 170.

¹³⁶ *Ibidem*, p. 170.

¹³⁷ Cfr. GALARZA, C.J.: “La tributación de los actos ilícitos”, Obra colectiva coordinada por ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, RAMIRO M. RUBINSKA, *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Tomo I, Argentina, 2008, p. 278.

Con la intencionalidad de gravar la mencionada renta o riqueza en todas sus manifestaciones y percibir la mayor cantidad de ingresos para el fisco con el objeto de solventar el gasto público, es totalmente indispensable que los hechos imposables constituyan normas jurídicas eminentemente abiertas, que no describan actividades sino solo buscan gravar la renta de manera extensiva. De esta forma, si nos encontramos frente a hechos imposables abiertos, cualquier actividad se encuentra gravada siempre que produzca renta.

Para que la legislación ecuatoriana entre dentro del resaltado supuesto sería necesario que el artículo 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que realiza una exhaustiva descripción de los ingresos gravados dentro de nuestro sistema fiscal, únicamente mencione la renta sin hacer distinción alguna de la actividad o negocio jurídico del que se origina la ganancia imponible. Como claramente podemos observar el mencionado articulado describe en cada uno de sus numerales los rendimientos de conformidad a la actividad, siendo imposible deslindar el dinero del negocio jurídico.

Como el hecho imponible constituye el fundamento y el presupuesto básico de la obligación impositiva, cualquier actividad o ingreso relacionado, no puede ser gravado si no se encuentra previsto expresamente en la norma en virtud del principio de legalidad y por consideraciones que analizaremos en el siguiente capítulo un hecho imponible no puede contener una actividad ilícita ni ganancias provenientes de este tipo de fuentes.

3.2.5. Neutralidad de los Impuestos

El principio de la neutralidad de los impuestos, se fundamenta en la independencia del origen de la renta o de los negocios realizados, con la aplicación de la carga fiscal. En este sentido, para la Administración Tributaria carece totalmente de importancia la naturaleza lícita o ilícita de la actividad productora o generadora de riqueza y lo único que adquiere importancia es el concepto económico de renta, en el que objetivamente existe ganancia o renta que debe ser sometida a tributación.¹³⁸

¹³⁸ Cfr. TRILLO NAVARRO, J. F.: *Delitos Económicos, la Respuesta...*, op.cit., p. 102.

Trillo, agrega que el gravamen fiscal se impone sobre la renta o beneficio que adquiere el contribuyente, no se aplica sobre la actividad prohibida por el ordenamiento jurídico, por lo que no cabe hacer la distinción de rentas de naturaleza lícita e ilícita.¹³⁹ Expone también, que la fiscalidad se limita a la realización del hecho imponible que incluye la disposición de riqueza, sin hacer distinciones sobre la legalidad de la actividad productora de la ganancia o de la futura pérdida de esta disposición.¹⁴⁰ Se desprende del criterio del autor citado que para efectos de la imposición poca o nula importancia tiene la legalidad del negocio jurídico que genera la ganancia y en la otra mano, adquiere absoluta trascendencia la existencia de la renta y del disfrute o disposición evidente de la misma.

Aparicio Pérez concuerda plenamente con esta posición y se pronuncia en la misma línea, destacando que dentro de la imposición directa de un impuesto el gravamen fiscal recae sobre el ingreso, nunca sobre la actividad productora de renta. Añade, además que en las legislaciones en materia fiscal, por lo general, no se puede encontrar precepto alguno que limite la aplicación de un gravamen impositivo en razón de la naturaleza ilícita de la actividad efectuada por el contribuyente y generadora de la renta. Arguye que la fiscalidad únicamente se encuentra sometida al hecho imponible que grava el beneficio económico de cualquier actividad que incremente el patrimonio de una persona aumentando su capacidad contributiva en un período determinado. Lo único que adquiere importancia para el citado doctrinario es que el contribuyente en algún momento puede disponer de los bienes o riqueza, así esta disponibilidad solo sea aparente y no engendre derecho de propiedad alguno.¹⁴¹

De conformidad con esta posición, a mi parecer carente de sustento jurídico tomando en consideración que el ordenamiento jurídico es una unidad por lo que todas las ramas del derecho se encuentran vinculadas y lo que es ilícito dentro de una rama no puede ser considerado lícito dentro de otra y porque el hecho imponible en la mayoría de las ocasiones toma en consideración como sustento del gravamen fiscal la realización de actos o negocios jurídicos lícitos que generen la renta, no el beneficio de forma unilateral e independiente al negocio jurídico que la produjo; cualquier narcotraficante o ladrón podría tributar las ganancias provenientes de estas actividades ilícitas sin importar la actividad

¹³⁹ Cfr. *Ibíd.*, p. 102.

¹⁴⁰ Cfr. *Ibíd.*, p. 106.

¹⁴¹ Cfr. APARICIO PÉREZ, J.: *El Delito Fiscal a Través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, Elcano, 1997, p. 57.

criminal. En este sentido de acuerdo a la Teoría FTGI, no encuentro una respuesta coherente que justifique la negativa del gobierno colombiano a que el fallecido narcotraficante Pablo Escobar pague la deuda externa de ese país a cambio de la no extradición a los Estados Unidos de América del mismo.¹⁴² No obstante, de conformidad con la teoría que defiende que sustenta la imposibilidad de la tributación de las ganancias ilícitas si encuentro una razón bastante sólida. El Estado bajo ningún concepto puede recibir dinero o beneficiarse con rendimientos provenientes de actividades ilícitas porque lo que tanto intenta prevenir y eliminar (Narcotráfico en Colombia), es lo que le daría de comer (eliminación de deuda), desnaturalizándose el sentido del ordenamiento jurídico y convirtiendo a la autoridad en cómplice de la actividad que sanciona. Más adelante dentro de los postulados desarrollaré con mayor detalle la teoría del Estado Cómplice que constituye un fundamento importante de la posición contraria.

3.2.6. Conducta Ilícita no genera Ingreso Ilícito

Quiroz, lleva el principio de la neutralidad de los impuestos a una total extensión, llegando a manifestar que una actividad ilícita genera ingresos lícitos sobre los que recae el tributo.

El citado autor de manera expresa señala:

[...] 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 diferentes, tratados por el Derecho Tributario y Derecho Penal respectivamente. [...]¹⁴³

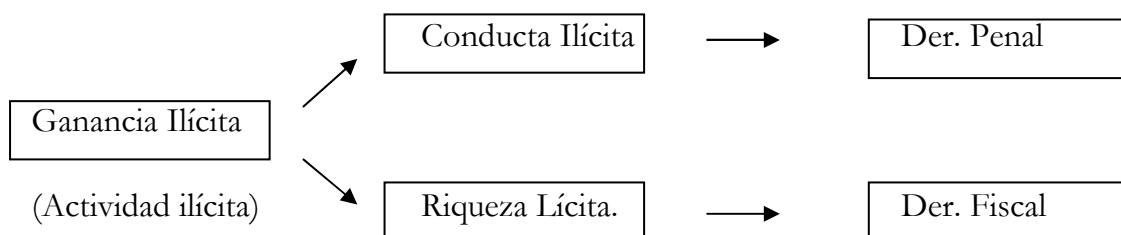
De alguna forma, Quiroz pretende establecer una relación dual en las operaciones de naturaleza ilícita, destacando que la existencia de dos elementos independientes. Por un lado, tenemos el elemento objetivo que constituye la renta y por otro, el elemento subjetivo que resulta la actividad delincuenciaal traducida en la conducta del sujeto. Ambos elementos

¹⁴² Cfr. VARIOS.: *El Recuerdo de la Hacienda Nápoles, Pablo Escobar*, Pablo Escobar Gaviria – Archivos, Colombia, Disponible en: http://www.pabloescobargaviria.info/index.php?option=com_content&task=view&id=49&Itemid=32. Consultado: 12 de abril de 2010.

¹⁴³ QUIROZ BERROCAL, J. J.: *Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ) y Tributación de la Ganancia Ilícita vía IPNJ*, Ius Tributarius, Perú, 2007, p. 265.

se presentan como totalmente independientes y autónomos, sin que afecte la ilicitud o vicios del uno al otro. Tal es así, que la actividad prohibida por el ordenamiento no transmite su ilicitud a la riqueza proveniente de esta fuente.

Con esta explicación el autor pretende establecer la siguiente premisa:



Como ya destacamos en líneas anteriores la actividad ilícita encarna la conducta ilícita y la riqueza lícita siendo cada uno de estos elementos merecedor de un tratamiento diferenciado adecuado por ramas de derecho distintas, a la conducta por el derecho penal mientras que a la riqueza el derecho tributario.¹⁴⁴

Claramente se busca otorgar la calidad de lícita a la riqueza que produce la actividad u operación delincuenciales con el objeto de permitir su tributación dentro de un sistema de derecho. Este criterio se encuentra identificado en el trabajo del profesor cuando señala que el Derecho Tributario debe considerar a la riqueza proveniente de la actividad criminal como lícita en la medida en la que esta mantiene su naturaleza propia, tanto en la causa como en su consecuencia sin contaminarse por la ilicitud de la conducta que le dio origen.¹⁴⁵ En conclusión, de acuerdo a la teoría de la FTGI la conducta ilícita no genera ingresos ilícitos, por lo que estas rentas se encuentran perfectamente habilitadas para soportar la carga impositiva del impuesto a la renta.

¹⁴⁴ Crf. QUIROZ BERROCAL, J. J.: Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ) y Tributación de la Ganancia Ilícita vía IPNJ, Ius Tributarius, Perú, 2007, p. 267 – 268.

¹⁴⁵ Crf. QUIROZ BERROCAL, J. J.: Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ) y Tributación de la Ganancia Ilícita vía IPNJ, Ius Tributarius, Perú, 2007, p. 269.

Otro de los argumentos que esboza el maestro Quiroz en su tesis a favor de la Tributación de las Ganancias Ilícitas es que el impuesto a la renta no grava la actividad productiva en sí mismo sino que se impone el gravamen fiscal sobre su efecto netamente económico. Con esto, el derecho tributario busca gravar la expresión de la capacidad contributiva del contribuyente; es decir, la ostentación de la riqueza, no la conducta ni la actividad que se encarga de producirla cuando dicho tratamiento le corresponde a otras ramas del sistema legal de un Estado.¹⁴⁶ Rosembuj que apoya la misma posición, agrega que lo único que efectivamente requiere el ordenamiento jurídico para la imposición es que las personas ejerzan un poder de disposición sobre la renta o cualquiera de las manifestaciones de la misma en adquisición de bienes y servicios.¹⁴⁷

Resulta necesario analizar que de acuerdo con esta postura, una persona ostenta capacidad contributiva cuando puede disfrutar de la ganancia que produce su actividad generadora. En este sentido, basta que un criminal pueda utilizar las ganancias de naturaleza ilícita para que estas rentas deban someterse a tributación.

Considero que esta posición es totalmente forzada porque el profesor Quiroz pretende deslindar a la ganancia de la actividad, llegando incluso al absurdo jurídico de afirmar que dentro del delito de enriquecimiento injusto la conducta tipificada es ilícita pero la riqueza es lícita y debe someterse a imposición fiscal, por su naturaleza absolutamente legal.¹⁴⁸ Si esta afirmación tendría asidero jurídico cualquier delincuente podría permanecer en uso y disfrute de los bienes y de las 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.

Este razonamiento a mi parecer, resulta inconcebible tomando en consideración que lo que es ilícito para una parte del sistema de derecho no puede considerarse lícito para otra

¹⁴⁶ Cfr. *Ibidem*, p. 263.

¹⁴⁷ Cfr. ROSEMBUJ, T.: *El Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, 2^{da} ed., España, 1992, p. 86.

¹⁴⁸ Cfr. QUIROZ BERROCAL, J. J.: *Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ) y Tributación de la Ganancia Ilícita vía IPNJ*, Ius Tributarius, Perú, 2007, p. 268.

rama del derecho con el objeto de beneficiar al Estado. El ordenamiento jurídico debe guardar coherencia y unidad impidiendo el establecimiento de este tipo de contradicciones.

Además, debo subrayar el desarrollo doctrinario de Catalina García Vizcaíno, quien en referencia a lo antedicho, señala que los principios o normas generales de derecho, recogidos en el código civil son de aplicación dentro del derecho público y en efecto deben aplicarse dentro del derecho tributario.¹⁴⁹ Es así que el principio de lo accesorio sigue la suerte de lo principal de aplicación en todos los actos y negocios jurídicos, constituye parte de la realidad fiscal y se encuentra plasmado en el hecho de que la ilicitud de la actividad se refleja en la ganancia o riqueza, permitiendo el acceso al derecho penal bajo las figuras ya mencionadas del comiso y la confiscación. De conformidad a los postulados ofrecidos por el trabajo del Dr. Luis Parraguéz podemos concluir, que la actividad es lo principal mientras que el dinero es accesorio a esta, debido a que sin la actividad no existe la renta, traduciéndose esta situación en una directa dependencia entre la fuente y la ganancia.¹⁵⁰ De esta manera, la ilicitud de la fuente generadora contamina los beneficios o rendimientos económicos que la misma produce. Como podemos ver, queda sin sustento la argumentación del maestro Quiroz, quien en un intento desesperado de sustentar la teoría FTGI, busca eliminar la naturaleza ilícita de la ganancia proveniente de delitos u actividades criminales.

3.2.7. Autonomía del Derecho Tributario

Finalmente, dentro del presente capítulo voy a desarrollar el último de los argumentos que consideran los postulantes a favor de la tributación de las ganancias de origen ilícito, FTGI, que constituye la Autonomía del Derecho Tributario.

Autores de la talla de García Belsunce manifiestan que la autonomía constituye una institución trascendental para el derecho tributario por lo que se encuentra plenamente reconocida por el ordenamiento jurídico de todos los Estados. Afirma que esta institución se entiende en realidad como una especie de independencia del derecho tributario frente a

¹⁴⁹ Cfr, GARCÍA VIZCAÍNO, C.: *Derecho Tributario*, Parte General, Depalma, Tomo I, Argentina, 1996, p. 152.

¹⁵⁰ Cfr. PARRAGUÉZ RUIZ, L.: *Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Derechos Reales*, Universidad Técnica Particular de Loja, Vol. I, Ecuador, 2005, p. 65 – 66.

las demás ramas del sistema legal, en la medida en la que se encarga de establecer la obligación de respetar y actuar conforme a los fines, objeto y métodos propios de esta materia, sin injerencia de las figuras jurídicas presentes en las demás.¹⁵¹

Profundizando en este punto, cabe indicar que dentro de este principio es posible distinguir varias manifestaciones del mismo que se encuentran directamente vinculadas con las diversas formas de aplicación en áreas distintas dentro del Derecho Tributario. Tenemos en primer lugar la autonomía didáctica, cuando para fines de estudio y por conveniencia, la enseñanza de una materia requiere independencia o abstracción de otras ramas relacionadas; en segundo lugar, cabe mencionar la autonomía estructural o propia en relación a la naturaleza de cada rama, entendiendo que esta cuenta con su propia estructura e instituciones de derecho; tercero, merece nuestra atención la autonomía dogmática o conceptual, comprendiéndose la misma a la independencia que una materia debe tener en consideración al desarrollo propio de conceptos y fundamentos totalmente distintos de otras esferas jurídicas; finalmente corresponde indicar la autonomía teleológica en torno a los fines propios y totalmente diferentes a los de los demás sectores o segmentos del ordenamiento jurídico.¹⁵²

De conformidad a los postulados expuestos, el derecho tributario requiere mantener cada una de dichas autonomías. Se requiere independencia de estudio y aplicación de sus propios principios, instituciones, conceptos y métodos sin ninguna relación vinculante con otras ramas del derecho, debido a que el derecho tributario ha sido desarrollado y plasmado en el derecho positivo de acuerdo a sus propios fines y objetivos, que se traducen en la efectiva recaudación.

Es así, que de acuerdo a la teoría a favor de la tributación de la renta de origen delictivo, el derecho tributario debe operar por medio de sus instituciones y de la estructura plasmada en la norma por voluntad del legislador. En este sentido, al Impuesto a la Renta descrito con extenso detalle dentro de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno le interesa únicamente la renta, y esta debe ser tratada de conformidad a las normas y

¹⁵¹Cfr. GARCÍA BELSUNCE, H. A.: “La Autonomía del Derecho Tributario”, Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales...*, op.cit., p. 94.

¹⁵²Cfr. GARCÍA BELSUNCE, H. A.: “La Autonomía del Derecho Tributario”, Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales...*, op.cit., p. 94.

procedimientos fiscales sin que de ninguna manera pueda el auditor o inspector fiscal involucrar otras ramas del derecho para evaluaciones de otra naturaleza.

En concordancia con lo previamente expuesto resulta adecuado citar a Fernanda Fernández quien retoma las palabras de Soler Roch cuando destaca que dentro de la actividad de fiscalización del derecho tributario, la función calificadora del hecho imponible, no puede remitirse a otros ámbitos jurídicos sino que debe limitarse a una esfera netamente tributaria.¹⁵³ En relación a este criterio, a la Administración Tributaria no le compete pronunciarse sobre la licitud o ilicitud de una conducta generadora de renta, no cuenta con una función calificadora que le permita analizar cuestiones distintas a la imposición del beneficio económico que debe encontrarse plasmado concretamente en el hecho imponible. El inspector fiscal no ostenta la facultad legal para realizar juicios en cuestiones fuera del ámbito estrictamente tributario, como el penal, calificando una operación como ilícita o delictiva y tampoco se encuentra dentro de sus competencias la investigación de la naturaleza de la fuente de cada contribuyente del Impuesto a la Renta. Este precepto se encuentra recogido dentro de la legislación fiscal del Ecuador en el artículo 67 del Código Orgánico Tributario, en el que se destacan las atribuciones de los funcionarios públicos de la Administración Fiscal.

Este presupuesto justifica y sustenta la figura del IPNJ dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano; esto debido a que, como se ha destacado en varias ocasiones, al derecho fiscal únicamente le interesa la generación de la riqueza de tal manera que se evidencie el hecho imponible y nazca la obligación tributaria sobre esta renta. Al identificar la ganancia no declarada dentro del procedimiento de determinación presuntiva por incremento patrimonial, al auditor o funcionario público le compete únicamente analizar la existencia de la riqueza (hecho imponible), no la fuente que la produjo. El derecho penal por su parte debe analizar la naturaleza de la actividad delincuenciales sin incurrir en injerencia en la actividad fiscal.

¹⁵³ Cfr. FERNANDEZ, F.: *Las actividades ilícitas y su gravabilidad*, Disponible en: http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&ccd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.redcontable.com%2Ffe_univ%2Fgetfile.php%3Fkey%3D1101223215%26site%3Dredconta%26bn%3Dredconta_tribu&rcrt=j&q=Las+actividades+il%3C%ADcitas+y+su+gravabilidad&ei=9PcJS_DdDcKUtgfRrtS-Cg&usg=AFQjCNFD_1J5RqGnguVEaiST1qmuFi556g&sig2=_Azg7ALXPmhLkCWERw4yqA., Consultado: 30 de septiembre del 2009, p. 04.

Como podemos analizar cada rama del ordenamiento jurídico tiene sus propias funciones y áreas de aplicación por lo que se debe respetar el principio de autonomía. Sin embargo, conjuntamente con este principio es necesario considerar el principio de unidad y coherencia que debe mantener en todo momento el ordenamiento jurídico, de tal manera que no encontremos contradicciones graves que desnaturalicen el sistema de derecho.

CAPÍTULO IV. TEORÍA DE LA IMPOSIBILIDAD JURÍDICA Y ECONÓMICA DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DE ORIGEN ILÍCITO. (ITGI)

4.1. Concepto

El capítulo número IV, del presente trabajo constituye el eje fundamental de la posición sustentada, se desarrollará en la medida de lo posible cada uno de los argumentos encontrados dentro de la teoría de la Imposibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas que de ahora en adelante se la designará con las siglas ITGI.

Esta teoría o posición doctrinaria (mi posición) busca establecer con claridad los principales planteamientos que limitan y frustran la imposición de aquellas ganancias que provienen de fuentes ilícitas. Se circunscribe a establecer la total prohibición de la tributación de este tipo de rendimientos económicos dentro del ordenamiento jurídico de

un Estado de Derecho, en vista de que es inconcebible que dicho Estado se vea beneficiado o solvente su gasto público con ingresos que provienen de actividades que esta misma entidad prohíbe y sanciona. De la misma manera, esta teoría sostiene que otra de las razones fundamentales para impedir la constitución de gravámenes fiscales sobre ganancias criminales, como el impuesto a la renta, es la inexistencia de propiedad sobre los bienes y servicios que disfruta un delincuente, que si bien encontramos títulos de posesión y goce de los bienes no existe el título de propiedad ni un modo reconocido por el ordenamiento jurídico para obtener este derecho real; por lo tanto, tampoco podemos encontrar el factor de atribución válido y real que permita el acaecimiento de la carga fiscal sobre la ganancia.

No pretendo describir en este apartado cada uno de los argumentos que sustentan la teoría de la ITGI, en razón de que cada uno de estos será presentado oportunamente en los siguientes segmentos del presente capítulo, por estas razones simplemente comentaré a breves rasgos algunos de los fundamentos más destacados, como el principio de legalidad que no permite el establecimiento de un tributo sino se encuentra el hecho generador expresamente previsto en ley, la imposibilidad de la inclusión expresa de actos ilícitos o delitos dentro del hecho imponible; o en su defecto las consecuencias jurídicas de nulidad si la norma fiscal considera el negocio jurídico de naturaleza criminal para la imposición; del mismo modo la existencia de figuras específicas dentro del sistema jurídico del Ecuador para el tratamiento de las ganancias delictivas como el comiso y la confiscación; y finalmente, el derecho que tiene cada ciudadano a no auto-inculparse ante la autoridad.

4.2. Fundamentos de la Teoría

4.2.1. Complicidad del Estado y Legitimación de la Actividad Ilícita

Como se destacó en el apartado anterior uno de los principales argumentos de la teoría de la ITGI constituye la Complicidad del Estado con la Actividad Ilícita que trae consigo la imposición sobre estos rendimientos.

Autores de reconocida trayectoria 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 la organización de la sociedad.

Cuando hablamos acerca de la moral del Estado de conformidad con Jorge Bravo Cucci 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, incluso llegando a tipificar las conductas como delitos; y por otro lado, decide percibir ingresos dentro de sus arcas fiscales provenientes de estas operaciones descritas.¹⁵⁴ ¿Cómo puede el Estado prohibir algo de lo que se beneficia en términos económicos? ¿Cómo puede solventar el gasto público, con dinero ilícito? Este tipo de interrogantes nos llevan directamente a una sola conclusión si el Estado se beneficia de rendimientos criminales, el estado está contrariando su propio sistema y pone en tela de duda su moralidad y diligencia.

Considero que la moral del Estado se encuentra directamente ligada con el ordenamiento jurídico y justamente los valores morales de la sociedad son recogidos dentro de las normas que regulan a los ciudadanos, para garantizar la justicia y el bien común. Es por estas razones, que esta entidad debe mantener coherencia absoluta entre lo que propugna dentro de su normativa y su actuar, sin que existan quebrantamientos ni de la moral ni de la ley.

Caller Ferreyros señala de manera categórica que con pretexto de los fundamentos de los principios de igualdad y capacidad contributiva, no cabe reconocerle al Estado legitimidad para incurrir en una verdadera “participación” en las ganancias provenientes de actos ilícitos como los delitos.¹⁵⁵ El desarrollo doctrinario destacado demuestra la existente contradicción que existiría en el momento que el Estado perciba ingresos ilícitos y participe como cómplice del acto ilícito. Nuevamente resulta adecuado traer a este punto la afirmación en la que se deja totalmente claro, ***que es inconcebible que el Estado disfrute el activo económico del delito, y que al mismo tiempo prohíba la conducta que genera dicho ingreso.***

El citado doctor Cucci expone la complicidad del Estado dentro del supuesto mencionado con varios fundamentos dentro de los que cabe mencionar el siguiente:

¹⁵⁴ Cfr. BRAVO CUCCI, J.: *Los actos ilícitos y el concepto de renta*, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, 2004, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf, Consultado: 30 de septiembre del 2009, p. 4.

¹⁵⁵ Cfr. CALLER FERREYROS, M. E.: *Tribunal Constitucional, Tributación sobre fondos provenientes de Actos Ilícitos*, Estudio Echeopar Abogados, España, 2008, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/Caller_21-08-2008.pdf, Consultado: 04 de noviembre del 2009, p. 12.

[...] si el Estado Cobra impuestos 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 aquello que cometió el acto ilícito. [el énfasis me corresponde]¹⁵⁶

Se desprende del criterio transcrito, que el Estado al permitir el establecimiento de gravámenes fiscales sobre las rentas ilegales, incurre en una especie de receptación de capitales ilícitos, que no solamente ampara la operación ilícita sino que justifica el blanqueo de capitales por medio de la tributación. Se convierte así, en cómplice del delito y le ayuda al delincuente a incorporar el dinero de fuente delincencial en el flujo monetario del país, porque se tributa sobre dineros que se entienden lícitos y bien habidos.

Por su parte y en absoluta concordancia con lo anteriormente expresado en el presente trabajo investigativo, Silvina Bacigalupo, denota en su trabajo “Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal”, 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 lavador de capitales, incurriendo en conductas reprimidas por la normativa penal.¹⁵⁷ Más adelante dentro de este punto, desarrollaré brevemente el delito de lavado de capitales dentro de nuestra legislación y como el Estado actúa como actor de este delito o en su defecto, como cómplice permitiendo la conducta prohibida en la ley penal.

Otro de los problemas que encuentra Bacigalupo con la tributación sobre rendimientos procedentes de operaciones delictivas, constituye la existencia de un estímulo o incentivo a la actividad con la promoción de su tributación o aporte.¹⁵⁸ Se entiende que se tributan las rentas que obtienen los ciudadanos por su trabajo justo y acorde a la norma jurídica, por lo que de alguna forma estas actividades podrían encontrar amparo dentro del sistema legal

¹⁵⁶ BRAVO CUCCI, J.: *Los actos ilícitos y el concepto de renta*, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, 2004, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf, Consultado: 30 de septiembre del 2009, p. 5.

¹⁵⁷ Cfr. BACIGALUPO, S. S.: “Argumentos Doctrinales”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 7.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 8.

cuando se permite su tributación. Se promueve la actividad o se la legitima cuando se permite su tributación, porque el Estado percibe ingresos de dichas actividades.

Eduardo Ruiz de Erenchun Arteché, por la existencia de este factor de complicidad del estado con la actividad ilícita, llega incluso a “cuestionar la propia vigencia de la norma prohibitiva”, por cuanto someter por ejemplo, el narcotráfico al impuesto a la renta indica cierto grado de reconocimiento y amparo de la actividad. Si se permite la imposición fiscal de los ingresos de dicha conducta, resulta muy difícil declarar que la actividad es cuestión es ilegal.¹⁵⁹ Como podemos ver la permisibilidad de la tributación de las rentas ilícitas puede traer consigo una verdadera desarticulación del ordenamiento jurídico por cuanto las conductas recogidas en la norma penal como delitos, pueden encontrar una esperanza de legalidad por medio del tributo.

Spinka, por otro lado destaca que la imposición de ganancias ilícitas trae consigo una grave contradicción dentro del Estado de Derecho pues “*implica sostener que de lo ilícito pueda derivarse una obligación lícitamente exigible*”, y automáticamente se convierte al Estado en partícipe, sin necesidad alguna de ello. Añade, que lo que corresponde es que se involucre el derecho penal con figuras destinadas para el efecto como el comiso y la confiscación de la ganancia ilegal, y que de esta manera el Estado se quede al margen, sin inmiscuirse con estas rentas.¹⁶⁰

La doctora Caller Ferreiros, destaca que el Estado no puede inclinarse por la Tributación de las Ganancias de Procedencia Ilícita porque “los hechos ilícitos no producen consecuencias lícitas” como señala Spinka citado anteriormente, y al pretender tributar sobre este tipo de rendimientos se buscaría otorgar una apariencia de licitud a un acto criminal.¹⁶¹ Como es posible dilucidar de los argumentos expuestos, con la apariencia de licitud de una actividad ilícita el Estado promovería la misma, llegando a legitimar la actividad por medio de tributo.

¹⁵⁹ Cfr. RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: *Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal*, Núm. 265, Septiembre 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/195048> , Consultado: el 16 de Enero del 2010, págs. 14 y 45.

¹⁶⁰Cfr. SPINKA, R, E.: *Derecho Penal Tributario y Previsional*, Astrea, Argentina, 2007, págs. 114 – 115.

¹⁶¹Cfr. CALLER FERREYROS, M, E.: *Tribunal Constitucional, Tributación sobre fondos provenientes de Actos Ilícitos*, Estudio Echeconpar Abogados, España, 2008, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/Caller_21-08-2008.pdf, Consultado: 04 de noviembre del 2009, p. 9.

Esto es justamente lo que ocurre con la venta de DVD piratas en el Ecuador, a mi criterio en contra del ordenamiento jurídico las personas que se dedican a estas actividades entregan facturas cargan IVA y declaran Renta cuando sus ingresos llegan a la base imponible del impuesto. El pago de los tributos señalados sobre esta conducta ilícita, legítima y promueve la actividad debido a que los ciudadanos consideran que esta práctica se encuentra permitida por el ordenamiento jurídico al aportar con las arcas fiscales y cada día encontramos más locales de venta de este tipo de mercadería. Con esto queda obsoleta la norma prohibitiva.

En este tipo de supuestos, como veremos con más detenimiento en el quinto capítulo del presente trabajo, a la Administración Fiscal, en nuestro caso al Servicio de Rentas Internas le correspondería denunciar a las autoridades competentes la situación del ilícito o delito, no percibir el impuesto.

4.2.2. Acercamiento a la Figura del Blanqueo de Capitales

El blanqueo de capitales o lavado de activos constituye una conducta tipificada en los Estados de Derecho como delito. En términos generales la doctrina lo ha entendido como aquel delito que parte de unos ingresos adquiridos por medios ilegales (actividades criminales), y les da la apariencia de haber sido legalmente obtenidos, por diversos métodos.¹⁶² Con esto, el delito señalado otorga apariencia o fachada de licitud a la ganancia procedente de otras conductas prohibidas por el ordenamiento.

En el mismo sentido se han pronunciado algunos conocedores de la materia de variadas nacionalidades, dentro de la obra “Aspectos Dogmáticos Criminológicos y Procesales del Lavado de Activos” entregando definiciones claras de esta conducta. Merece reconocimiento el concepto desarrollado por el profesor Isidoro Blanco Cordero, que destaca que el lavado de activos constituye: “*el proceso a través del cual bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos de forma lícita.*”¹⁶³ En

¹⁶² FERNÁNDEZ, J. A.: “Fraude Fiscal y lavado de activos” *Política Criminal*, No. 7, Disponible en: http://www.politicacriminal.cl/n_07/a_5_7.pdf, Consultado: 04 de noviembre del 2009, p. 10.

¹⁶³ BAUTISTA, N., CASTRO, H., RODRÍGUEZ, O.: *Aspectos Dogmáticos Criminológicos y Procesales del Lavado de Activos*, Escuela Nacional de la Judicatura de la República Dominicana, USAID, República Dominicana, 2006, p. 4.

concordancia, resulta adecuado citar al Dr. Diego Gómez Iniesta, especialista español que concluye que el lavado de capitales es: *“aquella operación a través de la cual el dinero de origen siempre ilícito es invertido, ocultado, sustituido o transformado y restituido a los circuitos económico-financieros legales, incorporándose a cualquier tipo de negocio como si se hubiera obtenido de forma lícita.”*¹⁶⁴ De la reflexión de los conceptos transcritos, podemos intuir que el delito de lavado de activos, involucra conductas en las que una persona incorpora dentro del sistema económico legal de un Estado bienes o dinero provenientes de actividades ilícitas, ocultando el origen o la fuente productora criminal de los mismos. De esta manera, estos activos adquieren una verdadera apariencia de legalidad, como si fueran adquiridos de conformidad a las previsiones legales del ordenamiento jurídico.

La doctrina colombiana ofrece una definición más elaborada y ha definido al lavado de activos como:

El delito que comete el que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, custodie, o administre bienes que tenga su origen mediato o inmediato en actividades de tráfico de migrantes, trata de personas, prostitución, terrorismo, extorsión, hurto de vehículos, piratería terrestre, asaltos bancarios, contrabando, enriquecimiento ilícito, secuestro, rebelión, tráfico de armas, delitos contra el sistema financiero, la administración pública, o vinculados con el producto de delitos [...], o les dé a los bienes provenientes de dichas actividades apariencia de legalidad o los legalice, oculte o encubra la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre tales bienes, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito.¹⁶⁵

Del criterio descrito se desprende, una vez más que el delito de lavado de activos se limita a ser un blanqueamiento o aparente legalización de los capitales y bienes de proveniencia ilícita o que encuentran su origen en actividades no permitidas por el ordenamiento jurídico del Estado. En este sentido estos bienes y dinero, aparecen dentro del flujo económico de la nación como legales y bien habidos, ocultando el verdadero origen y la relación existente entre los mismos y la actividad criminal productora.

Cabe destacar que, la estructura jurídica del Ecuador, regula en el año 2005 el delito de lavado de activos, dentro de una ley independiente del Código Penal denominada: “Ley para Reprimir el Lavado de Activos”, aprobada a los 27 días del mes de Septiembre del año

¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 4.

¹⁶⁵ UNIVERSIDAD EAFIT.: *Fiscalización como control de Lavado de Activos*, Área Fiscal, 20 de Abril del 2008, Colombia, Disponible en: <http://www.eafit.edu.co/NR/rdonlyres/E6459C98-7D00-4B14-B107-B0FCB17998CE/0/Boletin71Fiscalizacioncomocontrolallavadoactivos.pdf>, Consultado: 12 de noviembre del 2009, p. 01.

2005 en el Congreso Nacional y publicada en el Registro Oficial No. 127 del 18 de Octubre del mismo año.

El artículo primero de la citada norma destaca que este cuerpo legal tiene como finalidad prevenir, detectar, sancionar y erradicar el lavado de activos dentro de la República del Ecuador. Para el efecto, en términos generales se busca reprimir cualquier tipo de utilización de activos que fueren resultado o producto de actividades ilícitas dentro del sistema legal. Es por esto, que se señalan como actividades reprimidas la apariencia de propiedad, la posesión, oferta, venta, comercio, tráfico, transferencia; entre otras, de este tipo de bienes.

Como podemos observar el artículo número uno parafraseado en líneas anteriores nos ofrece en líneas generales el alcance y concepto del delito de lavado de activos en el Ecuador. En los siguientes artículos se desarrollan otras figuras jurídicas importantes como la cooperación interinstitucional, el consejo nacional contra el lavado de activos con sus atribuciones, la unidad de inteligencia financiera UIF, sus potestades y deberes; y finalmente los delitos, las penas y el comiso como figura adecuada para el retiro de la ganancia de procedencia ilícita.

El artículo 14 nos ofrece una clara definición del delito de lavado de activos.

Artículo 14.- Comete delito de lavado de activos el que dolosamente, en forma directa o indirecta:

Tenga, adquiera, transfiera, posea, administre, *utilice, mantenga, resguarde*, entregue, transporte, *convierta o se beneficie de cualquier manera, de activos de origen ilícito;*

Oculte, disimule o impida, la determinación real de la naturaleza, origen, precedencia o vinculación de activos de origen ilícito;

Preste su nombre o el de la sociedad o empresa, de la que sea socio o accionista, para la comisión de los delitos tipificados en esta Ley;

Organice, gestione, asesore, *participe* o financie la comisión de delitos tipificados en esta Ley;

Realice, por sí mismo o por medio de terceros, operaciones y transacciones financieras o económicas, con el objeto de dar apariencia de licitud a actividades de lavado de activos; y,

Ingreso de dinero de procedencia ilícita por los distritos aduaneros del país.

Los delitos tipificados en este artículo, serán investigados, enjuiciados, fallados o sentenciados por el tribunal o autoridad competente como delito autónomo de los demás delitos de tráfico ilícito, u otros delitos graves. [el énfasis me corresponde.]

El Estado al permitir la tributación de las ganancias ilícitas está incurriendo en la figura ilícita del delito de lavado de activos en varias formas. En primer lugar, porque por medio de la tributación el Estado incorpora dentro de sus arcas fiscales dinero de origen delictivo,

incurriendo en las conductas recogidas en el literal a) esto es la utilización, administración, resguardo y beneficio económico que se manifiesta en el momento del cobro del tributo a favor de la administración fiscal. El aparato gubernamental se beneficia de estos dineros, los utiliza y resguarda a partir de la entrada de los mismos en la cuenta del Presupuesto General del Estado que mantiene en el Banco Central del Ecuador.

En el mismo sentido, el funcionario auditor participa en el delito porque permite el ocultamiento del origen de la renta. Sostengo esta afirmación, en razón de que al momento de la imposición, se presume que los ingresos que conforman la base imponible para aplicar la cuantía del tributo, constituyen renta lícita gravable. Con la imposición de rentas de origen ilícito se oculta esta ilegalidad para viabilizar el cobro del impuesto a la renta y se incurre en el literal b) del transcrito artículo 14 de la Ley para reprimir el lavado de activos.

Cabe señalar, que el Estado no únicamente lava estos activos por medio de la descrita imposición, sino que por este medio incluso se facilita que los delincuentes blanqueen por su parte el resto del ingreso declarado y considerado lícito, adquiriendo bienes y servicios con renta que se presume lícita y que si se permite su tributación no tiene aparentemente ningún problema en el sistema legal del Estado.

Finalmente podemos alegar, que con este comportamiento la Administración Tributaria, incurre en la conducta del delito de lavado de capitales de conformidad al literal e) porque realiza una transacción económica (el cobro del tributo e ingreso a las arcas fiscales del mismo), que da apariencia de licitud a las actividades ilícitas.

En relación al delito, resulta adecuado indicar que el dolo, que forma parte de la acción nuclear del delito desarrollado, se refiere en este caso al conocimiento de la ilicitud del origen del ingreso o como destaca el artículo dos del mismo cuerpo legal, al conocimiento de operaciones o transacciones inusuales e injustificadas. De tal manera, que si la Administración fiscal conoce de las operaciones o transacciones injustificadas o de la actividad criminal en un caso extremo, que reflejen renta, actúa dolosamente e incurre en el delito transcrito al someter la ganancia a la carga impositiva y beneficiarse directamente de estos rendimientos.

Dentro de este punto es necesario exponer además, que la Ley para Reprimir el Lavado de Activos incluye algunas disposiciones que indican cuál es el tratamiento que otras

entidades públicas y privadas deben mantener cuando dentro de sus funciones se encuentran con casos de ganancias ilícitas o frente a operaciones inusuales o transacciones injustificadas. El artículo dos de la ley mencionada dispone de manera clara que las entidades que conocieren sobre infracciones de lavados de activos o estén al tanto de operaciones o transacciones inusuales e injustificadas, deberán informar a las autoridades competentes sobre la situación. Con esto compete a la Administración Fiscal informar la situación a la Unidad de Inteligencia Financiera o en su defecto al Ministerio Público (Art. 9) y bajo ningún punto de vista aplicar la carga impositiva sobre la renta de procedencia delictiva.

Me permito desarrollar un ejemplo para plasmar de forma clara el dolo en el delito de lavado de activos en hechos reales. Si dentro de un proceso de determinación presuntivo de renta oculta por incremento patrimonial no justificado, se logra identificar transacciones que reflejan renta no justificada y si estas operaciones pueden ser calificadas como inusuales e injustificadas, le corresponde a la Administración Fiscal informar y entregar el caso a la Unidad de Inteligencia Financiera del Consejo de Lavado de Activos, la misma que al culminar la investigación con todas las pruebas documentales y permitidas por el ordenamiento jurídico debe transferir el caso al Ministerio Fiscal para que presente los cargos necesarios para el juzgamiento del delito ante la jurisdicción penal y se aplique el comiso especial de los bienes como pena accesoria en caso de existir sentencia condenatoria; tal y como se encuentra determinado en el artículo 17 de la Ley para Reprimir el Lavado de Activos del Ecuador.

Si el Servicio de Rentas Internas en vez de actuar de conformidad al mandato legal conociendo la ilicitud de la renta o la transacción injustificada decide someter la misma a la carga impositiva, incurre en el delito de lavado de activos porque como ya hemos destacado en reiteras ocasiones se sitúa en varios de los comportamientos o conductas recogidos en el artículo catorce como delito, esto es administra, posee, resguarda, utiliza, se beneficia de los ingresos (activos) de procedencia criminal y oculta su verdadera naturaleza con la figura del tributo.

4.2.3. Antinomia Jurídica del Ordenamiento

La teoría de la ITGI, sostiene como argumento a su favor la Antinomia Jurídica del Ordenamiento que trae consigo la imposición sobre rendimientos de naturaleza criminal. Este factor sostiene la necesidad de mantener una verdadera coherencia en el ordenamiento, eliminando cualquier tipo de contradicciones normativas internas que lo desnaturalicen, por lo que si a un hecho, acto o negocio jurídico un sector del ordenamiento le priva de todo efecto, por ser nulo o prohibido (un acto jurídico con causa u objeto ilícito no produce efectos jurídicos) como los delitos, no resulta coherente que otro sector de este mismo ordenamiento lo instituya como una fuente real de derechos y obligaciones.¹⁶⁶ Con esto, como se destacó en los apartados previos, el sistema legal no puede dar soluciones distintas a un problema en particular, buscando satisfacer el interés económico del aparato gubernamental por sobre el interés general del Estado de Derecho; es por esto, que si una rama del derecho elimina todos los efectos jurídicos y económicos de un acto o negocio, otra rama, como el derecho tributario no puede otorgarle consecuencias distintas en términos pecuniarios, con el objeto de llenar las arcas fiscales.

Reiterando lo antedicho, por la unidad que debe mantener el sistema legal un hecho o acto que sea considerado por el derecho penal como ilícito y que se encuentre tipificado como delito, no puede ser reconocido por otra rama del derecho como lícita para efectos fiscales, ni se le puede otorgar consecuencias jurídicas distintas a las que le corresponde a este acto ilícito, como son el comiso y la confiscación y nunca el cobro del impuesto.¹⁶⁷ Se evidencia del criterio citado, que el ordenamiento jurídico constituye una estructura unitaria que debe guardar relación y coherencia en cada una de sus ramificaciones, de tal manera que un acto ilícito lo sea para todas las ramas de derecho y que se apliquen las consecuencias jurídicas que se han designado para cada caso, para las ganancias ilícitas los instrumentos del delito: el comiso y la confiscación, mientras que para las ganancias lícitas el tributo pertinente.

¹⁶⁶Cfr. BRAVO CUCCI, J.: *Los actos ilícitos y el concepto de renta*, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, 2004, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf, Consultado: 30 de septiembre del 2009, p. 6.

¹⁶⁷ Cfr. CALLER FERREYROS, M. E.: *Tribunal Constitucional, Tributación sobre fondos provenientes de Actos Ilícitos*, Estudio Echeopar Abogados, España, 2008, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/Caller_21-08-2008.pdf, Consultado: 04 de noviembre del 2009, p. 10.

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 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.¹⁶⁸ La ficción jurídica destacada incluso destruiría los límites del alcance del derecho tributario, porque establece como renta ingresos ilícitos desnaturalizando el concepto fiscal, en consideración a que este tipo de ingresos no califican como manifestaciones de riqueza provenientes de fuentes productoras de renta reconocidas en la norma como el trabajo, el capital o la empresa.¹⁶⁹

Si bien es menester reconocer la institución de la autonomía calificadora del derecho tributario, en base a la cual como destaca Galarza, se puede dotar a ciertos conceptos utilizados dentro de otras ramas del derecho de significados completamente distintos y específicos para la materia fiscal, en la otra mano y siguiendo el desarrollo doctrinario del destacado autor no es posible olvidar “que el derecho constituye una totalidad unificada sin compartimentos estancos”¹⁷⁰, por lo que a pretexto de esta autonomía calificadora no es posible alegar una independencia total permitiendo la conceptualización dual indiscriminada de todos los términos utilizados en el ordenamiento jurídico. La autonomía calificadora a la que hacemos referencia debe trabajar en concordancia con el principio de unidad del ordenamiento jurídico buscando identificar y resaltar el espíritu de justicia general que consagra el mismo.¹⁷¹ En este sentido una rama del derecho, en este caso el derecho fiscal en virtud de la autonomía calificadora no puede legalizar una actividad,

¹⁶⁸ Cfr. LUGO VILLAFANA, W.: Las ganancias obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a tributación: su incumplimiento configura delito de defraudación tributaria?, Perú, Disponible en: http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fboletinderecho.upsjb.edu.pe%2Farticulos%2Fdelitos_Tributarios.doc&rct=j&q=Las+ganancias+obtenidas+por+medio+de+la+comisi%C3%B3n+de+delitos+pueden+estar+sujetas+a+tributaci%C3%B3n%3A+s+u+incumplimiento+configura+delito+de+defraudaci%C3%B3n+tributaria%3F&ei=7wcKS_fsDs-vtgepyi-Cg&usq=AFQjCNGZPIENbI_RAAT10wSbuWpHHexOoQ&sig2=uBO_3d6j0ss5qvr0fUNzmA., Consultado: 12 de Noviembre del 2009, p. 10.

¹⁶⁹ Cfr. *Ibidem*, p. 10.

¹⁷⁰ GALARZA, C.J.: *La Tributación de los Actos Ilícitos*, Thomson Aranzadi, España, 2005, p. 57.

¹⁷¹ Cfr. GALARZA, C.J.: *La Tributación de los Actos Ilícitos*, Thomson Aranzadi, España, 2005, págs. 57 y 59.

negocio jurídico o su rendimiento cuando esta se encuentra expresamente prohibida y calificada como conducta criminal por el derecho penal.

Por todos los razonamientos expuestos encontramos un argumento más para impedir el sometimiento de las ganancias ilegales a la carga fiscal de los impuestos, justificando aún más la teoría a favor de la ITGI.

4.2.4. Principios Tributarios

Ya se destacó en los capítulos anteriores, los principios tributarios son instituciones esenciales para el derecho tributario y constituyen el verdadero fundamento para la imposición. Dentro de este apartado cabe citar el importante aporte del profesor Landa Arroyo el mismo que destaca:

Se ha señalado que la potestad tributaria del Estado debe ejercerse en función de los principios constitucionales que informan tal potestad; principios que, por otra parte, constituyen también una garantía para los contribuyentes.[...] en la medida que el Estado no puede ejercer su potestad tributaria de modo absolutamente discrecional ni tampoco arbitrariamente.¹⁷²

El texto nos lleva a considerar que la potestad tributaria y la actuación administrativa se encuentran sujetas a cada uno de los principios tributarios, sin que el inspector fiscal pueda actuar de manera discrecional, ni esté facultado para crear, modificar o extinguir tributos o someter a imposición ingresos no considerados dentro del hecho imponible, afectando la propiedad privada de los contribuyentes de forma confiscatoria.

Los principios tributarios a los que nos referimos, que deben encontrarse reconocidos y amparados dentro de un Estado moderno de derecho de acuerdo a Casas, constituyen:

- Principio de Legalidad, del que se derivan: la indelegabilidad legislativa del poder tributario, la exclusión de las facultades de emergencia del poder ejecutivo en materia fiscal, la irretroactividad de las normas tributarias, la imposibilidad de la actuación discrecional del servidor fiscal y la interpretación literal y restrictiva de la norma impositiva.

¹⁷² LANDA ARROYO, C.: “Los principios tributarios de la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional.”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006, p. 41.

- El Deber de Contribuir al sostenimiento del Estado.
- Principio de No Confiscatoriedad, protección de la propiedad privada
- Principio de Generalidad
- Principio de Capacidad Contributiva
- Principio de Razonabilidad
- Principio de Progresividad
- Principio de Igualdad
- Principio de Tutela Administrativa y Jurisdiccional de los derechos, incluyendo el Derecho a la Legítima Defensa y el Debido Proceso Legal
- Principio de Seguridad Jurídica.¹⁷³

Estos principios deben encontrarse recogidos en la ley para que representen una verdadera garantía para los contribuyentes. En la Constitución de la República del Ecuador se encuentran recogidos en su mayoría en los artículos 300 y 301, por lo que la Administración Fiscal de nuestro país encuentra su límite en los mismos, y debe ajustar cada uno de los cuerpos normativos reglamentarios y procedimientos administrativos a estos, para evitar la incursión en abusos de derecho que perjudiquen a los contribuyentes.

En relación a lo antedicho, Luquí señala que la ley al ser la única fuente de obligaciones tributarias, para ser lícita debe redactarse o dictarse en estricto respeto y coherencia con estos principios, por constituir la base de nuestra organización política. Se distingue entonces, que la actuación de la administración nunca es libre y tampoco lo es el poder

¹⁷³ Cfr. CASAS, J. O.: *Los principios del Derecho Tributario* Argentina, 1999, Disponible en: http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=14&ved=0CBIQFjADOAo&url=http%3A%2F%2Fwww.hacienda.go.cr%2Fcentro%2Fdatos%2FArticulo%2FLos%2520principios%2520del%2520Derecho%2520Tributario.Carp.%2520P%25C3%25BAblicas.doc&rct=j&q=Los+principios+del+Derecho+Tributario,&ei=UwwKS7_ZHIm0tge736izCg&usq=AFQjCNGn7luDyK08ypMVQ1vXK1Vv9HACKg&sig2=M59bZlY7d5R2Ww-0VxugNg. Consultado: 15 de noviembre de 2009, págs. 02-03.

tributario que encuentra su límite en estas instituciones jurídicas que protegen a los ciudadanos y garantizan un sistema justo y equitativo.¹⁷⁴

Como veremos a continuación los principios de derecho tributario constituyen argumentos a favor de la teoría de la Imposibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas, que deben considerarse y respetarse en el momento de la imposición fiscal.

4.2.4.1. *Principio de Legalidad*

Para rescatar un concepto claro del principio de legalidad en materia tributaria resulta adecuado citar al reconocido tratadista dentro del derecho fiscal, el maestro Jarach, quien destaca:

El principio de legalidad es el resultado del encuentro y combinación de dos principios: El primero expresado en el aforismo “*nullum tributum sine lege*” que refleja la exigencia de una ley formal en materia tributaria; el segundo se conoce habitualmente con el aforismo de origen anglo-estadounidense, inspirado en la representación del pueblo en las tareas legislativas, “*no taxation without representation*”.

Mientras el primero tiende a consagrar la primacía del Poder Legislativo para imponer tributos, el segundo tiende a afirmar la razón política de la ley como expresión de la voluntad general.¹⁷⁵

Del texto citado comprendemos que el principio de legalidad del derecho tributario abarca dos aristas importantes que se encuentran estrechamente vinculadas entre sí. En primer lugar, se refiere la expresión latina “*nullum tributum sine lege*” que se traduce al español a la prima “no hay tributo sin ley”, de la que se desprende que no puede establecerse, modificarse o extinguirse un tributo sin la existencia de una ley previa que lo permita; debiendo la norma en cuestión guardar coherencia con el procedimiento legislativo destinado para el efecto por el ordenamiento jurídico del Estado. En segundo lugar, el principio de legalidad se relaciona con la expresión “*no taxation without representation*”, que se refiere a la necesidad de la participación de la población en el establecimiento de tributos; a través de la presentación de iniciativas normativas fiscales, adoptadas por legisladores elegidos por el pueblo a través de elecciones populares. Justamente aquí los ciudadanos se

¹⁷⁴ Cfr. LUQUI, J. C.: “Garantías constitucionales en materia impositiva”, Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales 1942 – 2002. 60 aniversario*, La Ley, Argentina, 2002, p. 34.

¹⁷⁵ JARACH, D.: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, 3^{ra} ed., Argentina, 1996, p. 300.

sienten representados por medio de este tipo de democracias participativas y se sienten satisfechos con los tributos impuestos.

Refiriéndonos nuevamente al criterio del profesor citado, resulta necesario anotar algunos importantes corolarios del principio estudiado. Empezando por la necesidad de la norma, como acto del parlamento o en nuestro caso asamblea nacional, para la existencia del tributo; del mismo modo, la indelegabilidad al poder ejecutivo de esta facultad parlamentaria de emisión de normas (reconociendo que dentro de nuestro sistema la iniciativa tributaria para la presentación de proyectos de ley le corresponde únicamente al Presidente de la República como lo destaca el art. 301 de la carta política, mientras la adopción de dichas propuestas le concierne al legislador.), la necesidad absoluta de que la ley defina cada uno de los elementos constitutivos de la obligación fiscal y por ende, del tributo; y finalmente, a partir de la doctrina fiscal sobre la imposición que indica que el impuesto *is a matter of statute, not of equity*, se establece la obligatoriedad de una interpretación literal y restrictiva de la norma impositiva de conformidad a la expresión literal y al espíritu normativo de la ley fiscal, estando totalmente prohibida la creación de impuestos y exenciones por vía del procedimiento analógico.¹⁷⁶

De los corolarios es posible deducir en términos generales, que el tributo debe plantearse en su totalidad con cada uno de sus elementos como el hecho imponible, la base imponible, los sujetos de la obligación tributaria, la cuantía del tributo, gastos deducibles entre otros, en la ley impositiva debidamente dictada por el parlamento sin que se pueda aplicar el impuesto a un supuesto distinto del específicamente establecido en la norma.

En este sentido se ha pronunciado la corte suprema de justicia SENTENCIA.

El Tribunal Constitucional Peruano citado por el profesor Landa Arroyo, agrega algunos planteamientos importantes sobre la institución objeto de estudio dentro de este apartado, afirma que la importancia de este principio radica en que el mismo cumple con una función de garantía individual a cada ciudadano debido a que fija un verdadero límite a las intromisiones arbitrarias del funcionario fiscal en el ámbito del cobro de impuestos. Se entiende que la Administración Fiscal únicamente puede actuar de conformidad a lo que concretamente establece o dispone la norma y nunca puede operar fuera de estos

¹⁷⁶ Cfr. JARACH, D.: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, 3^{ra} ed., Argentina, 1996, p. 298.

lineamientos en contra de la libertad de los ciudadanos. El cobro del tributo se limita al hecho imponible desarrollado en la ley. Y por esta circunstancia, el cuerpo normativo debe abarcar la determinación de todos y cada uno de los elementos que configuran el tributo, con el objeto fundamental de que el funcionario estatal no deba remitirse a una norma de menor jerarquía, a una resolución o a la discrecionalidad para cobrar los mismos.¹⁷⁷

El principio de legalidad en el derecho ecuatoriano se encuentra previsto en el artículo 301 de la Constitución con todos los corolarios previstos y debidamente expuestos en el presente capítulo. Además dentro del código tributario encontramos referencia al mismo dentro de los artículos 5 y 10.

El principio de legalidad constituye un argumento a favor de la posición defendida dentro de este trabajo investigativo debido a que la Imposición de las Ganancias de origen ilícito no se encuentra dentro del presupuesto del impuesto a la renta en nuestra legislación. Como expusimos detalladamente en el primer capítulo de la presente tesina que abarca el impuesto a la renta en el sistema fiscal ecuatoriano, no hay norma alguna que obligue a tributar el impuesto a la renta sobre ganancias ilícitas, así como tampoco existe norma alguna dentro del ordenamiento jurídico que reconozca la propiedad a un delincuente sobre el producto económico del delito; y por lo tanto, no existe el factor de atribución del tributo mencionado.

El hecho imponible del impuesto a la renta, no incluye negocios ilícitos, los ingresos gravados no involucran ganancias provenientes de actividades prohibidas expresamente por el ordenamiento jurídico del Estado. En consideración al respeto del principio de legalidad no es posible extender el presupuesto normativo a hipótesis no consideradas para la imposición.

Como se indicó oportunamente la norma tributaria debe contener cada uno de los elementos que conforman el tributo, y en ningún articulado en particular podemos encontrar la calificación de renta de los ingresos provenientes de delitos; en la otra mano, si es factible identificar en el art. 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno como

¹⁷⁷ Cfr. LANDA ARROYO, C.: “Los principios tributarios de la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional.”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006, p. 42.

renta sujeta a imposición los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de la empresa.

En conclusión, como acertadamente menciona el profesor Lugo Villafama:

[...] los fondos provenientes de actividades ilícitas no tienen la condición de renta, porque no califican como manifestaciones de riqueza capaz de ser pasible de contribución, pues no provienen de fuentes productoras de renta (trabajo, capital, empresa).¹⁷⁸

Siguiendo el criterio del autor citado, al permitir la sujeción al impuesto de este tipo de ganancias la Administración Fiscal, en nuestro caso el Servicio de Rentas Internas, crearía una ficción jurídica contraria al ordenamiento, en virtud de la que se incluiría en el concepto de renta gravable, algo que materialmente no responde o encierra el concepto legal de esta institución.¹⁷⁹

Desde otro punto de vista, no constituye fundamento legal alguno la alegación de que las ganancias provenientes de actividades delictivas deben considerarse dentro de la figura de incremento patrimonial no justificado (IPNJ), porque los tributos no pueden incluir hechos imposables indeterminados o no especificados por la norma, esto constituiría una verdadera vulneración del principio descrito y por relancina una violación al mandato constitucional.

Tratadistas especializados en la materia se han pronunciado en reiteradas ocasiones en este sentido al destacar que no puede incorporarse por IPNJ supuestos no considerados en la hipótesis tributaria. Cabe citar el maestro Gonzales Sanchez, quien de manera expresa ha indicado: *“lo que no está tipificado como hecho imponible los incrementos no justificados de patrimonio no pueden incluirlo en él,”* [la cursiva me corresponde]¹⁸⁰ por lo que, no puede tributarse sobre lo que no se encuentre dentro del concepto de ingreso gravado recogido en la legislación. La creación de nuevos hechos imposables por vía discrecional a través de distintos métodos de

¹⁷⁸ LUGO VILLAFANA, W.: Las ganancias obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a tributación: su incumplimiento configura delito de defraudación tributaria?, Perú, Disponible en: [¹⁷⁹ Cfr. *Ibidem*, p. 10.](http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fboletinderecho.upsjb.edu.pe%2Farticulos%2Fdelitos_Tributarios.doc&rct=j&q=Las+ganancias+obtenidas+por+medio+de+la+comisi%C3%B3n+de+delitos+pueden+estar+sujetas+a+tributaci%C3%B3n%3A+s+u+incumplimiento+configura+delito+de+defraudaci%C3%B3n+tributaria%3F&ei=7wcKS_fsDs-vtgepypi-Cg&usg=AFQjCNGZPIENbI_RAAT10wSbuWpHHHexOoQ&sig2=uBO_3d6j0ss5qvr0fUNzmA., Consultado: 12 de Noviembre del 2009, p. 10.</p></div><div data-bbox=)

¹⁸⁰ GONZALES SÁNCHEZ, M.: “Incrementos Patrimoniales no Justificados”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, *Comentarios a la Ley del Impuesto...* cit. p. 806.

determinación de obligación fiscal resulta una inconstitucionalidad que vulnera todo precepto y principio del derecho tributario y de la seguridad jurídica.

En definitiva, la teoría de la ITGI afirma que no es posible dar paso a la imposición fiscal de este tipo de rendimiento en la medida en la que se vulnera el principio de legalidad, por no encontrarse estos ingresos o el negocio jurídico ilícito, específica y claramente, dentro del supuesto o calificación de renta del hecho imponible que establece la norma tributaria ecuatoriana para dar paso a la imposición.

Actuación de la administración pública e Interpretación de las normas.

Dentro del principio de legalidad existen dos vertientes interrelacionadas, que son fundamentales para el sustento de la teoría apoyada. Estas vertientes son: actuación de la Administración Pública apegada a las atribuciones y deberes que establece la norma y la interpretación restrictiva y literal que se debe aplicar a la ley fiscal. En contexto, la actividad tributaria, por ser una materia tan delicada donde pueden verse afectadas las libertades, los derechos y el patrimonio de los ciudadanos debe encontrarse todo el tiempo apegada a los postulados del principio de legalidad, sujetándose en todo momento al derecho que la rige.

Esta afirmación se traduce, en la premisa de derecho público, donde la Administración Estatal únicamente puede hacer lo que expresamente se encuentra permitido en la ley, limitando al máximo cualquier comportamiento discrecional. En relación a este precepto, resulta una condición indispensable el principio general de que toda actuación del Estado debe ser calculable y previsible; porque los ciudadanos tienen derecho a la seguridad jurídica que se traduce con exactitud en saber “*qué es lo que el estado puede hacer y qué es lo ellos mismos deben hacer o dejar de hacer.*”[el énfasis me corresponde]¹⁸¹

El principio de legalidad determina las reglas de juego a las que deben someterse los ciudadanos y garantiza la seguridad jurídica propia del Estado de Derecho. Esta limitación al poder también debe estar presente en el ámbito fiscal para que los contribuyentes estén consientes de cuáles son sus deberes y obligaciones; y la administración fiscal pueda limitar su actividad a lo que establece la norma jurídica.

¹⁸¹ THESING, J.: *Estado de Derecho y Democracia*, CIEDLA, Argentina, 1997, p. 124.

Si bien no podemos desconocer la existencia de facultades discrecionales, absolutamente limitadas, en materia fiscal; es necesario recalcar que estas potestades deben encontrarse sometidas al imperio de la ley y del derecho; y que el control de las mismas, dentro de un Estado de Derecho es totalmente indispensable para garantizar la seguridad jurídica y limitar el principio de autotutela administrativa. Es más, resulta adecuado mencionar que la discrecionalidad administrativa mantiene un perfil bajo y una capacidad limitada, nunca pudiendo pronunciarse sobre aspectos esenciales de los tributos ni sobre sus prestaciones materiales, porque vulneraría el principio de legalidad que contiene el de reserva de ley.¹⁸² Los legisladores no pueden reconocer ni permitir que la ley autorice facultades discrecionales abiertas en aspectos impositivos, porque la misma ley vulneraría el principio de legalidad en materia fiscal y se tornaría inconstitucional.¹⁸³

La discrecionalidad a la que hacemos referencia se limita como destaca la doctrina especializada en el área fiscal a ciertos temas concretos donde no existe una verdadera capacidad electiva sino una labor limitada cognoscitiva e interpretativa de conceptos jurídicos indeterminados o facultad netamente instrumental de elegir el medio pero no el resultado, como por ejemplo la elección de proceso de determinación a utilizar de conformidad a las disposiciones legales desarrollados para el efecto. Por lo general, en la gran mayoría de los Estados suelen ser cuatro los temas concretos donde se abre la puerta a la discrecionalidad limitada dentro del Derecho Tributario: la condonación, la comprobación, el aplazamiento y la suspensión.¹⁸⁴

Se desprende de la doctrina parafraseada en el párrafo anterior, que la discrecionalidad administrativa en materia fiscal se limita a aspectos secundarios, dejando intocables los tributos y sus elementos materiales. De esta manera, la administración tributaria no puede actuar fuera de sus potestades y crear tributos, modificarlos o eliminarlos fuera de los preceptos legales.

¹⁸² Cfr. ROJO MARTÍNEZ, P.: “Las prerrogativas de la Administración Tributaria: sus facultades discrecionales en la gestión de Tributos”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo IV, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006, p. 181

¹⁸³ Cfr. JARACH, D.: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, 3^{ra} ed., Argentina, 1996, p. 316.

¹⁸⁴ Cfr. ROJO MARTÍNEZ, P.: “Las prerrogativas de la Administración Tributaria: sus facultades discrecionales en la gestión de Tributos”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo IV, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006, p. 181.

Si se busca el sometimiento de los rendimientos producidos u originados en los delitos a las cargas fiscales del Impuesto a la Renta, la Administración Tributaria se verá en la necesidad de actuar discrecionalmente en ámbitos totalmente fuera de sus atribuciones, ámbitos materiales de los tributos, puesto que deberá cobrar el impuesto sin la existencia del hecho imponible que fundamente esta imposición. Se puede argumentar, que con esta práctica el Servicio de Rentas Internas crearía un tributo ilegal, modificaría tácitamente el concepto de la figura jurídica de la renta gravable y en consecuencia, vulneraría el principio de legalidad y el de reserva de ley.

La interpretación de las normas en materia tributaria, se caracteriza por ser una *interpretación literal y restrictiva* de los supuestos de la obligación fiscal plasmados en la ley, esto por la importancia e incidencia de la materia en la vida de cada ciudadano. Reconocidos autores como Thesing y Araoz Villena exponen respectivamente que las normas de interpretación difusa¹⁸⁵ y de interpretación analógica¹⁸⁶ son ilícitas porque alteran la seguridad jurídica. Por lo que podemos afirmar, que la interpretación de la ley en materia tributaria debe ser literal y respetar los límites establecidos por la seguridad jurídica; en este sentido, no se permite de ninguna manera interpretaciones extensivas a los hechos imponibles para ampliar los supuestos de imposición.

Tampoco cabe la imposición sobre las ganancias provenientes de fuentes ilícitas por medio de la aplicación de analogía o de la interpretación difusa, porque simplemente se da una apariencia de un tributo legal a uno que no existe, vulnerando una vez más el principio de legalidad. Como mencionamos en líneas anteriores los tributos responden a los hechos imponibles recogidos en las normas destinadas para el efecto y nunca puede aplicarse a supuestos distintos bajo ninguna modalidad, porque el bien jurídico que prima es el principio de legalidad y la seguridad jurídica que garantiza el Estado de Derecho.

La única forma en la que la Tributación de las Ganancias Ilícitas no vulneraría el principio de legalidad, sería que el hecho imponible abarque la actividad ilícita y el ingreso proveniente de esta actividad delictiva como renta gravada. Si bien este caso hipotético no

¹⁸⁵ Cfr. THESING, J.: *Estado de Derecho y Democracia*, CIEDLA, Argentina, 1997, p. 125.

¹⁸⁶ Cfr. ARAOZ VILLENA, L. A.: “El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad.”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006, págs. 128 - 131.

vulneraría el principio de legalidad, el hecho imponible en sí mismo sería ilícito, inválido, nulo e ineficaz, la propia ley tendría un vicio de nulidad por la ilicitud recogida en ella, como veremos oportunamente en futuros apartados del presente capítulo. Por lo que de cualquier manera, encontramos imposible la tributación legal de los ingresos originados en delitos.

4.2.4.2. *Principio de Generalidad*

Otro de los principio universales del Derecho Tributario que sirve oportunamente como fundamento para la teoría de la Imposibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas, constituye el principio de generalidad, en virtud del cuál los tributos deben abarcar íntegramente las categoría de personas o de bienes previstos en la ley, sin que se afecten personas o bienes determinados de manera singular, debido a que los impuestos adquirirían un carácter persecutorio y discriminatorio.¹⁸⁷

Bajo estas consideraciones, la tributación de las ganancias ilícitas constituye una vulneración al principio de generalidad debido a que se establecería de cierta forma un tributo persecutorio en contra de los delincuentes. Se desnaturaliza el sistema fiscal porque se elimina la generalidad del impuesto a la renta aplicando el impuesto a casos particulares no previstos en la norma tributaria.

Además, cabe destacar el criterio del maestro Giuliani Fonrouge que menciona que el principio de generalidad como garantía constitucional prevé dentro de su alcance el poder de eximir y de no sujetar a imposición rentas de determinada naturaleza en razón de distintas razones de orden social, económico, jurídico o moral, en búsqueda de alcanzar un verdadera justicia social y coherencia con el sistema de derecho.¹⁸⁸

Justamente a este postulado, responde la teoría de la ITGI debido a que por todas las razones que han sido expuestas y que serán desarrolladas a continuación dentro del presente capítulo el Estado no puede percibir ingresos provenientes de delitos, ya sea porque se considera cómplice amparador de la actividad, porque legitima la operación delincuencia, porque vulnera otros principios del derecho tributario y porque no hay renta

¹⁸⁷Cfr. GIULIANI FONROUGE, C.: *Derecho Financiero*, la Ley, 9^{na} ed., Tomo I, Argentina, 2004, p. 298.

¹⁸⁸ Cfr. *Ibidem*, p.298.

que someter a imposición por la ausencia de propiedad del fruto del crimen, entre otras. Lo que corresponde para amparar y mantener unificado el sistema fiscal es evitar la imposición de este tipo de rendimientos de origen criminal, dando paso a la actuación de otras ramas del derecho designadas para el efecto como el derecho penal que tiene sus propios instrumentos para el manejo de los fondos de origen ilícito, como el comiso y la confiscación.

4.2.4.3. *Principio de Igualdad*

En el capítulo número tres donde se desarrolló la teoría a Favor de la Tributación de las Ganancias Ilícitas, se destaca como uno de los pilares fundamentales al principio de igualdad, en virtud del cual; bajo esta posición, todas las personas que ostenten la misma capacidad económica deben tributar. Se busca como objetivo fundamental que todo el que demuestre ser propietario de cierta riqueza aporte con las arcas fiscales para solventar el gasto público a través de la imposición de renta, impidiendo que se desarrollen tratos discriminatorios en contra de los ciudadanos honrados, en beneficio de los criminales.

Sin embargo, los representantes de la teoría de la FTGI, dejan de lado importantes consideraciones sobre el principio de igualdad que sin lugar a dudas sirven plenamente como fundamento de la teoría que soporta la imposibilidad de la tributación de los ingresos provenientes de fuente ilícita criminal que se defiende en la presente tesina. Cada uno de estos postulados, serán brevemente desarrollados en el presente apartado, partiendo del hecho de que la igualdad en materia fiscal no constituye una igualdad matemática sino de condiciones particulares que determinan la imposición. En este sentido se evidencia la primacía y pertinencia de la premisa “*tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales.*”¹⁸⁹

Tratadistas de reconocida trayectoria, como Luqui han realizado importantes estudios sobre el principio de igualdad en materia tributaria y en concordancia con la premisa señalada, ha destacado que “**la igualdad en materia impositiva significa que *iguales capacidades contributivas, en las mismas condiciones, deben quedar sometidas a***

¹⁸⁹ LUQUI, J. C.: “Garantías constitucionales en materia impositiva”, Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales 1942 – 2002. 60 aniversario*, La Ley, Argentina, 2002, p. 35.

iguales obligaciones impositivas” [el énfasis me corresponde]¹⁹⁰ esto de conformidad a las disposiciones legales en la materia. Con esta afirmación el autor comprende que estas capacidades contributivas deben funcionar o exteriorizarse en las mismas condiciones, en la medida en la que si la capacidad contributiva no puede ser libremente expuesta, no podemos decir que es igual a otra capacidad contributiva que si puede disfrutar de este tipo de exposición sin riesgo.¹⁹¹

La capacidad contributiva de un delincuente nunca puede ser calificada como igual a la de un contribuyente común y corriente. En primer lugar, porque el delincuente se dedica a actividades prohibidas por el ordenamiento jurídico, tipificadas por la legislación penal como delitos, que no califican dentro de fuentes productoras de renta para el cálculo de la base imponible, mientras que el contribuyente promedio se dedica a fuentes productoras de renta reconocidas y legales vinculadas al trabajo, al capital y a la empresa. En segundo lugar, porque el autor del delito, no tiene propiedad sobre el beneficio económico de la actividad ilícita por lo que no se consolida el factor de atribución del impuesto a la renta, mientras que el contribuyente normal tiene derecho de dominio sobre la riqueza obtenida por su trabajo o por su actividad. En este supuesto, en ausencia de propiedad y solo mera posesión no existe una verdadera capacidad económica que presente las características adecuadas para la tributación. Finalmente, porque si bien reconocemos que una persona dedicada a alguna actividad ilícita posee riqueza producto de la misma, este individuo no puede manifestar la capacidad económica de la misma forma que una persona que tiene riqueza lícita. El delincuente debe incurrir en una cadena de actos ilícitos y ficciones jurídicas que permitan utilizar la riqueza o ganancia mal habida, resulta necesario la presencia de testaferros, de negocios jurídicos ilícitos de compra venta de bienes y servicios que permitan el blanqueo de capitales e incluso de simulaciones. Mientras la persona honrada, puede utilizar su riqueza y expresar su capacidad económica efectuando negocios jurídicos permitidos por nuestro ordenamiento jurídico, sin vulneraciones de ninguna clase.

Por otro lado, rescatando el criterio del profesor Ruiz de Erenchun Arteché, debemos reconocer que desde ninguna perspectiva es aplicable el mismo tratamiento tributario a dos

¹⁹⁰ *Ibíd.*, p. 35.

¹⁹¹ Cfr. LUQUI, J. C.: “Garantías constitucionales en materia impositiva”, *Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, Impuestos: Doctrinas Fundamentales 1942 – 2002. 60 aniversario*, La Ley, Argentina, 2002, p. 35.

situaciones que tanto en lo jurídico como en lo fáctico se caracterizan por ser diametralmente distintas y debido a que tienen predestinadas diferentes consecuencias jurídicas. Para explicar mejor este argumento sobre el principio de igualdad en materia fiscal, me permito transcribir el pensamiento del citado tratadista a continuación:

En efecto, pensemos en el caso de dos contribuyentes. A y B. El primero obtiene, fruto de su actividad profesional, la cantidad de un millón de euros; el segundo, se hace con la misma cantidad pero mediante un apoderamiento intimidatorio (robo) en una entidad bancaria. Aparentemente, ambas situaciones son idénticas: los dos contribuyentes poseen una renta de un millón de euros. La consecuencia jurídica que se les aplica es diferente. El primero debe auto liquidar un tanto por ciento de la base liquidable resultante y el segundo no. Si esta fuera la única perspectiva desde la que se analizara el caso, entonces si debiéramos afirmar que la no tributación de las actividades ilícitas vulnera el principio de igualdad. Sin embargo, esta perspectiva, además de no ser la única, resulta- a mi entender – errónea, en la medida en la que prescinde de una serie de consecuencias jurídicas aplicables a las situaciones de hecho objeto de comparación que determinan la existencia de una solución distinta. **Dicho de otra forma: el hecho a comparar no se limita a la tenencia fáctica de un millón de euros; el hecho debe definirse en términos jurídicos.** Y desde esa perspectiva no es posible sostener que quien roba un millón de euros *tiene* esa cantidad, al obviarse que, por ejemplo, una de las consecuencias jurídicas del delito de robo es la restitución del objeto. [la negrilla me corresponde]¹⁹²

El autor nos ayuda a comprender con el ejemplo descrito, que el principio de igualdad debe considerar la situación en su totalidad tanto fáctica como jurídicamente, con cada una de las consecuencias jurídicas que trae consigo cada supuesto, tomando en consideración que la mayoría de los delitos que involucran ganancia ilícita, incluyen dentro de sus consecuencias jurídicas la sanción del comiso y de la confiscación; que de cualquier manera eliminan la aparente capacidad económica del delincuente.

Con esto, el principio de igualdad ha visto la necesidad de dar un trato igual únicamente a las personas que presenten la misma capacidad contributiva en las mismas condiciones y un trato diferenciado necesario a los desiguales. El profesor Landa Arroyo en relación a este tema manifiesta que no toda desigualdad dentro del sistema tributario de un Estado constituye una discriminación, debido a que no se prohíbe toda diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales de los ciudadanos, sino que el principio de igualdad en la materia que nos atañe, se encuentra violentado únicamente cuando el

¹⁹² RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: *Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal*, Núm. 265, Septiembre 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/195048>, Consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 08.

trato diferenciado se encuentra desprovisto de una justificación adecuada, objetiva y razonable.¹⁹³

El Estado encuentra la necesidad de dejar fuera de la imposición al Impuesto a la Renta a las ganancias provenientes de actividades ilícitas, por la desigualdad evidente que existe entre un contribuyente honrado y el delincuente. Este trato diferenciado se encuentra plenamente justificado por la necesidad de mantener la coherencia del ordenamiento jurídico, sin que el Estado pueda obtener ingresos de este tipo de actividades.

Con todo lo antes expuesto, podemos concluir que el principio de igualdad constituye un fundamento para la teoría de la ITGI mas no para la teoría de la FTGI. Realizamos esta afirmación debido a que la Tributación de las Ganancias Ilícitas violentaría el principio de igualdad en virtud del cual el ordenamiento jurídico requiere la existencia de tratamientos diferenciados para capacidades contributivas diferentes en razón de la presencia de actividades ilícitas y a la negativa a la percepción de ingresos de la economía oculta por parte del Fisco.

4.2.4.4. *Principio de Capacidad Contributiva*

Como expusimos en el capítulo 3 del presente trabajo, otro de los fundamentos de la teoría de la Factibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas resaltado por la mayoría de los autores que defienden esta postura, constituye el principio de la capacidad contributiva del contribuyente para viabilizar la imposición. Se ha sostenido en este sentido, que cualquier persona que tenga capacidad económica (riqueza gravable) tiene el deber de contribuir y que los individuos que se dedican a actividades ilícitas se benefician con gran cantidad de riqueza proveniente de esta fuente que debería tributar.

Sin embargo, el criterio expuesto no toma en consideración algunos aspectos sustanciales del principio de la capacidad contributiva, que lejos de apoyar la teoría de la FTGI, la desarticula; porque como ha señalado el profesor Spisso en su desarrollo doctrinario, el concepto de capacidad contributiva dentro del Derecho Tributario denota una verdadera aptitud de las personas para contribuir con las arcas fiscales a través de los

¹⁹³ Cfr. LANDA ARROYO, C.: “Los principios tributarios de la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional.”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006, p. 43.

tributos. Esta aptitud se traduce en demostrar la propiedad de riqueza gravable para hacer frente a la obligación fiscal.¹⁹⁴

Para que efectivamente exista capacidad contributiva no basta la mera posesión de riqueza, sino que es indispensable que el contribuyente pueda exteriorizar manifestaciones idóneas de riqueza propia. El derecho de propiedad es el pilar de la capacidad contributiva, porque uno debe tributar únicamente sobre lo que es parte de su patrimonio, no sobre la riqueza ajena. En el caso de que el ordenamiento jurídico del Estado permitiera la imposición sobre ganancias criminales, se aceptaría veladamente, que un delincuente tiene propiedad sobre los bienes obtenidos con los ingresos provenientes de las actividades ilícitas y sobre cualquier activo producido por el delito.

De la misma manera, resulta necesario tomar en consideración los elementos que contiene el principio de la capacidad contributiva para que fundamente la tributación, nos referimos al elemento subjetivo y objetivo de esta institución que se presentan a continuación.

El elemento objetivo se refiere a la riqueza de propiedad del contribuyente. Rampoldi describe sobre este elemento: “que el contribuyente cuando su riqueza aumenta y puede satisfacer cualquier necesidad sin disminuir su patrimonio, se halla en condiciones de ayudar al Estado a proveer a las necesidades y gastos públicos.”¹⁹⁵ Sobre esta riqueza recae la carga fiscal.

El elemento subjetivo en la otra mano, se refiere a la ubicación social del contribuyente. Se analiza dentro de este elemento cuestiones personales del contribuyente que lo facultan o no a contribuir con las cargas del Estado.¹⁹⁶

Como señalamos previamente el delincuente no tiene riqueza que forme parte de su derecho de dominio y las cuestiones personales del contribuyente como la actividad a la que se dedica no le permite ser un ciudadano apto para apoyar al Estado en su actividad.

¹⁹⁴ Cfr. FERNÁNDEZ CARTAGENA, J. A.: “La capacidad contributiva”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006, p. 171.

¹⁹⁵ RAMPOLDI, L. H.: “Consideraciones acerca de la capacidad contributiva”, Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales...* cit. p. 79.

¹⁹⁶ Cfr. *Ibidem*. P. 79

Como podemos ver, en el producto del delito y su vinculación con el ejecutante o autor del mismo, no se evidencian ninguno de los elementos de la capacidad contributiva que se requiere para que los ciudadanos puedan aportar con el Estado con el mantenimiento del gasto público.

Añade Rampoldi bajo la misma línea, que la capacidad contributiva constituye un hecho económico social con un altísimo contenido ético, por lo que la situación económica y personal de un contribuyente, define la idoneidad para la contribución impositiva.¹⁹⁷ Por esto, este tipo de circunstancias personales de los ciudadanos deben siempre considerarse en el momento de colaborar con el aparato estatal, no se le puede permitir a un delincuente vincular su actividad ni el producto de la misma con las funciones públicas; porque de alguna manera, el Estado se contamina con esta actividad y como hemos indicado en reiteradas ocasiones, se torna cómplice y legitimador de las conductas que rechaza. En correspondencia a esta premisa en algunas oportunidades en diversos países no se les ha permitido a los criminales responder por los estados ante obligaciones económicas externas o internas. Este es el caso de Pablo Escobar, que intentó negociar el pago de la deuda externa colombiana a cambio de la no extradición de su persona a los Estados Unidos de América. El gobierno colombiano no podía cumplir con sus responsabilidades internacionales con dinero proveniente del narcotráfico, por lo que el acuerdo no llego a concretarse nunca.

En otro supuesto referente al principio de la capacidad contributiva, el hecho imponible no puede contener dentro de su descripción circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva. No puede incluirse en este sentido, actividades criminales ni sus ganancias.

Finalmente, en el supuesto no consentido de que un delincuente sea propietario de las ganancias que produce la conducta tipificada como delito, y que las circunstancias personales del individuo pasaran a un segundo plano, que viabilice la constitución de la capacidad contributiva para efectos fiscales. El ordenamiento jurídico del Estado establece una rama del derecho distinta para el tratamiento de los rendimientos de origen delictivo o criminal, esto es el derecho penal. Y cabe señalar, que se han desarrollado instituciones

¹⁹⁷ Cfr. RAMPOLDI, L. H.: "Consideraciones acerca de la capacidad contributiva", Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales...* cit. p. 80.

específicas para el efecto, como el comiso y la confiscación. En conclusión, los delitos y sus productos no tributan sino que se comisan y de esta forma, desaparece la capacidad contributiva que en algún momento podría existir.

4.2.4.5. *Principio de Proporcionalidad*

El principio de proporcionalidad del derecho tributario se limita a la premisa: “proporcionalidad; significa racional incidencia de las cargas impositivas sobre la riqueza”¹⁹⁸ Se indica en este sentido, que la aplicación del gravamen impositivo debe cuantificarse y realizarse en estrecha relación a la existencia de riqueza gravable de propiedad del contribuyente, de tal manera que este aporta con las arcas fiscales de acuerdo a su capacidad contributiva. Mientras más riqueza conforme su patrimonio, mas debe colaborar con la Hacienda Pública, demostrándose de manera absolutamente clara la correspondencia entre la cuantía del tributo y la renta percibida.

Un tributo que recaiga sobre la ganancia de origen ilícito de ninguna manera es proporcional o razonable porque no existe riqueza que sea de propiedad del delincuente. Como se destacó a breves rasgos, el ordenamiento jurídico del Ecuador, no prevé figura jurídica alguna que determine el derecho de dominio existente sobre los activos producidos por la actividad criminal. En conclusión, el aplicar un tributo en ausencia de capacidad contributiva o ausencia de renta se torna en un hecho contrario al principio de proporcionalidad y al derecho tributario.

4.2.5. **Hecho Imponible – Ingreso Ilícito**

El hecho imponible constituye un hecho jurídico, o comportamiento que por voluntad de la norma legal produce determinados efectos jurídicos, como el nacimiento de la obligación fiscal.¹⁹⁹ Es por eso, que únicamente los hechos, actos, negocios o conductas que expresamente se encuentren descritos en él, constituyen fundamento para la

¹⁹⁸ LUQUI, J. C.: “Garantías constitucionales en materia impositiva”, *Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, Impuestos: Doctrinas Fundamentales 1942 – 2002. 60 aniversario*, La Ley, Argentina, 2002, p. 35.

¹⁹⁹ Cfr. JARACH, D.: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, 3^{ra} ed., Argentina, 1996, p. 389.

tributación de un gravamen fiscal particular. En virtud del principio de legalidad, no puede permitirse la existencia de consideraciones de gravabilidad fuera de los límites del hecho imponible recogidos en la norma tributaria.

Con esta consideración preliminar del apartado, se desvirtúan las alegaciones de los postulantes a favor de la tributación de los rendimientos provenientes del crimen organizado. En primer lugar, porque el hecho imponible recoge la fuente productora de la renta, traducida en la actividad económica del contribuyente y sus beneficios pecuniarios; donde no caben actividades ilícitas dentro del trabajo, el capital o la empresa; y en segundo lugar, debido a que un hecho imponible amplio o indeterminado vulnera el principio de legalidad en materia fiscal. No se puede permitir bajo ningún punto de vista hechos imponibles, donde puedan “adecuarse” comportamientos y ganancias de cualquier índole; porque como se expuso oportunamente, al legislador le corresponde reglar toda la actividad fiscal y establecer sobre qué conductas e ingresos recaen los tributos de manera proporcional.

Como podemos percibir, el hecho imponible es una institución del derecho tributario que no atiende únicamente los efectos económicos de los negocios jurídicos sino que de manera completa establece con claridad que actividad o negocios jurídicos se encuentran sometidos a carga impositiva. (fuentes productoras y negocios jurídicos lícitos)

De conformidad con lo anteriormente expuesto, resulta pertinente citar las normas del Derecho Tributario ecuatoriano que reflejan la delimitación del hecho imponible y el nacimiento de la obligación fiscal en contra del contribuyente. La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno como se desarrolló en el primer capítulo describe con claridad el hecho imponible del impuesto a la renta. En los artículos 2, y 8 de la LORTI se destaca el concepto de renta con sus fuentes productivas y los supuestos de sujeción respectivamente. ¿Deberíamos preguntarnos si en alguna de las mencionadas normas se incluye la imposición de la ganancia proveniente del delito? Y la respuesta automática es NO. La ley es muy clara en establecer como fuentes productoras de renta al capital y al trabajo en el artículo 2 y a la empresa, negocios lícitos, títulos valores, donaciones, entre otros negocios y actividades reconocidas y amparadas dentro del ordenamiento jurídico del Ecuador como prácticas legales dentro del artículo 8. Por lo que de acuerdo a estas normas los ingresos gravados solo pueden provenir de este tipo de fuentes nunca de delitos.

Siguiendo el mismo análisis el artículo número 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno incluye las exenciones dentro del derecho fiscal y no se consideran en ningún momento los rendimientos ilícitos, por lo que tampoco forman parte de esta figura jurídica.

Al no encontrarse previstas las ganancias ilícitas ni dentro del hecho imponible como ingresos gravados o exentos, parece factible que nos enfrentemos a un ***supuesto de no sujeción o incidencia de tributos***. El maestro Giuliani Fonrouge destaca que en las hipótesis de no incidencia o no sujeción fiscal se encuentra consenso en que existen algunas situaciones de hecho, como la percepción de ingresos criminales (nuestra posición), que no alcanzan a configurar el hecho imponible, en la medida en la que no existen los presupuestos materiales indispensables para la constitución del hecho generador, por lo que obligación fiscal no llega a nacer y le corresponde a otras ramas del derecho hacer frente a estos beneficios económicos.²⁰⁰

Alineamos nuestro criterio sobre el punto de discusión con esta figura jurídica de derecho tributario desarrollada acertadamente por el maestro Fonrouge porque no todo ingreso ni actividad se encuentra recogida en los presupuestos materiales del hecho imponible ni en las actividades productivas gravadas por la norma fiscal sino únicamente aquellas que el legislador se ha molestado en incluir expresamente en la ley. Además, en concordancia con lo previamente expuesto cabe citar al profesor Jorge Bravo Cucci quién rescata la doctrina tributaria italiana del tratadista Alfredo Becker “*quien es categórico al sostener que la licitud es uno de los elementos del concepto de tributo, no siendo posible sostener que exista una hipótesis de incidencia tributaria que comprenda un hecho ilícito*” [el énfasis me corresponde]²⁰¹; en este sentido, Becker afirma que uno de los presupuestos materiales del tributo constituye la licitud de la hipótesis de incidencia fiscal que abarca el hecho generador. Por lo que una actividad criminal y sus rendimientos no pueden encontrarse considerados nunca dentro de la base imponible para el cobro del impuesto a la renta, reafirmando su naturaleza de supuesto de no sujeción a la aplicación del tributo.

²⁰⁰ Cfr. GIULIANI FONROUGE, C.: *Derecho Financiero*, la Ley, 9^{na} ed., Tomo I, Argentina, 2004, p. 281.

²⁰¹ Cfr. BRAVO CUCCI, J.: *Los actos ilícitos y el concepto de renta*, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, 2004, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf, Consultado: 30 de septiembre del 2009.

Con esto un delito que vulnere de alguna manera el patrimonio del Estado o de los ciudadanos, no fundamenta el hecho imponible. Sin este hecho imponible, no hay renta y tampoco hay obligado tributario.²⁰²

Como ya vimos dentro de nuestra legislación el hecho imponible del impuesto a la renta no incluye la tributación de las ganancias ilícitas. Sin embargo, en el supuesto no consentido de que el hecho imponible de un tributo incluya la imposición sobre este tipo de rendimientos explícitamente, encontramos grandes inconvenientes legales que destacaremos a continuación con mayor detenimiento y que se resumen en la posibilidad de la nulidad de la norma y la condena moral que debería sufrir el Estado por la permisibilidad de este tipo de normas contrarias a la unidad del ordenamiento jurídico.

Diversos autores como Villafama²⁰³ y Bacigalupo²⁰⁴ han destacado que el hecho imponible debe constituir un hecho lícito. Incluso se ha llegado a destacar que el hecho imponible no tiene como función gravar cualquier actividad económica, sino solo aquella de carácter empresarial, profesional o correspondiente al arte; y cuyo ejercicio, involucra necesariamente la licitud, excluyéndose en definitiva aquellas actividades contrarias al ordenamiento jurídico del Estado. Caso contrario, como describe la Dra. Silvina Bacigalupo, llegaríamos a la absurda afirmación de que las asociaciones ilícitas deberían pagar el impuesto sobre sociedades y que el autor de la conducta tipificada como delito, como contribuyente tiene el derecho a descontar los gastos que la norma fiscal permite

²⁰² Cfr. VIDAL LA ROSA SÁNCHEZ, M. D.: Incidencias Jurisdiccionales en Torno a la Aplicación del Artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta en Fondos de Procedencia Ilícita, Perú, Disponible en: http://www.teleley.com/articulos/art_170708-2md.pdf. Consultado: 28 de septiembre del 2009.

²⁰³ Cfr. LUGO VILLAFANA, W.: Las ganancias obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a tributación: su incumplimiento configura delito de defraudación tributaria?, Perú, Disponible en: http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fboletinderecho.upsjb.edu.pe%2Farticulos%2FDelitos_Tributarios.doc&rct=j&q=Las+ganancias+obtenidas+por+medio+de+la+comisi%C3%B3n+de+delitos+pueden+estar+sujetas+a+tributaci%C3%B3n%3A+s+u+incumplimiento+configura+delito+de+defraudaci%C3%B3n+tributaria%3F&ei=7wcKS_fsDs-vtgepyi-Cg&usg=AFQjCNGZPIENbI_RAAT10wSbuWpHHexOoQ&sig2=uBO_3d6j0ss5qvr0fUNzmA., Consultado: 12 de Noviembre del 2009, p. 12

²⁰⁴ Cfr. BACIGALUPO, S. S.: “Argumentos Doctrinales”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Enero del 2010, págs. 10.

deducir de la base imponible; por ejemplo, el costo de la efectiva realización de la actividad ilícita del acaecimiento del delito.²⁰⁵

Villafama añade, en relación a lo previamente expuesto, sobre la consideración de que el hecho imponible no pueda constituir un hecho ilícito

[...] no significa que las ganancias ilícitamente obtenidas queden en propiedad del delincuente, ni tampoco que dichos ingresos gocen del privilegio de no pagar impuestos, sino que el Propio Código Penal y las normas penales pertinentes hacen viable que los bienes obtenidos en forma ilícita, así como las ganancias de los mismos, puedan ser decomisados o incautados a favor del Estado.²⁰⁶

Se desprende del criterio extraído que, la no inclusión en el hecho imponible del impuesto a la renta de los rendimientos provenientes de los delitos, no trae consigo una bendición fiscal o privilegio a favor del delincuente infractor; sino que en la otra mano, el ordenamiento jurídico del Ecuador se encuentra articulado de tal manera que el tratamiento de las ganancias de estas fuentes vetadas, le corresponde al derecho penal y esta jurisdicción es la que debe conocer y decidir sobre estos casos no la Administración Tributaria. En el siguiente capítulo oportunamente desarrollaremos esta solución y las instituciones que deben hacer frente a la renta de origen ilícito como el comiso y la confiscación en materia penal.

4.2.5.1. *Invalidez del Hecho Imponible – Objeto ilícito, Nulidad de la Ley.*

Como señalamos previamente, en el supuesto no consentido de que la norma fiscal incluya actos o hechos ilícitos, calificación recibida en virtud de la relación existente con la actividad productora de renta, se presentarían importantes consecuencias jurídicas que se desarrollarán brevemente en este apartado como la nulidad de la norma y la inmoralidad del Estado receptor de estos rendimientos criminales.

²⁰⁵ Cfr. *Ibidem*. págs. 10 y 11.

²⁰⁶ LUGO VILLAFANA, W.: Las ganancias obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a tributación: su incumplimiento configura delito de defraudación tributaria?, Perú, Disponible en: [158](http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fboletinderecho.upsjb.edu.pe%2Farticulos%2Fdelitos_Tributarios.doc&rct=j&q=Las+ganancias+obtenidas+por+medio+de+la+comisi%C3%B3n+de+delitos+pueden+estar+sujetas+a+tributaci%C3%B3n%3A+s+u+incumplimiento+configura+delito+de+defraudaci%C3%B3n+tributaria%3F&ei=7wcKS_fsDs-vtgepyi-Cg&usq=AFQjCNGZPIENbI_RAAT10wSbuWpHHexOoQ&sig2=uBO_3d6j0ss5qvr0fUNzmA., Consultado: 12 de Noviembre del 2009, p. 12.</p></div><div data-bbox=)

En este punto, cabe citar nuevamente a la profesora Bacigalupo que dentro de su trabajo doctrinario sobre las ganancias ilícitas, argumenta que la norma tributaria debe contener consideraciones sobre los posibles defectos formales de los actos jurídicos, entendiendo que debe existir una relación estrecha entre los principios del negocio jurídico y el hecho imponible, en la medida en la que este contiene dentro de su hipótesis impositiva negocios, actos o hechos que involucran a las fuentes productivas de renta.²⁰⁷ En este sentido, si la actividad económica como el narcotráfico se encuentra prohibida por el ordenamiento, los negocios, actos y hechos jurídicos padecen de vicios de nulidad por objeto y causa ilícita por lo que el hecho imponible que los considera es ilícito, traduciéndose en la nulidad de la ley fiscal.

En este supuesto, hacemos referencia a que la norma tributaria, al incluir dentro del hecho imponible, ya sea por la fuente productiva de renta o por los ingresos gravados en términos particulares, expresamente la imposición del impuesto a la renta sobre los rendimientos económicos de las actividades ilícitas (delitos), trae consigo la nulidad de dicha norma en sí mismo. Afirmamos, en virtud del conocimiento de la teoría de la nulidad de la norma, que si un artículo de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno dentro del Ecuador, recoge en su prestación impositiva principal un negocio jurídico criminal o sus rendimientos, esta situación involucra automáticamente el objeto ilícito de la norma descrita que se traduce en su nulidad.

Como hemos venido reiterando a lo largo de este trabajo, los negocios jurídicos para que sean válidos y reconocidos por el ordenamiento jurídico requieren cumplir con requerimientos o elementos sustanciales determinadas por las normas civiles para su existencia, como: objeto y causa lícita, consentimiento (voluntad libre y espontánea), capacidad de las partes y en algunos contratos solemnes las denominadas solemnidades. Dentro del siguiente apartado desarrollaremos con mayor detenimiento el objeto ilícito como causal de nulidad de los negocios y actos jurídicos ilícitos; y sus consecuencias fiscales.

²⁰⁷ Cfr. BACIGALUPO, S. S.: “El hecho imponible del tributo”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Enero del 2010, págs. 3 y 4.

4.2.5.2. *Condena Moral*

La segunda consecuencia más importante que encontramos en el caso hipotético que la norma fiscal incluya dentro del hecho imponible actividades ilícitas o sus rendimientos, constituye la condena moral a la que se expone y se hace merecedor el Estado.²⁰⁸

En el momento en el que el Estado, percibe ingresos provenientes de delitos con conocimiento de causa y origen de dicha riqueza, incurre en un doble discurso inmoral y totalmente reprochable. Mientras que por un lado, prohíbe la consecución de ciertas actividades por considerarlas delitos debidamente tipificados en nuestra legislación penal, por otro reclama parte de los recursos que estas actividades producen a través del cobro del tributo. El Estado como señalamos oportunamente se torna en cómplice de la actividad, la legítima permitiendo su tributación al reconocer estas actividades como fuentes productoras de renta y además, desea hacer uso de este dinero de la economía oculta para financiar el gasto público. ¿Cómo es posible prohibir una conducta o sancionarla penalmente, cuando esta actividad al mismo tiempo es reconocida por el ordenamiento jurídico del Estado como fuente productora de renta y le proporciona recursos económicos para atender las necesidades gubernamentales y de los ciudadanos? ¿Cómo puede el Estado operar con dinero proveniente de crímenes? Son cuestionamientos que refuerzan nuestra posición demostrando lo ilógico e incoherente que resulta la inclusión de delitos y de sus efectos económicos dentro de los hechos imposables de los distintos tributos. El Estado no puede quebrantar su mismo sistema y ser condenado por la ciudadanía por este tipo de inmoralidades.

4.2.6. **Ausencia de Propiedad**

Cabe indicar, que la Tributación de las Ganancias provenientes de fuentes ilegales de naturaleza criminal, por la necesidad de la existencia del factor de atribución del impuesto a la renta dentro de la legislación ecuatoriana, incluiría el absurdo jurídico de otorgar propiedad a los delincuentes sobre los rendimientos que genera el delito, incurriendo nuevamente en contradicciones internas del ordenamiento jurídico que señalan que el

²⁰⁸ Cfr. ARIAS FERNÁNDEZ, V. E: *Tesis Moralidad Pública y Tributación en el Ecuador*, Maestría en Derecho mención en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador, 2009, p. 50. (concepto de la moralidad del Estado en relación a la Tributación de las actividades ilícitas.)

derecho de propiedad se transmite por medio de modo y título legales y sin vicios del consentimiento como el objeto y la causa ilícita de los negocios jurídicos.²⁰⁹

La ficción jurídica absurda que incluye la imposición sobre las ganancias ilícitas, que se limita a otorgar propiedad a los delincuentes, refleja varios problemas que describiremos a continuación. En primer lugar, resulta pertinente realizar un pequeño análisis sobre las principales consideraciones sobre el derecho de dominio dentro de la legislación ecuatoriana y la doctrina más representativa en materia civil; posteriormente, desarrollaré las figuras del modo y del título traslativo del derecho de dominio, requeridos por nuestro sistema.

El Dr. Luis Parraguéz desarrolla particularmente algunas características fundamentales del derecho de propiedad dentro del derecho civil ecuatoriano y manifiesta:

Para la doctrina clásica la primera y más notable de todas las características que presenta el dominio, es la de ser un *derecho absoluto y pleno*; y se la explica expresando que este derecho contiene todas las facultades posibles que el hombre puede detentar sobre un cosa, de tal manera que el *propietario ejerce sobre la misma una soberanía integral, un poder dominante de señorío*. [énfasis añadido].²¹⁰

Se desprende del texto transcrito, que la característica más importante del derecho de dominio constituye la calidad de derecho pleno y absoluto. Por esta cualidad, el propietario del bien en cuestión, con el conjunto de sus propiedades dominicales de uso, goce y disposición que mantiene soberanamente sobre el mismo, ejerce un poderío absoluto y exclusivo sobre la cosa, de tal manera que puede actuar bajo el amparo de este derecho impidiendo cualquier tipo de injerencias e intromisiones por parte de terceros.²¹¹ Y su esencia es que es un derecho extratemporal, pues que su duración es indefinida dependiendo únicamente de la durabilidad de la cosa y la del titular.²¹²

Este criterio guarda expresamente el Código Civil ecuatoriano dentro de los artículos 599 y 600 que describen con cierto detenimiento el derecho de propiedad dentro de nuestro sistema sobre las cosas corporales y aquellas incorporeales. Se incluye de manera

²⁰⁹ Cfr. RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: *Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal*, Núm. 265, Septiembre 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/195048>, Consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 15.

²¹⁰ PARRAGUÉZ RUIZ, L.: *Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Derechos Reales*, Universidad Técnica Particular de Loja, Vol. I, Ecuador, 2005, p. 128.

²¹¹ Cfr. *Ibidem*, p. 127.

²¹² Cfr. *Ibidem*, p. 128.

categoría las facultades dominicales del uso, goce y disposición de los bienes, por la naturaleza absoluta del derecho de propiedad. Y se destaca incluso que en ausencia de una de las facultades dominicales como el goce, nos encontramos frente a una nuda propiedad o una especie de propiedad flexible donde el dueño decide otorgar temporalmente una de sus propiedades dominicales a otra persona, como el goce al arrendatario de un inmueble.

El mismo cuerpo legal indica las únicas limitaciones al derecho de dominio reconocidas en nuestra legislación sin que se afecte su naturaleza absoluta y plena. El artículo 747 del Código Civil desarrolla taxativamente las limitaciones al dominio, a continuación se transcribe el artículo para efectos de su reflexión en la presente tesina.

Artículo 747.- El dominio puede ser limitado:

1. Por haber de pasar a otra persona, en virtud de una condición;
2. Por el gravamen de un usufructo, uso o habitación, a que una persona tenga derecho en las cosas que pertenecen a otra;
3. Por la constitución del patrimonio familiar; y,
4. Por las servidumbres.

De esta forma, el derecho de dominio solo puede encontrarse limitado por cada uno de los ejemplos taxativos que señala la norma, limitaciones distintas a estas no son reconocidas y afectan o desnaturalizan el derecho de dominio, transformándolo en cualquier otra figura jurídica. Las limitaciones que encontramos expuestas son la constitución de un Fideicomiso, constitución de gravamen de usufructo, uso o habitación; el patrimonio familiar y las servidumbres prediales. Manifiesto, que estas limitaciones son taxativas en la medida en la que cada una se trata particularmente en los siguientes artículos del código señalando como funcionan y su respectivo alcance. El ordenamiento jurídico del Estado no reconoce otro tipo de limitaciones al derecho de dominio.

Finalmente, cabe destacar que en virtud de la plenitud del derecho de propiedad se le otorgan al propietario del bien algunas acciones dominicales para proteger este derecho contra terceros incluso de buena fe. La acción reivindicatoria del derecho de propiedad se encuentra recogida en el artículo 933 del Código Civil y otorga al dueño la facultad de obligar al poseedor de la cosa la restitución de la misma, sin importar que este se encuentre en posesión de buena fe. En los siguientes artículos se exponen algunas peculiaridades de esta acción dominical como la obligación del propietario de pagar al poseedor de buena fe lo que este haya gastado para adquirirla o mejorarla como prestaciones mutuas (Art. 934), y en la otra mano, la obligación del poseedor de mala fe de pagar indemnización de daños y

perjuicios por la intencionalidad de causar daño y aprovecharse de los bienes ajenos (Art. 941). Queda de manifiesto que sin importar la calidad del poseedor de la cosa el verdadero propietario al ostentar un derecho absoluto y pleno tiene el derecho a plantear la acción de reivindicación de la misma en todo momento contra este.

Ahora en relación a las características mencionadas en cada uno de los párrafos anteriores sobre el derecho de dominio, resulta oportuno analizar si el ficticio “derecho de propiedad” de un delincuente sobre los frutos del delito, responde a estas cualidades esenciales. El criminal promedio sobre los rendimientos que percibe de su actividad no puede actuar abiertamente con cada una de las potestades dominicales, ya sea porque no es suya esta riqueza o porque se expone a ser capturado por la justicia con su utilización. Por ejemplo, un narcotraficante no puede usar, gozar, y menos disponer libre y abiertamente de los bienes y de la riqueza proveniente del tráfico de estupefacientes. Estas personas en la gran mayoría de las ocasiones utilizan testaferros para adquirir bienes evitando de esta manera, cualquier tipo de vinculación con la actividad criminal y no pueden vender o disponer cuando así lo deseen de estas propiedades y activos, sino que dependen de estas personas que contratan o utilizan para el efecto. Tampoco pueden disfrutar de los mismos con naturalidad porque corren el riesgo de ser capturados cuando guardan los mismos patrones de comportamiento, visitan los mismos lugares con la misma gente. Es así, que con claridad podemos distinguir que esta ficción de propiedad que se pretende establecer para viabilizar la imposición de rendimientos provenientes de actividades ilícitas no cuenta ni con los lineamientos esenciales del derecho de dominio como son la detentación del dueño de todas las facultades dominicales de uso, goce y disposición sobre el bien.

Por otro lado, la normativa civil no encuentra más limitaciones al dominio que las descritas en líneas anteriores por lo que no puede alegarse tampoco la existencia de un derecho de propiedad limitado para los delincuentes. Bajo la misma línea de pensamiento, cabe resaltar que los delincuentes encuentran problemas con las acciones reivindicatorias que caracterizan a este derecho real, en la medida en la que no se encuentran facultados para plantear la acción porque no son jurídicamente dueños de nada. ¿Cómo podría un criminal iniciar una acción reivindicatoria contra el Estado poseedor de buena fe? Justamente, es imposible porque el derecho de dominio no se ha consolidado. Finalmente, la existencia del derecho de dominio depende de la durabilidad de la cosa y del titular del derecho, en estos casos el testaferro, no del narcotraficante que evita esta vinculación.

Dentro de estas características, resulta adecuado citar a juristas como 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 esta riqueza o en su defecto, será privado de su disfrute con la propia consecuencia jurídica de su comportamiento criminal, traducido en el decomiso, o comiso y la confiscación.²¹³ Con esto queda absolutamente claro que los bienes y ganancia criminal no son de su propiedad y que el criminal, simplemente constituye un poseedor de los mismos obligado a restituir y a quien se le puede retirar los bienes sin que pueda ejercer ninguna de las acciones dominicales.

Concuerda con el citado autor Ruíz de Erechún Arteché quien 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 cursiva me corresponde]²¹⁴

Resulta fácil distinguir que cualquier persona obligada a la restitución de los bienes y ganancias en su posesión, no constituye propietario de los mismos, en la medida en la que la acción reivindicatoria no puede emplearse en contra del verdadero dueño, titular del derecho de dominio como expresamente determina el artículo 938 del Código Civil Ecuatoriano.

El tratadista agrega que 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.²¹⁵

Se vislumbra, en la primera parte del análisis sobre el derecho de propiedad que se requeriría para viabilizar la imposición de las ganancias ilícitas, que esta ficción no cumple ni con las características esenciales del derecho de propiedad, por lo que de ninguna manera

²¹³ Cfr. ROSEMBUJ, T.: *El Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, 2^{da} ed., España, 1992, p. 88.

²¹⁴ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: *Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal*, Núm. 265, Septiembre 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/195048>, Consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 07.

²¹⁵ Cfr. *Ibidem*, p. 21.

puede aceptarse la argumentación que fundamenta la teoría de la FTGI que destaca que la riqueza de propiedad de los delincuentes debe someterse a imposición.

4.2.6.1. *Análisis de Modo*

Subsiguientemente resulta adecuado analizar a mayor profundidad el derecho de dominio en materia civil, incorporando en nuestra reflexión las figuras jurídicas del justo título y el modo requeridos para la transferencia del dominio de cualquier bien. Como veremos a continuación los negocios jurídicos realizados por los delincuentes se caracterizan por presentar la ausencia de algunos de los elementos esenciales para la existencia y o validez de los mismos, lo que automáticamente se traduce en su inexistencia o nulidad sin que surtan ninguna clase de efectos en la realidad jurídica, menos aún en la tributaria.

Dentro de este supuesto, resulta necesario identificar la existencia de dos negocios jurídicos independientes y como veremos nulos, sin efectos dentro de la esfera jurídica. Posteriormente, analizaremos sus causales de nulidad de conformidad con la normativa ecuatoriana y expresaremos de forma categórica como este análisis resulta un nuevo argumento en contra de la imposición fiscal de las ganancias de origen o fuente ilícita.

En primer lugar, nos enfrentamos al negocio jurídico generador de renta, de naturaleza ilícita y netamente delictiva. Como expusimos en el primer capítulo de la presente tesina por la extensión de la materia, el trabajo investigativo se limita a los ilícitos criminales y su tratamiento, no siendo consideradas las infracciones civiles y administrativas a profundidad, que al no tener mayor grado de ilicitud ni figuras jurídicas distintas que se encarguen del tratamiento de estos rendimientos, encuentran el camino abierto a la tributación por medio del impuesto a la renta; siempre y cuando no haya sido declarada la nulidad, en virtud de que todo se retrotrae al estado anterior y el negocio jurídico carece de todo efecto jurídico y económico.

El ejemplo que utilizaré para explicar este argumento a favor de la teoría de la FTGI, es la compraventa de drogas. Esta constituye un negocio jurídico de compraventa que tiene por objeto transferir el dominio de la droga a cambio de una contraprestación económica que es el precio. El derecho de dominio únicamente se transfiere perfectamente cuando

existe un modo adquisitivo de dominio reconocido por el ordenamiento jurídico y un justo título traslativo de este derecho real.

Cuando hablamos del modo nos referimos, de conformidad al criterio del Dr. Luis Parraguéz, al hecho jurídico, a la convención o acuerdo de voluntades que permite la transferencia del dominio. Al hablar de convenciones o modos derivativos de transferencia dominical, la doctrina clásica civilista del sistema romanista ha destacado la necesidad de la existencia de un antecedente trascendental que fundamente, viabilice y obligue la transferencia de la propiedad de un bien, este antecedente constituye el título traslativo de dominio y siempre se encuentra conformado por un negocio jurídico como la compraventa, permuta, donación, etc.²¹⁶

Al analizar el caso expuesto cabe destacar que el modo de adquirir el dominio en este negocio jurídico constituye la tradición o entrega de la cosa (entrega de la droga y del precio pactado) y el título traslativo de la propiedad de estos bienes es el contrato. (la compraventa escrita o tácita).

El código civil ecuatoriano en su artículo 686 delimita el concepto de la tradición cuando destaca:

Art. 686.- La tradición es un modo de adquirir el dominio de las cosas, y consiste en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo, por una parte, la facultad e intención de transferir el dominio, y por otra, la capacidad e intención de adquirirlo.

Lo que se dice del dominio se extiende a todos los otros derechos reales.

Se desprende de la norma, que para que la tradición como modo traslativo de dominio sea eficaz y válida se requieren algunos elementos que se describen a continuación:

- a) Elemento material, el mismo que se traduce en la entrega de la cosa pactada.
- b) Elemento objetivo, que refleja la obligatoriedad de que la cosa sea susceptible de tradición y que no se encuentre prevista dentro de las prohibiciones legales como cosa fuera del comercio.
- c) Elemento intencional, que señala que debe existir la voluntad manifiesta de las partes, del tradente de transferir el dominio y del adquirente de adquirirlo.

²¹⁶ Cfr. PARRAGUÉZ RUIZ, L.: *Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Derechos Reales*, Universidad Técnica Particular de Loja, Vol. I, Ecuador, 2005, p. 189.

- d) Elemento subjetivo, vinculado a la capacidad de las partes de transferir y adquirir, de conformidad con la legislación civil.
- e) Elemento jurídico previo o negocio jurídico que justifique y obligue al tradente a transferir del dominio de la cosa. El antecedente o elemento jurídico de la tradición debe ser un contrato traslativo de dominio.²¹⁷

En el caso que describimos previamente la tradición no es eficaz ni válida en vista de que no podemos encontrar el elemento objetivo de la tradición que constituye la aptitud de la cosa para la tradición. La droga no es un bien que puede ser susceptible de tradición, más bien se encuentra dentro de las cosas fuera del comercio (Art. 1480 C.C.); es más, esta actividad se encuentra tipificada en el ordenamiento jurídico ecuatoriano como delito. Además, las partes no tienen la capacidad reconocida por el derecho civil para adquirir y transferir el dominio de estupefacientes o drogas, que se encuentran fuera del comercio por su peligrosidad, evidenciándose en esta oportunidad la ausencia del elemento subjetivo de la tradición. Al no presentar todos los elementos imprescindibles de la tradición, esta es inválida, por lo tanto nula y no puede surtir ningún efecto jurídico.

4.2.6.2. *Análisis del Justo Título*

De la misma forma, resulta adecuado analizar la figura del justo título que al ser el antecedente de la transferencia del dominio, fundamenta la imposición sobre la riqueza que pasa a formar parte del patrimonio del contribuyente. En este sentido se han pronunciado varios juristas reconocidos en la materia como el versado Dino Jarach, quien en su obra el hecho imponible expone que el contribuyente es el sujeto, que se encuentra obligado al pago del tributo, en virtud de un título jurídico propio, que constituye el factor de atribución (derecho de dominio) y la causa jurídica del tributo.²¹⁸ Únicamente cuando el título cumple con todos los requerimientos y exigencias de la ley civil puede abrir el camino para la transferencia del dominio, y por ende, a la tributación del impuesto a la renta.

²¹⁷ Cfr. PARRAGUÉZ RUIZ, L.: *Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Derechos Reales*, Universidad Técnica Particular de Loja, Vol. I, Ecuador, 2005, p. de Loja, Vol. I, Ecuador, 2005, p. 225.

²¹⁸ Cfr. JARACH, D.: *El Hecho Imponible*, Abeledo Perrot, 3^{ra} ed., Argentina, 1982, p. 168.

Para el estudio de este justo título, es necesario recordar los elementos esenciales de la validez de los contratos y negocios jurídicos recogidos en el art. 1461 del Código Civil. Estos elementos son: la capacidad de las partes, la voluntad libre de vicios y espontánea, objeto lícito, causa lícita y las solemnidades legales en caso de negocios solemnes. (Art. 1459 C.C.) En el supuesto de que falte alguno de estos elementos se evidencia la nulidad absoluta del negocio jurídico, que dentro de nuestro sistema legal se encuentra sujeta a declaración judicial. (Art. 1698 C.C.)

De estos elementos esenciales para la validez de los negocios jurídicos señalados en el párrafo anterior, atrae especialmente nuestra atención el requerimiento del objeto lícito, en consideración a que las actividades criminales trabajan con negocios jurídicos que encarnan naturalmente objetos ilícitos vinculados a actividades expresamente prohibidas por el ordenamiento normativo del país. A continuación analizaremos en breves líneas la figura del objeto lícito y como se encuentra afectada la misma dentro del caso hipotético explicativo planteado en esta sección.

El objeto del negocio jurídico, constituye el ¿para qué? del contrato, y se refiere a la obligación y a sus consiguientes efectos o consecuencias jurídicas particulares como describe el artículo 1476 del código civil y como señala el maestro Ospina en su obra “teoría general del contrato y del negocio jurídico.”²¹⁹ Si bien el objeto jurídico del negocio se encuentra relacionado con la obligación, lo que enmarca la ilicitud del objeto constituye la cosa dentro de la descrita obligación y solamente cuando la cosa es lícita (proveniente de una actividad lícita) y se considera comerciable, puede ser objeto de tradición y el negocio puede ser calificado adecuadamente como eficaz y perfecto.

Los artículos 1478 y 1480 del cuerpo legal citado con anterioridad desarrollan algunas disposiciones sobre el objeto ilícito dentro de los negocios jurídicos que vale la pena considerar en este punto. El artículo 1478 destaca que se considera objeto ilícito cualquier cosa que contravenga al Derecho Público Ecuatoriano; mientras que por su parte, el artículo 1480 expone detalladamente casos específicos de objeto ilícito en la enajenación de bienes, los mismos que se transcriben a continuación:

Art. 1480.- Hay objeto ilícito en la enajenación:

²¹⁹ Cfr. OSPINA FERNÁNDEZ, G. Y OSPINA ACOSTA, E.: *Teoría general del contrato y del negocio jurídico*, Temis, 6^{ta} ed., Colombia, 2000, p. 237- 238.

- a) De las cosas que no están en el comercio;
- b) De los derechos o privilegios que no pueden transferirse a otra persona; y,
- c) De las cosas embargadas por decreto judicial, a menos que el juez lo autorice, o el acreedor consienta en ello.

En el caso de compraventa de droga, resulta muy fácil identificar la presencia de un objeto ilícito en la obligación de entregar la droga al adquirente, primero porque el narcotráfico es una actividad expresamente prohibida dentro del derecho penal del Ecuador, sancionada y tipificada como delito, como ya destacamos en líneas anteriores, por lo que su realización contraviene el derecho público ecuatoriano. En segundo lugar, encontramos objeto ilícito en virtud a lo dispuesto en el artículo 1480 lit. a) en razón de que la droga, es una sustancia que no se encuentra en el comercio legal y no se permite realizar ningún tipo de actividad comercial con ella.

El Profesor Ospina manifiesta que el efecto directo que prevé el ordenamiento civil en materia de negocios jurídicos a la presencia de objeto ilícito es la nulidad absoluta.²²⁰ La nulidad pone fin a la eficacia futura de cualquier acto, opera retroactivamente destruyendo cualquier efecto que haya producida el contrato viciado y requiere restituciones mutuas entre las partes contractuales; con esto, podemos concluir que el efecto directo de la nulidad absoluta es que todo se retrotrae al momento anterior de la celebración del negocio jurídico eliminándose cualquier efecto jurídico y económico, en fin, se entiende que el acto nunca existió.²²¹

Con todo lo expuesto, el negocio jurídico de compraventa de drogas no constituye justo título porque presenta la ausencia de los elementos esenciales para la validez de los negocios jurídicos, al tener objeto ilícito, y al mismo tiempo evidencia la carencia de los elementos de la tradición, por lo que no puede transmitir el dominio del valor pagado como precio para que se cause el impuesto a la renta. Como no hay propiedad no hay factor de atribución del régimen impositivo destacado. En conclusión, la compraventa destacada en varias ocasiones, presenta modo y títulos inválidos, por lo que es nula y no surte efectos jurídicos.

²²⁰ Cfr. OSPINA FERNÁNDEZ, G. Y OSPINA ACOSTA, E.: *Teoría general del contrato y del negocio jurídico*, Temis, 6^{ta} ed., Colombia, 2000, p. 254 y 472.

²²¹ Cfr. *Ibidem*. p. 255.

Nuestra posición sobre la ausencia de propiedad de los bienes y fondos provenientes de actividades ilícitas de naturaleza criminal, ha sido sustentada por varios especialistas en materia tributaria, que encuentran la hipótesis de la tributación de la ganancia criminal totalmente forzada y sin asidero jurídico, puesto que contraviene instituciones fundamentales de la misma materia impositiva que se han sido creadas a través de los años para apoyar la imposición tributaria.

Jorge Bravo Cucci destaca:

Para que el patrimonio de una persona se incremente tiene que haber un título jurídico y no una mera posesión de bienes. En efecto, sostener que a través de un acto ilícito un sujeto puede incrementar su patrimonio, significa reconocer que el delito es un acto lícito y permitido por el ordenamiento jurídico, y que las normas tributarias prevén que el producto de un ilícito es una riqueza que fluye al patrimonio del delincuente, lo que es un evidente contrasentido. Quien delinque no es titular del producto de su ilegal actuar, razón por la cual no podría sostenerse que aumentó su patrimonio, y que por ende muestra una capacidad contributiva susceptible de tributación.²²²

Se desprende del texto citado, que los bienes que se originan en actividades ilícitas no incrementan el patrimonio del contribuyente, porque estos no tienen derecho de dominio sobre los mismos, por lo que como hemos reiterado en varias ocasiones no nace la obligación tributaria ni hay deber de tributar ni por determinación directa ni por incremento patrimonial no justificado.

Podemos concluir, que para efectos impositivos no debe evidenciarse solo una apropiación material sino que la riqueza verdaderamente debe formar parte del patrimonio del contribuyente para que sea titular de una capacidad contributiva gravable.

4.2.7. Autonomía del Derecho Tributario - Unidad del Ordenamiento

Como se expuso oportunamente en el capítulo número tres de la presente tesina uno de los argumentos que presentan los seguidores de la teoría a favor de la imposición de los rendimientos o fondos provenientes de actividades criminales constituye la autonomía del derecho tributario. Se manifiesta que a la Administración Fiscal únicamente le interesa la renta no el origen de la ganancia y dentro de sus facultades, no se incluye la potestad de

²²² BRAVO CUCCI, J.: *Incremento Patrimonial no Justificado y los Fondos de Origen Ilícito, ¿Presunción o Ficción?*, Perú, 2007, Disponible en: <http://www.idtl.com.br/artigos/182.pdf>, Consultado: 30 de septiembre del 2009, p. 02.

calificar a las actividades como lícitas o criminales; por lo que mientras haya riqueza hay deber de contribuir.

Al respecto la teoría a favor de la Imposibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas producidas por delitos, sostiene que si bien debemos considerar la autonomía del derecho tributario en todas sus facetas la didáctica, la estructural, la dogmática, la teológica en base a la cual el derecho tributario tiene sus propias instituciones, fines, estructuras y mecanismos de estudio; no podemos dejar de lado, que el ordenamiento jurídico del Estado es uno solo y que debe trabajar coherentemente como una unidad sin contrariar los principios e instituciones universales del Derecho. En este sentido, una rama del derecho no puede contravenir las disposiciones de otra rama del derecho, el derecho fiscal no puede considerar como lícita una actividad y sus rendimientos cuando otra rama del ordenamiento como es el derecho penal los considera como prohibidos e ilegales.

Cabe señalar, que incluso encontramos juristas que opinan que la institución de la Autonomía de Derecho Tributario no existe de una forma absolutamente independiente como Becker citado por Giuliani Fonrouge cuyo pensamiento transcribimos a continuación:

Adolfo Augusto Becker, quien sostiene que el vocablo “autonomía” es ajeno al mundo jurídico, porque aparte de prestarse a las más dispares interpretaciones, ni siquiera pueda hablarse de separación entre derecho público y derecho privado, ya que no pueden existir normas independientes de la totalidad del sistema jurídico; de manera que la expresión “autonomía” solo puede ser entendida con fines didácticos con respecto a cualquiera de las disciplinas del derecho.²²³

La autonomía para este tipo de autores es una institución dogmática del derecho tributario, que si bien nos permite entender y conocer con profundidad esta rama del derecho, no implica una total separación de cualquier otra área jurídica, sino que por el contrario, requiere de un trabajo conjunto de acuerdo a las características propias de cada materia legal.

García Belsunce desarrolla el fenómeno de la autonomía del derecho tributario de manera similar, toma en consideración la metáfora del jurista italiano D'Amelio y expresa que el ordenamiento jurídico del Estado es como un árbol, donde cada rama del árbol constituye un área del derecho y que a pesar de que cada rama descrita tenga su propia

²²³ GIULIANI FONROUGE, C.: *Derecho Financiero*, la Ley, 9^{na} ed., Tomo I, Argentina, 2004, p. 27.

individualidad y se encuentren dispersas y separadas; las mismas viven una vida común, nacen de la misma raíz y se alimentan de la misma sabia, manteniendo una misma personalidad unificada. Por lo que resulta imposible que por la autonomía de una rama del derecho se pueda excluir o ignorar a otras ramas del derecho, existiendo claro está un vínculo natural entre ellas que deriva en el origen del ordenamiento jurídico.²²⁴

El profesor añade, que en muchas de las ocasiones para la construcción del derecho tributario se toma en consideración instituciones del derecho privado, como los negocios jurídicos, lo mismo ocurre con otras ramas del derecho. Por esto deben considerarse cada una de las instituciones y regulaciones del derecho privado y de cualquier materia involucrada como podría ser el derecho penal.²²⁵ De esta manera, si el hecho imponible considera negocios jurídicos y actividades productoras de renta, deben tomarse en consideración las disposiciones legales del derecho civil y del derecho penal, ya que no se pueden admitir contradicciones internas.

La autonomía del derecho tributario no incluye únicamente la articulación del ordenamiento jurídico con cada una de las instituciones de la diferentes ramas del derecho que encontramos en la actualidad, sino que va más allá de estas limitaciones y atiende un sentido de respeto hacia las demás ramas del derecho cuando estas han designado figuras jurídicas específicas para tratar diferentes situaciones de hecho o de derecho. Es así, que el derecho tributario debe mantenerse al margen de la ganancia que produce cualquier actividad criminal porque el derecho penal ha desarrollado verdaderos instrumentos para tratar estas situaciones, como el comiso y la confiscación.²²⁶

A continuación describiremos a breves rasgos algunas figuras y principios de diferentes áreas del derecho, como la civil y la penal que deben considerarse al momento de la imposición, para evitar la incoherencia del ordenamiento jurídico y reafirmar la autonomía del derecho tributario, por su perfecta articulación con el sistema legal de un Estado. Como veremos el respeto a la unidad del ordenamiento jurídico no puede permitir desde ninguna

²²⁴ Cfr. GARCÍA BELSUNCE, H. A.: “La Autonomía del Derecho Tributario”, Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales...*cit. págs. 92 y 93.

²²⁵ Cfr. *Ibíd*em, p. 95.

²²⁶ Cfr. CALLER FERREYROS, M. E.: *Tribunal Constitucional, Tributación sobre fondos provenientes de Actos Ilícitos*, Estudio Echeopar Abogados, España, 2008, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/Caller_21-08-2008.pdf, Consultado: 04 de noviembre del 2009, p. 10.

perspectiva la tributación de los rendimientos provenientes de actividades tipificadas como delitos dentro de nuestra legislación.

4.2.7.1. *Aspecto civil*

Dentro del ámbito civil como previamente hemos expuesto detalladamente se deben considerar los fundamentos legales de los negocios jurídicos, la institución de la nulidad y sus efectos, los títulos y modos que consolidan el derecho de dominio que constituye el factor de atribución del impuesto a la renta dentro de la materia fiscal. Estos factores determinarían directamente el nacimiento de la obligación fiscal como oportunamente se indico dentro del presente trabajo investigativo

En el mismo sentido debemos considerar la premisa y principio universal de derecho civil que se limita a la afirmación “nadie puede beneficiarse de su propio dolo” que se encuentra recogida en el artículo 1474 del Código Civil. Con esto, el derecho tributario no debería permitir que nadie se beneficie de la imposición para otorgar una apariencia de licitud a una actividad criminal. El delincuente que tribute los rendimientos producidos por actividades como el narcotráfico, el robo, la trata de personas, o cualquier actividad o conducta debidamente tipificada como delito, a nuestro criterio se beneficiaría de su propio dolo en la medida, en la que se legitima su actividad con la participación del Estado y le otorga una apariencia de legalidad, cuando se debería someter a estas ganancias a instituciones penales que tratan a la ganancia ilícita como lo que es, el producto de un crimen.

Por otro lado, un contribuyente para determinar el impuesto causado debería considerar los ingresos provenientes de la actividad ilícita así como los gastos imputables al giro del negocio, de tal manera que debería deducir todos los gastos en los que se incurre para llevar a cabo la actividad criminal. En este supuesto, nuevamente el delincuente se estaría beneficiando de su propio dolo no solo por la legitimación de la actividad sino porque deduce como gasto todo aquello que gasta para generar el ingreso producto del delito. Podría dentro de este supuesto deducirse el pago de trabajadores vinculados al delito como sicarios, vendedores de droga, ladrones, etc.

Esta constituye otra de las razones por las que nos parece inconcebible la tributación de las ganancias ilícitas sin considerar todavía con mayor detenimiento las instituciones penales que deberían respetarse y tomarse en consideración por el derecho tributario.

4.2.7.2. *Aspecto penal*

El principal punto que debe ser considerado por el derecho tributario en referencia al derecho penal, es la materia a la que se dedica cada una de estas ramas del derecho. Al derecho penal le compete específicamente establecer sanciones para actos ilícitos, mientras que al derecho tributario gravar la riqueza bien habida de los contribuyentes, que responde a actividades lícitas. En este sentido, se han pronunciado numerosos conocedores de la materia fiscal como Bravo Cucci quien destaca que el tributo nunca puede constituir una sanción por un acto ilícito.²²⁷ El citado autor realiza un importante análisis sobre la cobertura del derecho tributario y la vinculación del derecho penal a los actos ilícitos que me permito transcribir a continuación para efectos de dejar en claro cuál es el papel que debe desempeñar cada rama del derecho descrita en líneas anteriores.

La reacción institucional del Estado contra los individuos que cometen delitos, debe manifestarse a través de las normas jurídicas que componen aquel segmento del ordenamiento jurídico al que se conoce como Derecho Penal, sometiéndose la potestad punitiva del Estado a los principios jurídicos específicos que la regulan. Las normas tributarias, esto es, los tributos, tienen como función prevenir la ocurrencia de hechos lícitos, con relevancia económica, y regular el efecto jurídico que se desencadenará ante ella en el plano fáctico: el hecho imponible y a obligación tributaria. *La norma tributaria no tiene como propósito establecer sanciones penales, sino disponer prestaciones pecuniarias a los particulares con el objeto de cumplir los fines del Estado. Si lo que se pretende es sancionar de forma más severa al delincuente, imponiéndole penalidades económicas adicionales, debería evaluarse tal posibilidad desde la perspectiva del Derecho Penal y no utilizando a las normas tributarias, como camuflaje de normas jurídicas que tienen finalidades distintas. [el énfasis me corresponde]*²²⁸

El criterio de Bravo Cucci se traduce en que el derecho penal tiene la obligación de encargarse de todas aquellas conductas prohibidas por el ordenamiento jurídico del estado y tipificadas como delitos, dentro de esta rama del derecho deben desarrollarse de manera acertada, las sanciones, penas y las herramientas para el tratamiento efectivo de los

²²⁷Cfr. BRAVO CUCCI, J.: *Los actos ilícitos y el concepto de renta*, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, 2004, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf, Consultado: 30 de septiembre del 2009.

²²⁸ BRAVO CUCCI, J.: *Incremento Patrimonial no Justificado y los Fondos de Origen Ilícito, ¿Presunción o Ficción?*, Perú, 2007, Disponible en: <http://www.idtl.com.br/artigos/182.pdf>, Consultado: 30 de septiembre del 2009.

rendimientos económicos que se puedan producir de estas fuentes (comiso y confiscación). Y únicamente el derecho penal es el llamado a sancionar a los actos ilícitos, excluyendo de por sí a otras ramas del derecho como es el derecho tributario.

Podemos concluir entonces que el derecho tributario debe respetar y procurar cooperar con el derecho penal sancionador, permitiendo que el tratamiento de la ganancia ilícita se desarrolle conforme a las normas rectoras de este último, en consideración de que el comiso y la confiscación son herramientas especialmente designadas para el efecto por el legislador. Dentro del último capítulo de la presente tesina donde desarrollaremos la posible solución a la problemática planteada, estudiaremos con mayor profundidad las figuras del comiso y de la confiscación como instrumentos adecuados para el tratamiento de la ganancia ilícita.

Si ya existe una sanción o tratamiento a la riqueza proveniente de actividades criminales, no le corresponde al derecho tributario establecer una nueva sanción por evasión tributaria de estos valores. Basta una sola acción del Estado que se encargue de esta cuestión porque caso contrario, como veremos a continuación en los siguientes apartados nos enfrentaremos a una doble sanción para un mismo hecho.

4.2.7.3. *Efectos de la Separación*

A partir del respeto a la separación y respeto del derecho tributario a las instituciones de otras ramas del derecho encontramos directamente vinculadas tres consecuencias: en primer lugar que “un acto ilícito propio de un delito que atenta contra el patrimonio del Estado, no fundamenta un hecho imponible. Si no hay hecho imponible, no hay renta, ni tampoco obligado tributario”²²⁹; en segundo lugar, que el tratamiento de las ganancias ilícitas siempre le compete al derecho penal en las figuras del comiso y de la confiscación; y finalmente, una vez que se ha efectuado la acción comisorias la situación retorna al “estado económico anterior a la infracción criminal, restableciéndose así cumplidamente el orden socioeconómico anterior a la infracción mediante la reintegración a la sociedad de los

²²⁹ VIDAL LA ROSA SÁNCHEZ, M. D.: Incidencias Jurisdiccionales en Torno a la Aplicación del Artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta en Fondos de Procedencia Ilícita, Perú, Disponible en: http://www.teleley.com/articulos/art_170708-2md.pdf. Consultado: 28 de septiembre del 2009, p. 1.

beneficios delictivos.²³⁰ Con esto, todo regresa al estado anterior, el dinero mal habido se reintegra a la sociedad y cada rama del derecho tributario se dedica a lo que fue creada, el derecho tributario a la imposición de rendimientos originados en actividades lícitas y el derecho penal al tratamiento de la ganancia criminal, como sanción o pena accesoria a la pena principal del delito.

4.2.8. Derecho a no Autoincriminarse

Otro de los argumentos que sustentan de manera sólida nuestra posición que apoya la teoría de la Imposibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas constituye el Derecho a no Autoincriminarse que ampara a los ciudadanos. Nadie está obligado a declararse culpable, como tampoco debe declarar aquellas actividades o sus rendimientos que lo incriminan y vinculan con los delitos, por lo que la imposición de las ganancias ilícitas vulnera automáticamente este principio constitucional universal.

El principio destacado se encuentra recogido en el artículo 7 literal c) de la carta política, norma que menciona: “Nadie podrá ser forzado a declarar en contra de sí mismo, sobre asuntos que puedan ocasionar su responsabilidad penal”. En este sentido, nadie tiene obligación de declarar situaciones de hecho o de derecho que resulten en su responsabilidad penal por declararse culpable.

Varios tratadistas en la materia como Ruiz de Erenchun Arteche y Bacigalupo, se han inclinado por apoyar esta posición afirmando que no puede existir delito fiscal por la falta de declaración de rentas ilícitas ya sea dentro de los procesos determinación directos del impuesto a la renta o dentro de procesos presuntivos como el de incremento patrimonial no justificado porque esta declaración involucraría la violación del principio universal de derecho de *Nemo Tenetur Seipsum Accusare* (no declarar contra sí mismo).²³¹ Si no existe el delito fiscal por la ausencia de declaración del impuesto a la renta, no existe tampoco obligación del pago del tributo.

²³⁰ TRILLO NAVARRO, J. F.: Delitos Económicos, la Respuesta Penal a los Rendimientos de la Delincuencia Económica, Dykinson, España, 2008, p. 26.

²³¹ Cfr. RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: *Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal*, Núm. 265, Septiembre 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/195048>, Consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 10

Bacigalupo expresamente manifiesta:

[...] la imposibilidad de comisión de delito fiscal cuando el agente ha obtenido sus ingresos, directa o indirectamente, de actividades ilícitas por estimar que en estos casos no existe deber de declarar a la Hacienda Pública las rentas y patrimonios obtenidos dado dicha declaración podría desvelar la naturaleza ilícita de las acciones realizadas en cuyo caso el derecho fundamental a no declararse culpable constituye una causa de justificación que exime a estos sujetos de sus obligaciones fiscales.²³²

Se comprende con basta claridad que la tributación sobre los rendimientos provenientes de actividades delictivas traería consigo automáticamente la vinculación de la persona o “supuesto contribuyente” con la actividad criminal, declarando aquello que le garantizará una condena penal.

Esto se ha evidenciado en países como España donde variados expositores han destacado que los proceso determinativos por incremento patrimonio no justificado han servido de prueba indiciaria en procedimientos penales y fiscales por defraudación. Es así el caso de Rafael Barrio, quien es un inspector de Hacienda de Madrid, que apoya el criterio en el cual el resultado del proceso de determinación presuntivo por Incremento Patrimonial no Justificado puede ser utilizado plenamente como prueba indiciaria en un subsiguiente proceso de defraudación fiscal y dualmente dentro de un proceso penal por la actividad criminal descubierta o de la que se presume su existencia. Agrega, que los indicios si cumplen con ciertos requisitos y consideraciones son prueba suficiente para obtener una sentencia condenatoria por este tipo de ilícitos. El inspector añade que la prueba documental obtenida dentro de estos procesos fundamenta los delitos, que no se encuentran basados en simples presunciones o conjeturas sino que hay pruebas contundentes de la existencia de la riqueza y la vinculación de la misma con una actividad prohibida por el ordenamiento jurídico del Estado.²³³

Con esto resulta fácil llegar a la conclusión en la que no hay deber de declarar aquello que puede resultar en un proceso penal perjudicando al ciudadano.

²³² BACIGALUPO, S. S.: “Argumentos Doctrinales”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 05.

²³³ Cfr. BARRIO, R. E.: *El incremento patrimonial no justificado como prueba indiciaria*, Revista Economistes No. 327.2, España, Segunda Quincena Abril del 2009, Disponible en: http://multimedia2.coev.com/Economistes/n373/n373_art9.pdf, Consultado: 12 de noviembre del 2009, p. 02.

4.2.9. Violación del Principio Non Bis in Idem.

Finalmente, el último e igualmente importante argumento que encontramos a favor de la posición sustentada a favor de la teoría de la Imposibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas constituye la vulneración al Principio Non Bis in Idem que trae consigo la imposición sobre la ganancia producida por actividades criminales.

Este principio universal de derecho, se limita a aplicar a un hecho una sola pena. Este principio se encuentra recogido dentro de la Constitución de la República del Ecuador en el artículo 76 num. 5), que describe que a un hecho debe aplicársele una sola sanción.

De conformidad a los argumentos de la teoría a favor de la FTGI, el no cumplir con la declaración del impuesto a la renta trae consigo dos consecuencias inmediatas el juzgamiento del delito fiscal de defraudación al Estado por el incumplimiento del deber de tributar del contribuyente y al mismo tiempo, el proceso penal por el delito que produce esos rendimientos. Como podemos identificar son dos procesos distintos sobre el mismo hecho, en los que se aplican dos sanciones distintas, vulnerando este principio universal del ordenamiento jurídico.

Dentro de este punto resulta nuevamente importante citar a versados como Bravo Cucci quien postula dentro de su trabajo doctrinario la tesis de la incompatibilidad entre las medidas represivas – sancionadoras y penales- y las tributarias.- De acuerdo a esta tesis, conforme al principio non bis idem, la sanción penal por la actividad criminal, excluirían de plano la posibilidad del nacimiento de la obligación tributaria. El autor considera esta exclusión porque para él es inconcebible que sobre un acto ilícito recaiga un tributo, sino que debe involucrarse una sanción y el impuesto a la renta incorporado en las normas tributarias de la nación nunca pueden responder o ser una sanción a un acto ilícito.²³⁴ Del criterio plasmado se evidencia que el derecho tributario tiene sus propios fines vinculados a la facultad de recaudar mientras que el derecho penal tiene sus fines relacionados con el Ius Puniendi del Estado, o el poder sancionador y lo que busca proteger el principio Non Bis in Idem es el ejercicio adecuado y no reiterado de esta potestad sancionadora por medio del respeto de cada una de las ramas del derecho y de sus objetivos fundamentales.

²³⁴ Cfr. BRAVO CUCCI, J.: *Los actos ilícitos y el concepto de renta*, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, 2004, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf, Consultado: 30 de septiembre del 2009.

En términos claros, el principio busca “impedir castigar doblemente cuando existe la identidad de sujeto, hecho y fundamento (no se puede imponer doble sanción penal por un mismo hecho delictivo a un mismo sujeto).”²³⁵ Y como hemos visto a lo largo del capítulo número tres la tributación de las ganancias ilícita se fundamenta primordialmente en que no se le debe privilegiar al delincuente con un trato diferenciado y que debe tributar la riqueza proveniente de la actividad tipificada como delito en consideración a los fines extrafiscales de los impuestos que pueden abarcar fines distintos a la recaudación, por lo que se desprende que el bien jurídico protegido es sancionar a la actividad ilícita tanto en el delito fiscal como el delito penal, existiendo identidad objetiva y subjetiva en la aplicación de las sanciones varias al mismo hecho. Cabe resaltar que la duplicidad de sanciones o penas, pueden provenir de distintas ramas del derecho y de igual manera se encuentran proscritas por el ordenamiento jurídico cuando encontramos identidad de hecho, de sujeto y de fundamento, en este sentido se han pronunciado Bacigalupo²³⁶ y Ruiz de Erenchun Arteché²³⁷.

Además, citando a Bacigalupo resulta acertado afirmar:

[...] que en el concurso de normas el hecho es único, en su doble vertiente natural (de la realidad) y jurídica (de la valoración), pues se entiende que el hecho lesiona del mismo modo el bien jurídico que es tutelado por las normas concurrentes, por lo que el contenido de injusto y de reproche queda totalmente cubierto con la aplicación de sólo una de dichas normas penales, haciendo innecesaria la aplicación de las demás.²³⁸

Con esto queda absolutamente claro, que la aplicación de la sanción penal basta y sobra; y que por lo tanto, no es necesario recurrir a las instituciones del delito fiscal para

²³⁵ LUGO VILLAFANA, W.: Las ganancias obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a tributación: su incumplimiento configura delito de defraudación tributaria?, Perú, Disponible en: http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fboletinderecho.upsjb.edu.pe%2Farticulos%2Fdelitos_Tributarios.doc&rct=j&q=Las+ganancias+obtenidas+por+medio+de+la+comisi%C3%B3n+de+delitos+pueden+estar+sujetas+a+tributaci%C3%B3n%3A+s+u+incumplimiento+configura+delito+de+defraudaci%C3%B3n+tributaria%3F&ei=7wcKS_fsDs-vtgepyi-Cg&usg=AFQjCNGZPIENbI_RAAT10wSbuWpHHHexOoQ&sig2=uBO_3d6j0ss5qvr0fUNzmA., Consultado: 12 de Noviembre del 2009, p. 6.

²³⁶ BACIGALUPO, S. S.: “Argumentos Doctrinales”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 4.

²³⁷ Cfr. RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: *Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal*, Núm. 265, Septiembre 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/195048>, Consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 9.

²³⁸ Cfr. BACIGALUPO, S. S.: “Argumentos Doctrinales”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 3.

afectar doblemente al contribuyente delincuente. Es necesario recordar que por lo general, las sanciones que contiene el derecho penal, incluyen a los instrumentos del comiso y la confiscación que se encargan de la problemática de la riqueza, y que involucran la absorción de la totalidad del desvalor²³⁹ y por ende, constituyen una pena suficiente para la conducta prohibida.

4.3. Jurisprudencia y Derecho Comparado

La jurisprudencia comparada ha demostrado divergentes tendencias actuales sobre la imposición de las ganancias ilícitas, dentro de este apartado incluiremos referencias legales y jurisprudenciales de algunos países del mundo, que nos demuestran que la tendencia mayoritaria es evitar la tributación de las ganancias ilícitas, con exclusión de algunos países como los Estados Unidos de América cuya constitución destaca que el impuesto a la renta se aplica sobre cualquier riqueza sin importar la ilicitud de la actividad productiva de renta ni el factor de atribución del “Income Tax”, más adelante señalaremos con mayor detenimiento como funciona y como se reglamentan tributariamente esta situación en estos países.

Tenemos países como *Italia* dentro del ámbito europeo, donde la normativa ha sufrido una importante evolución debido a las leyes antimafia. La ley 537/1993 del 24 de Diciembre, se ha encargado de establecer una línea en cuanto a la tributación de las ganancias ilícitas, que la jurisprudencia de este país había dejado totalmente ambigua e inconclusa. El artículo 14.4 de este cuerpo legal dispone expresamente que los ingresos derivados de actividades ilícitas son gravables siempre y cuando se cumplan a cabalidad con dos requisitos fundamentales:

- a) Que estas riquezas sean consideradas dentro de los ingresos gravados (hecho imponible) en la norma impositiva explícitamente, dentro del alguna de las categorías de renta que señala la ley fiscal italiana

²³⁹ Cfr. *Ibidem*. p. 5.

- b) Que las ganancias descritas no hayan sido objeto previamente de comiso o confiscación en la rama penal.²⁴⁰

La ley italiana busca someter a imposición aquellas ganancias que no hayan sido retiradas del delincuente en un proceso penal, lo que a nuestro parecer resulta perfectamente viable y constituye la solución que oportunamente plantearíamos en el último capítulo del presente trabajo. Si una ganancia no ha sido retirada por medio de los instrumentos penales del comiso y de la confiscación es debido a que no se considera ilícita, por lo que procede su tributación por incremento patrimonial no justificado. Para que este procedimiento sea viable se requiere que el derecho tributario italiano prevea en su contenido el proceso de determinación presuntiva por incremento patrimonial no justificado donde se incluyen en la base imponible ganancias de origen desconocido pero no ilícito o criminal.

Estos preceptos han sido recogidos en distinta jurisprudencia Italiana como la sentencia del Tribunal de Nápoles de 12 de Marzo de 1997, que destaca que el gravamen fiscal únicamente es aplicable, cuando sobre la riqueza no se haya dispuesto la confiscación.²⁴¹

España constituye otro país que vale la pena considerar, en virtud de que la Ley General Tributaria de este país incluye una peculiar normativa que podría de alguna manera viabilizar la imposición de las ganancias provenientes de actividades proscritas por el ordenamiento jurídico y que la jurisprudencia de los últimos años se ha encargado de limitar a nuestro favor sustentando la teoría de la ITGI. El artículo 28 del cuerpo legal citado determina que el tributo se exigirá prescindiendo de la forma o denominación que cualquier persona o contribuyente le otorgue al hecho imponible y operará independientemente de cualquier vicio que pueda afectar la validez de la hipótesis impositiva. Al parecer a primera vista, la norma presenta la voluntad jurídica de someter a imposición cualquier tipo de ganancia sin diferenciar entre el origen ilícito o lícito.

²⁴⁰ Cfr. BACIGALUPO, S. S.: “Planteamiento del Problema”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 3.

²⁴¹ Cfr. HERRERA MOLINA, P. M.: *Fiscalidad de los Actos Ilícitos*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2003, p. 61.

A partir de esta norma tributaria la jurisprudencia española ha sido variada iniciando en el año 1994 con el caso Nécora y posteriormente con el caso Roldán en el año 1999 ambos procesos con criterios a favor de la tributación de las ganancias ilícitas. Dentro del caso Nécora, la sentencia de la Audiencia Nacional del 27 de septiembre de 1994 mantuvo el criterio de que “el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete”, de tal manera que el ciudadano que haya obtenido riqueza de actividades ilícitas – criminales, no tenga el privilegio de poder ocultar esta riqueza a la Administración Tributaria sin verse en la situación de enfrentar una sanción por este ocultamiento; cuando al contribuyente honesto se le sanciona con delito fiscal por el mismo comportamiento. El Tribunal en esta época considero que al delincuente se le debe aplicar la pena por delito fiscal para no vulnerar el principio de igualdad en materia impositiva.²⁴²

Posteriormente en el caso Roldán, en la sentencia del 21 de diciembre de 1999, el descrito tribunal mantuvo una posición similar, inclinándose por la tributación de la ganancia ilícita. Dentro de este fallo, se ha dejado plasmado el criterio de que la legislación española permite abiertamente el concurso de delitos, cuando existe identidad en el hecho y el sujeto, y cuando este hecho vulnera más de un bien jurídico protegido y existen distintos preceptos jurídicos que los tutelan. Se puede aplicar de conformidad, al criterio del tribunal dos delitos al mismo hecho; el delito fiscal porque al derecho tributario le interesa la recaudación y el delito penal en razón de que al derecho penal le incumbe sancionar la conducta delictiva y retirar del flujo monetario la ganancia proveniente de la actividad. Dentro de este caso se decide imputar al acusado de delito de malversación, cohecho y estafa y de defraudación fiscal simultáneamente.²⁴³

Cabe señalar que en los siguientes años la jurisprudencia española se modificó dramáticamente inclinándose a la tributación de ganancias injustificadas pero no ilícitas. En este sentido cabe destacar los casos Urralburu del 28 de marzo del 2001 y de la subsiguiente sentencia casacional del 15 de Octubre del 2005.

²⁴² Cfr. BACIGALUPO, S. S.: “Argumentos Doctrinales”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 2.

²⁴³ Cfr. *Ibidem*, p. 3.

La sentencia del caso Urralburu, ha dejado sentado un nuevo criterio de consideración al momento de enfrentar la posibilidad de la tributación de las ganancias ilícitas, en principio, ratifica la posición del caso Roldán donde es perfectamente posible sancionar el delito penal como la defraudación en razón de la existencia de actividades delictivas plurales. Sin embargo, posteriormente fija requisitos o supuestos en los cuales no es posible concurrir ambos delitos penal fiscal y penal fuente. El fallo expresamente señala:

En consecuencia ha de estimarse que si bien debe mantenerse que la presunta ilicitud de la procedencia de los bienes no exime del delito fiscal, y que no existe incompatibilidad entre la condena por una serie de delitos que generan beneficios económicos y las condenas por delitos fiscales deducidas de incrementos patrimoniales derivados de una pluralidad de fuentes, incluidos beneficios indirectos de los referidos actos delictivos; *no sucede lo mismo cuando los incrementos patrimoniales que general el delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena (con la consiguiente pérdida de los beneficios derivados del mismo por comiso o indemnización)* dado que en estos concretos supuestos *la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume el delito fiscal* derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva. [la cursiva me pertenece]²⁴⁴

El tribunal agrega en relación a lo recientemente expuesto, que el delito fuente absorbe el delito fiscal cuando concurren los tres requisitos siguientes:

- a) Que aquellos ingresos que generan el delito fiscal por ausencia de declaración procedan de modo directo e inmediato del delito fuente anterior.
- b) Que el delito fuente sea objeto de condena
- c) Que la sentencia del delito principal, incluya en la condena el comiso o confiscación de la riqueza proveniente del delito.²⁴⁵

La nueva jurisprudencia española que me he permitido recoger, expone una nueva posición del Estado español frente a la tributación de las ganancias ilícitas. Considero que el precepto jurisprudencial no busca establecer como premisa la viabilidad de la tributación de

²⁴⁴ LUGO VILLAFANA, W.: Las ganancias obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a tributación: su incumplimiento configura delito de defraudación tributaria?, Perú, Disponible en: [²⁴⁵ Cfr. Ibídem, p. 7.](http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fboletinderecho.upsjb.edu.pe%2Farticulos%2FDelitos_Tributarios.doc&rct=j&q=Las+ganancias+obtenidas+por+medio+de+la+comisi%C3%B3n+de+delitos+pueden+estar+sujetas+a+tributaci%C3%B3n%3A+s+u+incumplimiento+configura+delito+de+defraudaci%C3%B3n+tributaria%3F&ei=7wcKS_fsDs-vtgepyi-Cg&usq=AFQjCNGZPIENbI_RAAT10wSbuWpHHexOoQ&sig2=uBO_3d6j0ss5qvr0fUNzmA., Consultado: 12 de Noviembre del 2009, p. 08.</p></div><div data-bbox=)

las ganancias ilícitas, porque como pudimos ver cuando penalmente se sanciona el delito fuente que produce la riqueza, el comiso se encarga del producto de la actividad ilícita y elimina cualquier tipo de capacidad económica que pueda tener el delincuente; por lo que se absorbe o elimina el delito fiscal. Consecuentemente no hay obligación fiscal cuando hay delito fuente, y lo que llegaría a tributar bajo los requisitos de la sentencia son las ganancias injustificadas de patrimonio nunca las ganancias ilícitas que responden a los instrumentos del comiso y de la confiscación dentro de los procesos penales.

La misma posición jurisprudencial se ha venido posicionando en el transcurso de los años como lo demuestra la sentencia del Tribunal Supremo 1113/2005, dictada con fecha 15 de Octubre del 2005, que recoge con detalle las disposiciones del caso Urralburu y los supuestos en los que tiene lugar la absorción del delito fiscal por el juzgamiento del delito fuente y la aplicación del comiso de la riqueza criminal.²⁴⁶

En conclusión, la nueva jurisprudencia de la República Española busca dejar plasmado el criterio de que a la ganancia ilícita le corresponde recibir un tratamiento penal con sus instituciones y normas, mientras que a la ganancia injustificada, que no puede ser considerada como ilícita (ya sea porque el delito fuente fue absuelto, o porque se dejó esta ganancia fuera del comiso o de la confiscación en razón de que no se encontró vinculación de la misma con la actividad criminal.), se le debe aplicar un tratamiento fiscal que se traduce en el cobro del impuesto a la renta por medio del proceso de determinación presuntiva por incremento patrimonial no justificado.

Por su parte los distintos Tribunales de la *Comunidad Económica Europea* en reiterada jurisprudencia comunitaria han considerado que la importación ilegal de estupefacientes no puede gravarse ni con derechos de aduana, ni con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en razón de que los principios de la unión aduanera y los fines de la comunidad dentro de los diferentes tratados internacionales que los regulan, impiden el nacimiento de la obligación tributaria en relación a productos que no puedan entrar en el comercio intercomunitario, ni integrarse bajo alguna modalidad dentro el circuito económico de la Comunidad. Este criterio verdaderamente consolidado y respetado en el derecho comunitario se encuentra recogido en variadas sentencias como aquellas de los

²⁴⁶ Cfr. CALLER FERREYROS, M. E.: *Tribunal Constitucional, Tributación sobre fondos provenientes de Actos Ilícitos*, Estudio Echeopar Abogados, España, 2008, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/Caller_21-08-2008.pdf, Consultado: 04 de noviembre del 2009, págs. 14 - 17.

casos Horvath del 5 de febrero de 1981 (Asunto 50/80), Wolf del 26 de Octubre de 1982 (Asunto 221/81), Einberger I del 26 de Octubre de 1982 (Asunto 240/81), Moll del 05 de Julio de 1988 (Asunto 269/86) y Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat del 05 de julio del 1988 (Asunto 289/86)²⁴⁷. Al parecer la Comunidad Económica Europea busca mantener una unidad dentro de su ordenamiento jurídico comunitario sin que las actividades ilícitas puedan afectar negativamente otras ramas del derecho como la Fiscalidad comunitaria. No se puede concebir dentro del sistema, el impuesto sobre delitos o sus rendimientos cuando la actividad se encuentra proscrita y contradice el fundamento de la comunidad.

En la otra mano, tenemos a países europeos como **Alemania** quienes en su normativa tributaria se han encargado de dejar plasmado la imposición de todo tipo de rendimientos sin importar nada más allá que el efecto económico que mantienen los ciudadanos después de la actividad. La Abgabenordnung (cuerpo legal fiscal alemán) establece en sus párrafos 40 y 41 que a efectos impositivos, resulta completamente irrelevante si la conducta o actividad que origina el hecho imponible es contrario a la ley o a un mandato legal, si atenta contra el orden público y las buenas costumbres, si el negocio jurídico queda sin efectos por nulidad o cualquier vicio de validez, incluso si es un negocio únicamente aparente, lo que al Fisco le preocupa es el resultado económico que las partes mantienen en su poder. Para este tipo de legislación corresponde aplicar la sanción por delito fiscal conjuntamente con la pena por el delito penal.²⁴⁸

La misma postura guarda expresamente el ordenamiento jurídico de los **Estados Unidos de Norteamérica**, cuyas disposiciones tributarias expresamente señalan la imposición de todo tipo de rendimientos que perciban los ciudadanos, con independencia de la fuente. A continuación realizaré un breve análisis de la legislación y pensamiento americanos sobre la el tema de estudio en este trabajo.

El especialista Sharp, comenta que la Constitución de los Estados Unidos contiene normas regulatorias del impuesto a la renta (Income Tax), donde se encuentran inmersos

²⁴⁷ Cfr. HERRERA MOLINA, P. M.: *Fiscalidad de los Actos Ilícitos*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2003, p. 16.

²⁴⁸ Cfr. BACIGALUPO, S. S.: “Planteamiento del Problema”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 4.

supuestos de sujeción y no sujeción. Dentro de la norma el Congreso permitió a través de una enmienda que se tribute rentas derivadas de cualquier fuente, sin importar el origen de los fondos. La norma expresamente manifiesta que se incluyen dentro del ingreso bruto todas las rentas provenientes de cualquier fuente derivada a menos que exista prohibición específica en la misma carta política.

La Corte Suprema de los Estados Unidos se ha pronunciado en varias ocasiones en este sentido cuando por ejemplo en el caso “James vs. United States”, el dinero proveniente de enriquecimiento ilícito y apropiación ilícita era un ingreso ilícito que se convirtió en gravable por las disposiciones de la Constitución en la materia. Con esto la legislación americana y la jurisprudencia han dejado sentado que un hecho normalmente repudiado por el ordenamiento jurídico de la nación, se convierte en gravable para efectos netamente impositivos.

Sin embargo, continuando el análisis efectuado por el citado autor, es posible advertir que el sistema fiscal americano es bastante peculiar, en la medida en la que se permite la tributación de las ganancias ilícitas, pero no la deducción de gastos imputables a dichas actividades, porque vulneran las políticas públicas del gobierno.²⁴⁹

Con lo anteriormente expuesto, se puede dilucidar que el sistema en sí mismo incluye una contradicción, a mi parecer grave, debido a que si me obligan a tributar sobre la riqueza que proviene de un delito, con la posibilidad de incriminarme; por lo menos, deberían ser consecuentes y permitirme deducir los gastos incurridos para mantener el negocio. No podemos dejar en el olvido que dentro de cualquier giro de una actividad, existen ingresos y gastos que considerar para obtener una ganancia neta, que debe ser sometida a imposición. Nadie gana sin gastar absolutamente nada en el negocio; por lo tanto, la fuente no debería ser objeto de análisis en ninguno de los dos supuestos ni en el caso de los ingresos gravados ni de los gastos deducibles.

Cabe realizar el análisis del conocido caso del mafioso Al Capone, que fue condenado por delito fiscal y nunca por el delito principal. El 17 de octubre de 1931 se le condenó a este personaje por delito fiscal en razón de presentar gastos extraordinarios que respondían

²⁴⁹Cfr. SHARP, A.: “Tax Accounting for Illegal Activities” *The National Public Accountant*, Núm. 2003, Junio 2003, Vlex, Disponible en: <http://vlex.com/vid/56588251>., Consultado: el 28 de septiembre del 2009, p. 01-04.

a una gran riqueza que no había declarado menos aún tributado. La ilicitud del dinero nunca se logró probar, por lo que la determinación de esta época corresponde a la figura del incremento patrimonial no justificado y no a la tributación de las ganancias ilícitas, como se ha pretendido establecer sin mayor sustento jurídico o fáctico. En caso de que se hubiera podido probar la responsabilidad penal de Al Capone hubiera tenido lugar el comiso y la confiscación de las ganancias criminales, nunca el delito fiscal.²⁵⁰

Países más cercanos a nuestro entorno como **Perú** mantiene posturas similares a la de los EEUU y de Alemania, destacando que el artículo 52 de la ley del Impuesto a la Renta, no prohíbe la sanción del delito fiscal conjuntamente con el delito principal. En diversas sentencias del Tribunal Constitucional Peruano, se ha pronunciado sobre el tema de la tributación de las ganancias ilícitas, inclinándose a favor de las mismas, como se expuso dentro del fallo del caso Hermosa Ríos. (Exp. 4987-2007-AA de fecha nueve de enero del 2008) Dentro de esta sentencia, a opinión del Tribunal el origen del incremento patrimonial en consideración a la licitud o ilicitud del mismo, es irrelevante para la administración tributaria, porque se cree que existe renta que de cualquier manera debe someterse a la carga impositiva para evitar la vulneración del principio constitucional de la igualdad.²⁵¹

Limitó el análisis del derecho y jurisprudencia comparada a lo anteriormente expuesto, que constituyen los países más representativos en el tema, en vista de que resultaría demasiado extenso mencionar la legislación y el desarrollo jurisprudencial de cada uno de los países con avances en el estudio de la tributación de las ganancias ilícitas.

²⁵⁰ Cfr. HERRERA MOLINA, P. M.: *Fiscalidad de los Actos Ilícitos*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2003, p. 15.

²⁵¹ Cfr. LUGO VILLAFANA, W.: *Las ganancias obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a tributación: su incumplimiento configura delito de defraudación tributaria?*, Perú, Disponible en:
http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fboletinderecho.upsjb.edu.pe%2Farticulos%2Fdelitos_Tributarios.doc&rct=j&q=Las+ganancias+obtenidas+por+medio+de+la+comisi%C3%B3n+de+delitos+pueden+estar+sujetas+a+tributaci%C3%B3n%3A+s+u+incumplimiento+configura+delito+de+defraudaci%C3%B3n+tributaria%3F&ei=7wcKS_fsDs-vtgepyi-Cg&usg=AFQjCNGZPIENbI_RAAT10wSbuWpHHexOoQ&sig2=uBO_3d6j0ss5qvr0fUNzmA.
Consultado: 12 de Noviembre del 2009, p.

4.4. Breve aproximación a la teoría de la Tributación de las Ganancias Secundarias Provenientes de Bienes o de Rendimientos de actividades ilícitas.

En la parte final del presente capítulo mencionaré muy brevemente la figura de la tributación de las ganancias secundarias, sin realizar un análisis profundo del tema debido a que este punto merecería una tesina propia de estudio por la extensión y la cantidad de temas y aspectos de importancia involucrados.

Cuando nos referimos a las Ganancias Secundarias hacemos referencia a la riqueza obtenida por un ciudadano en virtud de un segundo o tercer negocio jurídico que si bien es lícito contiene parte de la riqueza producida por el delito. Y nos abrimos la interrogante de si los rendimientos que estos negocios jurídicos generan pueden ser sometidos a imposición, sin incluir en ellos vicios similares al delito fuente o un nuevo delito como el lavado de activos.

Para alcanzar un mayor entendimiento del presente apartado, explicaremos el supuesto por medio de un par de ejemplos:

- 1) El caso del narcotraficante que con las ganancias de esta actividad decide comprar bienes inmuebles, y posteriormente, arrienda una propiedad. El dinero proveniente de este arriendo constituye ganancia secundaria del narcotraficante, originaria de un negocio jurídico lícito de arriendo de inmuebles.
- 2) El caso del abogado defensor del presunto narcotraficante, que recibe a cambio o como contraprestación a sus servicios profesionales el pago de una cantidad monetaria de parte esta persona. El contrato de prestación de servicios profesionales con el abogado constituye un segundo negocio jurídico lícito e independiente de la actividad criminal.

Como podemos identificar la actividad constituye una actividad lícita, con réditos independientes y aparentemente lícitos, por lo que a primera vista podrían someterse a la carga impositiva del impuesto a la renta. En el mismo sentido se ha destacado como otro de los argumentos a favor de la tributación de estos rendimientos, la inexistencia de una relación directa con delito, puesto que en el primer caso se generó nueva riqueza a partir de otro negocio o actividad; y en el segundo caso, deberíamos probar que el dinero proviene

del narcotráfico lo cual resulta difícil de creer porque dentro de este tipo de delitos, operan automáticamente medidas cautelares como el decomiso de toda la riqueza (sin necesidad de sentencia) y de cada uno de los bienes de los presuntos narcotraficantes, por lo que el dinero es lícito hasta que se demuestre lo contrario.

Esta línea de pensamiento ha manejado Bravo Cucci en su desarrollo doctrinario, cuando destaca 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.²⁵²

El profesor Choclán defiende la misma postura, 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 esta 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.²⁵³

Justificando aún más, la posibilidad de la tributación de las ganancias secundarias Choclán añade que la confiscación contra terceros solamente corre y tiene cabida legal cuando el tercero no adquirió los bienes o la riqueza de buena fe.²⁵⁴ Este supuesto se aplica perfectamente al caso del abogado, que recibió un pago por sus servicios profesionales, no

²⁵² Cfr. BRAVO CUCCI, J.: *Los actos ilícitos y el concepto de renta*, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, 2004, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf, Consultado: 30 de septiembre del 2009, págs. 15-16.

²⁵³Cfr. CHOCLÁN MONTANO, J. A.: *El Patrimonio Criminal: comiso y pérdida de la ganancia*, Dykinson, España, 2004, págs. 89– 90.

²⁵⁴ Cfr. *Ibidem*. P. 52.

con la intención de lavar el dinero y perjudicar a la sociedad y al fisco; sino con el objeto de solventar el giro de su negocio, por lo que no cabría el comiso y la confiscación incluso si el dinero proviniera de la conducta tipificada como delito, porque el defensor actúa de buena fe. Cabe, resaltar que las figuras del comiso y de la confiscación dentro de la legislación penal ecuatoriana serán oportunamente estudiadas dentro del quinto capítulo del presente trabajo en el que se plantea una posible solución a la problemática encontrada.

Sin realizar una verdadera y profunda reflexión sobre este supuesto y con los breves pero contundentes argumentos plasmados en los párrafos anteriores, yo me inclino hacia la posibilidad de la tributación de las ganancias secundarias por constituir negocios jurídicos lícitos e independientes del comportamiento criminal, que se incluyen normalmente en las actividades gravadas por la norma tributaria y a cuyos beneficios económicos no les alcanzan las figuras penales del comiso y la confiscación, en razón de ausencia de vinculación con el delito o por ser terceros de buena fe.

A pesar de los razonamientos expuestos, hay varios personajes del mundo tributario que apoyan la posición contraria donde 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.

CAPÍTULO V. POSIBLE SOLUCIÓN FRENTE AL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO Y LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS ILÍCITAS.

El último capítulo tiene por objeto plantear una solución a la problemática que se ha encontrado y analizado a lo largo de la tesina, que dentro de la República del Ecuador no encuentra asidero jurídico ni una vía a la cual recurrir. Como hemos visto la legislación ecuatoriana en la materia, refiriéndonos al Código Orgánico Tributario y a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno poco o nada indican cuando la Administración Fiscal se enfrenta a estas situaciones peculiares. Es por esto, que se procederá a desarrollar con el mayor detenimiento posible, el procedimiento que a mi criterio debería utilizarse y que considero requiere adoptar la normativa fiscal de nuestro país en sus contenidos.

Además, oportunamente dentro de este procedimiento se hará una pequeña reflexión sobre la figura de comiso y la confiscación dentro de la legislación ecuatoriana, tomando en

consideración el alcance y limitaciones que prevé la doctrina internacional en relación a estas penas accesorias del derecho penal. Se señalará oportunamente las razones por las cuales frente a la riqueza producida por una conducta o comportamiento tipificado como delito, corresponde aplicar el comiso dentro del proceso penal y no otra consecuencia jurídica pertinente a otra rama del derecho como el derecho fiscal.

5.1. Proceso Determinativo por IPNJ - Indicios de renta proveniente de actividad ilícita

El desarrollo inicia a partir del proceso de determinación presuntivo por Incremento Patrimonial No Justificado que inicia la Administración Tributaria de oficio. Como conocemos dentro de los procedimientos de determinación presuntivos a cargo del Fisco, el funcionario auditor, en la etapa preliminar o de inicio, hace uso de suposiciones y de información no comprobada para dar paso al mismo; por lo que, en el momento inmediatamente posterior, resulta absolutamente imprescindible que se realice un análisis de la información económica de los contribuyentes traducida en sus declaraciones patrimoniales e informaciones económicas documentadas que se presenten, de donde se obtendrá, de ser el caso, el incremento patrimonial no justificado que se traduce en renta no declarada que deberá someterse a imposición fiscal por concepto de impuesto a la renta.

Después de este análisis económico de activos y pasivos del contribuyente que resultan en la existencia o no de un Incremento Patrimonial No Justificado (IPNJ), es necesario que tenga lugar el examen de ciertos indicios que pueden de alguna manera mostrarnos la existencia de una actividad ilegal para dar paso a la rama del derecho involucrada con estos supuestos criminales.

Al hablar de indicios, resulta indispensable acudir a la doctrina penalista para comprender con mayor precisión este **concepto** jurídico y su utilización dentro de los procesos penales. El profesor Cafferata dentro de su obra “La prueba en el proceso penal”, indica que el término indicio constituye “*un hecho (o circunstancia) del cual se puede, mediante una operación lógica, inferir la existencia de otro.*”²⁵⁵ Se desprende de este criterio que, el indicio constituye un hecho conocido por medio de un razonamiento lógico permite vincularlo

²⁵⁵ CAFFERATA NORES, J. I.: *La prueba en el proceso penal*, Depalma, 3^{ra} ed., Argentina, 1998, p. 192.

con otro hecho desconocido del que se desea probar su existencia. Si bien el indicio no constituye en sí mismo la prueba del acto delictivo nos dirige directamente a este acto por medio de un razonamiento lógico. El maestro Arburola maneja un concepto muy similar elaborado a partir de la jurisprudencia española, destaca que los indicios o prueba indiciaria, son aquellos hechos conocidos que se dirigen a demostrar la certeza de otros hechos no probados todavía, y que si bien no son hechos constitutivos de delito objeto de acusación permiten a través de la lógica y de la experiencia, establecer un patrón absolutamente viable donde por inferencia se involucra la participación del acusado en la actividad delictiva.²⁵⁶ De esta relación tan evidente, es de la que nace la fuerza probatoria del indicio para iniciar investigaciones en procesos penales.

Sin embargo, para que los indicios constituyan habilitantes para iniciar la investigación criminal, dentro de un proceso penal en la conocida etapa de instrucción fiscal, se requiere tomar en consideración algunas premisas que menciona Cafferata. En primer lugar, que revele sin necesidad de acudir a otros medios la relación existente entre el hecho conocido (hecho indiciario) y el hecho cuya existencia se pretende demostrar. En segundo lugar, se requiere que el hecho indiciario no pueda ser relacionado con otro hecho que no sea el indicado respetando la “univocidad” del indicio, porque si el hecho conocido admite de alguna manera, una explicación compatible con otro hecho distinto al que se pretende probar, la relación se tornará en contingente perdiendo en gran parte su fuerza probatoria.²⁵⁷ Finalmente, después de realizar el silogismo indiciario se obtenga un resultado que demuestre el comportamiento general que las personas presentan en relación a determinados delitos (máxima de la experiencia), cuestión que torna al hecho indiciario casi en una prueba directa del delito.²⁵⁸

Por ejemplo, dentro de nuestro caso de estudio de conformidad a lo descrito por este reconocido tratadista, el *silogismo indiciario* tendría lugar de la siguiente manera:

²⁵⁶ Cfr. ARBULORA VALVERDE, A.: *La prueba indiciaria o circunstancial en materia penal*, Costa Rica, Mailxmail, publicado el 09 de Julio del 2008. Disponible en: <http://www.mailxmail.net/cursosPdf.cfm?gfnameCurso=prueba-indiciaria-circunstancial-materia-penal>, consultado: 19 de septiembre de 2010, p. 2.

²⁵⁷ Cfr. CAFFERATA NORES, J. I.: *La prueba en el proceso penal*, Depalma, 3^{ra} ed., Argentina, 1998, págs. 192 – 193.

²⁵⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 193.

- Quien se dedica a actividades ilícitas, por lo general u ordinariamente presenta operaciones o transacciones económicas inusuales o injustificadas que no guardan correspondencia con el giro normal de los negocios lícitos declarados. (premisa general)
- El “contribuyente” después del análisis de su información económica incorporada dentro del proceso determinativo, refleja operaciones o transacciones inusuales o injustificadas que no responden a la actividad a la que se dedica de conformidad al Registro Único de Contribuyentes, RUC. (premisa menor, probada)
- Luego el “contribuyente” se dedica a una actividad ilícita que merece atención de la justicia penal. (resultado, vinculación lógica de las premisas expuestas.)²⁵⁹

El Código de Procedimiento Penal (CPP) incluye en su articulado indicios y posteriormente las presunciones que estos conforman, para constituir el nexo causal del imputado con la conducta atípica. El artículo 87 del CPP expone que las presunciones en las que basan un proceso penal los jueces, deben estar fundadas en indicios varios, probados, graves, precisos y concordantes. Estos indicios en nuestro caso de estudio responden a las operaciones inusuales e injustificadas de los negocios ilícitos que fueron debidamente recogidas en el ejemplo previo, y que al cumplir con cada uno de los requerimientos de la norma penal, se tornan en presunciones que pueden llegar a fundamentar un proceso penal.

En el siguiente artículo del mismo cuerpo normativo se detalla la figura penal del nexo causal y se describe su vinculación con los indicios.

Art. 88.- Presunción del nexo causal.- Para que de los indicios se pueda presumir el nexo causal entre la infracción y sus responsables, es necesario:

- 1.- Que la existencia de la infracción se encuentre comprobada conforme a derecho;
- 2.- Que la presunción se funde en hechos reales y probados y nunca en otras presunciones; y,
- 3.- Que los indicios que sirvan de premisa a la presunción sean:
 - a) Varios;
 - b) Relacionados, tanto con el asunto materia del proceso como con los otros indicios, esto es, que sean concordantes entre sí;
 - c) Unívocos, es decir que, todos conduzcan necesariamente a una sola conclusión;
 y,

²⁵⁹ Cfr. CAFFERATA NORES, J. I.: *La prueba en el proceso penal*, Depalma, 3^{ra} ed., Argentina, 1998, p. 193. El silogismo indiciario aplicable a este caso, para constituir presunción.

d) Directos, de modo que conduzcan a establecerla lógica y naturalmente.

Nuevamente para comprender las exigencias de las normas jurídicas ecuatorianas, recurrimos a la doctrina penalista. El citado profesor Arbulora ofrece algunas definiciones de los términos utilizados por la ley, destaca que los indicios son graves cuando la circunstancia o hecho indiciario se establece con suma precisión para desencadenar la única conclusión posible, que es la vinculación del sujeto con la actividad ilícita. De la misma forma, describe que los indicios son varios, cuando existen diferentes indicios autónomos, que si bien pueden estar relacionados y deducirse uno de otro, incluyen en su propuesta un solo hecho independiente. La relación entre estos indicios independientes es lo que aporta con la fuerza probatoria de este tipo de evidencia en nuestro sistema. Los indicios precisos, se definen como unívocos. Es decir que, establezcan una sola conclusión ineludible. Finalmente, los indicios son concordantes, cuando guardan estrecha armonía entre sí, y se articulan de tal forma que no cabe duda de la relación esperada. Los indicios contrarios se destruyen entre sí eliminando cualquier tipo de evidencia.²⁶⁰

Es así que para que los indicios constituyan fundamento para el inicio de un proceso penal se requiere que estos ostenten una fuerza probatoria notoria, que desencadene de forma natural la conclusión del ilícito penal en relación con el acusado.

Con esto a nuestro parecer, si la Administración Fiscal encuentra indicios suficientes después de operar el silogismo destacado y las exigencias de la norma penal pertinente, corresponde pasar el caso a la justicia penal. Me permití tomar en consideración para la observación de los indicios el artículo 2 de la Ley para Reprimir el Lavado de Activos del Ecuador.

Art. 2.- Quienes conocieren de la comisión de las infracciones tipificadas en esta Ley informarán a las autoridades competentes con el debido sustento y suficientes antecedentes, preferentemente de carácter documental, acerca de la existencia de operaciones o transacciones económicas inusuales e injustificadas.

Por operaciones o transacciones económicas inusuales e injustificadas, se entenderán aquellas que no guarden correspondencia con los patrones regulares de las actividades económicas que normalmente realiza el sujeto por investigarse y cuyo origen no pueda justificarse. [el énfasis me pertenece]

²⁶⁰ Cfr. ARBULORA VALVERDE, A.: *La prueba indiciaria o circunstancial en materia penal*, Costa Rica, Mailxmail, publicado el 09 de Julio del 2008. Disponible en: <http://www.mailxmail.net/cursosPdf.cfm?gfnameCurso=prueba-indiciaria-circunstancial-materia-penal>, consultado: 19 de septiembre de 2010, p. 7.

De la norma transcrita es natural concluir que la identificación de estas operaciones o transacciones económicas inusuales e injustificadas, dentro de la información económica que presenta el contribuyente en los procesos determinativos, constituyen los indicios necesarios y requeridos por la ley, para dar aviso a las autoridades penales competentes y detener el procedimiento administrativo de determinación.

5.2. Procedimiento a seguir

Si dentro del proceso para identificar el IPNJ, la Administración Tributaria encuentra operaciones o transacciones económicas inusuales e injustificadas que no responden al giro normal de los negocios, el funcionario encargado debe informar de esta situación a la autoridad penal competente y suspender el procedimiento determinativo presuntivo por Incremento Patrimonial no Justificado, hasta que se solucione la causa penal.

Para que se viabilice esta posibilidad la doctrina ha comprendido que es necesario que exista dentro del ordenamiento jurídico aplicable una cláusula de remisión inversa, donde la legislación tributaria debería reenviar de forma expresa, a la legislación penal el caso en particular.²⁶¹ Este precepto se ha recogido oportunamente de la legislación española como se menciona oportunamente dentro del trabajo doctrinario del maestro Herrera Molina, quien destaca que de conformidad al art. 77.6 de la ley de impuesto a la renta de este país, el funcionario fiscal que observa indicios razonables que demuestran que la cuota defraudada supera un monto determinado, deberá suspender el procedimiento determinativo, levantar un informe de la inspección realizada (que deberá incluir una liquidación provisional del impuesto a pagar) y remitir el proceso a la justicia penal.²⁶² De esta manera, sería procedente que la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno dentro del procedimiento de determinación por IPNJ, señale la observación de los indicios rescatados de conformidad con la Ley para Reprimir el Lavado de Activos en el Ecuador y la obligación de remitir el caso a la justicia penal conjuntamente con un informe que refleje los resultados de la inspección y una liquidación o acta de determinación provisional,

²⁶¹Cfr. CHOCLÁN MONTANO, J. A.: *El Patrimonio Criminal: comiso y pérdida de la ganancia*, Dykinson, España, 2004, págs. 91 y 92.

²⁶²Cfr. HERRERA MOLINA, P. M.: *Fiscalidad de los Actos Ilícitos*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2003, p. 202.

suspendiendo al mismo tiempo el procedimiento de determinación en cuestión, para su posterior resolución.

Para articular mejor el sistema con la destacada Ley para Reprimir el Lavado de Activos dentro de nuestro país, y considerando que por medio de la tributación, como oportunamente se destacó, el delincuente puede lavar activos, considero que correspondería transferir una copia del expediente con toda la información económica del contribuyente a la Unidad de Inteligencia Financiera del Consejo Nacional de Lavado de Activos en las 48 horas subsiguientes a los descubrimientos de los indicios, aplicando lo que dispone la Ley que regula esta materia en sus artículos número 2, 3 y 9 a las entidades públicas que, de alguna manera se encuentren en contacto con este tipo de información financiera de los ciudadanos. Para el efecto, sería recomendable que la ley señalada incluyera una disposición expresa y específica en este sentido, indicando la obligatoriedad de las Carteras de Estado, como el Servicio de Rentas Internas, de informar a la Unidad de Inteligencia Financiera en caso del conocimiento de estas operaciones. En la actualidad únicamente las instituciones del sistema financiero y de seguros se encuentran obligadas a cumplir con este requerimiento legal.

El destacado artículo 9 de la Ley para Reprimir el Lavado de Activos en el Ecuador, de manera expresa señala a la *Unidad de Inteligencia Financiera* como el órgano especialmente creado para “solicitar y receptor información sobre operaciones o transacciones inusuales e injustificadas, para procesarla y analizarla y de ser el caso, remitirla al Ministerio Público.” Es por estas razones, que la Administración Fiscal, en nuestro caso el SRI, debería suspender el proceso determinativo y mandar una copia del expediente a esta entidad que a su vez, informará oportunamente al Ministerio Público. Como se destacó en líneas anteriores, hoy por hoy, la ley solo establece la obligatoriedad de informar a la Unidad de Inteligencia Financiera sobre operaciones inusuales e injustificadas a las instituciones del sistema financiero y de seguros, sin que la disposición legal alcance a las Carteras de Estado.

Entendemos que la Unidad de Inteligencia Financiera funciona como una central que organiza toda la información obtenida sobre la actividad económica de un sujeto y la remite oportunamente al Ministerio Fiscal, para iniciar las acciones penales respectivas. A mi consideración la norma pertinente debería establecer un plazo para que termine la

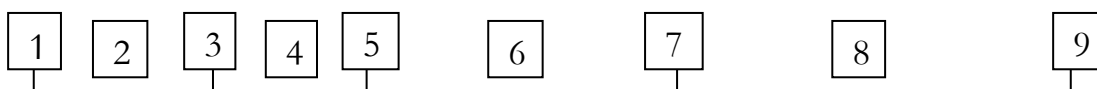
investigación dentro de la Unidad de Inteligencia Financiera y que se entregue la documentación obtenida al Ministerio Público. Este plazo no debería ser muy prolongado en razón de que las medidas cautelares de carácter real, sólo pueden solicitarse dentro de la instrucción fiscal y hasta entonces todos los rendimientos provenientes de las actividades delictivas pueden perderse o desaparecer.

Dentro de nuestro *sistema acusatorio*, el Fiscal, representante del Ministerio Público, recibe la noticia criminis, o conoce el hecho (expediente del caso o denuncia) e inicia la investigación pre procesal del caso criminal (indagación previa) donde se intenta conseguir toda la evidencia material.

Cabe señalar que, con el traspaso del expediente, en razón de la existencia de indicios contundentes de operaciones injustificadas, a la Unidad de Inteligencia Financiera y subsiguientemente a la fiscalía, se mantiene total coherencia con la presunción de inocencia en la que se funda el ordenamiento jurídico del Ecuador. Como ya señalamos, se inicia una investigación sobre la existencia de delitos, pero no se presume la culpabilidad del contribuyente, en la medida en la que es completamente factible que de la investigación no se obtenga ninguna evidencia que vincule al individuo con la conducta delictiva, por lo que el proceso penal ni siquiera iniciaría; o en su defecto, los indicios encontrados fundamentarían el inicio del proceso penal donde existe una nueva etapa de investigación, por la fragilidad del bien jurídico protegido y la terrible afectación que involucra la sanción penal.

A continuación incluimos una pequeña línea del tiempo que demuestra claramente como es el procedimiento penal en la actualidad en el Ecuador y posteriormente describiremos a muy breves rasgos cada una de las etapas y su vinculación con la problemática de la tesina.

Proceso Penal Acusatorio



1. Noticia Criminis – el expediente tributario por IPNJ con la información de la Unidad de Inteligencia Financiera llega a manos del fiscal.
2. Se inicia la indagación previa, o etapa preprocesal en caso de que no exista suficiente información o pruebas del delito. Esta etapa tiene una duración máxima unificada de para todos los delitos de hasta 1 año. (Art. 215 CPP)

Dentro de la solución que planteo para el problema de la imposición sobre los rendimientos de ganancias ilícitas, propongo que para su tratamiento penal, el plazo máximo de duración de la etapa de la indagación previa debería reducirse significativamente, limitando su duración a unos pocos meses y no hasta un año. Me atrevo a proponer esto, en vista de que la investigación de las operaciones y transacciones inusuales e injustificadas que responden a los delitos empezó mucho antes, desde el proceso determinativo detenido. Posteriormente, continuó por un período adecuado en la Unidad de Inteligencia Financiera del Consejo de Lavado de Activos hasta llegar al Ministerio Público. A estas alturas, ya existe suficiente información o elementos de juicio sobre la actividad económica criminal, por lo que a mi criterio debería el fiscal analizar la documentación recolectada e inmediatamente proceder a la emisión de la Resolución de Inicio de Instrucción Fiscal, donde continúa la investigación del delito formalmente. O en su defecto, si no encuentra pruebas suficientes ni vinculación adecuada de las operaciones injustificadas y el sospechoso, debería proceder automáticamente a la desestimación.

3. Resolución de Inicio de Instrucción Fiscal y de Audiencia de Formulación Cargos, documento con el que se imputa a alguien pero no se acusa todavía. Con esto inicia formalmente el proceso penal y constituye una nueva etapa de investigación formal. Si no se encuentran los vínculos o indicios necesarios para la imputación, corresponde la emisión de la Desestimación. (Art. 39 y 217 CPP)
4. Etapa de Instrucción Fiscal. (Arts. 217 CPP)

Dentro de esta etapa se encuentran habilitadas todas las medidas cautelares de carácter personal y real, incluyendo el decomiso. Dura 90 días desde la notificación al imputado de conformidad a lo establecido en los artículos 223 y 224 del Código de Procedimiento Penal y 30 días en caso de delitos flagrantes como se señala en el artículo 161 del mismo cuerpo legal. Como se destacó en líneas anteriores la instrucción fiscal es la primera parte del

proceso penal ecuatoriano y constituye una etapa de investigación formal, en donde se obtienen o reúnen la evidencia material para llevar a cabo la acusación del delito.

5. Etapa Intermedia se caracteriza por la audiencia preliminar y de formulación de cargos donde se valora la investigación del fiscal para la acusación. En esta audiencia se presenta el Dictamen Acusatorio o Abstentivo resultante de la investigación de la instrucción fiscal. (art. 217 CPP)
6. Auto de llamamiento a juicio o de sobreseimiento provisional o definitivo. Dictado tres días después de la audiencia preliminar por el juez. Esta autoridad realiza el análisis de las presunciones e indicios fundados sobre la existencia del delito como lo dispone el artículo 232. En el mismo sentido cabe citar los artículos 241, 242, 246 y 248 del CPP que destacan las figuras existentes del sobreseimiento y sus efectos.
7. Etapa de Juicio incluye la audiencia de juicio para el juzgamiento ante el tribunal penal. (art. 262 CPP)
8. Sentencia Condenatoria o Sentencia Absolutoria. (arts. 304-A – 315 CPP) debe incluir penas privativas de ser el caso, y penas accesorias como el comiso definitivo especial para el proceso de lavado de activos, que se encuentra recogido en el art. 17 de la Ley Para Reprimir el Lavado de Activos.
9. Impugnaciones. Plazo de 3 días para impugnar a partir de notificada la sentencia a las partes, en base a las disposiciones sobre las impugnaciones y recurso de hecho que establece el Código de Procedimiento Penal dentro de los artículos 321 y 324.^{263y264}

Toda vez, que he plasmado de manera corta el procedimiento penal en el Ecuador, y he dejado sentado algunas modificaciones que planteo en el proceso de idealizar una solución viable para el tratamiento de las ganancias ilícitas en el Ecuador, sin permitir la

²⁶³ Apuntes de clase de Derecho Procesal Penal, de la Universidad San Francisco de Quito, Dr. Reinaldo Calvachi y Dr. Javier Andrade. Mayo del 2008.

²⁶⁴ Código de Procedimiento Penal, actualizado a Noviembre de 2010, reformado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 555 de 24 de Marzo del 2009.

tributación de rendimientos criminales en ningún momento. Continuaré con el análisis exponiendo cada situación jurídica que he encontrado y sus consecuencias.

Ya dentro del proceso penal que se apertura fundamentalmente por los indicios encontrados dentro del procedimiento de determinación por IPNJ, encontramos dos posibilidades que destacaremos con mayor detenimiento a continuación. La primera opción, es que en algún momento de la causa se dicte, ya sea a manos del fiscal o del juez de acuerdo al momento, una resolución, dictamen, auto o incluso la misma sentencia en la que se declare la absolución o sobreseimiento definitivo del sospechoso o imputado. La otra opción, es enfrentarnos a una sentencia condenatoria por el delito.

En los siguientes apartados describiremos cual es el tratamiento adecuado a las ganancias generadas en cada situación. Para realizar esta reflexión es necesario establecer que cualquiera de los documentos descritos en el párrafo anterior deberán estar firmes y ejecutoriados; de tal manera, que el procedimiento penal haya culminado sin que exista la posibilidad de plantear impugnaciones que modifiquen en algún sentido la resolución.

5.3. Resolución, Dictamen, Auto, o Sentencia Absolutoria

Cabe señalar que dentro de este supuesto existen varias posibilidades que debemos tomar en consideración que guardan una característica en común. Esto es, que cada uno de estos documentos formales, deja sin efecto el proceso penal por diversas razones, ya sea por la falta de evidencia, indicios o prueba suficiente del comportamiento tipificado, por la justificación legal de la práctica, por la ausencia de responsabilidad penal del ciudadano o por la prescripción de la acción, entre otras razones que pueden aparecer en el camino.

Los documentos a los que hacemos referencia son los siguientes:

1. A cargo del Fiscal
 - a. Desestimación de apertura de la instrucción fiscal
 - b. Dictamen Abstentivo de acusación, al final de la instrucción fiscal.
2. A cargo del Juez

- a. Auto de sobreseimiento definitivo en la etapa intermedia.
- b. Sentencia absolutoria.

3. Tribunal Penal

- a. Sentencia Absolutoria.

Cualquiera de estos pronunciamientos jurídicos firmes y ejecutoriados tiene como consecuencia directa la inocencia del procesado y por ende, la calificación de lícitas de origen desconocido a las ganancias de su actividad productiva. En caso de haber sido decomisadas se devuelven al contribuyente sin reparos, debiendo esta capacidad económica someterse a imposición, por lo que el expediente de la causa deberá retornar a la Administración Fiscal.

En referencia a la afirmación previa, cabe anotar que la doctrina ha entendido que existen algunos supuestos por los cuales los rendimientos reciben la calificación de ganancias de origen desconocido sin incluir en la misma una connotación de ilicitud sino más bien todo lo contrario, lo que viabiliza plenamente su imposición fiscal.

Es así, que resulta oportuno citar el desarrollo doctrinario del doctor Ruiz Erenchún de Arteché, quien propone una interesante definición para el concepto de “ganancias de origen desconocido”. De manera preliminar, el autor establece que este tipo de ganancia es aquella de la que se ignora su procedencia y su tratamiento fiscal resulta muy sencillo puesto que se someten a la tributación del impuesto a la renta por medio de la figura del Incremento Patrimonial no Justificado.²⁶⁵

Además, señala que existen tres vías que en la práctica desencadenan las ganancias de origen desconocido. Los casos se presentan a continuación.

1. Que la persona resulte absuelta, del delito del que era acusada.
2. Que la persona esté condenada por el delito pero que la pena dentro de la sentencia no incluya el comiso o retiro de la ganancia.

²⁶⁵Cfr. RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: *Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal*, Núm. 265, Septiembre 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/195048> , Consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 22.

3. Que la persona sea condenada pero que se apliquen penas accesorias parciales dejando en el patrimonio del criminal parte de la riqueza encontrada no vinculada al delito.²⁶⁶

En cualquiera de estos casos, la autoridad penal de juzgamiento no ha encontrado razones suficientes, para vincular la ganancia con la conducta proscrita por el ordenamiento jurídico penal, por lo que si bien no se conoce el origen de la riqueza, no es posible catalogarla como ingresos provenientes de actividades delictivas.

En este sentido, estas ganancias de origen desconocido pero no ilícito, deben regresar a recibir un tratamiento tributario como Incremento Patrimonial no Justificado ante la Administración Fiscal y contribuir con el gasto público del Estado, en la medida, en que la justicia penal ya nada tiene que ver con ellas y que la capacidad económica no puede quedar inadvertida.

5.3.1. Regreso a la Administración Tributaria

Los recursos económicos que dentro de un proceso penal resuelto definitivamente, no pudieron ser ligados con un delito, constituyen riqueza lícita y plenamente gravable. Cuando cualquiera de los fallos, sentencias, providencias o resoluciones descritos en el segmento anterior se encuentren ejecutoriados y firmes, será necesario que el expediente del caso retorne a la Administración Fiscal para continuar con el proceso determinativo por IPNJ suspendido.

Esta posición han mantenido algunos autores como el profesor Michael Higuera que destaca expresamente:

Si por las conductas penales generadoras de recursos ilícitos no es posible sancionar penalmente a sus autores y, como consecuencia, tampoco es posible determinar la ilicitud de dichos recursos o estos no encuadran dentro del tipo de operaciones con recursos de procedencia ilícita, tendremos que partir de la base de que *en el mundo jurídico lo que sí es demostrable es que hay un incremento de patrimonio*. [El énfasis me pertenece]²⁶⁷

²⁶⁶Cfr. *Ibidem*, p. 23.

²⁶⁷ MICHAEL HIGUERA, A. J.: *El Fisco ante los delitos de Cuello Blanco*, Disponible en: http://portal.uclm.es/portal/page/portal/IDP/Iter%20Criminis%20Documentos/Iter%20Criminis%20Numero_1/ambrosio%20de%20jesus.pdf, Consultado: el 22 de noviembre de 2009, p. 10.

El autor comprende que al no determinarse la existencia de responsabilidad penal del imputado o en su defecto, la vinculación de la riqueza con la actividad criminal descubierta; lo que se evidencia es un incremento de patrimonio, que no ha recibido tratamiento y que por lo tanto, debe tributar.

Para continuar con la imposición de estas ganancias de origen desconocido, procedería que la autoridad competente ordene en sentencia o en un documento oficial, la reapertura del proceso determinativo suspendido. Se debería partir del acta de determinación provisional que se entregó a la autoridad penal para levantar el acta definitiva.

Como conocernos, los procesos penales pueden ser muy largos y engorrosos, llegando a durar años antes de su resolución definitiva, por lo que resulta necesario tomar en consideración ciertos factores legales que pueden entorpecer o impedir el procedimiento impositivo por el transcurso del tiempo. En este sentido, las instituciones jurídicas que merecen nuestra atención, análisis y comentarios son la prescripción de la acción de cobro y la caducidad de la facultad determinadora, que pueden dejar obsoleto el proceso determinativo a cargo del SRI. Como desarrollaremos a continuación, correspondería realizar algunas reformas al Código Orgánico Tributario que viabilicen la imposición de las ganancias de origen desconocido vía Incremento Patrimonial no Justificado. INPJ.

5.3.2. Interrupción de la Caducidad de la Facultad Determinadora

El Código Orgánico Tributario en la actualidad establece algunas normas relativas a la Caducidad de la Facultad determinadora de la Administración Tributaria y a su interrupción.

Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;
2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y
3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos. [énfasis añadido]

Del artículo precedente podemos afirmar, que la Administración Fiscal únicamente puede determinar la obligación tributaria en el Impuesto a la Renta hasta tres años después de la declaración si es que se declaró la totalidad de los ingresos. En el caso del Incremento Patrimonial no Justificado donde se entiende que el contribuyente no declaró la totalidad de la renta percibida, se debería aplicar el numeral 2 de la norma transcrita donde el Servicio de Rentas Internas podría entrar a determinar la obligación fiscal hasta los seis años siguientes de la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración.

En el siguiente artículo del mismo cuerpo legal, el legislador se ha encargado de determinar las causas por las cuales los plazos para que corra la caducidad de la facultad determinadora de la Administración Fiscal, pueden interrumpirse o suspenderse. La mencionada norma anota que los plazos de caducidad se interrumpen por la notificación legal de la orden de verificación de la información presentada o declarada por el contribuyente, la misma que debe ser emitida por la autoridad competente, traduciéndose esta en el funcionario auditor representante del Fisco. Subsiguientemente, la norma aclara que la orden de determinación no produce efectos, si los actos de fiscalización no se inician luego de 20 días hábiles posteriores a la fecha de notificación o si iniciados estos se suspenden por más de 15 días consecutivos.

Se agrega, que si la orden de determinación que interrumpe la caducidad se notifica cuando falta menos de un año para que opere la misma; la interrupción producida no podrá extenderse por más de un año contado desde la fecha en la que efectivamente se produjo esta. Si el contribuyente no ha sido notificado con el acto de determinación dentro de este año de extensión, la norma comprende que ha operado la caducidad.

En la otra mano, si se notifica la orden de determinación cuando falta más de un año para que opere la caducidad, el acto de determinación deberá ser notificado en el tiempo restante hasta el límite del plazo. Caso contrario, se entiende que nunca se interrumpió la caducidad de la facultad determinadora, porque el acto de determinación constituye el acto que concluye la actividad fiscalizadora de la administración.

Del artículo analizado se puede concluir que el acto de determinación es la orden de verificación que efectivamente interrumpe la caducidad y que sin la notificación de este dentro de los plazos establecidos en los artículos 94 y 95 del Código Orgánico Tributario,

la caducidad opera, dejando a la Administración Tributaria sin la facultad de determinar y percibir el tributo en cuestión.

Si dentro de un procedimiento determinativo por IPNJ suspendido en razón de que se encontraron indicios de operaciones y ganancias ilícitas o criminales, aplicáramos el artículo tal cual se encuentra dispuesto en la legislación fiscal actual del país, la facultad determinadora de la Administración Fiscal probablemente caducaría sin el cobro del tributo. *Es por esto, que a mi consideración, sería totalmente necesaria una reforma legal en este sentido, que disponga que la caducidad de la facultad determinadora se interrumpa también por la transferencia del expediente a la autoridad penal competente hasta que concluya el proceso penal.*

Esta reforma debería incluir, una disposición expresa que indique que se interrumpe el plazo para que opere la caducidad desde el momento en que se remite la copia del expediente a la autoridad penal competente (Unidad de Inteligencia Financiera); con la consecuencia directa de la suspensión del proceso determinativo hasta la re apertura del mismo. Y que solo en este momento, continúe corriendo el plazo de conformidad al artículo 94 del Código Orgánico Tributario. La administración tributaria operando de conformidad a las regulaciones existentes y a la reforma propuesta, debería emitir el acto determinativo previo a que culmine el plazo y que opere la caducidad; una vez reanudado el conteo.

5.3.3. Suspensión de la Prescripción de la acción de cobro de la Administración Fiscal

Encontramos una situación similar con la prescripción de la acción de cobro. Si bien en principio, el proceso determinativo por Incremento Patrimonial no Justificado no debería llegar a este punto, en la práctica puede llegar a suceder cuando no se transfiera el expediente en razón de no encontrarse los indicios relevantes y de forma independiente se inició un proceso penal sin la colaboración del SRI.

El artículo 55 del Código Orgánico Tributario establece de manera clara y precisa el plazo de prescripción de la acción de cobro que ostenta la Administración Tributaria y las circunstancias especiales en las que opera. A continuación me permito transcribir el resaltado artículo.

Art. 55.- Plazo de prescripción de la acción de cobro.- La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, *en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.*

Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.

En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, *contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado.*

La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio. [La cursiva me pertenece]

La ley señala varios plazos para la prescripción de la acción de cobro, siendo adecuado analizar el aplicable a nuestro supuesto objeto de la presente solución. Después del proceso de determinación presuntivo por IPNJ, para que empiece a correr el plazo de la prescripción de la acción de cobro deben concurrir alguno de los siguientes supuesto: primero, que el acta de determinación se encuentre firme y ejecutoriada; segundo, que la resolución administrativa después de un proceso de impugnación del acta, se encuentre firme y ejecutoriada; o tercero, que la sentencia que responde a una impugnación en sede judicial se encuentre firme y ejecutoriada. Con cualquiera de estos supuestos, inicia el conteo del plazo de prescripción de siete años a partir de la fecha en que se identifique esta calidad de actos inimpugnables en vía administrativa y judicial, esto en consideración a que se entiende que la declaración inicial del impuesto a la renta del contribuyente es incompleta y por esto tiene cabida el procedimiento determinativo por IPNJ. Transcurrido el plazo la administración no podrá cobrar el título coactivo.

El artículo 56 del mismo cuerpo legal, describe en cambio, las situaciones en las que este plazo de prescripción puede interrumpirse o suspenderse para que la administración fiscal no pierda la acción de cobro. En los contenidos de esta norma, se afirma que la prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del contribuyente deudor, por la citación legal con el auto de pago dentro del proceso coactivo, por el inicio de una acción contenciosa tributaria (art. 247 Código Orgánico Tributario) donde todavía está en discusión el acto de determinación tributaria o por el afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas. Se añade además, que el auto de pago no causa el efecto de interrumpir la prescripción de la acción de cobro cuando la ejecución del proceso coactivo ha dejado de impulsarse por más de dos años.

Si aplicamos la normativa vigente al caso del estudio donde pueden concurrir alguna de las siguientes circunstancias señaladas ejemplificativamente como: un acta de determinación firme y ejecutoriada, el auto de pago o título de crédito, o en su defecto, el juicio coactivo; y de manera concurrente, la solicitud de la autoridad penal del expediente del contribuyente por vincularse con actividades delictivas. En la situación descrita, el plazo de la prescripción de la acción de cobro correría y el Estado no podría percibir el tributo porque no tendrían lugar ninguno de los supuestos que establece la norma pertinente para dicha interrupción.

Es por esto, que constituye una necesidad una reforma legal en este sentido. A mi criterio la reforma debería incluir el siguiente supuesto: *cuando la autoridad penal competente solicite a la administración fiscal una copia del expediente automáticamente operaría, a estas alturas del proceso de fiscalización, ya no la interrupción de la caducidad de la facultad determinadora sino la suspensión de la prescripción de la acción de cobro, en vista de que posiblemente se haya determinado un monto a cobrar por concepto de obligación tributaria correspondiente al Impuesto a la Renta. La suspensión desaparecería cuando haya finalizado el proceso penal y exista capacidad contributiva en torno a ganancias de origen desconocido no comisadas o confiscadas.* Será necesario para el efecto que mediante documento oficial se ordene la continuación del proceso administrativo o coactivo.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que la reforma en este sentido incluiría la interrupción de la prescripción de la acción de cobro cuando el expediente fiscal deba transferirse a la justicia penal, hasta que se resuelva la causa criminal. Si al final de la causa existen ganancias de origen desconocido no incautadas, se debe reanudar el proceso coactivo y cobrarse el título de crédito.

5.4. Sentencia declaratoria de Ilicitud – Condenatoria de Delito

El otro supuesto en que puede resultar el proceso penal, constituye la sentencia condenatoria por el delito. Dentro de esta sentencia, pueden establecerse además penas definitivas y accesorias a la pena del delito, como el comiso y la confiscación total o parcial. Estas penas accesorias como analizaremos en el siguiente apartado tienen la función de eliminar la capacidad económica proveniente del delito, dejando libres aquellos rendimientos no vinculados con la actividad ilícita. Únicamente la riqueza no confiscada deberá someterse a tributación ante la Administración Fiscal, por medio de la figura de

IPNJ por considerarse ganancia de origen desconocido. El comiso y confiscación son las herramientas adecuadas para hacer frente a las ganancias provenientes de delitos.

5.4.1. Comiso, medida real sobre la capacidad económica de hecho

El comiso o confiscación constituye la herramienta que ha desarrollado el derecho penal para dar un adecuado tratamiento a las ganancias de origen ilícito y restaurar el flujo económico del Estado.

Diversos tratadistas han desarrollado doctrinariamente el tema del comiso, resultando oportuno en esta ocasión hacer mención al criterio del profesor Ruiz de Erenchun Arteche quien destaca que el comiso constituye una pena accesoria al delito, que consiste en:

[...] la pérdida de los efectos que provengan de las infracciones de los instrumentos que se hayan empleado en la ejecución y de las ganancias provenientes del delito con independencia de las transformaciones que hayan podido experimentar. [La cursiva me pertenece] ²⁶⁸

Como podemos ver el comiso es una pena, que se dirige a despojar al delincuente de todos los medios que utilizó para llevar a cabo la actividad ilícita y de cualquier rédito que se haya obtenido a partir de esta conducta.

En el mismo sentido cabe citar a la doctora Silvina Bacigalupo quien dentro de su obra: “Ganancias ilícitas y el derecho penal”, estudia a cierta profundidad la figura del comiso dentro de la doctrina, haciendo referencia al desarrollo en la legislación española. A continuación describiremos a breves rasgos el entender de esta autora, quien a primera vista, define al 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

²⁶⁸ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: *Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal*, Núm. 265, Septiembre 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/195048> , Consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 18

estas puedan experimentar; para posteriormente adjudicarlas al Estado, despojando al detentador de dichos objetos de ellas.²⁶⁹

Bajo el mismo razonamiento presentado dentro del presente capítulo, se reconoce al comiso como una pena accesoria a la propia del delito fuente. Se entiende en este sentido bajo el principio “lo accesorio sigue la suerte de lo principal”, el comiso sigue la suerte del delito y de su pena propia. De tal manera, que si el delito no llega a probarse y no recibe sanción penal, el comiso como pena accesoria directamente vinculada al mismo, nunca puede ordenarse menos aún aplicarse.²⁷⁰

La citada profesora rescata además, un criterio interesante sobre la naturaleza del comiso que transcribiré a continuación:

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.²⁷¹

De la cita transcrita, es posible dilucidar que 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 podemos identificar constituye una figura jurídica especial diseñada específicamente para tratar la ganancia originada en una conducta ilegal de carácter delictivo.

En el mismo sentido se ha pronunciado el profesor Trillo Navarro quien describe la razón social de 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

²⁶⁹Cfr. BACIGALUPO, S. S.: “El comiso de ganancias provenientes de delitos: artículo 127 del Código Penal”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 2.

²⁷⁰Cfr. *Ibidem*, p. 3.

²⁷¹ *Ibidem*, págs. 4 y 5.

retornar al estado económico anterior a la infracción penal por medio de la reintegración a la sociedad de los beneficios económicos delictivos.²⁷²

Posteriormente, el maestro Trillo Navarro destaca que dentro de la naturaleza político criminal del comiso se encuentran considerados plenamente algunos caracteres de esta institución que vale la pena anotar.

En primer lugar, la institución del comiso tiene dos fundamentos primordiales que constituyen la peligrosidad del bien sobre el que recae la sanción, ya sea porque pone en peligro a la colectividad o bien porque con estos bienes se pueden realizar nuevos delitos, Este es el caso de las cosas utilizadas para la consumación del delito y del dinero producto del mismo, que pueden emplearse en una nueva ocasión para realizar otro delito similar o distinto.

En segundo lugar, el comiso o pérdida de la ganancia responde a la finalidad político criminal de corregir todas las situaciones patrimoniales ilícitas.

En tercer lugar, otro de los aspectos que caracteriza a esta consecuencia penal accesoria, es la cláusula de rigor, que evoca la exigencia de una proporcionalidad respecto de los bienes incautados con la actividad criminal. En este sentido, únicamente se puede retirar la ganancia relacionada con el delito o proveniente de él, sin que pueda afectarse a otro tipo riqueza independiente y desvinculada a la actividad ilícita.

Cuarto, se ha destacado que los bienes sobre los que recae la confiscación no se “adjudican” al Estado sino que son *ope legis* del mismo. Como no es posible identificar una relación de derecho de dominio entre las cosas confiscadas y el delincuente, sino una posesión natural o mera tenencia; se considera que la acción del comiso a cargo del Estado refleja una naturaleza de acción reivindicatoria de bienes de los que es titular.

El Quinto aspecto, que es propio del comiso constituye el menor rigor probatorio que favorece a la confiscación ante el supuesto de un incremento patrimonial significativo, que no se haya justificado su origen lícito por el acusado. Si bien constituye una alteración en la carga de la prueba se busca brindar a esta herramienta del derecho penal una eficacia mayor

²⁷² Cfr. TRILLO NAVARRO, J. F.: Delitos Económicos, la Respuesta Penal a los Rendimientos de la Delincuencia Económica, Dykinson, España, 2008, p. 26.

con el objeto de alcanzar el equilibrio económico y despojar al delincuente de la riqueza ilícita. Por esto, el acusado debe probar la licitud de los bienes para excluirlos de la pena del comiso.²⁷³

Sin embargo, a pesar de la naturaleza abierta y mixta que presenta el comiso y de los diferentes aspectos que lo caracterizan, que buscan dotar a esta consecuencia accesoria del delito de una mayor efectividad y control sobre la riqueza originaria de la actividad criminal, podemos afirmar que esta consecuencia no puede aplicarse libremente en cualquier situación. La doctrina, se ha pronunciado dentro de esta temática y ha destacado que existen presupuestos que deben presentarse para que sea aplicable esta sanción. Los presupuestos o condiciones que exigen autores como el profesor Choclán y la misma Dra. Silvina Bacigalupo, son los siguientes:

1. Que el delito fuente sea efectivamente condenado, siendo evidente la responsabilidad penal del autor.
2. Prueba plena de la vinculación de los bienes y ganancias que detenta el delincuente o que fueron debidamente decomisados dentro del proceso penal, con el delito condenado. (no puede ser objeto de incautación cualquier bien que posea o sea propietario el sujeto es cuestión, sino únicamente aquellos que se logren vincular con el delito enjuiciado.)
3. Solo puede aplicarse al autor o a los partícipes del delito, no a los terceros de buena fe, que han adquirido los bienes de manera lícita y respetando los designios del ordenamiento jurídico.²⁷⁴
4. Para que se viabilice el comiso se requiere que las ventajas patrimoniales del delito, obtenida o percibidas por los autores o partícipes se hayan incorporado en términos económicos o aparentes a su patrimonio. Siendo la exigencia de

²⁷³ Cfr. TRILLO NAVARRO, J. F.: *Delitos Económicos, la Respuesta Penal a los Rendimientos de la Delincuencia Económica*, Dykinson, España, 2008, págs. 65 - 68

²⁷⁴ Cfr. CHOCLÁN MONTANO, J. A.: *El Patrimonio Criminal: comiso y pérdida de la ganancia*, Dykinson, España, 2004, p. 51.

propiedad totalmente superflua e irreal porque el criminal no tiene derecho de dominio sobre el producto del delito.²⁷⁵

Con estos supuestos los destacados autores comprenden, que en muchas ocasiones a la autoridad penal le corresponde devolver los bienes decomisados cuando no hay la prueba fehaciente del delito, o de su íntima y directa relación con los bienes descritos. Choclán, añade que cuando no cabe el comiso, procede de manera casi automática sino ha prescrito la facultad determinadora de la Administración Tributaria, el tratamiento fiscal de la riqueza identificada por medio del Incremento No justificado de Patrimonio (IPNJ)²⁷⁶, nuevamente evidenciándose el desarrollo doctrinario que sustenta la solución planteada para la problemática dentro de la presente tesina.

Nuestro Código Penal incluye expresamente dentro de las penas aplicables a las infracciones tipificadas como delitos, al comiso especial dentro del artículo 65. Se destaca en la citada norma que este tipo de pena recae sobre cada una de las cosas que fueron el objeto de la infracción, sobre las cosas utilizadas para el cometimiento del delito que previamente al acaecimiento del crimen formaban parte aparente del patrimonio del delincuente y sobre todas las cosas que de alguna manera han sido producidas por la conducta prohibida.

La Ley para Reprimir el Lavado de Activos en el Ecuador, que hemos utilizado en algunas secciones de la solución planteada para la problemática de la tesina, destaca que la condena por el delito de blanqueo de capitales, deberá incluir el comiso especial. (Art. 17). Se entiende entonces, que la condena en delitos donde existe riqueza proveniente de una actividad ilícita involucra también el comiso o retiro de toda la renta, ya sea que esta constituya dinero o se haya transformado en bienes de diversa índole, eliminado de esta forma la capacidad económica del sujeto.

Con este resulta evidente, si nos encontramos ante una sentencia condenatoria del delito, que involucra las pruebas que demuestran la vinculación de los bienes y réditos que

²⁷⁵Cfr. BACIGALUPO, S. S.: “El comiso de ganancias provenientes de delitos: artículo 127 del Código Penal”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 7.

²⁷⁶Cfr. CHOCLÁN MONTANO, J. A.: *El Patrimonio Criminal...*, op.cit, p. 51.

ostenta el procesado, correspondería aplicar en su totalidad el comiso de dichas cosas y reivindicarlas al Estado, restaurando el equilibrio económico y evitando el enriquecimiento injusto.

Cuando ha tenido lugar la pena accesoria del comiso respecto a la totalidad de los bienes o ganancia ilícita y como consecuencia evidente se ha eliminado la capacidad económica del sujeto enjuiciado; no corresponde el tratamiento fiscal o tributación por IPNJ porque la riqueza ya tuvo su tratamiento penal y ya no queda nada de ella. Como ya señalamos en apartados anteriores en caso de enfrentarnos a un comiso parcial porque no fue posible vincular a la totalidad de la riqueza descubierta con la conducta penal, corresponde la aplicación de la determinación por IPNJ. Resulta totalmente necesario comprender, que la riqueza siempre debe recibir un tratamiento, sea fiscal o penal, y no debe permitirse que esta pueda llenar los bolsillos del procesado o contribuyente, dependiendo de la situación, de manera abierta e indiscriminada.

A continuación, analizaremos la situación posterior a la aplicación del comiso total y de la sentencia condenatoria cuando el criminal ha pagado el impuesto a la renta con esta ganancia de manera previa a la emisión del fallo judicial. La pregunta que corresponde analizar en este momento es: ¿si el delincuente tiene derecho a la devolución de lo tributado por concepto de impuesto a la renta, cuando ha utilizado para el efecto riqueza proveniente de la actividad delictiva condenada ante la justicia penal? ¿Y de encontrar una respuesta positiva a la pregunta anterior, cuál sería el tratamiento adecuado para esta riqueza?

5.4.2. Derecho a la Devolución por pago de lo no debido

El derecho fiscal prevé la figura del Reclamo de Pago Indebido a favor del contribuyente cuando el pago del tributo no corresponde al mandato normativo o dicho de otra manera es ilegal.

En este sentido se ha pronunciado la doctrina fiscal, el Dr. Corral Guerrero, por ejemplo, señala como una exigencia del Estado de Derecho dentro de la exposición, la existencia de la devolución del impuesto pagado en contra de la medida legal. A continuación transcribo el análisis del destacado profesor:

La concepción del Estado de Derecho de la imposición, exige que el ente público pueda ejercitar la pretensión de un impuesto, solamente en cuanto ésta se encuentre prevista en la ley. Esto resulta obligado por el principio de igualdad jurídica, puesto que la liquidación de un impuesto no previsto en la ley constituiría un tratamiento desigual respecto a los demás. De esto se sigue que debe estar prevista la posibilidad de reembolso del impuesto pagado pero, según la ley, no debido.²⁷⁷

Se desprende del criterio transcrito que la existencia de la acción a favor del contribuyente por pago de un impuesto no debido, deviene en el respeto al ordenamiento jurídico en términos del principio de legalidad, en el que únicamente puede cobrarse los tributos expresamente señalados en la ley, y en relación al principio de igualdad jurídica donde no se puede dar un tratamiento discriminatorio a una persona en comparación con el resto de contribuyentes.

En un inicio, el citado tratadista nos ofrece una noción general del pago indebido, en donde se identifican con claridad dos elementos sustanciales. Primero, el hecho del pago del tributo y segundo, la cualidad ilegal de este pago en contraste al pago debido que determina la ley.²⁷⁸

Posteriormente, Corral Guerrero recoge el criterio de maestro italiano Enrique Potito sobre los casos de pagos indebidos tributarios que pueden materializarse. Se expone de manera general tres tipos de pagos indebidos con sus consecuencias jurídicas particulares. En primer lugar, existe pago indebido cuando el pago por concepto de un tributo se ha hecho con ausencia de los presupuestos materiales de la imposición. Dentro de este supuesto se llevó a cabo el pago del impuesto sin la presencia de los elementos objetivos, subjetivos y cuantitativos del hecho imponible; por lo tanto, sin la existencia de la obligación tributaria por lo que cabe plenamente la devolución de estos valores. En segundo lugar, existe pago indebido cuando se efectuó el mismo con la inexistencia de los presupuestos formales de la tributación, como por ejemplo ausencia de competencia para la determinación de un tributo. Dentro de este supuesto, también cabe la acción de pago indebido para recuperar el monto pagado sin obligación tributaria. Finalmente, el tercer caso en el que tiene lugar un pago indebido pero que no da derecho a la devolución de lo pagado por el contribuyente, se encuentra conformado por alguna de las circunstancias

²⁷⁷ CORRAL GUERRERO, L.: *El Derecho del Contribuyente a la Devolución de Impuestos, introducción a una teoría general*, Revista de Derecho Privado, España, 1978, p. 296.

²⁷⁸ Cfr. CORRAL GUERRERO, L.: *El Derecho del Contribuyente a la Devolución de Impuestos, introducción a una teoría general*, Revista de Derecho Privado, España, 1978, p. 297.

siguientes: derogación con efecto retroactivo de la ley creadora del impuesto o la declaración de inconstitucionalidad de la norma tributaria de la que nació la obligación fiscal. Dentro de estos supuestos la obligación tributaria nació efectivamente de conformidad a la hipótesis normativa pero de manera sobreviniente se tornó ilegal o inconstitucional, sin que el pago del tributo sea ilegal en el momento de su realización por lo que no cabe la devolución.²⁷⁹

En conclusión, citando al profesor Madera Grijalva, el pago indebido que da derecho a la acción de devolución a favor del contribuyente, mantiene en todos los casos posibles un único hecho generador, que constituye una *obligación tributaria inexistente*.²⁸⁰

Entonces, es posible afirmar que nos encontramos frente a la figura del pago indebido, cuando el pago efectuado por el contribuyente por concepto de un tributo, se ha efectuado fuera del presupuesto normativo diseñado para el efecto. Por ejemplo, cuando se ha pagado el impuesto es cuestión, sin la existencia del hecho imponible o sin la concurrencia del factor de atribución del mismo, traducido en la propiedad de la renta o de los bienes. Cuando ha tenido lugar este supuesto hipotético el contribuyente tiene derecho a presentar ante la autoridad fiscal un reclamo de pago indebido, que como resultado desencadenará la devolución de los valores que no corresponden al tributo.

El versado profesor Herrera Molina manifiesta, en concordancia con el criterio planteado, que si la Administración Tributaria de alguna manera llega a conocer el origen delictivo de los fondos o de los bienes dentro de un proceso de determinación por IPNJ, el deber de la Administración Fiscal es de abstenerse de considerar estos bienes dentro de la base imponible para la gravamen de la rentas, debido a que existe un problema con el título traslativo de los bienes o el dinero en consideración a su origen, por lo que sería muy factible que el contribuyente demande su restitución.

El autor entiende que el contribuyente al operar actividades ilícitas no es titular de los bienes y ganancias que genera y concibe la posibilidad de reclamos de lo pagado por este concepto.²⁸¹

²⁷⁹ Cfr. *Ibidem*, p. 305.

²⁸⁰ Cfr. MADERA GRIJALVA, E.: *Estudios de Derecho Tributario. La relación tributaria y la de pago indebido*, Ediciones Independientes, Ecuador, 1971, págs. 209 – 211.

El reclamo o devolución señalado por Herrera, se puede materializar en vista de la ausencia del factor de atribución del impuesto a la renta. El delincuente nunca puede ser considerado como propietario del producto de su actividad criminal, porque nos veríamos en el absurdo jurídico de aceptar que el hurto, la estafa, el narcotráfico, la malversación, entre otras actividades ilícitas, son modos de adquirir la propiedad lícitos y reconocidos por el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Cuando la apariencia de propiedad y el manejo de estos fondos no generan, de ninguna manera, un derecho subjetivo reconocido y protegido por el sistema legal. Es por esto que podemos afirmar que los delitos, no son hechos imposables, y que sus rendimientos no constituyen renta; de tal manera, que el delincuente que tributó tiene derecho a la devolución por pago de lo no debido.²⁸²

El Código Orgánico Tributario recoge en su artículo 122 a la figura fiscal del pago indebido, y destaca en qué casos, se considera que efectivamente existe un pago ilegal del tributo; situación que genera el derecho del contribuyente a presentar el reclamo administrativo.

Art. 122.- Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; *el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria*, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido *aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal*. [Énfasis añadido]

De la norma citada se desprende con evidente claridad, que existe pago indebido, cuando el contribuyente ha efectuado el pago de un tributo no establecido legalmente o cuando se encuentre privilegiado por una exención dentro de la LORTI dentro del mismo impuesto. De la misma manera, se evidencia el pago indebido cuando se efectuó el pago del tributo sin que las circunstancias consideradas para el efecto, estén expresamente incluidas dentro del hecho imponible; por lo tanto, no ha nacido la obligación tributaria. Este tipo de tributos se contribuyen fuera de la medida legal.

El artículo señalado resulta plenamente aplicable en nuestro caso de estudio relativo a la imposibilidad de la tributación de las ganancias ilícitas de naturaleza penal; primero, porque no existe un tributo o carga impositiva establecida legalmente sobre las rentas de

²⁸¹Cfr. HERRERA MOLINA, P. M.: *Fiscalidad de los Actos Ilícitos*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2003, p. 109.

²⁸² Cfr. BACIGALUPO, S. S.: “Propuesta de Solución”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 01.

naturaleza ilícita. Con la sentencia condenatoria que involucra el comiso de la totalidad de las rentas, se ha dejado en claro que la actividad productora de renta constituye el delito y que a sus rendimientos totalmente ilícitos les corresponde un tratamiento penal, a través del instrumento del comiso no la tributación del Impuesto a la Renta. Por lo que cabe, la devolución por pago de lo no debido.

En segundo, existe pago de lo no debido porque el impuesto a la renta considera como factor de atribución de la carga fiscal el derecho de dominio que debe ostentar el contribuyente sobre la renta, derecho totalmente ausente cuando se trata de productos del delito. Como hemos analizado oportunamente en los capítulos previos ni la ganancia ilícita ni la actividad productora de renta criminal, se encuentran considerados dentro del hecho imponible del impuesto a la renta.

Tercero, la medida legal o el ordenamiento jurídico del Estado determina que las ganancias ilícitas deben recibir tratamiento penal, por lo que cabe la devolución y posteriormente, esta ganancia deberá recibir un tratamiento penal conforme al comiso.

El artículo 306 del mismo cuerpo legal, profundiza y clasifica de cierto modo los casos de pago indebido, destacando que no enfrentamos a este supuesto cuando: a) existe un acto de determinación erróneo (ausencia de presupuestos formales de la imposición) y b) Cuando se ha pagado una obligación tributaria inexistente (ausencia de los presupuestos materiales del hecho imponible o del factor de atribución de las rentas).

En ambos casos no existe obligación tributaria de pago del tributo, por lo que el contribuyente tiene el derecho a interponer el reclamo de pago indebido para recuperar estos valores.

Por otro lado, continuando el análisis de la figura del pago indebido dentro de la legislación fiscal ecuatoriana, vale la pena mencionar el artículo 305 del Código Orgánico Tributario, el mismo que contiene los plazos de prescripción del reclamo por pago de lo no debido y del pago en exceso, dentro del Ecuador. La acción del contribuyente para presentar el reclamo por pago indebido, prescribe después de tres años contados desde la fecha del pago. Se agrega dentro de la norma mencionada, que la prescripción de la acción destacada se interrumpe con la presentación del reclamo administrativo o de la demanda en el caso concreto.

Si se aplica la norma vigente al caso planteado, probablemente el plazo de prescripción de la acción de pago indebido correría sin suspensión alguna, tomando en consideración a la duración de los procesos penales hasta alcanzar una sentencia firme y ejecutoriada; y por lo tanto definitiva. Es por esto, que la norma citada, a mi criterio, requiere dentro de la solución ofrecida en la presente tesina una reforma para que la prescripción de la acción por pago indebido a favor del contribuyente se interrumpa por la existencia del proceso penal y que se reanude el conteo del tiempo desde el momento en que la sentencia se encuentre firme y ejecutoriada, sin que sea viable ningún recurso judicial.

Para ilustrar la reforma planteada, si el delinciente pago el impuesto a la renta el 11 de abril del 2008, prescribiría su acción de pago de lo no debido el 11 de abril del 2011. Sin embargo, si se inició un proceso penal el 11 de febrero 2009 y se obtuvo una sentencia definitiva el 11 de junio del 2011, la prescripción debería interrumpirse desde la fecha de inicio del proceso penal y hasta la fecha en que la sentencia de dicho proceso quedó firme y ejecutoriada; es decir, el 11 de junio del 2011, quedando dos años y dos meses más para interponer la acción ante la Administración Fiscal.

A la ganancia devuelta a petición del contribuyente, debería aplicársele la pena del comiso por ser riqueza proveniente de un delito. Para evitar la burocracia y lentitud de un nuevo proceso penal iniciado con el objeto de aplicar la destacada consecuencia accesoria sobre la ganancia devuelta al delinciente; el juez penal podría adoptar como práctica, la inclusión en su sentencia de la orden del comiso sobre cualquier ganancia proveniente del delito directa o indirectamente, incluso aquella que responda a la devolución del pago erróneo de un tributo inexistente. Sin embargo, el tratamiento adecuado que debe recibir la renta devuelta por concepto de reclamo fiscal de pago debido, en virtud de la utilización de ganancia ilícita o criminal en el pago del tributo, podría analizarse en una tesis independiente; tomando en consideración, la extensión de criterios y posiciones que podrían establecerse en este sentido y los numerosos expositores que postulan opiniones dispares sobre esta materia, que posiblemente abarcan temas como la aplicación única del comiso en el momento de la sentencia condenatoria o la conversión de esta ganancia devuelta al contribuyente a rendimientos de origen desconocido, que al no ser sometidos a la consecuencia accesoria del comiso podrían tal vez tributar por IPNJ, entre otras posibilidades que podemos encontrar a simple vista. En razón de la extensión de mi tesina,

limitaré este tema y no entraré en detalle sobre estas posibilidades dentro del análisis de la presente solución.

CONCLUSIONES

Después del desarrollo expuesto a lo largo de la presente Tesina, he podido llegar a confirmar mi hipótesis que se inclina a favor de la Teoría de la Imposibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas dentro del Ordenamiento Jurídico Tributario; incluso con la inclusión de la figura del Incremento Patrimonial No Justificado, (IPNJ). Llego a confirmar o ratificar mi posición en consideración a las siguientes conclusiones que detallo a continuación:

1. En primer lugar, el impuesto a la renta se caracteriza por ser un tributo de naturaleza directa y personal que busca gravar la riqueza imponible de propiedad del contribuyente. En este sentido, se pone de manifiesto que el impuesto a la renta tiene como factor de atribución de rentas, al derecho de propiedad o dominio que ostenta o es titular el sujeto pasivo de obligación tributaria sobre sus bienes, sin que el tributo pueda recaer sobre la ganancia ajena.

2. El hecho imponible del impuesto objeto de estudio, se caracteriza además por incluir dentro de sus contenidos a las fuentes productoras del ingreso reconocidas y amparadas por el ordenamiento jurídico del Estado; en donde resulta factible identificar a actividades lícitas como el trabajo, la empresa y sus ganancias. Cabe agregar en este sentido, que como claramente se ha pronunciado la doctrina, el hecho imponible nunca puede contener un acto ilícito porque lo que se busca garantizar por medio de la imposición es la recaudación; y así, el financiamiento del gasto público y no una sanción a este tipo de rendimientos. Finalmente, el principio de legalidad en materia fiscal no nos permite extender el hecho imponible mas allá de las hipótesis de incidencia expresamente señaladas en la norma, sin que en ningún caso sea factible la aplicación de una interpretación extensiva o analógica para alcanzar a cubrir ingresos de fuentes productivas de naturaleza criminal. En virtud de lo expuesto, es posible afirmar de forma categórica que en la legislación fiscal ecuatoriana el hecho imponible no incluye ninguna consideración sobre ganancias ilícitas o delictivas.
3. Las ganancias ilícitas no se encuentran recogidas ni en el hecho imponible ni en las exenciones del impuesto a la renta, por lo que constituyen “*supuestos de no sujeción*”. Este tipo de rendimientos se encuentran al margen del impuesto, sin que cuenten con los elementos esenciales del hecho imponible, por lo que no se consideran renta para fines impositivos en razón de justificaciones sociales, morales y legales que no lo permiten.
4. El Incremento Patrimonial no Justificado es un procedimiento de determinación presuntiva de naturaleza residual, bastante novedoso en el sistema fiscal ecuatoriano, donde puede considerarse cualquier tipo de ganancia, sin analizar la fuente productora, para el cálculo de la base imponible y la aplicación de la alícuota del tributo; por lo que dentro de legislaciones como la ecuatoriana requiere de una reglamentación adecuada que impida la imposición de rentas provenientes de actividades ilícitas.
5. La declaración patrimonial instaurada en la LORTI en el ejercicio fiscal 2008, constituye una medida de control impositivo. En este sentido, a mi entender dentro del procedimiento determinativo por IPNJ, el auditor fiscal debe analizar el

documento de control tomando en cuenta la fuente productora de renta para evitar la imposición de ganancias de origen delictivo, y prevenir comportamientos elusivos y evasivos de los contribuyentes.

6. La Teoría de la Factibilidad de la Tributación de las Ganancias Ilícitas se ha desvirtuado representativamente a lo largo del tercer capítulo de esta disertación, por lo que carece del sustento jurídico y moral necesario para su validez y aplicabilidad dentro de nuestro sistema contributivo. Como vimos en las siguientes secciones del trabajo, los argumentos más importantes de esta posición pierden su fuerza probatoria cuando el análisis de los mismos es limitado, sesgado, parcializado o incompleto como ocurre con la gran mayoría de los representantes de esta posición en relación al principio de igualdad y capacidad contributiva, el deber de contribuir con el gasto público de cada ciudadano y fin propio del derecho tributario que se traduce en la recaudación, entre otros.
7. El Estado no debe manejar un doble discurso, en el que por un lado jurídicamente proscriba específicamente a las actividades ilícitas, incluso tipificando estas conductas como delitos; y por otro, decide inflar sus arcas fiscales por medio de la percepción de ingresos provenientes de estas actividades mediante la recaudación. No se puede permitir que el Estado solvete el gasto público con rendimientos provenientes de crímenes. Por esta vía, incluso el propio ordenamiento jurídico pierde sentido y toda coherencia.
8. No es posible viabilizar la tributación de las ganancias ilícitas provenientes de delitos, porque el Estado se convierte en cómplice de la actividad e inmediatamente la legitima. Las personas entienden que si pueden tributar sobre este tipo de rendimientos libremente, significa que la fuente productiva es lícita. Se llega a cuestionar incluso la vigencia de la norma prohibitiva y el Estado participa en el tipo penal del lavado de activos.
9. Si bien es necesario reconocer la autonomía del derecho tributario, esta institución no significa que existe una independencia total con otras ramas del derecho y tampoco que se pueda calificar como lícitas, para efectos fiscales, a actividades que otras ramas del ordenamiento jurídico como el derecho penal han calificado como ilícitas. En el mismo sentido es indispensable que se respeten las consecuencias

jurídicas que cada rama del derecho a desarrollado para un caso en particular. Es así, que a las ganancias lícitas les corresponde un tratamiento fiscal que se traduce en la imposición del impuesto a la renta y a las ganancias criminales les atañe un tratamiento penal, que se evidencia en la aplicación de las penas accesorias del delito, como el comiso y la confiscación. Estas ramas del derecho deben respetar sus objetivos y fines; y trabajar conjuntamente para armonizar el sistema legal.

10. El delincuente no es titular del derecho de propiedad sobre los bienes producto del delito. El derecho de propiedad para su transferencia requiere de dos elementos esenciales que son: el modo de adquirir el dominio y el justo título que se traduce en el negocio jurídico que fundamenta dicha transferencia. Cuando nos enfrentamos a los delitos, no podemos encontrar ninguno de estos en razón de que tanto la tradición como el negocio jurídico que se efectúe son nulos, por la presencia de objeto ilícito; y el efecto inmediato de la nulidad, es que los efectos jurídicos y económicos se retrotraen al momento anterior de la celebración del mismo, y se entiende que el acto o negocio nunca existió. Tampoco se pueden evidenciar las facultades dominicales del derecho de dominio, en razón de que los criminales no pueden siempre usar, gozar y disponer libremente de este tipo de bienes sino que se ven en la necesidad de utilizar testaferros y desencadenar una nueva cadena de negocios ilícitos para disfrutar del producto del delito; y finalmente, no pueden hacer uso de la acción reivindicatoria como propietarios y dueños de los mismos. La mera posesión o “apariencia de propiedad” no deviene en ningún sentido en derecho de propiedad. Por lo tanto, no hay propiedad y sino hay derecho de dominio no hay capacidad contributiva para ser sometida al gravamen impositivo.
11. El principio de igualdad en materia tributaria pretende disponer un tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales, de tal manera, que se aplica un tratamiento impositivo igual a contribuyentes que presenten las mismas capacidades contributivas fácticas y jurídicas, en las mismas condiciones. En relación a esto resulta adecuado mencionar que la capacidad contributiva de un delincuente nunca puede ser catalogada como igual a la de un contribuyente común y corriente. En primer lugar, porque el criminal se dedica a actividades expresamente prohibidas por la ley que, como se señaló oportunamente, no

- califican dentro de las fuentes productoras de renta que determina expresamente la legislación fiscal; en segundo lugar, porque no existe el factor de atribución del impuesto a la renta en el caso de los criminales; y tercero, que si efectivamente existe riqueza que producen los delitos los delincuentes y los contribuyentes normales no pueden expresar la capacidad económica de igual manera ni en las mismas condiciones. Se puede identificar que el principio de igualdad prevé la posibilidad de establecer tratos impositivos diferenciados en razón de la capacidad contributiva y de otras justificaciones legales y sociales, que se articulan perfectamente con la imposibilidad de la imposición de las ganancias delictivas.
12. En razón del derecho constitucional a no declarar contra sí mismo, o no autoincriminarse, ninguna persona tiene la obligación de declarar aquello que puede resultar en la responsabilidad penal de sí mismo. En este sentido ningún delincuente tiene la obligación de declarar las ganancias provenientes de un delito, en razón de que este documento puede servir para incriminarlo posteriormente por su vinculación con las conductas atípicas. Sino existe obligación de declarar los rendimientos proveniente de actividades criminales tampoco existe la obligación de pagar tributo alguno sobre estos réditos.
 13. El Principio Non Bis in Idem, de reconocida aplicación en cualquier Estado de Derecho, dispone que no se puede aplicar dos sanciones a un mismo acto cuando concurren identidad de hecho, de sujeto y de fundamento. En este sentido, la sanción penal resulta pena suficiente para una conducta tipificada como delito, por lo que no cabe ni el delito fiscal ni la aplicación del gravamen impositivo sobre el ingreso ilegal, cuando este ha sido debidamente tratado por el comiso y la confiscación.
 14. En el Ecuador no existe jurisprudencia alguna de ninguna instancia o recurso que se refiera directa o indirectamente a la Tributación de los rendimientos provenientes de delitos; es por esto, que fue necesario recurrir a la jurisprudencia y legislación internacional en esta materia, evidenciándose posiciones contrarias y opiniones variadas. Sin embargo, la tendencia mayoritaria actual busca evitar la tributación de ganancias delictivas, pero dar un adecuado tratamiento a todo tipo

de rendimiento. Esta tendencia, se percibe en países como Italia, España e incluso en varias jurisprudencias del Tribunal Comunitario Europeo.

15. El IPNJ, como ya se destacó, en la actualidad no cuenta con una adecuada reglamentación que impida la tributación de las ganancias ilícitas, es así que en el quinto capítulo de la disertación se dejó plasmado un posible procedimiento a seguir por la Administración Fiscal en busca de evitar, ante todo, la imposición fiscal de réditos originados en crímenes. Cuando inicie el procedimiento de determinación presuntiva por IPNJ, será necesario que el auditor fiscal analice la información de patrimonio presentada por los contribuyentes en sus respectivas declaraciones patrimoniales, de donde se obtendrá, de ser el caso, el incremento patrimonial. Dentro de este proceso a mi criterio, el servidor público debería realizar el examen de ciertos indicios que puedan de alguna manera demostrar la existencia de una actividad ilegal, para dar paso al derecho penal en el tratamiento pertinente a estos casos.
16. Los indicios son hechos o circunstancias, que mediante una operación de razonamiento lógica nos pueden inferir la existencia de otro hecho. Para que los indicios constituyan habilitantes de un proceso penal deben ser varios, unívocos, concurrentes, relacionados y directos, de tal manera que configuran las presunciones sobre el acaecimiento del delito. Los indicios para el efecto, deben revelar sin necesidad de otros medios la relación entre el hecho conocido o indiciario y el hecho que se pretende demostrar, se requiere también que el silogismo indiciario señale de manera automática el hecho por demostrar sin que otras relaciones o resultados puedan ser posibles.

Dentro de la solución planteada, el silogismo indiciario funcionaría de la siguiente manera, tomando en consideración los indicios que el artículo 2 de la Ley para Reprimir el Lavado de Activos en el Ecuador detalla:

- a. Quien se dedica a actividades ilícitas por lo general presenta operaciones o transacciones económicas injustificadas o inusuales para el giro del negocio declarado. (premisa general)

- b. El “contribuyente”, por el análisis de la información de patrimonio, presenta operaciones económicas injustificadas o inusuales para el giro del negocio declarado. (hecho conocido)
- c. Luego el “contribuyente” se dedica a una actividad ilícita que merece atención de la justicia penal.

Si se cumple el silogismo indiciario tenemos una presunción fuerte, la misma que de conformidad con los artículos 87 y 88 del Código de Procedimiento Penal puede constituir el nexo causal del procesado con la conducta atípica. En este supuesto el funcionario fiscal debe informar a la autoridad penal competente sobre esta situación, enviar el expediente y suspender el procedimiento determinativo por IPNJ, hasta que se resuelva definitivamente la causa penal.

- 17. En caso de desestimación, abstención o dictamen abstentivo de acusación, auto de sobreseimiento definitivo o sentencia absolutoria, cualquiera de estos documentos firme y ejecutoriado; el expediente debe retornar al Servicio de Rentas Internas y continuar con el procedimiento determinativo de Incremento Patrimonial no Justificado. En vista de que los procesos penales son bastante largos y engorrosos será necesario introducir algunas reformas en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, para evitar que se entorpezca el proceso fiscal. En este sentido será indispensable que se interrumpa el plazo de la caducidad de la facultad determinadora y que se suspenda el plazo de la prescripción de la acción de cobro, hasta que regrese el expediente al proceso administrativo y se continúe con el conteo de conformidad con las disposiciones legales.
- 18. Las ganancias sin tratamiento penal, en virtud de la inocencia del procesado, de la ausencia de la pena accesoria del comiso o de la aplicación de la confiscación parcial, regresarán a la Administración Fiscal para soportar la carga impositiva del impuesto a la renta dentro del IPNJ, como ganancias de origen desconocido pero no ilícito o delictivo.
- 19. En caso de sentencia condenatoria, corresponde la aplicación de las penas propias del delito y de las penas accesorias del comiso y la confiscación de los bienes producto de las conductas prohibidas por la legislación penal. Cabe señalar, que el

comiso y la confiscación fueron penas diseñadas específicamente para el tratamiento de las ganancias de procedencia delictiva y para despojar al delincuente de todos los medios que utilizó para llevar a cabo la actividad criminal. Además el comiso busca el restablecimiento del estado anterior del crimen, y tiene una naturaleza de acción reivindicatoria de los bienes que son *ope legis* de propiedad del Estado.

20. Finalmente, en caso de que un delincuente haya pagado impuesto a la renta sobre la riqueza producto de un delito, este a mi parecer, tiene derecho a la devolución por pago de lo no debido; en razón de que como se ha demostrado a lo largo de esta disertación en el Ecuador no es posible tributar sobre los rendimientos provenientes de delitos, de tal manera, que el pago de dichos tributos fue efectuado fuera de la medida legal, sin capacidad contributiva y sin la existencia del hecho imponible sobre este tipo de rentas. Eventualmente a la ganancia devuelta al contribuyente por concepto de pago indebido debería aplicársele el comiso y el Estado debería reivindicar la totalidad de sus bienes. Para evitar la dilación de los procesos sería conveniente y bastante recomendable que el juez penal incluya en su sentencia la orden de la aplicación del comiso especial sobre cualquier rendimiento producto del delito, incluso aquellos que respondan a devoluciones tributarias por pagos indebidos de impuestos.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “Las Ganancias Patrimoniales no Justificadas y la Lucha contra el Fraude Fiscal.”, Obra colectiva coordinadores CÉSAR GARCÍA NOVOA Y ANTONIO LÓPEZ DÍAZ, *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, España, 2000.
- ALVA MATEUCCI, M.: *Incremento Patrimonial no Justificado, Análisis del caso de los Funcionarios Públicos que han percibido ingresos ilícitos*, Revista Análisis Tributario, Vol. XIV, Nro. 161, Perú, 2001, Disponible en: <http://www.teleley.com/articulos/art-ipnj.pdf>, Consultado: 04 de noviembre del 2009.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S.: “Principios de Equidad y Justicia Distributiva en la Imposición”, Obra colectiva coordinadores SANTIAGO ÁLVAREZ Y PEDRO M. HERRERA MOLINA, *La ética en el diseño y aplicación de los Sistemas Tributarios*, Documentos Instituto de Estudios Fiscales, No. 16, España, 2004.
- AMATUCCI, A.: *Tratado de Derecho Tributaria*, Temis, Tomo I, Colombia, 2001.
- APARICIO PÉREZ, J.: *El Delito Fiscal a Través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, Elcano, 1997.
- ARAOZ VILLENA, L. A.: “El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad.”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006.
- ARBULORA VALVERDE, A.: *La prueba indiciaria o circunstancial en materia penal*, Costa Rica, Mailxmail, publicado el 09 de Julio del 2008. Disponible en: <http://www.mailxmail.net/cursosPdf.cfm?gfnameCurso=prueba-indiciaria-circunstancial-materia-penal> , consultado: 19 de septiembre de 2010.
- ARIAS FERNÁNDEZ, V. E.: *Tesis Moralidad Pública y Tributación en el Ecuador*, Maestría en Derecho mención en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador, 2009.
- BACIGALUPO S. S.: “El tratamiento penal de las ganancias provenientes del delito.”, Obra colectiva coordinador LUIS MIGUEL REYNA ALFARO, *Nuevas Tendencias del Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Ara Editores, Perú, 2005.
- BACIGALUPO, S. S.: *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002.
- BARRACHINA. J. E.: *La prueba en el incremento no justificado de patrimonio*, España, Disponible en: http://www.graduados-sociales.com/ArticulosCO/ACO227_5.pdf, Consultado: 15 de Noviembre del 2009.

- BARRIO, R. E.: *El incremento patrimonial no justificado como prueba indiciaria*, Revista Economistas No. 327.2, España, Segunda Quincena Abril del 2009, Disponible en: http://multimedia2.coev.com/Economistas/n373/n373_art9.pdf, Consultado: 12 de noviembre del 2009.
- BRAVO CUCCI, J.: *Incremento Patrimonial no Justificado y los Fondos de Origen Ilícito, ¿Presunción o Ficción?*, Perú, 2007, Disponible en: <http://www.idtl.com.br/artigos/182.pdf>, Consultado: 30 de septiembre del 2009.
- BRAVO CUCCI, J.: *Los actos ilícitos y el concepto de renta*, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú, 2004, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf, Consultado: 30 de septiembre del 2009.
- BRODERSOHN, M, S.: *Elasticidad-Ingreso del Impuesto a la Renta en la Argentina. Instituto de Desarrollo Económico y Social*, Vol. 3, No.4, Argentina, 1964, Disponible en: <http://www.educ.ar/educar/kbee:/educar/content/portal-content/taxonomia-recursos/recurso/05d01b36-6464-469b-9465-f3393e16a0e0.recurso/2b1f6b2b-260a-4e5f-ab7f-e504e5f7f94f/PD000308.pdf>, Consultado: 04 de noviembre de 2009.
- CABANELLAS DE TORRES, G.: *Diccionario Jurídico Elemental*, Heliasta, 16^{ava} ed., Argentina, 2003.
- CAFFERATA NORES, J. I.: *La prueba en el proceso penal*, Depalma, 3^{ra} ed., Argentina, 1998.
- CALLER FERREYROS, M. E.: *Tribunal Constitucional, Tributación sobre fondos provenientes de Actos Ilícitos*, Estudio Echeconpar Abogados, España, 2008, Disponible en: http://www.ipdt.org/editor/docs/Caller_21-08-2008.pdf, Consultado: 04 de noviembre del 2009.
- CASAS, J. O.: *Los principios del Derecho Tributario Argentina*, 1999, Disponible en: http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=14&ved=0CBIQFjADOAo&url=http%3A%2F%2Fwww.hacienda.go.cr%2Fcentro%2Fdatos%2FArticulo%2FLos%2520principios%2520del%2520Derecho%2520Tributario.Carp.%2520P%2520C3%2520BAblicas.doc&rct=j&q=Los+principios+del+Derecho+Tributario,&ei=UwwKS7_ZHIm0tge736izCg&usg=AFQjCNGn7luDyK08ypMVQ1vXK1Vv9HAckg&sig2=M59bZiY7d5R2Ww-0VxugNg, Consultado: 15 de noviembre de 2009.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: *La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español*, Revista de Estudios Financieros No. 163, España, 1996.
- CHOCLÁN MONTANO, J. A.: *El Patrimonio Criminal: comiso y pérdida de la ganancia*, Dykinson, España, 2004.
- CORRAL GUERRERO, L.: *El Derecho del Contribuyente a la Devolución de Impuestos, introducción a una teoría general*, Revista de Derecho Privado, España, 1978.

- DELOITTE, A. S.: *Pasivos Cuestionables*, Diario el Financiero, Columna Tributaria:, 11 de Octubre del 2004, Disponible en: <http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.hacienda.go.cr%2Fcentro%2Fdatos%2FNoticia%2FColumna%2520Tributaria%2520pasivos%2520cuestionables-El%2520financiero-11Oct-2004.doc&rct=j&q=Pasivos+Cuestionables.+&ei=hwsKS6ipEsqutgfZyqS7Cg&usg=AFQjCNG4eRwnhgKy5Z7nWJTmUwZ6O89rjA&sig2=6VFny48opux9CDU9abMSM.> Consultado: 04 de noviembre del 2009.
- DURÁN ROJO, L. A.: “La noción del deber constitucional de contribuir. Un Estudio Introductorio.”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006.
- FERNÁNDEZ CARTAGENA, J. A.: “La capacidad contributiva”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006.
- FERNÁNDEZ, J. A.: “Fraude Fiscal y lavado de activos” *Política Criminal*, No. 7, Disponible en: http://www.politicacriminal.cl/n_07/a_5_7.pdf., Consultado: 04 de noviembre del 2009.
- FERNÁNDEZ, F.: *Las actividades ilícitas y su gravabilidad*, Disponible en: http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.redcontable.com%2Ffe_univ%2Fgetfile.php%3Fkey%3D1101223215%26site%3Dredconta%26bn%3Dredconta_tribu&rct=j&q=Las+actividades+il%C3%ADcitas+y+su+gravabilidad&ei=9PcJS_DdDcKUtgfRrtS-Cg&usg=AFQjCNFD_1J5RqGnguVEaiST1qmuFi556g&sig2=_Azg7ALXPmhLkCWERw4yqA. Consultado: 30 de septiembre del 2009.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., y otros.: *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial, Sistema Tributario, Los Tributos en Particular*, Marcial Pons, 12ava ed., España, 1996.
- GALARZA, C. J.: *La Tributación de los Actos Ilícitos*, Thomson Aranzadi, España, 2005.
- GARCÍA MULLÍN, R.: *El Impuesto sobre la Renta*, Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria, Vol 5, República Dominicana, 1980.
- GARCÍA VIZCAÍNO, C.: *Derecho Tributario*, Parte General, Depalma, Tomo I, Argentina, 1996.
- GIULIANI FONROUGE, C. Y NAVARRINE.: *Impuesto a las Ganancias*, Depalma, Argentina, 1976.
- GIULIANI FONROUGE, C.: *Derecho Financiero*, la Ley, 9^{na} ed., Tomo I, Argentina, 2004.
- HERRERA MOLINA, P, M.: *Fiscalidad de los Actos Ilícitos*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2003.
- HORNGREN, C, SUNDEM, G., Y ELLIOT, J.: *Introducción a la Contabilidad Financiera*, Pearson Prentice Hall, 7^{ma} ed., México, 2000.

- JARACH, D.: *El Hecho Imponible*, Abeledo Perrot, 3^{ra} ed., Argentina, 1982.
- JARACH, D.: *Estudios de Derecho Tributario*, Cima Profesional. Argentina, 1998.
- JARACH, D.: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, 3^{ra} ed., Argentina, 1996.
- JARAMILLO VEGA, J, E.: *Derecho Financiero, Legislación Tributaria en el Ecuador*, Corporación de Estudios y Publicaciones, 3^{ra} ed., Ecuador, 1986.
- KAR, D. Y CARTWRIGHT-SMITH, D.: *Flujos financieros ilícitos de países en desarrollo: 2002-2006*, Global Financial Integrity, 2008, Disponible en: <http://www.gfip.org/storage/gfip/documents/noneconomist%20recent%20capital%20flight%20finalesrevised.pdf>, Consultado: 30 de Septiembre del 2009.
- LANDA ARROYO, C.: “Los principios tributarios de la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional.”, Obra colectiva: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller.*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006.
- LÓPEZ CARBAJO, J. M. Y CORDOY EZQUERRO, T.: *Manual Práctico sobre los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, Deusto, 2^{da} ed., España, 1996.
- LUGO VILLAFANA, W.: *Las ganancias obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a tributación: su incumplimiento configura delito de defraudación tributaria?*, Perú, Disponible en: http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=1&ved=0CAcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fboletinderecho.upsjb.edu.pe%2Farticulos%2FDelitos_Tributarios.doc&rct=j&q=Las+ganancias+obtenidas+por+medio+de+la+comisi%C3%B3n+de+delitos+pueden+estar+sujetas+a+tributaci%C3%B3n%3A+su+incumplimiento+configura+delito+de+defraudaci%C3%B3n+tributaria%3F&ei=7wcKS_fsDs-vtgepyi-Cg&usq=AFQjCNGZPIENbI_RAAT10wSbuWpHHexOoQ&sig2=uBO_3d6j0ss5qvr0fUNzMA., Consultado: 12 de Noviembre del 2009.
- MADERA GRIJALVA, E.: *Estudios de Derecho Tributario. La relación tributaria y la de pago indebido*, Ediciones Independientes, Ecuador, 1971.
- MICHAEL HIGUERA, A. J.: *El Fisco ante los delitos de Cuello Blanco*, Disponible en: http://portal.uclm.es/portal/page/portal/IDP/Iter%20Criminis%20Documentos/Iter%20Criminis%20Numero_1/ambrosio%20de%20jesus.pdf, Consultado: el 22 de noviembre de 2009.
- MONTESINOS ARÁYA, J.: *De la Elusión y la Evasión Tributaria*, Revista de Derecho Universidad de Concepción, N° 207, enero-junio 2000.
- OSPINA FERNÁNDEZ, G. Y OSPINA ACOSTA, E.: *Teoría general del contrato y del negocio jurídico*, Temis, 6^{ta} ed., Colombia, 2000.
- PARRAGUÉZ RUIZ, L.: *Manual de Derecho Civil Ecuatoriano. Derechos Reales*, Universidad Técnica Particular de Loja, Vol. I, Ecuador, 2005.
- PLAZAS VEGA, M. A.: *El Liberalismo y la Teoría de los Tributos*, Temis, Colombia, 1995.

- QUERALT, J. M., y otros.: *Curso de Derecho Tributario y Financiero*, Tecnos, 2^{da} ed., España, 2000.
- QUERALT, J. M., y otros.: *Derecho Tributario*, Thomson Aranzadi, 6^{ta} ed., España, 2001.
- QUIROZ BERROCAL, J. J.: *Análisis de la Presunción Legal relativa del Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ)*, XIV Convención Nacional de Tributación. Tributa 2008. Perú 2008, Disponible en: http://www.google.com.ec/url?sa=t&source=web&ct=res&cd=2&ved=0CAoQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.yarnoldconsultores.com%2Ftributario%2Fwp-content%2Fuploads%2F2008%2F11%2Fcpc_jorque_quiroz_berrocal_-_lima.doc&rct=j&q=An%C3%A1lisis+de+la+Presunci%C3%B3n+Legal+relativa+d+el+Impuesto+a+la+Renta+Neta+Oculta+por+Incremento+Patrimonial+no+Justificado+%28IPNJ%29&ei=q_sJS8ucMoOVtgfeg-HHCg&usg=AFQjCNEvpYbQPCiD P1KJAJLoLNrKZeOERQ&sig2=GJ1M8BjWL0yRHbFYjVnNew., Consultado: 16 de septiembre del 2009 .
- QUIROZ BERROCAL, J. J.: *Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ) y Tributación de la Ganancia Ilícita vía IPNJ*, Ius Tributarius, Perú, 2007.
- RAIMONDI, C. Y ATCHABAHIAN, A.: *El Impuesto a las Ganancias*, Depalma, 3^{ra} ed., Revisada y Ampliada, Argentina, 2000.
- ROJO MARTÍNEZ, P.: “Las prerrogativas de la Administración Tributaria: sus facultades discrecionales en la gestión de Tributos”, *Obra colectiva: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo IV, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006
- ROSEMBUJ, T.: *El Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, 2^{da} ed., España, 1992.
- RUBIO CORREA, M.: “El concepto de tributo y de reserva legal tributaria para el Tribunal Constitucional”, *Obra colectiva: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Capítulo I, Palestra, Pontificia Universidad Católica del Perú, Perú, 2006.
- RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: *Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal*, Núm. 265, Septiembre 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/195048>, Consultado: el 16 de Enero del 2010.
- SCHNEIDER, F. Y ENSTE, D.: *Ocultándose en las Sombras, el crecimiento de la economía subterránea*, Fondo Monetario Internacional, Estados Unidos, 2002, Disponible en: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues30/esl/issue30s.pdf>, Consultado: 30 de septiembre del 2009.
- SHARP, A.: “Tax Accounting for Illegal Activities” *The National Public Accountant*, Núm. 2003, Junio 2003, Vlex, Disponible en: <http://vlex.com/vid/56588251>, Consultado: el 28 de septiembre del 2009.

- SOLER ROCH, M. T.: “Individualización de los incrementos y disminuciones patrimoniales”, 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, 1995.
- SPINKA. R. E.: *Derecho Penal Tributario y Previsional*, Astrea, Argentina, 2007.
- THESING, J.: *Estado de Derecho y Democracia*, CIEDLA, Argentina, 1997.
- TRILLO NAVARRO, J. F.: *Delitos Económicos, la Respuesta Penal a los Rendimientos de la Delincuencia Económica*, Dykinson, España, 2008.
- UNIVERSIDAD EAFIT.: *Fiscalización como control de Lavado de Activos*, Área Fiscal, 20 de Abril del 2008, Colombia, Disponible en: <http://www.eafit.edu.co/NR/rdonlyres/E6459C98-7D00-4B14-B107-B0FCB17998CE/0/Boletin71Fiscalizacioncomocontrolallavadodeactivos.pdf>, Consultado: 12 de noviembre del 2009.
- VARIOS.: *El Recuerdo de la Hacienda Nápoles, Pablo Escobar*, Pablo Escobar Gaviria – Archivos, Colombia, Disponible en: http://www.pabloescobargaviria.info/index.php?option=com_content&task=view&id=49&Itemid=32. Consultado: 12 de abril de 2010.
- VARIOS. Obra colectiva dirigida por VICENTE DÍAZ, *Tratado de Tributación. Política y Economía Tributaria*, Astrea, Tomo II, Vol I, Argentina, 2004.
- VARIOS. Obra colectiva coordinada por ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, RAMIRO M. RUBINSKA, *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Tomo I, Argentina, 2008.
- VARIOS. Obra 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, 1995.
- VARIOS. Obra colectiva dirigida por TOMAS HUTCHINSON, *Revista de Derecho Público, Derecho Municipal*, Rubinzal-Culzoni, Argentina, 2004.
- VARIOS. Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales 1942 – 2002. 60 aniversario*, La Ley, Argentina, 2002.
- VIDAL LA ROSA SÁNCHEZ, M. D.: *Incidencias Jurisdiccionales en Torno a la Aplicación del Artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta en Fondos de Procedencia Ilícita*, Perú, Disponible en: http://www.teleley.com/articulos/art_170708-2md.pdf. Consultado: 28 de septiembre del 2009.
- VILLEGAS, H. B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, 9^{na} ed., Actualizada y Ampliada, Argentina., 2005.

Normas

Código Civil.

Código Penal.

Código Orgánico Tributario.

Código de Procedimiento Penal

Constitución de la República del Ecuador.

Ley Para Reprimir el Lavado de Activos en el Ecuador.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Reglamento a la Ley Para Reprimir el Lavado de Activos en el Ecuador.

Resolución SRI No. NAC-DGER2008-1510. 13 de Diciembre del 2008. Declaración Patrimonial.