

SUMILLA :

1. La Administración Tributaria tiene facultad para determinar obligaciones tributarias respecto de hechos generadores de carácter ilícito.
2. Los hechos imposables gravados con Impuesto a la Renta, incluidos los que provengan de actividades ilícitas, deberán considerarse como base imponible en todos los casos el valor de mercado. Igual regla se aplica al Impuesto General a las Ventas, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

INFORME N° 328-2003-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Bajo el contexto que la Administración Tributaria en ejercicio de su control tributario detecta a sujetos que realizan actividades ilícitas de comercialización de bienes, se efectúa las siguientes consultas:

1. Si dentro del marco legal vigente, ¿tiene la SUNAT facultad para efectuar determinación de deuda tributaria cuyo hecho generador corresponda al desarrollo de una actividad ilícita?.
2. De ser afirmativa la respuesta anterior, en el caso de venta de software "pirateado" a un valor menor de mercado de los productos originales, ¿existe base legal vigente que permita determinar la base imponible de estas ventas para efectos del IGV e Impuesto a la Renta?.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF⁽¹⁾, y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF⁽²⁾, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

ANÁLISIS:

1. En relación a la primera consulta, cabe indicar lo siguiente:

El artículo 59° del TUO del Código Tributario dispone que por el acto de determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario **verifica la realización del hecho generador** de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo y b) La Administración Tributaria **verifica la realización del hecho generador** de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Por su parte, el artículo 2° del citado TUO dispone que la obligación tributaria **nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley**, como generador de dicha obligación.

De las normas citadas y de acuerdo al supuesto materia de consulta, es preciso dejar establecido si nuestro ordenamiento tributario permite que los actos ilícitos pueden ser excluidos como hechos imposables.

Al respecto, Amilcar de Araujo Falcao⁽³⁾ sostiene que debe existir una imposición sin restricciones,

teniendo en cuenta la naturaleza del hecho generador como un hecho jurídico de acentuada consistencia económica o como un hecho económico con trascendencia jurídica, cuya elección por el legislador debe servir de índice de capacidad contributiva. Añade el autor que la validez de la acción, de la actividad o del acto en derecho privado, su juricidad o antijuricidad en derecho penal, disciplinario o en general punitivo, finalmente su compatibilidad o no con los principios de la ética o con las buenas costumbres, carecen de importancia para el problema de la incidencia tributaria; por eso le resulta indiferente la validez o nulidad del acto privado mediante el cual se manifiesta el hecho generador: en tanto se halle configurada la capacidad económica legalmente prevista, la incidencia debe tener lugar inevitablemente⁽⁴⁾.

En esta misma línea de pensamiento, Juan Bautista Candelario Nivar⁽⁵⁾ ha indicado que -ciertamente- mutar los efectos de la obligación tributaria sobre ciertas personas, cuya capacidad económica es apta para contribuir a los gastos públicos, en razón de que dicha capacidad económica es producto de actos reñidos con las buenas costumbres o de actividades criminales, es proveer a estas personas de una ventaja ilegítima frente a aquellas, que teniendo la misma capacidad económica, sufren la sustracción de una parte de su riqueza porque su capacidad para contribuir a los gastos públicos se deriva de conductas lícitas o aceptadas por el Estado. Es decir, continúa este autor, aquel, cuya actividad es penada por el Derecho o repudiada socialmente, resultaría premiado con la dispensa del pago del tributo en base, precisamente, a la naturaleza de esas actividades que realiza y que son consideradas como un contravalor social.

Igualmente el citado autor señala que, estando el Hecho Imponible integrado por un hecho, conjunto de hechos o actividad económica que fue escogida por el Legislador, en tanto revela capacidad para contribuir a los gastos públicos, debería resultar indiferente para el Derecho Tributario que aquel hecho, conjunto de hechos o actividad que denota capacidad contributiva sea inmoral o ilegal. En ese sentido, añade que lo importante es detectar la capacidad económica de los individuos, para que así pueda aplicarse el principio de justicia tributaria, según el cual todos tienen el deber de contribuir a los gastos públicos.

Candelario Nivar finaliza indicando que, si ante la evidencia de capacidad contributiva se dejara de gravar al sujeto, porque las actividades de donde deriva aquella es ilegal o inmoral, y se gravara a aquellos que tienen igual capacidad contributiva, pero cuyas actividades son lícitas, se estaría produciendo una violación al Principio de Igualdad que tiene como principal postulado, en su aspecto tributario, que a iguales capacidades contributivas corresponden iguales obligaciones tributarias.

En consecuencia, puede concluirse, sobre la base de la doctrina citada, que la Administración Tributaria se encuentra facultada para determinar obligaciones tributarias derivadas de hechos ilícitos, sin que ello signifique, que dichas conductas se legitimen por estar sujetas a tributación.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que de acuerdo a lo señalado por el artículo 193° del TUO del Código Tributario, la Administración Tributaria formulará la denuncia correspondiente en los casos que encuentre indicios razonables de la comisión de delitos en general, quedando facultada para constituirse en parte civil.

2. Con relación a la segunda consulta, debe señalarse que el artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁶⁾ dispone que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicio y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efecto del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto al adquirente como para el transferente.

Agrega dicho artículo en su penúltimo párrafo que lo dispuesto en el mismo también será de aplicación para el Impuesto General a las Ventas, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

Como es de verse, las operaciones gravadas con el Impuesto a la Renta, incluidas las que provengan

de actividades ilícitas, deberán considerar como base imponible en todos los casos el valor de mercado, lo cual implica que toda transacción deberá observar en su valorización los procedimientos a que se hace mención en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta y las normas reglamentarias del mismo⁽⁷⁾. Igual regla es aplicable al Impuesto General a las Ventas, con excepción de la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

CONCLUSIONES:

1. La Administración Tributaria tiene facultad para determinar obligaciones tributarias respecto de hechos generadores de carácter ilícito.
2. Los hechos imposables gravados con Impuesto a la Renta, incluidos los que provengan de actividades ilícitas, deberán considerar como base imponible en todos los casos el valor de mercado. Igual regla se aplica al Impuesto General a las Ventas, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

Lima, 02 de diciembre de 2003.

Original firmado por:

CLARA URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional Jurídico

(1) Publicado el 19.8.1999.

(2) Publicado el 14.4.1999.

(3) ARAUJO FALCAO, Amílcar. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1964, pp. 63 y 64.

(4) Dicho tratadista también trae a colación las palabras de Albert Hensel: “Justamente el principio de igualdad ante el impuesto impide que al deudor de un tributo se permita trasponer las puertas del Eldorado fiscal mediante la realización de actos prohibidos o contrarios a las buenas costumbres”.

(5) CANDELARIO NIVAR, Juan Bautista. Artículo sobre el Principio del Non Olet o la indiferencia moral del Derecho Tributario. Tomado de internet [http:// comunidad.derecho.org/ juancandelario](http://comunidad.derecho.org/juancandelario).

(6) Teniendo en cuenta la modificación efectuada por el artículo 5° de la Ley N° 27356, publicada el 18.10.2000.

(7) Artículos 19°, 19°-A y 19°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y, normas modificatorias.

GFS.

A0963 -D2

CÓDIGO TRIBUTARIO : HECHO IMPONIBLE – ACTIVIDADES ILÍCITAS.

IGV – VALOR DE MERCADO.

I. RENTA – VALOR DE MERCADO

INTENDENCIA NACIONAL DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO - MEMORANDO N° 574-2002-P00000.

DESCRIPTOR :

CÓDIGO TRIBUTARIO

1. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS ADMINISTRADOS

IMPUESTO A LA RENTA

RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA

7.1. Rentas de tercera categoría.

7.1.1. Renta Bruta.