PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

DISERTACION PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADA

"LA IMPOSICIÓN DIRECTA DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR ACTIVIDADES ILÍCITAS."

NAIRA DAYUMA SERRANO AÑAZCO

DIRECTOR: CARLOS PONTÓN CEVALLOS

OCTUBRE, 2014

QUITO – ECUADOR

Quito, a 25 de noviembre de 2014

Doctor
Manuel Jiménez Moreano
SECRETARIO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 385-SJG-14 de 14 de octubre de 2014, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Tesis de Disertación intitulada **"LA IMPOSICIÓN DIRECTA DE LAS RENTAS GENERADAS POR ACTIVIDADES ILICITAS"**, elaborada por la señorita NAIRA DAYUMA SERRANO AÑAZCO, previo a la obtención del título de Abogada, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación aborda un tema especializado de poco desarrollo en el Ecuador, cual es el análisis de la posibilidad de aplicación en el Ecuador de un impuesto a la renta obtenida por actos ilícitos.

En el desarrollo de la investigación se analizó la normativa tributaria nacional en torno a este tema y se contrasta con un análisis doctrinario de la teoría que propone esta imposición y los argumentos a favor y en contra de la misma, los presupuestos para su aplicación y se analizó la legislación comparada en países como Alemania, Italia, España y Estados Unidos, en los cuales se ha aplicado esta imposición.

En la parte final de la Tesis se propone la pertinencia de aplicar esta figura en el Ecuador, considerando que la normativa legal permitiría hacerlo.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de DIEZ SOBRE DIEZ.

Atentamente,

Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

Quito, 17 de noviembre de 2014

Doctor
Manuel Jimérnez Moreano
Secretario Abogado de la
Facultad de Jurisprudencia de la PUCE

De mi consideración:

En relación a su solicitud para que en calidad de Profesor Informante emita el informe correspondiente en relación a la Disertación previa a la obtención del título de Abogado, presentada por la señorita Naira Dayuma Serrano Añazco titulada "LA IMPOSICIÓN DIRECTA DE LAS RENTAS GENERADAS POR ACTIVIDADES ILICITAS", al respecto me permito indicar lo siguiente:

- La Tesina que me ha sido entregada reúne los requisitos académicos exigidos por una institución de educación superior para este tipo de investigaciones.

El presente trabajo de fin de carrera contiene un estudio muy interesante relacionado con las teorías sobre la imposición de las rentas obtenidas por actividades consideradas ilícitas y la posibilidad de imposición de estos actos en el Ecuador, el mismo que a mi parecer debió también enmarcarse a partir de la ética tributaria, campo en el cual la producción académica-literaria es muy escasa Las conclusiones producto del trabajo académico son satisfactorias.

Por lo expuesto consigno la nota de **NUEVE SOBRE DIEZ (9/10)** a la Tesina presentada por **la señorita Naira Dayuma Serrano Añazco** cuyo título se menciona en el primer párrafo de esta comunicación, por lo que solicito a Usted, ordenar el trámite reglamentario pertinente.

Atentamente,

Dr. Miguel Ángel Bossano Rivadeneira

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

1. INTRODUCCIÓN Y CONCEPTOS GENERALES. 1

1.1. Introducción al problema. 1

1.2. Conceptos 3

1.2.1. Imposición directa: 3

1.2.2. Conceptualización de Renta: 6

1.2.3. Hecho Imponible: 14

1.2.4. Actividades ilícitas o actos ilícitos: 17

Actos ilícitos susceptibles de generar renta: 18

2. Teorías a favor y en contra de la imposición de las rentas generadas por actos ilícitos. 21

2.1. Teoría a favor de la imposición de las rentas generadas por actos ilícitos. 22

2.1.1. Configuración del hecho imponible de una actividad ilícita. 22

2.1.2. La unidad del ordenamiento jurídico no es menoscaba por la tributación de las actividades ilícitas. 23

2.1.3. Autonomía del derecho tributario 24

2.1.4. Fin del sistema tributario. 25

2.1.5. Capacidad contributiva 27

2.1.6. Principio de Igualdad 33

2.1.7. Principio generalidad. 35

2.1.8. Principio non elet (El Dinero no huele) 37

2.2. Teorías en contra de la imposición de las rentas obtenidas por actos ilícitos. 40

2.2.1. El Estado Cómplice. 41

2.2.2. La coherencia del ordenamiento 44

2.2.3. El Principio *non bis in ídem* 46

2.2.4. Derecho a no declarar contra sí mismo o a la no autoincriminación 47

3. POSIBILIDAD DE IMPOSICIÓN A LAS RENTAS OBTENIDAS POR ACTOS ILICITOS EN EL ECUADOR. 51

3.1. La imposición a la renta obtenida por actos ilícitos en la legislación comparada. 52

3.1.1. Alemanía: 53

3.1.2. Estados Unidos de Norte América 54

3.1.3. Italia. 56

3.1.4. España 58

3.2. Impuesto a la Renta en el Ecuador. 60

3.2.1. Concepto y características 63

3.2.2. Hecho imponible del Impuesto a la Renta en la legislación Ecuatoriana. 65

3.2.3. Concepto de renta en la legislación Ecuatoriana. 66

3.2.4. Ingresos de fuente ecuatoriana. 69

3.3. Opiniones acerca de la imposición de la renta generada por actos ilícitos. 70

3.3.1. Opinión No. 1. 70

3.3.2. Opinión No. 2. 73

3.4. Posibilidad de la imposición directa de las rentas obtenidas por actos ilícitos en el Ecuador. 76

Conclusiones. 78

Acerca de la aceptación de la teoría de la imposición a las rentas generadas por actos ilícitos: 78

Acerca de la imposibilidad de la aplicación de la teoría acerca de la imposición de las rentas generadas por actos ilícitos: 79

Acerca de esta imposición en el Ecuador: 80

Bibliografía 81

ABSTRACT

La imposición directa de las rentas obtenidas por actos ilícitos, ha sido un tema poco estudiado en la doctrina ecuatoriana, aunque en el ámbito del derecho comparado, ya desde la Antigua Roma se habló acerca del Principio *non olet* (El Dinero no huele), el cual significaba que para efectos de la tributación no existe dinero bueno o malo. Paises como Estados Unidos, Alemanía o Italia han acogido esta teoría, en respuesta a necesidades sociales tales como la lucha contra el crimén organizado y han establecido la obligatoriedad del pago del impuesto a las rentas obtenidas por actos ilícitos.

El establecimiento de un impuesto a la rentas obtenidas por actos ilícitos ha generado posturas tanto a favor como en contra, las primeras han defendido esta imposición fundamentándose en principios como el de capacidad contributiva, igualdad o generalidad, de igual manera se han establecido presupuestos básicos para que esta teoría tenga cabida en un ordenamiento jurídico como es, la configuración del hecho imponible del impuesto a la renta.

Por otro lado, los contrarios a la misma han argumentado que, esta imposición atenta contra la moralidad del Estado, vulnera principios como el de coherencia y unidad del ordenamiento jurídico, convierte al Estado en un cómplice del acto ilícito y legitima por medio del impuesto a un acto contrario a la ley.

En el caso ecuatoriano, no ha existido un pronunciamiento expreso acerca de si procede o no la imposición directa las rentas ilícitas, lo cual si ha ocurrido en otros países tales como España o Perú, por lo cual, después de un análisis de la normativa tributaria vigente, se puede decir que en el Ecuador existe la posibilidad de tributar por estos actos. Aun cuando la normativa deja abierta esta posibilidad, la pertinencia de aplicación de la misma expresamente en la normativa o por medio jurisprudencial, es un tema muy discutido ya que como se lo menciono anteriormente contrapone principios básicos del derecho tributario y nos enfrenta a problemas de índole moral.

INTRODUCCIÓN

La imposición directa de las rentas obtenidas por actividades ilícitas, supone un tema muy interesante de estudio no solo porque las rentas ilícitas conforman una parte importante de la economía mundial, sino también porque, la posibilidad de su imposición ha generado posiciones tanto a favor como en contra de la misma.

Acerca de este tema, se ha señalado que, debe existir una imposición a la renta sin restricciones, es decir que la ilicitud de la actividad generadora de la renta no debe ser un impedimento para que la renta producida este sujeta a imposición, ya que en aplicación de principios como el de igualdad, generalidad y capacidad contributiva, la obligación de satisfacer el impuesto se debe generar solo con la configuración del hecho imponible. Razón por la cual, en el impuesto a la renta no se debe considerar la actividad generadora de la misma sino solo su resultado es decir el ingreso realmente percibido.

Por otro lado, también se ha mencionado que, al someter a estas rentas a imposición se produciría una contradicción en el ordenamiento jurídico, ya que por un lado el Estado persigue y sanciona al acto que dio origen a la renta y por otro lado, este mismo, obtiene un beneficio a través del cobro de un impuesto a esta renta producida por un acto contrarío a la ley. Razón por la cual también se argumenta que esta imposición atenta contra la moral del Estado.

Como se puede observar el presente trabajo investigativo, supone el estudio diversos temas tales como: los impuestos directos, el hecho imponible del impuesto a la renta, los principios de igualdad, generalidad, capacidad contributiva y unidad del ordenamiento jurídico, el Estado cómplice del ilícito, el impuesto a la renta en el ecuador, entre otros. Se estudiara las posturas generadas alrededor del tema, los presupuestos del mismo, legislación comparada y la posibilidad de su aplicación en el Ecuador.

Dedicatoria

A mis padres Lourdes y Marco, por toda paciencia y apoyo incondicional.

A mis hermanas Mayari y Yamara, por estar siempre presentes.

A Indy, Toby y Brownie por toda la alegría y cariño que me transmiten.

CAPÍTULO I

1. INTRODUCCIÓN Y CONCEPTOS GENERALES.

1.1. Introducción al problema.

Según estimaciones, a nivel mundial las ganancias provenientes de actividades ilícitas, tales como, el narcotráfico, el tráfico de armas, personas, blancas, entre otros ilícitos, podrían bordear los 800 mil millones de dólares al año (Torres, 2003). Al ser estas ganancias una parte significativa de la economía mundial, a través de los años se ha discutido si el Estado debe o no obtener un ingreso tributario[1] de estas rentas. Esta idea se fundamentó no solo en consideración de las ganancias millonarias[2] que generan estas actividades, sino también en la aplicación de los principios que rigen el sistema tributario.

Se ha señalado que debe existir una imposición sin restricciones en concordancia con los principios de igualdad, generalidad y capacidad contributiva. De igual manera, se ha destacado que al tratarse de un tributo, éste se debería configurar sólo con la existencia del hecho generador, es decir, solo con la percepción de renta. Otro argumento a favor de esta imposición es que, la no tributación de estas rentas sería un beneficio para las personas que realizan actos contrarios a la ley.

---

[1] Acerca de los Ingresos Tributarios: El fin último del Estado es lograr el bienestar de su población, para lo cual implementa políticas económicas que le permitan alcanzar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional.
Los ingresos que percibe el estado desde un punto de vista económico se dividen en Ingresos Petroleros e Ingresos No petroleros, dentro de los ingresos no petroleros, encontramos a: *"los ingresos tributarios, obtenidos por impuestos directos e impuestos indirectos; Ingresos no tributarios, obtenidos por el cobro de derechos por prestación de servicios públicos, por la venta de bienes, servicios y valores públicos y por ingresos de capital; transferencias y donaciones recibidas por las instituciones públicas procedentes de otras instituciones públicas o privadas."* (Centro de Estudios Fiscales , 2014)
En el Presupuesto General del Estado, los ingresos tributarios generados por los impuestos constituyen una de las principales fuentes de Ingresos para el Estado. En el año 2013 del 100% de impuestos recaudados por el Servicio de Rentas Internas 54% correspondió a impuestos indirectos mientras que el restante 46% correspondió a impuestos directos.

[2] Según datos de la Oficina Internacional del Trabajo, solamente las ganancias generadas por actividades ilícitas, tales como el trabajo forzoso en los sectores agrícolas y en la explotación sexual comercial, se estima que son de al menos 44.000 millones al año. (Oficina Internacional del Trabajo, 2014)

Por otra parte, las posturas en contra de esta teoría se fundamentan en que el Estado se convertiría en un cómplice del cometimiento del acto ilícito, ya que recibe un beneficio económico al cobrar un impuesto a estas rentas, lo cual atenta a la moral y ética del Estado.

Aunque este tema no ha sido muy tratado en la doctrina, legislación y jurisprudencia nacional, no constituye un problema nuevo en el campo del derecho comparado, tal y como lo señala el doctrinario César Galarza (2005), quien al respecto manifiesta que:

> *(…)la Tributación de los actos ilícitos no constituye una cuestión novedosa en el mundo jurídico, puesto que, desde los tiempos de la antigua Roma, en que podemos situar el origen de la legendaria, y tantas veces repetida, expresión de que < el dinero no huele> , hasta los recientes y actuales intentos por parte de las Administraciones tributarias de varios Estados Europeos de cobrar tributos de actos considerados ilegales, la pertinencia del cobro de tributos a raíz de la comisión de un acto ilícito ha constituido un tema recurrente que ha permanecido siempre latente en la mente de los estudiosos del derecho.* (pág. 25)

Siguiendo los antecedentes jurisprudenciales del tema en el campo del derecho comparado, el investigador Oscar Sánchez (2013) comenta que:

> *La Europa Comunitaria y los Estados Unidos de Norteamérica han establecido jurisprudencialmente un fuerte posicionamiento sobre la procedencia de gravar los actos ilícitos, que sin embargo no es un acontecer espontáneo, sino el resultado de enjudiosa motivación durante décadas. Quizás el caso más notorio en Norteamérica sea el de Alfonso Capone, jefe de la red criminal de Chicago en las décadas del 20 y 30 del siglo pasado. Capone controlaba casas de juego, prostíbulos, pistas de carrera de caballos y especialmente destilerías y cervecerías ilegales, logrando ingresos por más de cien millones de dólares de la época. La creencia generalizada en ese tiempo era que las ganancias ilegales no eran renta imponible, sin embargo en 1927 las decisiones del juez Sullivan demandaron el pago de impuestos a los beneficios obtenidos aun de operaciones ilegales como las operadas por el histórico gánster. (…) Según refiere Giulani Fonrouge y Navarrine, la justicia inglesa también señaló en esta materia, que las ganancias y beneficios derivados de operaciones comerciales ilícitas prime facie están sujetas al impuesto (…)* (Sánchez, 2013).

Como se puede apreciar de los párrafos citados, el tema a estudiar supone una problemática interesante que ha sido trata desde hace ya mucho tiempo por el derecho comparado y que además es el resultado de necesidades sociales.

1.2. Conceptos

Como punto de partida, es necesario delimitar y clarificar algunos aspectos que son necesarios para entender a la imposición directa de las rentas generadas por actos ilícitos. De igual manera en este capítulo se tratará de definir algunas expresiones que serán usadas en este trabajo, tales como actos ilícitos o actividades ilícitas[3], imposición directa, renta y hecho imponible.

1.2.1. Imposición directa[4]:

Para establecer una noción clara de la imposición directa, debo empezar por conceptualizar al impuesto, para posteriormente detallar su clasificación.

Para el profesor Héctor B. Villegas (2002), los impuestos son:

> *Los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.* (pág. 158)

Por su parte Neumark (1974) conceptualiza al impuesto como:

> *Una obligación coactiva, y sin contraprestación, de efectuar una transmisión de valores económicos (dinero) a favor del Estado y de los entes menores subrogados a él, por un sujeto económico en virtud de una disposición legal, siendo fijadas las condiciones de la prestación de un modo autoritario (unilateral), por el sujeto activo de la obligación tributaria.* (Neumark, 1974)

---

[3] En el presente trabajo investigativo, las expresiones actividades ilícitas y actos ilícitos serán usadas indistintamente, ya que como bien lo menciona César J. Galarza en su obra "La tributación de los Actos Ilícitos" al referirse acerca de la diferenciación entre actividades ilícitas y actos ilícitos, manifiesta que es una "*mera cuestión semántica que no afecta al fondo del trabajo*".

[4] Para conceptualizar a la Imposición directa, comenzaré por describir que son los impuestos y sus principales clasificaciones, de igual manera se analizará brevemente el fenómeno de la traslación de la carga económica.

En base a los conceptos citados, podemos decir que, un impuesto es un tributo y constituye para el sujeto pasivo una obligación de transmitir valores económicos a favor del sujeto activo que es el Estado, sin que exista una contraprestación directa.

Al ser el impuesto la figura más importante en el campo tributario, alrededor de él se han esgrimido diferentes clasificaciones entre las cuales se destacan:

- Impuestos Reales y Personales:

Son impuestos reales aquellos en los cuales la descripción del hecho imponible se realiza haciendo referencia a bienes, derechos o actividades, con independencia del elemento personal de la relación jurídica. Y por otra parte, son impuestos personales aquellos en los cuales su hecho imponible se describe haciendo referencia a una persona determinada. (Menéndez, 2009, pág. 158).

Un ejemplo de impuesto real en la legislación ecuatoriana es el Impuesto a la Propiedad de los Vehículos motorizados de transporte Terrestre y de carga[5]. Y de impuesto personal es el Impuesto a la Renta de personas naturales.

- Impuestos Ordinarios y Extraordinarios.

De acuerdo a su periodo de duración, son impuestos ordinarios aquellos impuestos de carácter permanente, cuya vigencia no es determinada. Y son impuestos extraordinarios aquellos impuestos transitorios, cuya vigencia es limitada y "*se los establece por razones principalmente de orden financiero, es decir por las necesidades que tiene el Estado de recursos para financiar el gasto público (conflictos bélicos, desastres naturales, presiones sociales y otros)*" (Otálora, 2009, pág. 108)

[5] Este impuesto fue establecido en la Ley del Impuesto a los Vehículos Motorizados, publicado en el R.O. 242-3S de 29 de Diciembre de 2007, artículo 1.

- Impuestos Proporcionales y Progresivos:

Son impuestos proporcionales aquellos con una alícuota única, es decir aquellos cuyo porcentaje permanece constante sin importar si aumenta o disminuya la base imponible. Y son impuestos progresivos aquellos cuyo porcentaje aumenta o disminuye a medida en que lo hace su base imponible.

- Impuestos Directos e Indirectos:

Como se puede observar en párrafos anteriores, existe una gran diversidad de clasificaciones, sin embargo, la más divulgada y conocida es la clasificación de Impuestos Directos e Indirectos.

La categorización de los Impuestos en Directos o Indirectos, se basa o tiene su fundamento en el fenómeno de la traslación de la carga económica. Se debe entender a la traslación como un fenómeno económico, el cual significa: *"la forma en que puede traspasarse la carga de un impuesto desde quienes lo pagan inicialmente hacia otras personas e instituciones de la economía*" (Sepúlveda, 2004, pág. 106).

Es decir que, esta categorización divide a los impuestos en:

- Impuestos Directos: Aquellos impuestos cuya carga económica no se puede trasladar hacia otras personas. Siendo el ejemplo más claro el Impuesto a la Renta.

- Impuestos Indirectos: Son aquellos impuestos concebidos para que la traslación tenga lugar (García, 2003, pág. 578), por cuanto, estos no se aplican a ningún sujeto pasivo en particular. Dentro de esta categoría podemos encontrar al Impuesto al Valor Agregado IVA.

Siguiendo esta línea, el catedrático Alejandro Menéndez (2009) expone que esta categorización a más de tener su fundamento en el fenómeno de la traslación, también responde a un criterio económico y explica que:

> *Según este criterio económico, los impuestos directos son aquellos que gravan tanto la renta como el patrimonio. Por el contrario en los impuestos indirectos se gravan las adquisiciones de bienes y servicios (…)*
>
> *En cuanto que la realidad económica gravada en los impuestos directos es más claramente indicativa de la capacidad económica de sus destinatarios, son un mejor instrumento de justicia tributaria que los impuestos indirectos. No obstante, suele ser mayor la recaudación que se obtiene por estos últimos por resultar más sencilla.* (pág. 161)

En base a lo mencionado, podemos decir que los Impuestos Directos son un claro indicador de la capacidad económica del contribuyente y de igual manera son un instrumento que permite una mayor justicia tributaria y son aquellos impuestos cuya carga económica no es susceptible de traslación, por tanto, es el mismo sujeto pasivo quien debe soportar el peso económico derivado de la obligación tributaria sin poder trasladarlo a otros. Razón por la cual este tipo de impuesto incide directamente en el patrimonio, riqueza o en los ingresos del sujeto pasivo.

En consideración al tema del presente trabajo investigativo el cual está centrado en la renta de los actos ilícitos, el Impuesto Directo que va a ser analizado es el Impuesto a la Renta.

1.2.2. Conceptualización de Renta:

El término renta proviene del latín *reddita* y es usado como sinónimo de ingreso, beneficio, rédito, ganancia, etc. Es considerado como el más claro indicador de la capacidad contributiva de una persona.

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, define a Renta como "*la utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra. Es el ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona o el importe neto de los rendimientos*" (Real Academía Española, 2014). Por su parte, Guillemo Cabanelas (2008) define a renta como "e*l ingreso regular que produce el trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capital, dinero o privilegio*" (pág. 380).

Existen diferentes teorías elaboradas con el fin de dar una definición de renta, a continuación detallaré las más importantes:

a) Teoría Irving Fischer.

En esta teoría se define a la renta como "*el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado periodo. Se trata, pues de la utilidad directa que los bienes le proporcionan a su poseedor, ya se trate de bienes anteriormente adquiridos*" (Jarach, 2003, pág. 475)

Como consecuencia de esta teoría, el concepto de renta normal se convierte en un sinónimo de renta gravable, razón por la cual de la renta normal gravable solo se excluirán aquellas rentas provenientes del ahorro. Quedando comprendidos también como renta gravable los réditos periódicos como los no periódicos o eventuales. (Volman, 2005, pág. 350). Y también deben incluirse en este concepto "*no solo los ingresos monetarios, sino también el goce de los bienes en poder del contribuyente*" (Jarach, 2003, pág. 476)

Sintetizando esta teoría podemos decir que la renta gravable es toda renta que obtenga una persona, sin importar si esta es eventual, permanente o si procede del goce de bienes y solo se excluye de la renta gravable aquellas rentas provenientes del ahorro.

b) Teoría de la fuente.

También denominada en la doctrina como Teoría de la renta- producto, en la cual se distingue entre renta periódica o permanente y renta no periódica, considerando que en esta Teoría, el elemento revelador de la capacidad contributiva es la renta periódica o permanente no así la renta no periódica (Volman, 2005).

Ampliando esta idea, el doctrinario Dino Jarch (2003) escribe que *"la teoría de la fuente asimila el concepto de renta o rédito al producto neto periódico por lo menos*

potencialmente de una fuente permanente, deducidos los gastos necesarios para producirlos y para conservar intacta la fuente productiva" (pág. 473)

Por otra parte al catedrático Héctor Villegas (2002), al referirse sobre esta teoría nos enseña que:

> *Los conceptos <capital> y <renta> quedan estrechamente interconectados. La renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado no obstante de originar a tal producto, tiene la propiedad de ser fuente productiva y durable* (pág. 695)

De lo citado cabe destacar que el autor al referirse a "capital" considera a toda riqueza sea esta corporal o incorporal que sea perdurable y que produzca una utilidad a su titular. (Villegas, 2002, pág. 694). Es decir que el capital en este concepto debe ser considerado como la fuente. En tal sentido Julio Fernández Cartagena (2004) señala lo siguiente:

> *La renta se caracteriza por ser una nueva riqueza producida por una fuente productora, distinta de ella. Dicha fuente es un capital que puede ser corporal o incorporal. Este capital no se agota en la producción de la renta, sino que la sobrevive.*
>
> *Del mismo modo, es importante resaltar que la renta según este criterio es un ingreso periódico, es decir, de repetición en el tiempo. Sin embargo, dicha periodicidad no es necesariamente real en la práctica, sino que basta con que exista una potencialidad para ello.*
>
> *Así, se considera cumplida la periodicidad si potencialmente existe la posibilidad de que tenga lugar la repetición de la ganancia. Dicha posibilidad de reproducción del ingreso significa que la fuente productora del rédito o la profesión o actividad de la persona cuando, en este último caso, es la actividad humana la que genera la renta; pueden generar los mismos rendimientos, si se vuelven a habilitar racionalmente para ser destinados a fines generadores de renta* (Fernández, 2004)

En la misma línea García Mullin (1980, pág. 14), establece las características que en base a esta Teoría debe tener la renta gravada:

1. La renta debe ser un producto, esto quiere decir que, la renta debe ser nueva, distinta y separable de la fuente productora. Razón por la cual, bajo esta concepción no puede ser considerada como renta la plusvalía de un bien.

2. La renta debe ser producto de una fuente perdurable, considerándose que la fuente debe ser capaz de producir una renta al contribuyente, sin agotarse o extinguirse en la producción de la misma, es decir que, debe ser capaz de seguir produciendo nueva renta.

3. La renta debe ser periódica o en su defecto debe ser potencialmente periódica, es decir, la periodicidad se refiere a que exista la posibilidad de producción de nueva renta en el futuro.

4. La fuente debe ser puesta en explotación o habilitación, esto quiere decir que el contribuyente voluntariamente debe hacer producir a la fuente, por lo cual, no se considera rentas gravadas a las rentas esporádicas, eventuales o accidentales.

5. Se debe restar los gastos inmersos en la obtención de la renta. (pág. 14)

En base a los conceptos citados, podemos establecer que en esta teoría, la renta es considerada como un producto el cual proviene de una fuente perdurable en el tiempo, la cual no se agota en la producción de la renta, por lo cual, no se considera como renta gravable a aquella proveniente de una fuente no periódica. A esta renta se le debe restar los gastos originados en la producción y mantenimiento de la fuente perdurable.[6]

c) Teoría de la renta incremento patrimonial neto más consumo.

También denominada Teoría de la "Renta Incremento- Patrimonial", esta teoría se diferencia de la Teoría de la fuente porque se considera renta gravable a la renta no periódica u ocasional. Siguiendo esta idea, Héctor Villegas (2002) nos enseña que:

> *El concepto de rédito o renta según la teoría del incremento patrimonial neto comprende en su alcance, todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, las llamadas <ganancias de capital> y las provenientes del juego. En ello reside el aspecto más importante de la diferencia entre el concepto de la teoría de las fuentes y el de la teoría del incremento patrimonial neto."* (pág. 475)

[6] En torno a esta teoría se ha realizado un símil en el cual, la fuente perdurable se asemeja a un árbol y a los frutos que este árbol produce, se los considera como la renta gravada.

La mencionada teoría toma en consideración:

- Las rentas periódicas o permanentes
- Las rentas ocasionales.
- Las ganancias provenientes del juego.
- Los aumentos de patrimonio que tengan su origen en herencias, legados y donaciones

Además también toma en consideración a aquellos bienes que hayan sido consumidos, como lo explica Dino Jarach, quién manifiesta que:

> *"la forma más exacta y real de reflejar el ingreso total ganado durante un período, es considerar a la renta como: (...) 2. El valor de la actividad de consumo de la persona, y 3. El incremento en el valor del activo poseído durante el período"* (Jarach, 2003, pág. 696).

En consideración de lo citado anteriormente, podemos decir que, para esta teoría la renta gravable es todo ingreso que incremente el patrimonio del sujeto pasivo en el período fiscal, por lo cual, no se diferencia si estos ingresos son permanentes u ocasionales, más el valor de la actividad de consumo del contribuyente, menos los gastos necesarios para mantener este ingreso.

d) Teoría del flujo de la riqueza proveniente de terceros.

Como su nombre lo indica, en esta teoría la renta es considerada como toda ganancia, ingreso o rédito económico obtenido por el contribuyente en sus operaciones con terceros, *es "la totalidad de los ingresos provenientes de terceros, es decir, el total del flujo de riqueza que desde los terceros fluya hacia el contribuyente en un periodo de tiempo dado"*. (Caballero Bustamante , 2013)

Se puede apreciar que la característica principal de esta teoría es que la renta debe provenir de operaciones con terceros, tal y como lo señala García Mullín (1978) quien al respecto manifestó que, es *"una condición suficiente y a la vez necesaria para configurar la renta, el hecho de tratarse de enriquecimientos que han fluido desde terceros hacia el contribuyente*" (pág. 19)

De lo mencionado se colige que, los ingresos eventuales o los producidos por actividades accidentales se encuentran comprendidos como renta gravada, lo cual difiere del concepto de renta en la Teoría de la fuente. De igual manera se considera renta gravada a los ingresos a título gratuito provenientes de terceros, como son las donaciones, legados o herencias.

De las teorías desarrolladas, se puede concluir que no existe unanimidad de criterios cuando se trata de la definición de renta, por lo cual cada estado ha adoptado diferentes teorías y las ha adaptado a sus necesidades.

En el caso ecuatoriano, se ha señalado que la legislación ha acogido a la Teoría de la Fuente y la Teoría del flujo de la riqueza proveniente de terceros.[7]

- Sistemas de imposición a la renta:

Independientemente del concepto de renta que se elija para su definición, la renta poder ser adoptada como base de los siguientes sistemas:

a) Sistema cedular o analítico:

Se considera a la renta no como una unidad sino como una pluralidad, existiendo tantos impuestos como fuentes productoras de renta, es decir que existirá un impuesto diferente para la renta proveniente de un inmueble, renta proveniente del trabajo autónomo, renta proveniente de un trabajo con relación de dependencia, etc.

El doctrinario Dino Jarach (2003), enumera las características de este sistema, de la siguiente manera:

> *1. Cada clase de réditos está sujeta a un impuesto por separado: no hay, pues, compensación entre réditos y pérdidas de diferentes categorías.*
>
> *2. No cabe la aplicación de alícuotas progresivas, ya que ello equivaldría a una desigualdad manifiesta.*

[7] La teoría adoptada por el Ecuador, será desarrollada en el Capítulo III del presente trabajo.

3. Tampoco caben las deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos de salud y la educación.

4. El sistema cedular se presta a una adecuada administración por la precisa individualización de las rentas y de las deducciones pertinentes.

5. Pueden quedar afuera de cualquier gravamen, réditos no clasificables en ninguna de las categorías definidas por la ley, como también pueden existir intereses y gastos no atribuibles a ninguna de las categorías, pero que disminuyen la renta del contribuyente , quién deberá someterse a una imposición excesiva con respecto a su capacidad contributiva global, por no poder efectuar la deducción correspondiente.

6. El sistema cedular se presta a la realización del principio de discriminación de las rentas, o sea un tratamiento diferenciado para las rentas según el mayor o menos esfuerzo personal para su obtención. El distingo se aplica generalmente diferenciando las rentas ganadas de las no ganadas, siendo las primeras las que derivan en mayor medida del trabajo y las segundas principalmente del capital. (pág. 477)

Por su parte Héctor Villegas (2002), nos dice que la característica esencial de este sistema es *que "se divide a las rentas en categorías o cédulas, según su origen, y en la aplicación de una alícuota proporcional a cada una de esas rentas"* (pág. 699)

Sintetizando lo enseñado por los escritores Dino Jarach y Héctor Villegas en sus obras, podemos decir que en el sistema cedular, al dividirse las rentas en categorías de impuestos y por consiguiente aplicarse un porcentaje diferente a cada una, no da cabida a la compensación de réditos y pérdidas entre las categorías, sin importar que el mismo contribuyente sea el que soporte los diferentes impuestos. De igual manera existen deducciones específicas para cada categoría y si una renta no encaja dentro de ninguna, estaría fuera de cualquier gravamen.

De lo anotado podemos establecer tanto ventajas como desventajas provenientes de la aplicación de este sistema, las primeras son las facilidades de la implementación de las diferentes categorías de impuestos, ya que usualmente su aplicación no contempla criterios de progresividad sino de proporcionalidad. Las segundas se subsumen a que en la aplicación de este sistema no se logra totalmente los objetivos de equidad de los sistemas tributarios. De igual manera no contempla de una manera totalmente real la capacidad contributiva de la persona.

b) Sistema Indiciario:

Como su nombre lo indica en este sistema se establece la renta mediante indicios. Es decir, es aplicado comúnmente en las determinaciones de obligaciones tributarias, cuando estas se basan en presunciones.

Catalina García (1997), clarifica la aplicación de este sistema con un el ejemplo acerca de "*el famoso impuesto francés sobre las puertas y ventanas, en el cual la cantidad de estas hacía presumir mayor capacidad contributiva del dueño de la casa"* (pág. 10)

c) Sistema Global o Sintético.

Este sistema se diferencia notablemente del Sistema cedular debido a que "*grava el conjunto de rentas de una persona con prescindencia de su origen*" (Villegas, 2002, pág. 699).

El catedrático Dino Jarach, ha enumerado las características de este sistema de la siguiente manera:

> *"1. Hay un solo impuesto que grava la renta neta total de las personas, compensándose los resultados positivos y negativos de diferentes fuentes o clases de réditos.*
> *2. Pueden practicarse las deducciones por mínimo sustento, por cargas de familia y por gastos de salud y de educación.*
> *3. Puede aplicarse la progresión de alícuotas en forma racional.*
> *4. La discriminación de rentas no puede aplicarse en la misma forma que el sistema de impuestos cedulares, pero es posible lograrla mediante la disminución del monto de la renta gravada en un porcentual o en sumas determinadas, cuando ella provenga total o parcialmente del trabajo personal; o bien mediante la adopción de un impuesto ordinario sobre el patrimonio neto personal (…)*
> *5. El impuesto unitario y personal exige para su coherencia, que se graven tanto las rentas obtenidas en el país donde se domicilia el contribuyente, como las de fuente extranjera.(…)"* (Jarach, 2003, pág. 478)

De lo citado podemos extraer que la aplicación de este Sistema abre la puerta a la progresividad del impuesto y conlleva a la existencia de un solo impuesto que grava la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente sin importar la fuente, dando paso a que

existan compensaciones y deducciones provenientes de estas rentas. Además exige el gravamen tanto a la renta de fuente nacional como de fuente extranjera.

d) Sistema Mixto:

Es el sistema con mayor aceptación y aplicación por parte de los sistemas tributarios de los países y como su nombre lo indica mezcla o combina el sistema global y el sistema cedular, por cuanto, contempla los impuestos cedulares provenientes de diferentes fuentes productoras de rentas y los une a "*un impuesto complementario personal sobre el conjunto global de las rentas*." (Jarach, 2003, pág. 479)

Como lo señala Héctor Villegas (2002), este sistema funciona de la siguiente manera:

> Existe un impuesto cedular básico según el cual se forman categorías que distinguen la renta según su origen; pero el impuesto adquiere carácter personal, ya que el importe de todas esas categorías es sumado, y en esa forma se obtiene la totalidad de la renta del contribuyente. (pág. 700)

De lo citado, se extrae que mediante la adopción de este sistema se pueden aplicar las deducciones necesarias (tanto las provenientes de la renta como las personales del contribuyente) y además existe la posibilidad de la aplicación de la progresividad en los porcentajes del impuesto.

1.2.3. Hecho Imponible:

Hecho imponible es "*El conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta*" (Menéndez, 2009, pág. 189).

Mauricio Plazas Vega (2000), al referirse a los hechos imponibles de los impuestos sobre las ventas y del impuesto a la renta de las personas naturales, dice lo siguiente:

> *"Entiéndase por hecho imponible el acontecimiento económico que el legislador ha decidido gravar. Así, en el impuesto sobre las ventas el acontecimiento económico que el legislador ha decidido gravar es el consumo de bienes y servicios; y en el impuesto sobre la renta, la realización del ingreso, y en definitiva, la obtención de utilidad gravable"* (pág. 723)

En base a estos conceptos se estableció las características que debe tener el hecho imponible, de la siguiente manera:

> *1. El hecho imponible lo constituye un conjunto de circunstancias previstas en las leyes reguladoras de los tributos.*
> *2. La consecuencia jurídica que se deriva de la realización del hecho imponible es el nacimiento de la obligación tributaria.*
> *3. La descripción legal del hecho imponible de cada tributo determina, a su vez, la configuración de los demás elementos de su estructura.* (Menéndez, 2009, pág. 189)

De lo citado se colige que, el hecho imponible es un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en las normas reguladoras de los tributos, cuya realización da nacimiento a la obligación tributaria. Y a su vez en la descripción legal del mismo se determina la configuración de los demás elementos de la estructura del tributo.

En este sentido y siguiendo las enseñanzas del catedrático César Galarza (2005, pág. 36), se distingue dos elementos esenciales del hecho imponible, uno subjetivo y otro objetivo. El elemento objetivo a su vez se compone de los aspectos material, espacial, temporal y cuantitativo, hace referencia a la situación de hecho considerada por el legislador para el establecimiento del tributo. Por otro lado el elemento subjetivo constituye el vínculo de una persona determinada con el elemento objetivo, determinando en cada caso la condición de sujeto pasivo.

Profundizando nuestro estudio del elemento objetivo, el catedrático Menéndez (2009) nos enseña que existen una variedad de situaciones contempladas en la ley como hechos imponibles, las cuales se las puede sintetizar de la siguiente manera:

> *De carácter económico, como la obtención de renta, la propiedad de bienes y derechos, el consumo de bienes o de servicios, etc.*
> *De carácter jurídico, como la extensión de una escritura pública, una inscripción registral, la utilización de una letra de cambio u otro documento mercantil, la constitución de una sociedad, etc.*
> *Alguna actividad de las sujetas a las correspondientes licencias administrativas.*

> *Determinada cualidad o condición de las personas, como es el caso del otorgamiento o transmisión de un título nobiliario.* (pág. 194)

Las situaciones antes mencionadas constituyen el aspecto material del elemento objetivo, los restantes aspectos se componen de: el aspecto espacial, que es el ámbito geográfico donde producirá efecto el impuesto; el aspecto temporal que es el lapso de tiempo en el cual producirá sus efectos el impuesto; el aspecto cuantitativo, que es la posibilidad que tiene el aspecto material de ser cuantificado.

- <u>El hecho Imponible y la ilicitud.</u>

Tal y como lo señala Galarza en su obra, el fundamento de todo hecho imponible es la capacidad contributiva, que es la capacidad económica que tiene una persona para afrontar la carga del tributo y es este aspecto económico el que el legislador considera a efecto de fijar la gravabilidad del impuesto.

El legislador toma en cuenta como base para el establecimiento del hecho imponible a: un simple acto, un acto jurídico o a los efectos jurídicos o económicos que produce dicho acto jurídico. Y por tanto para que se configure el hecho imponible debe ocurrir lo tomado por el legislador como base del establecimiento del mismo. Y en el caso de que se tome en cuenta para la conformación del hecho imponible a:

> "un hecho de la vida, o a un acto humano o económico (…), en tales casos la ilicitud, sea cual fuere su grado, no afectará su existencia o su realización. En consecuencia, si estos se dan efectivamente, pesa a dicha ilicitud y su realización es lo que se ha tenido presente para consagrarlos como presupuesto de un hecho imponible, habrá tributación." (Galarza, 2005, pág. 69)

Es decir que si en el establecimiento del hecho imponible se ha requerido la realización de un hecho, o a un acto humano o económico, la ilicitud no impedirá o afectara a que se configure el tributo, por cuanto la ilicitud del acto no desvirtúa la configuración del hecho imponible.

1.2.4. Actividades ilícitas o actos ilícitos:

En general se define a Acto como una manifestación de la voluntad humana o como "*un acontecimiento natural-real en el mundo de la experiencia*" (Mezger, 2004, pág. 58), de una forma más precisa Acto es "*la manifestación de voluntad o de fuerza, hecho o acción de lo acorde con la voluntad humana*" (Cabanellas, 2008, pág. 20).

Por otra parte la ilicitud se la comprende como aquello contrarío a la ley o al ordenamiento jurídico. Guillermo Cabanelas en su Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, conceptualiza al Acto ilícito, como aquel acto "*reprobado o prohibido por el ordenamiento jurídico, el opuesto a una norma legal o a un derecho adquirido*" (Cabanellas, 1981, pág. 88). Por otra parte Bernardo Magarza (2005) explica que, cuando se habla de acto ilícito se hace referencia a "*un acto que produce un efecto perseguido por la ley. Incluso cuando la intención del sujeto sea contaría al ordenamiento jurídico producido. Por lo tanto, el factor determinante para calificar de ilícito un acto es que el fin, el resultado, está prohibido por la ley*." (pág. 42)

Acerca de la diferenciación de los actos ilícitos, el catedrático español José Enrique Bustos (2004, pág. 723) nos explica que la correspondiente modalidad del ilícito responde a la naturaleza de la norma jurídica transgredida sea esta penal, administrativa o civil, sin embargo esta distinción no supone una diferencia sustancial. A decir del autor, la diferenciación de los actos ilícitos se basa principalmente en la naturaleza de la norma que fue transgredida con el acto contrario al ordenamiento jurídico.

De lo citado se puede colegir que cuando se utiliza la expresión Acto ilícito, en general se refiere a actos voluntarios que transgreden o quebrantan el ordenamiento jurídico vigente, debido a que el resultado producido por este acto se encuentra prohibido por la ley. Y que la modalidad correspondiente al acto ilícito dependerá de la naturaleza de la norma jurídica transgredida.

- Actos ilícitos susceptibles de generar renta:

Es necesario delimitar que en el presente trabajo nos ocuparemos solo de aquellas rentas que provienen directamente de la realización de actos ilícitos, por lo cual no estudiaremos las rentas provenientes del lavado de dinero[8]. En este sentido traemos a colación las palabras de Choclan Montalvo (2001) el cual expresa que:

> (…) la ganancia consiste en la obtención de bienes o derechos que suponen un incremento del patrimonio del autor o participe. Por ello, no constituye ganancia la ventaja económica que se deriva de la no satisfacción de determinadas obligaciones jurídicas cuyo cumplimiento se sanciona con una pena (como, por ejemplo, la omisión de la declaración tributaria en el delito fiscal).Por tanto, la ganancia no equivale a evitar, por medio del comportamiento punible, una pérdida patrimonial debida, conservando el status quo patrimonial, sino que requiere dinámicamente una transformación del patrimonio incrementando su activo. En suma el delito ha de ser la fuente o el origen del ingreso, no la causa de la evitación del gasto. (pág. 53)

De lo citado podemos decir que en el presente trabajo nos centraremos en aquellas rentas cuya fuente productora sea un acto ilícito, es decir que, solo nos ocuparemos de aquellas rentas que provengan del cometimiento de un acto ilícito, en las cuales la renta del autor o el participe debe incrementar directamente con el cometimiento del mismo.

Tomaremos como referencia lo dicho por el César Galarza y nos referiremos a aquellos actos ilícitos que constituyen un delito y también a aquellos actos que aunque no son considerados delitos pero que se desenvuelven en el marco de la ilicitud.

a) Ilícitos que constituyen delitos.

Tal y como lo señala Galarza (2005, pág. 255), si bien la mayoría de los delitos son cometidos con el objetivo de generar un beneficio económico, no todos serían susceptibles de

[8] Renta proveniente del lavado de dinero: "*fondos procedentes de la comisión de actos ilícitos que son reinvertidos en actividades lícitas a fin de su introducción en el circuito económico normal.*" (Galarza, 2005, pág. 253)

tributación, debido a que, si la figura del comiso ha sido aplicada en un delito que ha sido juzgado y condenado, se eliminaría la capacidad contributiva de la persona. O en caso de no existir condena penal también se elimina la capacidad contributiva de existir responsabilidad civil.

Por lo cual deben existir las siguientes circunstancias para que la ganancia obtenida por el cometimiento de un delito pueda estar sujeta a un impuesto:

- El delito no bebe haber sido declarado judicialmente, ya que de serlo cabría la figura del comiso o la responsabilidad civil, eliminándose la capacidad contributiva, es decir que, es tributable hasta que subsista la renta generada por el ilícito, por lo cual, la falta de capacidad contributiva deberá determinarse previo reclamo o en su caso por vía judicial. (Galarza, 2005, pág. 255).

- En el establecimiento del hecho imponible se debe haber tenido en cuenta a un hecho de la vida, o a un acto humano o económico. Con lo cual la ilicitud no afectará la configuración del hecho imponible del tributo. Y por tanto nacerá la obligación de tributar sobre esta renta sin importar el origen de la misma.

b) <u>Ilícitos que no constituyen delito.</u>

Al igual que en caso de los delitos, las rentas generadas por estos ilícitos de índole civil o administrativa serían tributables mientras subsista la capacidad contributiva generada producto del ilícito. Acerca de estos actos ilícitos hay que recalcar que la capacidad contributiva procedente del ilícito, permanece intacta mientras este acto no haya sido anulado y los beneficios económicos procedentes del mismo no hayan sido revertidos.

De todo lo mencionado anteriormente en el presente capítulo acerca de la imposición directa de las rentas generadas por actos ilícitos, podemos decir que, como presupuesto esencial de esta imposición, el impuesto a la renta debe enfocarse en los resultados

producidos por la fuente que dio origen a la renta, es decir, debe tener en cuenta al ingreso producido más no a la fuente productora del mismo.

Este presupuesto es necesario en los países en los cuales se ha dado cabida a esta imposición, los cuales en su legislación han contemplado un impuesto a la renta global, razón por la cual en la sujeción o no al impuesto, lo que se considera es la capacidad contributiva de la persona que percibe la renta, más no que actividad produjo la renta.

De igual manera se debe considerar que la ilicitud que dio origen a la renta es sancionada por otras ramas del derecho como es el caso del derecho penal, civil, etc. Y esto no obsta para que la renta producto de esta actividad esté sujeta a imposición.

CAPÍTULO II

2. Teorías a favor y en contra de la imposición de las rentas obtenidas por actos ilícitos.

Como mencionamos en el capítulo anterior la imposición sobre las rentas obtenidas por actos ilícitos, es un tema debatible el cual ha generado tanto posturas a favor de su aplicación como en contra de la misma. En este sentido, se ha defendido que las rentas de actos ilícitos deben tributar por cuanto el acto ilícito no altera al hecho imponible del impuesto, postura defendida por el doctrinario César Galarza. Además se sostiene que el no someter a imposición a estas rentas supone un beneficio para la persona que comete el ilícito. Y que en aplicación de los principios de igualdad y capacidad contributiva estas rentas deben estar sujetas a imposición.

Por otro lado, los defensores de la no imposición de estas rentas como el catedrático peruano Jorge Bravo argumentan que, el Estado al recibir ingresos tributarios por la imposición de estas rentas, se convierte en un Estado cómplice de la ilicitud y de cierta manera estaría legitimando el acto ilegal. De igual manera se argumenta que el hecho imponible si es afectado por la ilicitud del acto y que al aceptar la imposición de estas actividades se va en contra de la moral del Estado, lo cual no es de ninguna manera aceptable.

Como podemos apreciar existen argumentos que sustentan tanto la teoría a favor como en contra, en el presente capitulo se explicara los argumentos que sirvieron de base para cada postura.

2.1. Teoría a favor de la imposición de las rentas generadas por actos ilícitos.

Como se mencionó anteriormente esta Teoría supone que las rentas generadas por actos ilícitos deben estar sujetas a imposición por cuanto el hecho imponible del impuesto no es afectado por la ilicitud del acto, por tanto, el no sujetar a estas rentas a imposición supone un beneficio para las personas que cometen estas actividades y en aplicación de principios constitucionales como el de igualdad o capacidad contributiva estas rentas están sujetas al pago del impuesto.

Comenzare por describir los argumentos que han fundamentado esta teoría.

2.1.1. Configuración del hecho imponible de una actividad ilícita.

Este argumento nos dice que, el hecho imponible del impuesto no es afectado por la ilicitud del acto que genero la renta, acerca de esto el catedrático César Galarza (2005) señala que:

> *(…) al momento de la configuración del hecho imponible y, por ende, del nacimiento de la obligación tributaria, sólo es relevante que efectivamente 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 éste se lleva a cabo. Si el hecho imponible se configura, nace la obligación tributaria (p.e.: si la venta se realiza efectivamente- estando fijada como hecho imponible- que la misma sea de estupefacientes no obsta a su tributación). Con esto no se intenta hacer tributar a los actos ilícitos en sí, sino solo en la medida en que éstos se encuadran en el hecho imponible.* (pág. 350)

De lo citado debemos recordar que, para que la ilicitud no afecte al hecho imponible, este debe estar establecido tomando en cuenta un simple hecho, esto es un hecho de la vida o un acto humano o económico, ya que en estos casos la ilicitud no afecta su existencia o su realización. En base a lo dicho, tomaremos otra vez en consideración a las enseñanzas del catedrático César Galarza (2005), el cual nos enseña que:

> *(…) puede suceder que el hecho imponible tenga en cuenta el simple acontecimiento de un hecho (p.e.: el mero ejercicio de una actividad) o simplemente los efectos económicos de un acto jurídico vistos de un punto de vista puramente material o fáctico (p.e.: la mera posesión de una renta). Así, las circunstancias ilícitas que pudieran circundar a la realización de dichos hechos o producción de efectos, no impide la configuración del hecho imponible puesto que lo que éste toma en cuenta es la producción fáctica de los mismos y no su existencia jurídica que sí, podría resultar afectada por la ilicitud.* (pág. 90)

Por lo cual si el hecho imponible lo permite, la ilicitud del acto no afecta a la configuración del mismo y por tanto efectivamente nacerá la obligación de tributar sobre las rentas generadas del acto ilícito.

2.1.2. La unidad del ordenamiento jurídico no es menoscaba por la imposición directa de las rentas obtenidas por actos ilícitos.

El ordenamiento jurídico es el conjunto de normas jurídicas vigentes de un Estado, Ramón Soriano lo define como "*sistema de normas e instituciones jurídicas vigentes en un grupo social homogéneo y autónomo*" (Soriano, 1997). El ordenamiento jurídico de un estado está dotado de la característica de coherencia y unidad, por lo cual "*en el no pueden tener lugar normas o principios esencialmente contrapuestos o incongruentes (…)"* (Galarza, 2005, pág. 86).

Los defensores de esta teoría argumentan que no existe vulneración a la unidad del ordenamiento jurídica cuando se sujeta a imposición rentas obtenidas por actos ilícitos, por cuanto, las propias normas que componen el ordenamiento jurídico y la jurisprudencia dada por los tribunales, admiten la imposición de las mismas, por lo cual, el ordenamiento jurídico en ningún momento es menoscabado.

Se debe considerar que, para que este argumento sea válido en el ordenamiento jurídico de un estado deben existir normas de derecho positivo en las cuales se dé cabida

aunque sea de una manera tácita a la imposición de la renta de actividades ilícitas[9] y jurisprudencia en la cual existan casos de aceptación expresa de la tributación de las rentas generadas por estos actos.

2.1.3. Autonomía del derecho tributario.

Este argumento va estrechamente ligado con el de la unidad del ordenamiento jurídico, siguiendo las enseñanzas de César Galarza (2005, pág. 87), podemos decir que la unidad del ordenamiento jurídico no implica negar la existencia autónoma de distintas áreas del derecho y menos aún negar la coexistencia de diferentes ramas jurídicas con sus propios conceptos, instituciones, métodos y principios, es esta diversidad, la cual refuerza y ayuda a la consolidación del ordenamiento jurídico.

Tomando en cuenta la Autonomía del Derecho Tributario, esta rama puede "*tener sus propios términos jurídicos utilizados en sus normas en un sentido distinto al otorgado en otras secciones del derecho*" (Galarza, 2005, pág. 88) . De igual manera, se puede aplicar sus propias normas ante la existencia de un acto o hecho determinado, aun cuando este acto tenga una diferente calificación en las otras ramas del Derecho. En concordancia con este punto de vista también se argumenta que:

> *(…) el legislador tributario puede optar por considerar como gravables actos que para otras áreas del ordenamiento jurídico califican como ilícitos, considerando la autonomía del Derecho tributario. En ese esquema la licitud o ilicitud del acto jurídico es irrelevante para la constitución del hecho imponible y el surgimiento de la obligación tributaria.* (Vinelli, 2013)

Debemos tener presente que, aun cuando se puede dar términos jurídicos o aplicaciones de normas distintas entre las diferentes ramas del derecho para un mismo acto,

[9] Aun cuando no existan normas explicitas en el ordenamiento, del análisis de las normas se puede extraer una admisión tácita de la tributación de las actividades ilícitas, como en el caso español, por cuanto en su ordenamiento jurídico existe la posibilidad de tributar sobre un acto nulo que haya producido efectos lucrativos, se gravan las construcciones, instalaciones y obras aunque las mismas administrativamente se consideren ilegales, etc.

no se puede producir una incoherencia entre las mismas, ya que, se produciría una incongruencia del ordenamiento jurídico. Y además se debe siempre respetar los principios básicos consagrados en la Constitución, que son fundamentos del Estado, por lo cual aún cuanto el derecho tributario sea autónomo siempre debe respetar los principios fundamentales del Estado.

En estados como Perú, en el cual se ha analizado este tema, se sostiene lo siguiente:

> *"(...) 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"* (Vinelli, 2013, pág. 13)

Es decir que, se argumenta que en concordancia con la autonomía del Derecho Tributario, el legislador puede someter a imposición a diferentes actos, aun cuando estos sean considerados como actos en contra de la ley por las otras ramas del derecho y esto no afecta a la unidad del ordenamiento jurídico.

2.1.4. Fin del sistema tributario.

Como punto de partida diremos que los ingresos que recibe el Estado para solventar todos sus gastos, tienen diferentes orígenes. En el caso de Ecuador estos ingresos se dividen en Ingresos Petroleros y no petroleros, que pueden ser en el primer caso ingresos por la venta de petróleo, venta de derivados de petróleo, etc. Y en el segundo caso son los ingresos obtenidos por recaudaciones de impuestos, prestación de servicios, etc.

De lo mencionado se puede observar que la recaudación de los ingresos tributarios es una fuente importante de financiamiento para el Estado. En el caso ecuatoriano se encuentra presupuestada la suma de USD. 13,940,265,098.19 como ingresos tributarios procedentes de la recaudación de impuestos .

Teniendo en cuenta la importancia de los ingresos tributarios para el Estado, debemos considerar que, es de igual importancia el sistema tributario que va a conducir a la recaudación de los mismos.

El sistema tributario de un estado es el conjunto de impuestos y otros tributos exigidos por la ley, lo cuales son administrados por el Gobierno Central o por los gobiernos autónomos a través de sus instituciones respectivas, en el caso del Ecuador, por el Servicio de Rentas Internas (SRI), Secretaría Nacional de Aduanas (SENAE) y otras instituciones del Estado nacionales, provinciales o municipales.

El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos tributarios necesarios para solventar los gastos en los que incurre el Estado en la puesta en funcionamiento del aparataje estatal, brindar servicios, etc. Y esta basado en una estructura impositiva que disminuya las desigualdades sociales logrando una mayor justicia social.

- Argumento

Uno de los fines principales de un sistema tributario es proporcionar de los fondos o ingresos económicos al estado, necesarios para lograr los objetivos propuestos, tales como igualdad social, redistribución equitativa del ingreso, etc. Siguiendo esta línea de pensamiento autores como Trevisán han señalado que "*la finalidad primera y esencial de todo impuesto es la de procurar fondos para el erario. Es decir, la de proporcionar al Estado de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines* " (Trevisán, 2002). Por otra parte Carlos Elizondo Mayer-Serra, afirma que *"(…) el ingreso del Estado es el Estado. Un Estado existe sólo si es capaz de recaudar.(…) Si el ingreso del Estado es el Estado, uno con baja capacidad recaudatoria es un Estado frágil."* (Mayer-Serra, 2001, pág. 7)

De lo citado podemos observar claramente que el sistema tributario tiene como objetivo brindar de los ingresos necesarios al Estado para que este pueda cumplir sus fines y cubrir sus gatos. Por lo cual, se ha señalado que:

> *El Estado tiene la obligación de satisfacer todas las necesidades de la sociedad y del aparato gubernamental, para cumplir con las mismas requiere de ingresos que permitan el funcionamiento de las instituciones. La principal fuente para los gastos sociales provienen de los impuestos, tributos provenientes de los ingresos obtenidas de diversas actividades económicas (…) es perfectamente admisible la obligación de tributar sobre ganancias ilícitas.* (Vinelli, 2013, pág. 8)

En este sentido se ha argumentado que las rentas provenientes de actos ilícitos deberían tributar por cuando los ingresos tributarios prevenientes de la recaudación de estos impuestos deberían de igual manera ayudar con el sustento del aparataje estatal, ya que las personas que perciben estas rentas de una manera u otra disfrutan de los servicios brindados por el Estado, sin aportar de la misma manera que una persona que genero su renta por una actividad lícita.

De no permitirse la tributación de esta renta, los autores de los actos ilícitos estarían disfrutando de los servicios sostenidos solo por los ciudadanos honestos que han obtenido su renta de una manera lícita, lo cual es claramente un beneficio para los que cometen estos actos, ya que, reciben todos los servicios que brinda el Estado, sin aportar con sus impuestos a al mantenimiento de los mismos.

2.1.5. Capacidad contributiva

Como punto de partida citaremos a Alberto Faget quien nos brinda un concepto de capacidad contributiva, en el siguiente sentido:

> *Capacidad contributiva es la aptitud de contribuir a soportar las cargas públicas que tiene o de la que carece el administrado, aptitud que implica tomar en consideración aspectos objetivos (riqueza, por ejemplo) y aspectos subjetivos (carga de familia, por ejemplo) para su vigencia y respeto en la máxima expresión posible. Rige, pero de manera menos nítida, en aquellos tributos que toman en consideración manifestaciones aisladas de capacidad tributaria.* (Faget, 2012)

La capacidad contributiva es uno de los principios básicos considerados por el legislador al momento de establecer un impuesto. En el caso ecuatoriano los principios rectores del

Régimen Tributario se encuentran contenidos en el Art. 300 de la Constitución y están determinados de la siguiente manera

> *El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.*
> *Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.*

Aun cuando el principio de capacidad contributiva no se encuentra contenido en esta norma, es uno de los principios básicos que rige a la actuación de la Administración Tributaria al igual que el principio de igualdad, no confiscatoriedad, etc.

De una mera más concreta para el caso ecuatoriano, la Corte Nacional de Justicia dictó una sentencia pronunciándose acerca de la importancia del principio de capacidad contributiva, así tenemos el fallo del Recurso No. 226-2009, seguido por la empresa SCHLUMBERGER SURENCO S.A. SUCURSAL ECUADOR en contra del Servicio de Rentas Internas, con fecha 27 de julio de 2010, en cuyo considerando quinto, sexto y séptimo, manifiesta:

> "*QUINTO.- La discusión se contrae, a la debida aplicación del arto 17 inciso segundo del Código Orgánico Tributario que dice a la letra: Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen. Huelga advertir que la interpretación es siempre una operación jurídica, no económica. Lo que la doctrina ha sustentado es, que al propósito, la ley tributaria debe ser aplicada, haciendo valer el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas. Tal postura ha sido discutida vivamente por la doctrina, mas, no es verdad que ha sido desestimada. Lo que es más propio afirmar, es que la solución depende de lo que cada legislación prevea dentro de su normativa. (Ver Teoría de la Interpretación Tributaria, Alberto Tarsitano, El Tributo y su aplicación: perspectivas para el Siglo XXI, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008., I Tomo p. 851 y siguientes). Es evidente que la norma transcrita del Código Tributario, sin consagrar la interpretación económica, permite tomar en cuenta el factor económico, inclusive por sobre las formas jurídicas. SEXTO.- <u>Dos son los grandes principios rectores del sistema tributario y de los tributos en particular, el de legalidad, mejor dicho de reserva de ley por el cual los elementos principales, gravitantes y definidores de los tributos han de obrar de ley, principio que atañe a la forma y que es base de la seguridad jurídica; y el de capacidad contributiva, por el cual se ha de gravar indicios de capacidad contributiva, principio que es de carácter material y que conduce a que se haga prevalecer la sustancia sobre la forma.</u> Así lo ha*

entendido esta Sala en el caso 127-2007, en el Considerando Noveno ha sustentado que es condición de la admisibilidad del gasto, el que se ajuste a la realidad económica de las transacciones SÉPTIMO.- No procede en el caso, aludir a cuestiones inherentes a la economía de opción, a la elusión permitida, ni menos a normas posteriores a que se suscitara el caso objeto de discrepancia, que inducirían a un entendimiento distinto del inciso transcrito. Por lo demás, no es objeto de discusión la responsabilidad como adquirente de bienes y negocios contemplado en el artículo 28 del Código indicado.- segundo del Código Tributario, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, Administrando Justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y de las leyes de la República, casa la sentencia de 31 de marzo del 2009 expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y reconoce la legitimidad de la Resolución impugnada".

Del texto citado se puede inferir que, aun cuando el principio de capacidad contributiva no se encuentre establecido como uno de los principios rectores en la Constitución, el mismo es uno de los pilares fundamentales al momento de establecer y determinar un impuesto.

Debo indicar también que este principio tiene su fundamento en la obligatoriedad de contribuir a las arcas estado, ya que, como sabemos por medio de la recaudación de los impuestos se financia en una parte el Presupuesto del Estado. Para que esta contribución sea de una manera equitativa entre los integrantes del estado se debe considerar la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, es decir, la capacidad económica que tiene cada uno para afrontar la carga impuesta.

Por lo dicho podemos conceptualizar a la capacidad contributiva como:

(…) la capacidad contributiva es la aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado. Se deben tener en cuenta, pues, las condiciones particulares de cada uno de los contribuyentes. Lo que busca este principio es que los contribuyentes de un Estado aporten a su sostenimiento en la cantidad más aproximadamente posible a la proporción de sus respectivas capacidades (ROMERO, 2013)

Así mismo Víctor Uckmar (2002) define a la capacidad contributiva como la "*fuerza económica de los sujetos o de los hechos previstos en el hecho imponible. Pero, puede significar la aptitud de estos sujetos para poder ser alcanzados por el impuesto"* (pág. 63)

Y en un sentido más preciso Alberto Tarsitano (1998), define a este principio como:

> *La aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible* (pág. 409)

En base a los conceptos citados podemos decir que la capacidad contributiva, es uno de los principios que debe analizar el legislador al momento de establecer un impuesto, debido a que, en aplicación del mismo se establecerá la capacidad económica tiene una persona para afrontar el pago del tributo.

Al referirnos a los impuestos que gravan la renta, de una manera general, la capacidad contributiva significa la capacidad que tienen las personas para pagar el tributo de acuerdo a la riqueza que se posea después de restar los gastos y las deducciones respectivas. En este sentido se ha expresado Sainz de Bujanda (1991), sobre la capacidad contributiva el cual expresa que *"supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales ineludibles del sujeto"* (pág. 106)

Respecto de los conceptos citados y siguiendo la enseñanzas de César Galarza (2005, pág. 95), es necesario tener presente que existe una distinción entre la capacidad contributiva absoluta y capacidad contributiva relativa. Siendo la primera la aptitud abstracta para coadyuvar a las cargas públicas interpuestas y está establecida en el impuesto al momento de la delimitación de los presupuestos de hecho. Mientras que por otra parte la capacidad contributiva relativa supone el criterio concreto que va a guiar la determinación de la concreta carga tributaria y es establecida en la fijación de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria.

- Argumento

Ahora bien este principio ha servido de argumento a favor de la imposición de las rentas generadas por actividades ilícitas, debido a que, si cuando una persona realiza un acto ilícito y la realización del mismo le proporciona ganancias, que lógicamente incrementarán

su capacidad contributiva, debería estar sujeto al pago del tributo generado por estas rentas. Es decir debe existir una imposición sin restricciones en cuanto exista capacidad contributiva.

Héctor Villegas (2002, pág. 364) acerca de este argumento expresa que, la exención de las rentas generadas por actos ilícitos producirá un resultado contradictorio a la igualdad, por cuanto otorgaría a las personas que cometieron el ilícito una adicional exoneración tributaria, la cual no está prevista para los otros contribuyentes con la misma capacidad contributiva derivada de la práctica de los actos lícitos, profesiones y otras actividades.

- La capacidad contributiva y los actos ilícitos.

Los defensores de la imposición directa de las rentas de actividades ilícitas argumentan que, el referirse a capacidad contributiva es lo mismo que referirse a la riqueza con independencia de su origen, por lo cual no se debería excluir de imposición a los sujetos poseedores de esta riqueza aunque exista la ilicitud del acto. Más precisamente argumentan que:

> *la capacidad contributiva se convierte en un fuerte apoyo para las posiciones favorables a la tributación de los actos ilícitos, puesto que, en la medida en que esta haya generado riqueza efectiva para los sujetos que la desarrollaron, la prioridad del mandato constitucional de contribuir de acuerdo con la capacidad económica determinaría en justicia y en lógica jurídica, la sujeción al impuesto de los ingresos generados en tales actividades* (Galarza, 2005, pág. 95)

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

En este mismo sentido César Galarza (2005) se ha referido a favor de la imposición de la renta generado por actos ilícitos y ha expresado que:

> *… ninguna oposición de principio se puede esgrimir en contra de la imposición de las actividades contrarias a la moral pública y al derecho, el sujeto o ente que pone en*

> *funcionamiento tal actividad está racionalmente sujeto al poder financiero del Estado, en cuanto viva, trabaje en el mismo Estado, porque ésa es la causa misma de su deber de solidaridad fiscal; y en consecuencia tal sujeto debe pagar el tributo por el lucro proveniente de una actividad ilícita, que el Estado no protege sino que opone y reprueba, porque constituye una riqueza, o sea un elemento de capacidad contributiva* (pág. 96)

Siguiendo esta línea se afirma que, si existe efectivamente un aumento en la riqueza de la persona por la realización de un acto ilícito, la no imposición de esta renta vulneraría el principio de capacidad contributiva, la cual es el fundamento del impuesto, a cuyo pago están obligadas las personas que viven en un determinado territorio por su deber de solidaridad.

Así mismo autores como Berlini, entre otros han afirmado que:

> *…la riqueza resultante del desarrollo de una actividad económica lucrativa , que a la vez puede ser calificada como delito, debe ser considerada como mero índice de la capacidad contributiva, esto es como un mero dato económico y no jurídico , que no resulta afectado por las circunstancias de ilicitud* (Galarza, 2005, pág. 99)

Debo notar que, para la validez de esta afirmación es necesario que el legislador al establecer el hecho imponible del impuesto solo se haya enfocado en el incremento del peculio o riqueza, es decir que solo se haya centrado en la existencia de capacidad contributiva.

De todo lo dicho acerca del principio de capacidad contributiva como un argumento a favor de la imposición directa de las rentas generadas por actos ilícitos, podemos concluir que:

- La capacidad contributiva es uno de los principios pilares del sistema impositivo, ya que través de ella el Estado puede sujetar a un individuo al pago de un impuesto.

- La capacidad contributiva es uno de los elementos que debe tener siempre presente el legislador al momento de establecer un tributo.

- La capacidad contributiva se debe entender como la capacidad económica que tiene un sujeto para afrontar la carga de un impuesto. Es decir que se relaciona con la riqueza que posea una persona después de la respectiva deducción de gastos, razón por la cual, lo que importa en la determinación de la misma es la riqueza más no el acto generador.

- Para establecer la capacidad contributiva no se debe considerar si el acto es lícito o ilícito, si existe capacidad contributiva se debe tributar.

2.1.6. Principio de Igualdad.

El principio de igualdad en materia tributaria supone, que todas las personas son iguales ante la ley y está íntimamente ligado con el principio de capacidad contributiva. De una forma más precisa podemos decir que el principio de igualdad supone "*que la ley debe brindar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, conforme las personas se encuentren en las mismas o en diferentes situaciones (…)*" (Masbernat, 2013, pág. 165). La doctrina ha distinguido entre igualdad horizontal e igualdad vertical, refiriéndose a la primera cuando existen contribuyentes que tiene la misma situación económica y la segunda al evento de que su condición patrimonial sea diferente. (Bravo R. , 2008, pág. 159)

El Estado y sus instituciones son las encargadas de promover condiciones de igualdad entre los individuos de la sociedad, removiendo los obstáculos que dificulten la consecución de este principio.

Por medio de los siguientes parámetros se puede establecer si se ha quebrantado el principio de igualdad en materia tributaria:

> *a) Constatar que los términos de comparación son homogéneos.*
> *b) Debe quedar verificada la distinta tributación en cada uno de los casos.*
> *c) Hay que determinar la falta de justificación de esta disparidad; o que, estando justificada, no resulte proporcional al fin perseguido.* (Masbernat, 2013, pág. 168)

En materia tributaria el principio de igualdad se fundamenta en tres nociones:

> *- La igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria (Fisco y Contribuyente)*
> *- La igualdad de los contribuyentes (debe decirse de los administrados) ante la ley*
> *- La igualdad por la ley o por medio de la ley (la ley como instrumento de componer las desigualdades incidiendo en aras de la igualación o equiparación.* (Faget, 2012)

De lo citado podemos establecer que el principio de igualdad en materia tributaria supone que la ley debe brindar un trato igual a todos los individuos del estado, pero al mismo tiempo se debe considerar la equidad lo cual significa la igualdad entre iguales. Y es el Estado y sus instituciones, quienes obligadas por este deben remover todas las trabas que impiden su consecución.

- Argumento

Considerando este concepto, el argumento brindado para la imposición de las rentas de actos ilícitos supone que:

> *…si un hecho imponible es efectivamente realizado y produce en el mundo fáctico los efectos económicos que fueron tomados en cuenta por el legislador para su establecimiento, y pese a ello no es sometido a tributación en consideración de su naturaleza ilícita, podría defenderse con cierto fundamento que se estaría configurando una desigualdad entre los que los han efectuado y aquellos contribuyentes que, habiendo consumado el hecho imponible en un marco de licitud, presentan similar capacidad contributiva y deben proceder al pago del tributo* (Galarza, 2005, pág. 113)

De lo citado podemos decir que en aplicación del principio de igualdad, cuando se configure el hecho imponible fijado en la norma, todas las personas con igual capacidad contributiva para satisfacer el tributo, deben tributar sin importar si la renta se originó en un ilícito o no. Además también se argumenta que en el ámbito tributario, no se debe dar un beneficio como la no imposición de la renta solo para las personas que hayan obtenido renta por la realización de actos ilícitos, mientras que las personas que realizan actividades lícitas están obligadas al pago, lo cual supone un trato discriminatorio en beneficio de las personas que actúan al margen de la ley.

De todo lo dicho se puede observar que el principio de igualdad, enfocado en el impuesto de las rentas de actos ilícitos, prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quién viole el derecho que a quien actué apegado a él.

2.1.7. Principio generalidad.

- Concepto

En el Ecuador el principio de generalidad se encuentra consagrado en el Artículo 300 de la Constitución, el mencionado artículo establece que, el Régimen Tributario ecuatoriano estará regido por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

De manera general el principio de generalidad supone que: "*Las leyes tributarias son expedidas para la generalidad de casos y por lo tanto, están dirigidas a la generalidad de contribuyentes sin distinción. Las normas tributarias tienen que ser generales y abstractas, esto es, no pueden referirse en concreto a determinadas personas o grupos de personas*". (Centro de Estudios Fiscales, 2014).

Es decir que el principio de generalidad exige un trato igual para todos los ciudadanos del Estado y específicamente en materia tributaria significa que, en el establecimiento de los tributos por parte del Estado no debe existir ninguna discriminación arbitraria y por tanto los mismos serán exigidos, sin excepciones injustas, de una manera igual para todos las personas que se encuentren comprendidos dentro de los supuestos de la norma tributaria.

El principio de generalidad está estrechamente relacionado con los principios de igualdad, equidad y capacidad contributiva, por cuanto todos constituyen la base necesaria para alcanzar la justicia en materia tributaria.

Acorde a lo mencionado, Felipe García citando las palabras de Rodríguez Bereijo nos enseña que:

> *"(…) un sistema tributario solo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativo si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción de su riqueza o capacidad de pago (…) El principio de generalidad ha de situarse en el frontispicio de los principios constitucionales en materia tributaria (…) el principio de igualdad considerado explícitamente en el mismo precepto junto con el de capacidad económica y la progresividad, concretan el principio de generalidad, y todos ellos configuran lo que debe ser un sistema tributario justo."* (García F. R., 2005)

La generalidad supone el deber se contribuir con el Estado en proporción a la capacidad contributiva. Por lo cual para alcanzar una verdadera justicia, el sistema tributario debe observar los principios de igualdad, capacidad contributiva, progresividad y por supuesto el de generalidad.

- Argumento:

El principio de generalidad está estrechamente relacionado con el principio de igualdad y capacidad contributiva, por lo cual los argumentos vertidos en los anteriores principios se relacionan con el presente. Más específicamente en relación al principio de generalidad se ha argumentado que:

> *… no puede eximirse a una persona del gravamen fiscal por circunstancias distintas a la ausencia de capacidad contributiva requerida para la imposición, si los criminales presentan indicativos reales y verdaderos de esta capacidad, el ordenamiento jurídico no encuentra obstáculo para que se tribute sobre las ganancias de cualquier actividad (…)* (Muñoz, 2010)

Siguiendo la misma línea Juan Bautista Candelario, ha manifestado lo siguiente:

> *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 éstas personas de una ventaja ilegitima 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, 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.* (Candelario, 2000)

Este argumento tiene su base en la capacidad contributiva, debemos recordar que de una manera general la capacidad contributiva supone la capacidad económica que tiene una persona para soportar la carga del tributo, en este sentido los defensores de esta teoría han señalado que la capacidad contributiva es el único elemento determinante a la hora de sujetar o no a una persona al pago del tributo. Por tanto, la licitud o ilicitud del acto generador de la renta no determina si esta debe o no tributar, ya que, aun cuando el origen de la renta sea ilícito de existir capacidad contributiva se está obligado al pago del impuesto.

En concordancia con lo mencionado, se ha argumentado que excepcionar del pago del tributo a personas por el origen de su renta, constituiría una violación al principio de generalidad, por cuanto se estaría proporcionando un beneficio para las personas cuya renta tiene origen ilícito, beneficio que no está disponible para la persona con renta lícita, aunque las dos posean la misma capacidad contributiva.

2.1.8. Principio *non olet* (El Dinero no huele)

La expresión "pecunia non olet" tiene su fundamento en un relato histórico acerca del dinero procedente de un impuesto a la orina y letrinas, y ha sido usada para referirse a la utilidad del dinero sin importar de donde provenga. Al respecto el investigador Oscar Sánchez Rojas, relata que:

> *Cuenta Suetonio que en cierta ocasión, Tito reprendió a su padre, el emperador Vespasiano, porque había establecido un impuesto sobre la orina y las letrinas, lamentando que sacase dinero de procedencia tan poco limpia.*
> *Entonces Vespasiano se llevó a la nariz el dinero del primer pago y le preguntó a su hijo: "¿acaso te molesta su olor?". Tito lo negó. Vespasiano entonces contestó: "Sin embargo, este dinero procede de la orina". Es decir: "Pecunia non olet": el dinero (de la orina) no huele (mal).* (Sánchez, 2013)

Esta expresión "*pretende significar que no hay dinero bueno ni dinero malo a efectos de la tributación* " (Faget, 2012) y al igual que el argumento basado en el principio de igualdad supone que, no importa si la renta proviene de un acto licito o ilícito ya que el acto

en sí no es un determinante del tributo, menos aún su característica de licitud o ilicitud, lo que determina el pago o no del impuesto es la obtención de renta,

- Síntesis de los argumentos a favor:

  - En relación al hecho generador del impuesto: En el impuesto sobre la renta[10], el hecho imponible del impuesto no es afectado por la licitud o ilicitud del acto que génerо la renta, el único factor determinante es la capacidad contributiva que será la que sujeta o no a una persona al pago del tributo.

  - En relación a la unidad del ordenamiento jurídico: No existe vulneración a la unidad del ordenamiento jurídico cuando se sujeta a imposición a las rentas generadas por actos ilícitos, por cuanto las propias normas que lo componen y la jurisprudencia admiten la imposición de las mismas.

  - En relación a la Autonomía del Derecho Tributario: El legislador en virtud de este principio puede someter a imposición a actos, aun cuando estos sean considerados como actos en contra de la ley por las otras ramas del derecho, sin causar una afectación a la unidad ordenamiento jurídico.

  - En relación al fin del Sistema Tributario: Las rentas provenientes de actos ilícitos deberían tributar por cuando los ingresos tributarios prevenientes de la recaudación de estos impuestos deberían de igual manera ayudar con el sustento del aparataje estatal, ya que, las personas que perciben estas rentas de una manera u otra disfrutan de los servicios brindados por el Estado, sin aportar de la misma manera que una persona que genero su renta por una actividad lícita.

[10] Se debe considerar que el hecho imponible del impuesto debe estar establecido por un simple hecho o un acto humano o económico que es el incremento de la riqueza, ya que en estos casos la ilicitud no afecta al hecho imponible, de basarse el hecho generador en la realización de un acto jurídico, la ilicitud supondría una afectación sustancial al hecho generador y no sería exigible el impuesto sobre esta renta.

- En relación a la capacidad contributiva: Si existe la capacidad para afrontar el peso del tributo, la persona quedaría sujeta al pago del impuesto, sin importar si el ingreso se generó por un acto ilícito o no, ya que, lo que determina la sujeción al impuesto es la capacidad contributiva.

- En relación al Principio de igualdad: Cuando se configure el hecho imponible fijado en la norma, todas las personas con igual capacidad contributiva deben pagar el tributo sin importar si la renta se originó en un ilícito o no.

- En relación al principio de generalidad: Excepcionar del pago del tributo a personas por el origen de su renta, constituiría una violación al principio de generalidad, por cuanto se estaría proporcionando un beneficio solo para las personas cuya renta tiene origen ilícito, sobre las otras personas con renta de origen licito y con igual capacidad contributiva.

- Principio non olet: *No hay dinero bueno ni dinero malo a efectos de la tributación"* (Faget, 2012), no interesa si la renta proviene de un acto licito o ilícito ya que el acto en sí, no es un determinante del tributo, menos aún su característica de licitud o ilicitud, lo que determina el pago o no del impuesto es la capacidad contributiva de la persona que posee esta riqueza.

- Aunque no fue desarrollado en el capítulo, otro argumento a favor de esta teoría es que la Institución Estatal encargada de recaudar los tributos, no es competente para determinar si una renta es lícita o no, ya que esa competencia es exclusiva de un juez.

2.2. Teorías en contra de la imposición de las rentas obtenidas por actos ilícitos.

La posibilidad de imposición a las rentas generadas por actos ilícitos, es un tema muy cuestionado, por cuanto se atenta contra la moral misma del Estado al permitir esta imposición. Se ha argumentado que el Estado no puede recibir un beneficio económico fruto de un acto ilícito ya que estaría legitimando el acto que produjo esta renta y por tanto se convertiría en un cómplice del ilícito. Además el Estado caería en una contradicción, ya que, por una parte prohíbe los actos nocivos para la sociedad y por otra se recibe un beneficio de los mismos.

De igual manera se ha argumentado que si en la normativa del Estado se establece la obligatoriedad de tributar estas rentas, existiría una incoherencia en el ordenamiento jurídico por cuanto por una parte se prohibiría el cometimiento de estos actos y por otra se obligaría a que el fruto de los mismos tributen, lo cual acarrearía una incoherencia normativa.

La imposibilidad también tiene su fundamento en el principio constitucional de *non bis in ídem*, mediante el cual no se puede sancionar dos veces a una persona por el mismo acto, y al concebirse a la obligatoriedad de la declaración como una sanción de carácter administrativo se estaría sancionando dos veces por el mismo acto, dado que, también existiría una sanción penal la cual está prevista en el ordenamiento jurídico.

En el capítulo anterior se mencionó los argumentos a favor de la posibilidad de imposición a las rentas generadas por actos ilícitos. En el presente capítulo desarrollarle los argumentos en contra de esta posibilidad.

2.2.1. El Estado Cómplice.

Este argumento tiene su fundamento en la moralidad del Estado, esta postura defiende la idea de que el Estado no puede percibir ingresos tributarios provenientes de los impuestos establecidos sobre las rentas provenientes de actos ilícitos, por cuanto se convertiría en un participe del acto ilícito, atentaría contra el ordenamiento jurídico y legitimaria al acto ilícito.

Como punto de partida analizare brevemente la moral existente en las relaciones entre Estado- Contribuyente, ya que como mencione anteriormente este argumento es eminentemente moral.

Debo comenzar por explicar que existen dos enfoques para entender la moral existente en la relación del Estado con los contribuyentes, el primer enfoque es la moralidad del contribuyente y el segundo es la moralidad del estado.

Respecto a la moralidad del contribuyente se ha dicho que:

> *En la relación jurídico-tributaria, el sujeto activo –en este caso el Estado- se convierte en titular de un derecho de crédito frente al contribuyente; el mismo que debe satisfacer en concepto de impuestos la cantidad que de acuerdo a su capacidad, el ciudadano esté obligado a entregar al Estado, sin embargo, esta obligación se convierte a su vez en una obligación moral, por la necesidad del Estado de hacer uso de esos recursos para mantener en "movimiento" la estructura social de la cual el contribuyente forma parte*. (Arias, 2009)

Respecto al texto citado claramente podemos establecer que se enfoca principalmente en el sujeto pasivo, el cual tiene una obligación moral con el estado a raíz de la cual debe aportar económicamente con el pago de sus tributos, al mantenimiento del aparataje estatal y de la estructura social de la cual es parte. Además la moralidad del contribuyente también está presente en el deber de cumplimiento de las obligaciones tributarias de una manera justa y oportuna.

Por otro lado también podemos hablar de la moralidad que debe tener el Estado en su relación con los contribuyentes, respecto a esta relación se ha manifestado 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 exista quebrantamientos ni de la moralidad ni de la ley.* (Muñoz, 2010)

De lo citado se extrae que el Estado debe siempre respetar los valores morales de la sociedad, por cuanto los mismos están recogidos en el ordenamiento jurídico. Es decir el actuar del Estado debe ser completamente coherente con su ordenamiento jurídico y los valores en el recogido.

- Argumento

De lo mencionado la moralidad está siempre presente en la relaciones entre Estado y contribuyente y es deber del Estado que su actuar respete siempre la normativa y por lo tanto los valores morales contenidos en ella. El argumento del Estado cómplice en contra de la imposición de las rentas obtenidas por actos ilícitos, se centra en la moral que debe ser siempre respetada por el Estado, la cual es transgredida al aceptarse esta imposición.

Respecto a este argumento se ha expresado que:

> *… no se puede convertir al Estado en "cómplice" o "partícipe" del delito del que proceden las ganancias ilícitas, permitiéndole ingresar en concepto de tributos dicho dinero ilícitamente obtenido por un ciudadano en su patrimonio (…) cobrar un impuesto sobre valores provenientes de un delito es una práctica administrativa que coloca al Estado en el mismo nivel del criminal, en la medida en que el aumento de su recaudación sería directamente proporcional al aumento del crimen.* (Becerra, 2014)

Se ha afirmado que el Estado al recibir ingresos procedentes de impuestos a las rentas obtenidas por actos ilícitos se convierte en un cómplice del acto, por lo cual estas rentas "*no deben ser gravadas, porque, de otro modo, el Estado estaría enriqueciéndose con actos prohibidos por él y en cierto modo asociándose a la ilegalidad y sacando provecho de ella."* (Faget, 2012)

Este argumento se basa en que el Estado en su ordenamiento jurídico (y en concordancia con la moral y ética de la sociedad) prohíbe y reprime a los actos considerados nocivos para la colectividad, por lo cual no es concebible que, aun cuando prohíbe estos actos, se obtenga un ingreso económico de los mismos atreves de los impuestos, ya que, de hacerlo se convertiría en un cómplice de la ilicitud del acto por cuanto recibe un beneficio del mismo. En este sentido Jorge Bravo Cucci señala que:

> *(…)si el Estado cobra impuestos respecto de rendimientos provenientes de actos delictivos, estaría amparando tal proceder y convirtiéndose en cómplice al estar recibiendo beneficios derivados del ilícito, configurándose una suerte de receptación, colocándose en el mismo nivel que aquél que cometió el acto ilícito.* (Bravo J. , 2012)

De igual manera se ha señalado que sería una contradicción que el Estado prohíba y reprima a estos actos ilícitos y por otra parte se beneficie económicamente de los mismos (este argumento será desarrollado posteriormente). Y que de recibir beneficios derivados del ilícito estaría al mismo nivel del que lo cometió.

Dentro de este mismo argumento se ha dicho que al permitir la imposición a las rentas obtenidas por actos ilícitos , el Estado no solo se convertiría en un cómplice del ilícito sino que también estaría legitimando estos actos ya que recibe ingresos de los mismos. En este sentido María Eugenia Caller nos enseña que la imposición de estos *actos "implicaría brindar apariencia de licitud a un acto delictivo, al exigir la declaración de un ingreso ilícito, lo que a su vez denotaría un derecho de propiedad inexistente."* (Caller, 2008)

También se ha manifestado *que "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".* (Muñoz, 2010). Es decir, al permitir la imposición de estas rentas no solo se atenta contra la moral de la sociedad sino también se atenta contra la vigencia del ordenamiento jurídico, por cuanto, se cuestiona la existencia de la norma que prohíbe el acto ilícito.

De lo mencionado en párrafos anteriores se puede inferir que el argumento del Estado cómplice en contra de la posibilidad de imposición a las rentas de actos ilícitos, tiene su

fundamento en que el actuar del Estado debe siempre respetar el ordenamiento jurídico y por tanto los valores en el recogidos. Al permitirse esta imposición se está atentando en contra de estos valores y en consecuencia en contra del ordenamiento jurídico, además el Estado se convierte en un cómplice del ilícito al recibir beneficios de este acto, el cual es prohibido y muchas veces sancionado en su propio ordenamiento jurídico, lo cual, crea una gran contradicción.

2.2.2. La coherencia del ordenamiento

La posibilidad de la imposición de las rentas generadas por actos ilícitos, se ha dicho que acarrea una incoherencia en el ordenamiento jurídico por cuanto si a un acto *"un sector del ordenamiento jurídico le priva de todo efecto (...), no resulta coherente que otro sector lo instituya como fuente de derechos y obligaciones (...)"* (Bravo J. , 2012). En este argumento se toma en consideración a actos jurídicos en los cuales la ilicitud conlleva a la no producción de efectos jurídicos, por lo cual es inconcebible que al mismo tiempo se genere la obligación de tributar sobre la renta producida por este acto.

Comenzare por explicar que un ordenamiento jurídico es coherente, cuando las normas que lo componen no entran en conflicto, es decir, no deben existir normas que creen antinomias.

A cerca de la coherencia del ordenamiento jurídico se ha dicho que *"(...) la característica de la coherencia excluye que en un mismo Ordenamiento jurídico puedan coexistir simultáneamente dos normas antinómicas (contradictorias o contrarias), porque se considera implícito en él, el principio según el cual una de las dos normas, o ambas, no son válidas*" (Bobbio, 1993, pág. 142)

La doctrina ha señalado 5 formas o clases de incoherencias en un ordenamiento jurídico, pueden existir incoherencias técnico legales, teleológicas, de principio, valorativas y

normativas. Al respecto Miguel Ángel Rodilla citando a Garzón Valdés, Alchourrón y a Bulygin, explica que:

> *a) se producen incoherencias técnico-legales por falta de unidad terminológica, esto es, cuando existen inconsistencias en el uso de términos presentes en varias normas.*
>
> *b) existen incoherencias teleológicas cuando hay normas que persiguen fines en conflicto*
>
> *c) existen incoherencias de principio cuando los principios que inspiran las normas del sistema están en conflicto*
>
> *d) existen incoherencias valorativas cuando, a la luz de las consecuencias jurídicas que el sistema atribuye a determinados hechos o acciones, se revelan inconsistencias en la valoración que el legislador hace de ellos;*
>
> *e) finalmente existen incoherencias normativas cuando varias normas del sistema regulan de forma lógicamente incompatible la conducta de las personas, de modo que la misma conducta «aparece al mismo tiempo como mandada y no mandada, prohibida y no prohibida o incluso mandada y prohibida» . En este último caso las normas son lógicamente incoherentes porque «el cumplimiento de una de ellas excluye, por razones lógicas, el cumplimiento de la otra» ; en estas condiciones, la conducta afectada por el sistema jurídico está, por así decirlo, sobre determinada, pero lo está de modo incompatible, pues en ese caso «toda conducta es a la vez conforme y contraria al sistema»* . (Rodilla, 2009)

De lo citado que infiere que la incoherencia por la cual no cabría la posibilidad de la imposición a las rentas obtenidas por actos ilícitos, en una incoherencia normativa ya que como se mencionó anteriormente por un lado el acto es considerado como ilícito en el ordenamiento jurídico y por otro a este mismo acto se lo considera como una fuente de obligaciones en este caso tributarias.

Acerca de esta incoherencia y tomado en consideración a los delitos se ha dicho que:

> *El impuesto a la renta sobre los beneficios económicos de la delincuencia traería como consecuencia la descrita antinomia, en razón de que para que el derecho tributario habilite la tributación de los rendimientos de actividades criminales (…) 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* . (Muñoz, 2010)

El citado argumento nos presenta un escenario en el cual el acto generador de la renta para el derecho tributario no se consideraría como ilícito, aun cuando este tipificado penalmente, con lo cual claramente existiría una antinomia en el ordenamiento jurídico.

Además se ha señalado que se estaría dando una consecuencia jurídica distinta, como es la obligación de tributar, a la otorgada en las normas penales para las cuales la consecuencia es el comiso y confiscación. (Muñoz, 2010)

De este argumento se puede inferir que al permitir la imposición de las rentas obtenidas por actos ilícitos se atenta contra la coherencia que debe tener el ordenamiento jurídico, por cuando por un lado se prohíbe un acto, se lo reprime y sanciona, y por otro lado se obliga a las personas a declarar las rentas generadas por este mismo acto y además el Estado obtiene un beneficio del mismo.

2.2.3. El Principio *non bis in ídem*

César Galarza al referirse a este principio manifiesta que:

> *Este principio implica que un mismo hecho no puede ser objeto de dos o más sanciones, concurriendo identidad de elementos. Es decir, no cabe la duplicidad sancionatoria en caso de identidad de sujeto, hecho y fundamento, y por tanto, nadie puede ser procesado, juzgado ni condenado dos veces por la misma acción.* (Galarza, 2005, pág. 131)

El principio non bis in ídem es una garantía por la cual una persona no puede ser juzgada dos veces por el mismo acto. En el Ecuador este principio se encuentra consagrado en la Constitución de la República, la cual en el Artículo 76 establece que:

> *Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:*
> *(…)*
> *7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:*
> *(…)*
> *i) Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto.*

En el artículo citado claramente se puede observar que el principio non bis in ídem prohíbe que nadie sea juzgado más de una vez por la misma causa o materia. Existen en la doctrina dos vertientes del non bis in ídem una material y otra formal, cada uno ha sido conceptualizado de la siguiente manera:

> *El llamado non bis in idem material consiste en la prohibición de que una misma persona pueda ser sancionada dos veces por el mismo hecho y por el mismo fundamento; es decir, lo que se prohíbe es una doble sanción por el mismo hecho y causa.*
>
> *En cambio, el non bis in idem formal es aquel que prohíbe la implementación de dos procedimientos sancionadores por los mismos hecho y causa; es decir, lo que se prohíbe aquí es un doble procesamiento hacia la misma persona y por las mismas circunstancias antes mencionadas.* (Salmon, 2010)

Ya en el ámbito tributario y específicamente en la posibilidad de la imposición a las rentas obtenidas por actos ilícitos se ha manifestado que, al existir un acto que es contrarío al ordenamiento jurídico, el Derecho reacciona imponiendo una sanción por el cometimiento del mismo, sanción que tiene una finalidad disuasiva, preventiva y represiva. Es decir que cuando ocurra el cometimiento del acto ilícito el ordenamiento jurídico impondrá una sanción. Sanción que al emanar del ordenamiento jurídico en su conjunto también emanara del ámbito tributario. (Galarza, 2005, pág. 134).

En este argumento se considera que la imposición a estas rentas es una sanción para el cometimiento de los actos ilícitos. Y si se considera como una sanción se estaría sancionando administrativamente a un acto el cual ya es sancionado penalmente, y por lo tanto existiría una duplicidad en la sanción, por un lado una administrativa con la imposición del impuesto a las rentas generadas por el acto ilícito y por otro lado una penal.

2.2.4. Derecho a no declarar contra sí mismo o a la no autoincriminación

Jorge Pérez López desde el ámbito penal conceptualiza a este derecho como:

> *La no autoincriminación constituye un Derecho humano, que permite que el imputado no pueda ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable. El inculpado,*

> *protegido por la cláusula de no autoincriminación, conserva la facultad de no responder, sin que pueda emplearse ningún medio coactivo ni intimidatorio contra éste y sin que quepa extraer ningún elemento positivo de prueba de su silencio*. (Pérez, 2014).

En virtud de este derecho y de la dignidad humana ninguna persona puede ser obligada a declarar en su contra, determina que no se puede obligar o aplicar medidas coercitivas para que exista esta una declaración, *"se muestra como expresión del derecho de defensa, el procesado tiene derecho a defenderse y a ser escuchado en cualquier estado del proceso."* (Iñiguez, 2013). En el Ecuador este derecho se encuentra consagrado en el artículo 77 de la Constitución, la cual establece que:

> *" Art. 77 .- El derecho de toda persona a la defensa incluye:*
>
> *(...)*
>
> *c) Nadie podrá ser forzado a declarar en contra de sí mismo sobre asuntos que puedan ocasionar su responsabilidad penal".*

En virtud de este derecho acerca de asuntos que ocasionen responsabilidad penal nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. Puntualmente para la imposición de las rentas obtenidas por actos ilícitos se ha invocado que, de existir la obligación de declarar estas rentas y señalar cual fue su fuente, se estaría atentando contra el derecho a no incriminarse por cuanto en la declaración se estaría señalando que la renta se obtuvo por el cometimiento de un acto ilícito.

Y aun cuando la declaración de impuestos se la conciba para el ámbito tributario, se estaría obligando al contribuyente que realizo un acto ilícito, que declare el cometimiento del mismo el cual puede ser un ilícito tipificado en la ley penal. Y por lo tanto se estaría violando un derecho constitucional.

- <u>Síntesis de los argumentos en contra:</u>

- La moral está siempre presente relación entre Estado- Contribuyente, ya que el contribuyente tiene la obligación moral de contribuir con el estado del cual es parte y de pagar sus tributos de una manera justa y a tiempo. Por otro lado el Estado debe respetar el ordenamiento jurídico en el cual estan recogidos los valores morales que rigen a la sociedad.

- Argumento del Estado cómplice: Al permitirse esta imposición se está atentando en contra de los valores morales establecidos en el ordenamiento jurídico y además el Estado se convierte en un cómplice del ilícito al recibir beneficios del acto que está prohibido por la Ley. Ya que, al recibir beneficios económicos derivados del cometimiento de un ilícito el Estado estaría al mismo nivel del partícipe del acto.

- Argumento de la coherencia del ordenamiento jurídico: Al permitir la imposición de las rentas obtenidas por actos ilícitos se atenta contra la coherencia que debe tener el ordenamiento jurídico, por cuando por un lado se prohíbe un acto, se lo reprime y sanciona, por otro lado se este acto es considerado como fuente de obligaciones tributarias ya que se obliga a las personas a declarar las rentas generadas por el acto ilícito.

- Argumento en aplicación del principio non bis in ídem: Se considera como una sanción a la imposición a las rentas obtenidas por actos ilícitos. Por lo cual al ser esta imposición una sanción por el cometimiento de estos actos, se estaría sancionando administrativamente a un acto el cual ya es sancionado penalmente, existiendo una duplicidad en la sanción, lo cual claramente vulnera el principio non bis in ídem.

- Argumento del principio de no incriminarse: Si por medio de normas tributarias se obliga a los contribuyentes a declarar las rentas obtenidas por actos ilícitos y a señalar cual fue la fuente generadora de la renta, se estaría obligando al contribuyente que realizo un acto ilícito que declare el cometimiento del mismo. Lo que conllevaría a que una persona declare en el ámbito tributario el

cometimiento de un ilícito el cual puede estar tipificado en la ley penal. Y por lo tanto se estaría violando un derecho constitucional.

CAPÍTULO III

3. POSIBILIDAD DE IMPOSICIÓN A LAS RENTAS OBTENIDAS POR ACTOS ILICITOS EN EL ECUADOR.

En los capítulos anteriores del presente trabajo se estudió las consideraciones previas de la posibilidad de imposición a las rentas obtenidas por actos ilícitos, se analizó: el hecho imponible del impuesto en forma general, los actos ilícitos susceptibles de generar renta imponible del impuesto y las teorías a favor y en contra de esta imposición.

En el presente capítulo analizare la posibilidad de la imposición a la renta obtenida por actos ilícitos en el Ecuador, es decir por medio de un estudio de la doctrina, normativa y jurisprudencia analizaré si en el Ecuador es susceptible de imposición a la renta obtenida por actos ilícitos.

De igual manera se estudiara el hecho imponible del Impuesto a la renta ecuatoriano ya que como se lo menciono en capítulos anteriores la estructura del hecho imponible del impuesto pude dejar abierta la posibilidad para que las rentas de actos ilícitos sean susceptibles de imposición. También se examinará opiniones acerca de esta posibilidad en el Ecuador.

Y se realizará un acercamiento a los ordenamientos jurídicos en los cuales esta imposición es permitida, con lo cual se podrá apreciar de una mejor manera como la imposición de los actos ilícitos ha sido aceptada en la normativa de los países o en su jurisprudencia.

Comenzaré el presente capítulo con el estudio de la figura de la imposición a la renta obtenida por actos ilícitos en el derecho comparado.

3.1. La imposición a la renta obtenida por actos ilícitos en la legislación comparada.

Como se mencionó anteriormente con motivo de mejorar el entendimiento en la figura de la imposición de las rentas obtenidas por actos ilícitos, en el presente sub capitulo se analizará de una manera breve aquellos ordenamientos jurídicos en los cuales la posibilidad de imposición se encuentra totalmente aceptada. Cabe decir que esta aceptación no necesariamente significa la existencia de una norma expresa que establezca su imposición, sino también el establecimiento de la imposición por medio de precedentes jurisprudenciales.

Es decir que, no en todos los ordenamientos jurídicos de los estados que han sometido a imposición estas rentas, existe una disposición expresa que establezca la obligación de tributar, pero puede existir jurisprudencia que haya dado cabida a la misma. Como se observará en las páginas siguientes, la imposición de las rentas obtenidas por actos ilícitos en los diferentes ordenamientos jurídicos, en algunos casos, responde a necesidades imperiosas de la sociedad, como es la lucha contra el crimen organizado.

Entre los Estados en los cuales se ha establecido esta imposición encontramos a:

- Alemania
- Estados Unidos de Norte América.
- Italia
- España

Estados que han desarrollado alrededor de este tema fuentes importantes de doctrina y jurisprudencia. Por lo cual a continuación estudiaremos de una manera breve la situación de los ordenamientos jurídicos de estos países.

3.1.1. Alemania:

César Galarza acerca de la imposición a las rentas obtenidas por actos ilícitos en el ordenamiento jurídico Alemán, nos explica que esta imposición se encuentra actualmente permitida, en concordancia con lo dispuesto en los párrafos 40 y 41 de la Ordenanza Tributaría Alemana, en los que se dispone:

> *a los efectos de tributación resulta irrelevante si el comportamiento que da lugar al hecho imponible es contrario a un mandato o prohibición , si atenta contra las buenas costumbres, si el negocio jurídico queda sin efecto o si se trata de un negocio aparente , siempre y cuando las partes mantengan el resultado económico del negocio jurídico* (Galarza, 2005, pág. 239)

El profesor Alberto Faget, ofrece una interpretación a los párrafos de la Ordenanza Tributaria Alemana citados en el párrafo anterior, y acerca de estos manifiesta que:

> *… se entiende que el parágrafo 40 sólo determina que los comportamientos contrarios a las buenas costumbres (se pretende abarcar especialmente el negocio de la prostitución) no impiden la tributación, y que en el parágrafo 41 lo que se pretende es evitar que quede fuera de tributación un hecho imponible por un mero defecto de forma subsanable.*

Los párrafos citados de la Ordenanza Alemana establecen que, a efectos de la tributación no importa si el acto es ilícito o contrarío a las buenas costumbres, ya que lo importante es que, se mantenga el resultado económico generado por el acto. César Galarza manifiesta acerca de lo que se ha sentenciado en los tribunales alemanes y poniendo como ejemplo a un caso en el cual se condenó a una persona por contrabando de heroína y por el delito de evasión fiscal de impuestos, al no haber existido la respectiva declaración de impuestos por la renta generada por esta actividad. (Galarza, 2005, pág. 240)

3.1.2. Estados Unidos de Norte América

Al referirnos a la tributación de actos ilícitos en Estados Unidos, es imposible no hablar del caso Al Capone, conocido gánster de Chicago al que debemos la expresión "lavado de dinero". Al Capone con motivo de enmascarar el origen ilícito de sus ganancias, empleaba un método en el cual las ganancias ilícitas procedentes del tráfico de armas, licor, prostitución y extorción, eran cubiertas como pagos en efectivo realizadas a un negocio de lavanderías de ropa. Con lo cual obtenía que las ganancias ilícitas se confundieran con las producidas por el negocio de lavanderías, consiguiendo así que estas tuvieran una apariencia de licitud.

Como resultado de estas operaciones, los ingresos lícitos e ilícitos se confundían y por tanto las ganancias ilícitas eran ingresadas como parte de las ganancias del negocio de lavanderías. La mixtura de estas ganancias era la declarada al Internal Revenue Service de Estados Unidos, como fruto del negocio de lavanderías. (Arias, 2009)

Aun cuando entre actividades ilícitas cometidas por Al Capone se encontraban la extorción, el tráfico de armas, contrabando de licor, asesinato, etc., las autoridades estadounidenses tenían dificultades para imputarlo por estos delitos, por lo cual recurrieron a la figura de la evasión de impuestos. Mauricio Garrido del Servicio de Rentas Internas en una presentación acerca del fraude tributario, se refiere a esta situación y relata que:

> *Aunque Capone siempre hacía sus negocios ilícitos a través de testaferros y no había registros que lo relacionasen con sus ganancias, las nuevas leyes promulgadas en 1927 permitieron al gobierno federal perseguir a Capone por evasión de impuestos. Fue perseguido por el agente de la "Agencia de Prohibición" Eliot Ness y sus agentes incorruptibles "Los Intocables", y por el agente del IRS Frank Wilson, que fue capaz de encontrar recibos que relacionaban a Capone con ingresos por juego ilegal y evasión de impuestos por esos ingresos.*
>
> *El caso fue manejado por el Fiscal George Johnson, quien fue el primer fiscal estadounidense en perseguir a los delincuentes por cargos de evasión de impuestos. Logró que AL CAPONE se declarara culpable de los casos por los cuales estaba siendo juzgado.*
> *Finalmente, el juez James Wilkerson fue quien dictó sentencia en contra de AL CAPONE y lo condenó a 11 años de prisión y multas por USD$ 50.0 00,oo.* (Garrido, 2013)

Se puede observar que Al Capone fue sentenciado por evasión de impuestos debido a que no declaro los ingresos percibidos por juego ilegal y otras actividades ilícitas, es decir que aun cuando los ingresos provenían de actos ilícitos estos debían ser declarados por Al Capone y al no hacerlo cometió el delito de evasión fiscal.

Con este ejemplo se muestra claramente que en el sistema tributario Estadounidense, tal y como lo señala César Galarza, la tributación de rentas de origen ilegal se encuentra permitida, esto se sustenta en que existe pronunciamiento normativo expreso en el cual se acepta la tributación de los actos ilícitos. Al respecto Pedro Herrera menciona que:

> *El ordenamiento de los Estados Unidos presenta una evolución legislativa y ante todo jurisprudencial de gran interés para nuestro estudio. La Revenue Act de 1913 consideraba como renta los ingresos procedentes de diversas fuentes entre las que se mencionaban los negocios legales. En esta línea, la Sentencia Steinberg v. US consideró incoherente el gravamen de actividades prohibidas añadiendo que el Estado no debía participar en las ganancias ilícitas. En 1916 se eliminó la referencia a la legalidad de los negocios a fin de someter a gravamen el contrabando de alcohol. Desde entonces no ha existido ninguna mención general en la ley sobre la tributación de los ingresos ilícitos. En la actualidad, la sección 61(a) del Internal Revenue Code establece que son rentas computables todos los ingresos con independencia de cuál sea la fuente de que provengan.* (Herrera, 2003, pág. 30)

De igual manera en la jurisprudencia estadounidense se aplica el principio de igualdad como argumento para la sujeción de estas rentas al pago del impuesto. La Suprema Corte de los Estados Unidos en el fallo James vs. Estados Unidos, sentencio como inadmisible la discriminación que sufrirían los contribuyentes honestos, si no se sujetaría las rentas de actos ilícitos a imposición.

Además en el Income Tax se define a renta como *all income of whatever source derived*, es decir cualquier ingreso proveniente de cualquier origen, definición que fue reconocida en la Sentencia James vs. Estados Unidos la cual estableció que dentro de la renta global se encuentran comprendidas tanto rentas de origen lícito como ilícito.

De lo mencionado podemos decir que en Estados Unidos la posibilidad de imposición directa a las rentas obtenidas por actos ilícitos carece de transcendencia puesto que se maneja un modelo jurídico diferente en el cual la ley sujeta expresamente a tributación el dinero de

origen ilegal. (Galarza, 2005, pág. 241). Y en la práctica las rentas de actos ilícitos pueden ser declaradas en los casilleros de rentas misceláneas o rentas de diversas fuentes.

3.1.3. Italia.

En la legislación Italiana existe una norma expresa que establece la sujeción al impuesto de las rentas obtenidas por actos ilícitos, esta norma se encuentra redactada de la siguiente manera:

> *El artículo 14.4 (…) dispone expresamente que los ingresos derivados de actividades ilícitas sean gravables siempre y cuando se cumplan a cabalidad con dos requisitos fundamentales:*
>
> > *a) Que estas riquezas consideradas dentro de los ingresos gravados (hecho imponible) en la normativa impositiva explícitamente, dentro de alguna de las categorías de renta que señala la ley fiscal*
> > *b) Que las ganancias descritas no hayan sido objeto previamente de comiso o confiscación en la rama penal.* (Muñoz, 2010)

Como se observa claramente el ordenamiento jurídico italiano establece expresamente la gravabilidad de las rentas generadas por actos ilícitos, pero estas rentas deben estar consideradas dentro de alguna de las categorías de renta y además en aplicación del principio de capacidad contributiva las rentas no deben haber sido objeto de confiscación en materia penal.

El Profesor Pedro Herrera, respecto al caso italiano, en su obra Fiscalidad de los actos ilícitos, relata el desarrollo de esta tributación de la siguiente manera:

> *En el ordenamiento italiano más reciente cabe distinguir tres etapas: en un primer momento la Corte de Casación se muestra favorable a la tributación de las ganancias procedentes de un ilícito civil o penal. Esta postura se ve implícitamente reforzada por el Texto único de Impuestos Directos (1958) y Por Texto único del Impuesto sobre la renta (aprobado por el DPR 597/1973 que contemplan como categoría residual de renta cualquier otra (…) distinta de aquellas contempladas expresamente.*
>
> *Con posterioridad, el DPR 917-1986, de 22 de diciembre, suprime la cláusula genérica y la sustituye por una referencia tasada al gravamen de ciertos rendimientos denominados <diversos> con una particular referencia a aquellos procedentes de la asunción de obligaciones de hacer omitir o permitir, sembrando dudas sobre la posibilidad de gravar*

ciertas actividades delictivas. Además la jurisprudencia modifica su postura considerando que las ganancias ilícitas solo pueden someterse a tributación cuando la ley no obligue a la confiscación, restitución o resarcimiento del daño por una cuantía equivalente a la renta ilícita, ni declare la nulidad absoluta del negocio ilícito en el plano civil (nulidad que implicaría el derecho de la otra parte a repetir el pago). De este modo, el gravamen queda limitado a ciertos casos en que la conducta delictiva no pudiera castigarse (como consecuencia de una amnistía), o a otros supuestos en que el juez no procediese a la confiscación de los bienes (...). La Corte de Casación precisó que no era posible el gravamen cuando siendo obligatoria la confiscación no consigue llevar a efecto.

Esta situación se consideraba insatisfactoria, pues suponía la falta de tributación en múltiples supuestos, pese a que el infractor de la ley obtuviese una auténtica riqueza disponible. Por ello, la Corte de Casación recomendó <una precisa toma de postura por parte del legislador, que debería comprometerse con un precepto explícito en la regula ion de los diversos impuestos, encaminado a establecer la sujeción indiscriminada de todas las rentas, con independencia de su fuente o de que provengan de una fuente distinta de las expresamente contempladas. (Herrera, 2003)

Con estos antecedentes en Italia, tomando en consideración lo recomendado por la Corte de Casación, mediante el Art. 14 de la Ley 537/1993 se establece que los rendimientos provenientes de hechos o actos ilícitos sean estos civiles, penales o administrativos son considerados renta gravada siempre y cuando estén comprendidos dentro de las categorías de renta establecidas y que no hayan sido sometidas a comiso o confiscación.

Los establecido en la normativa italiana, guarda relación con lo mencionado en capítulos anteriores sobre la capacidad contributiva, debido a que se establece que serán rentas gravadas mientras no exista comiso o confiscación, es decir mientras subsista la capacidad contributiva, la cual como vimos es considerada como el único elemento que sujeta a una renta o no al cumplimiento de la obligación tributaria.

Ahora respecto a que la renta proveniente del ilícito debe estar comprendida dentro de las categorías de renta establecidas, el catedrático Pedro Herrera señala que:

La ley sólo permite gravar las actividades ilícitas cuando estas sean reconducibles a alguna de las categorías de renta previstas en la ley. Según Ardito esto sucede con los supuestos de actividades desarrolladas sin la respectiva licencia o cualificación provisional (se tratara de rendimientos empresariales o del trabajo independiente), con la usura (rendimientos de capital), con la prostitución (rendimientos del trabajo autónomo), y con los delitos de asociación mafiosa, blanqueo de dinero, secuestro, narcotráfico (reconducibles en su opinión,

a los rendimientos empresariales) ... Según F. Brighenti tampoco podrán ser objeto de gravamen el hurto o el robo. (Herrera, 2003)

De lo citado podemos observar que si bien las rentas de actos ilícitos están sujetas al impuesto a la renta estás deben estar consideradas dentro de las categorías de renta establecidas, por lo cual no todos los ingresos provenientes de actos ilícitos serán tributables aun cuando exista capacidad contributiva, ya que al no encontrarse dentro de las categorías de renta la ley no prevé su tributación.

3.1.4. España

En el caso español hay una aceptación de la imposición a las rentas obtenidas por actos ilícitos, ya que, existe jurisprudencia por medio de la cual se ha sentenciado que la omisión de declaración de las rentas provenientes de actos ilícitos constituye un delito fiscal. Así tenemos la sentencia dictada dentro del Caso Nécora[11], por la Audiencia Nacional Española el 27 de septiembre de 1994, en la cual se estableció que en aplicación del principio de igualdad no puede existir un tratamiento favorable para quien transgreda el ordenamiento jurídico que para aquellos que los respeten. El profesor español Pedro Herrera con referencia al Caso Nécora, menciona que:

La SAN de 27 de septiembre de 1994 (caso Nécora) constituye un antecedente de la postura favorable a la tributación de las ganancias delictivas. Según se afirma en ella, el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete, careciendo de todo sentido que, mientras que una persona que tenga beneficios lícitos, por ocultarlos a la Hacienda sea sancionada por un delito fiscal, otra, receptora de beneficios de ilícita procedencia, no pueda ser castigada por la comisión de dicha figura delictiva, pudiendo además materializarse con tales beneficios inversiones

[11] Acerca del Casó Nécora: "*El 12 de junio de 1990 el juez de la Audiencia Nacional Baltasar Garzón y el fiscal antidroga Javier Zaragoza asestaron el primer gran golpe contra las bandas del narcotráfico arousanas que operaban en las rías gallegas. Más de 350 policías desplazados desde Madrid apresaban de madrugada, en sus casas y en pijama, a los principales jefes del contrabando de tabaco, reconvertidos a narcotraficantes. (...)La operación Nécora fue el inicio de la lucha contra el tráfico de drogas a gran escala en las costas gallegas. El macroproceso concluyó en 2004 con la lectura pública de la sentencia*." (Foces, 2009)

diversas que a su vez van a producir nuevos beneficios, y si se optare por la no tributación del dinero producido por la actividad económica ilegal, se estaría estableciendo una barrera que haría prácticamente imposible introducir la fiscalidad en esta cadena de inversiones. (Herrera, 2003, pág. 33)

En el mencionado caso la justicia española, absolvió a los involucrados del delito de narcotráfico (debido a irregularidades en la obtención de las pruebas practicadas) pero los condeno por delito fiscal y blanqueamiento de dinero, en aplicación del principio de igualdad.

Siguiendo esta misma línea la justicia española en el Caso Roldán[12] estableció que:

1) *El principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete.*
2) *No existe ningún precepto, ni en el ámbito tributario ni fuera de él, que excluya la tributación de una renta realmente percibida por el sujeto pasivo, sobre la base de que la actividad económica que generó los fondos percibidos tenga carácter legal o ilegal.*
3) *La tributación recae sobre el beneficio, no sobre la operación en sí por lo que lo obtenido será renta gravable con independencia de las consecuencias que en otros órdenes jurídicos, penal o administrativo común, tenga la actividad que lo genera.*
4) *El beneficio deviene propiedad de quien lo obtiene, que financia su forma de vida precisamente con esa renta, por lo que su no tributación supondría una discriminación en favor del que genera los fondos de que dispone de manera ilegal, vulnerando los principios constitucionales de justicia, igualdad y capacidad de pago (…)*
5) *El hecho de que L.R.[13], como consecuencia de la ilegalidad de su conducta, se vea privado más tarde de los fondos, no excluye el hecho imponible, que se origina con la obtención de renta.* (Herrera, 2003, pág. 34)

---

[12] Acerca del Caso Roldán: *"En noviembre de 1993 'Diario 16', destapó un escándalo**:** el desmedido aumento del patrimonio de Luis Roldán (…) El diario desvelaba el sospechoso incremento registrado en los activos propiedad del alto cargo, cuya fortuna ascendía a unos 10 millones de euros, acusando a Roldán de operaciones fraudulentas que le habían permitido alcanzar cotas económicas imposibles de asumir con su sueldo público de tan sólo 600.000 pesetas.(…) la Fiscalía solicitó a la jueza Ana María Ferrer, instructora del sumario, la retirada del pasaporte a Luis Roldán, ex director de la Guardia Civil previendo su posible intento de huir del país. (…)Las Fuerzas de Seguridad del Estado no consiguieron dar con su paradero (…)El 27 de febrero de 1995, Roldán fue localizado en Laos y detenido en el aeropuerto de Bangkok (Tailandia). Luis Roldan fue condenado a 31 años de prisión por cohecho, falsedad en documento mercantil, malversación de caudales públicos, estafa y delito contra la Hacienda Pública."* (Amiguet, 2013)

[13] Luís Roldan

Como podemos observar claramente, la sentencia antes citada establece que las rentas de actos ilícitos están sujetas a imposición, en aplicación del principio de igualdad, justicia y capacidad contributiva, además establece que el impuesto no recae sobre la actividad que produce la renta sino sobre la renta en sí mismo, es decir, sobre el beneficio obtenido, por lo cual no interesa si el acto productor de la renta es considerado como ilícito en el ámbito penal, civil o administrativo.

De lo mencionado podemos establecer que aun cuando no es una posición totalmente aceptada, es posible la imposición a las rentas obtenidas por actos ilícitos.

De las legislaciones estudiadas podemos establecer que la imposición a la renta de actos ilícitos puede estar determinada expresamente en el ordenamiento jurídico, o puede haber sido establecida como renta gravada en la jurisprudencia del Estado. También se debe destacar que los antecedentes jurisprudenciales que han establecido la gravabilidad de las rentas obtenidas por actos ilícitos se sustentan en los principios de justicia, igualdad y capacidad contributiva.

3.2. Impuesto a la Renta en el Ecuador.

- Antecedentes del Impuesto a la Renta en el plano internacional.

Impuesto a la Renta tiene sus orígenes en Europa, más precisamente en Inglaterra, nación en la cual su Primer Ministro Willian Pitt, estableció en 1798 este impuesto con el objetivo de recaudar fondos para solventar un conflicto bélico con Francia. La característica ahora intrínseca de la progresividad del impuesto a la renta fue establecida en 1909 también en Inglaterra.

Posteriormente diferentes países de Europa, establecieron este impuesto en sus ordenamientos jurídicos entre los cuales se puede mencionar a Suiza en 1840, Alemania en 1850, Italia en 1864, España en 1900 y Francia en 1914. Debido a las obligaciones

contraídas por motivo de la Segunda Guerra Mundial en Europa este impuesto fue acogido por la mayoría de los estados.

En el continente americano, en el año de 1894 se estableció este tributo en Estados Unidos, y en América latina el primer país en adoptar este impuesto fue Brasil en 1923 posteriormente lo haría México, Colombia y Argentina. (Dirección General de Impuestos Internos República Dominicana , 2014)

- Antecedente del Impuesto a la Renta en el Ecuador.

El economista Mauro Andino, en referencia a los antecedentes del impuesto a la renta en el Ecuador, manifiesta que este impuesto se originó en el año 1925 debido a que la Misión de Edwin Kremer, la cual creo un plan de modernización de las finanzas públicas y privadas del Ecuador, elaboró reformas con el objetivo de estabilizar la economía ecuatoriana y dentro de estas reformas se encontraba la creación del Impuesto a la Renta, el cual fue establecido en la legislación en el año 1926 y el cual gravaba de una forma separada a las rentas provenientes del trabajo y a las rentas provenientes del capital. (Andino, 2009, pág. 3).

Desde el establecimiento del Impuesto en 1926 hasta su última reforma en el 2007, el impuesto a la renta ha sufrido un número considerable de variaciones, hasta llegar a su concepción actual, durante este tiempo las reformas han cambiado las características, la concepción y rentas sujetas a gravamen, en muchos casos estas variaciones han respondido a las necesidades del Estado. De cualquier forma el Impuesto a la Renta actual se ha convertido en uno de los impuestos principales del Estado.

- Importancia del Impuesto a la Renta.

Como se mencionó en capítulos anteriores, uno de los principales objetivos de un impuesto es la recaudación de ingresos para el Estado, pero el más importante es la distribución equitativa de los ingresos entre los miembros de la sociedad.

El economista Mauro Andino refiriéndose a la recaudación del Impuesto la Renta en el Ecuador, señala que:

> *A nivel de la región, Ecuador presenta una de las presiones tributarias más bajas de América Latina. Esto evidencia que existe un potencial de crecimiento en cuanto a la recaudación del impuesto. La recaudación del valor agregado representa el 7 por 100 frente al Producto Interno Bruto (PIB), mientras que el IR total es de alrededor del 4,5 por 100 del PIB.* (Andino, 2009, pág. 2)

Lo citado concuerda con las estadísticas del Servicio de Rentas Internas del año 2013, en las cuales se observa que en la participación en la recaudación total de los impuestos es de 54% correspondiente a impuestos indirectos y el 46% restante a impuestos directos. Respecto a los impuestos directos esta participación significa un crecimiento del 14.7% respecto al ejercicio económico 2012. (Servicio de Rentas Internas, 2014).

- Generalidades del impuesto a la renta:

El Servicio de Rentas Internas, con la finalidad de ayudar a un mejor entendimiento del Impuesto a la Renta, ha elaborado un resumen informativo del impuesto para los contribuyentes, en este pequeño resumen se encuentran algunas generalidades del impuesto, motivo por el cual, me voy a permitir citarlo a continuación:

- *Para calcular el impuesto que debe pagar un contribuyente, sobre la totalidad de los ingresos gravados se restará las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos. A este resultado lo llamamos base imponible.*

- *La base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia está constituida por el ingreso gravado menos el valor de los aportes personales al Instituto Ecuatoriano de Seguridad social (IESS), excepto cuando éstos sean pagados por el empleador.*

- *La declaración del Impuesto a la Renta es obligatoria para todas las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades, aun cuando la totalidad de sus rentas estén constituidas por ingresos exentos.*

- *Los contribuyentes domiciliados en el exterior, que no tengan representante en el país y que exclusivamente tengan ingresos sujetos a retención en la fuente.*

- *Las personas naturales cuyos ingresos brutos durante el ejercicio fiscal no excedieren de la fracción básica no gravada.*

- *Están obligados a llevar contabilidad todas las sociedades y las personas naturales y sucesiones indivisas que al 1ro. de enero operen con un capital superior a los USD 60.000, o cuyos ingresos brutos anuales de su actividad económica sean superiores a USD 100.000, o los costos y gastos anuales sean superiores a USD 80.000; incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares.*

- *Las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos en el inciso anterior, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible.*

- *Los plazos para la presentación de la declaración, varían de acuerdo al noveno dígito de la cédula o RUC.* (Centro de Estudios Fiscales, 2014)

Estas generalidades solo son citadas con la finalidad de conocer ciertos aspectos del Impuesto a la Renta que de otra manera, no serían abordados en la presente investigación, pero que consideró importantes para lograr un mejor conocimiento del impuesto.

3.2.1. Concepto y características

El Impuesto a la Renta en el Ecuador se encuentra establecido dentro del sistema tributario ecuatoriano como uno de los impuestos prioritarios debido a que es un impuesto directo y progresivo. Como se mencionó anteriormente el sistema tributario ecuatoriano y por consiguiente el Impuesto a la Renta debe guardar armonía con la Constitución vigente, por lo cual dentro de la configuración del impuesto se debe fomentar los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

De manera general el impuesto a la renta es un impuesto directo que grava a la percepción de riqueza, el cual "*nace como un gravamen impuesto por el Estado a los rendimientos que obtienen las personas por la realización o desempeño de sus trabajos (…) es*

un tributo de carácter directo y naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas (…)" (Muñoz, 2010)

El Dr. Mario Alva Matteucci citando a Bravo Cucci nos brinda un concepto de impuesto a la renta:

> *El Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo). En tal secuencia de ideas, es de advertir que el Impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, sino la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta.*
>
> *Así pues, el hecho imponible del Impuesto a la Renta es un hecho jurídico complejo (no un acto o un negocio jurídico) con relevancia económica, que encuentra su soporte concreto, como ya lo hemos indicado, en la manifestación de riqueza directa denominada "renta" que se encuentra contenido en el aspecto material de su hipótesis de incidencia, pero que requiere de la concurrencia de los otros aspectos de la misma, vale decir el personal, el espacial y el temporal, para calificar como gravable. En esa secuencia de ideas, resulta importante advertir que el hecho imponible del impuesto a la Rentase relaciona con los efectos del contrato, y no con el contrato ensimismo.* (Alva, 2014)

Del concepto citado acerca del Impuesto a la Renta, podemos extraer que:

- Es un impuesto directo establecido sobre la renta, la cual es considerada como una manifestación de riqueza.
- Grava el hecho de percibir o generar renta, más o a la fuente que la genera.
- La renta puede ser generada por fuentes pasivas, fuentes activas o fuentes mixtas.

- Características:

El catedrático Dr. Mario Alva Matteucci, en su ensayo llamado "El Impuesto a la Renta y las teorías que determinan su afectación", detalla las características del impuesto a la renta, las cuales se resumen de la siguiente manera:

1) No es un impuesto trasladable, como vimos en capítulos anteriores la característica de la traslación supone que la carga económica del impuesto es soportada por un tercero diferente al contribuyente. Por lo cual al ser un impuesto no trasladable, es el mismo contribuyente obligado a la satisfacción del impuesto el que soporta la carga económica que este supone.

2) Su aplicación está estrechamente ligada al principio de equidad, ya que tiene su fundamento en la capacidad contributiva de la persona.

3) Es un impuesto directo que recae directamente sobre la renta o patrimonio de la persona, las cuales son manifestaciones de la capacidad contributiva.

4) Grava a una serie de hechos que ocurren en un determinado espacio de tiempo, ya que grava la percepción de renta de una persona en todo el ejercicio fiscal.

5) La renta considerada para efectos del impuesto puede ser la renta global, renta cedular, o dual. (Alva, 2014).

3.2.2. Hecho imponible del Impuesto a la Renta en la legislación Ecuatoriana.

El Art. 1 De la Ley de Régimen Tributario Interno, establece al Impuesto a la Renta de la siguiente manera:

> *Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley*.

En base a este artículo podemos establecer que el hecho imponible del impuesto es la obtención de la renta, de lo cual se puede decir que la configuración del hecho imponible no está supeditada al acto o hecho que generó la obtención de la renta.

De este artículo podemos extraer que:

- Este impuesto grava a la renta global, es decir que grava a todas las rentas obtenidas por la persona. Renta global significa *"cuando el tributo toma como referencia la totalidad de las rentas del sujeto pasivo, sin tomar en cuenta el origen de la renta, salvo para facilitar el resumen final utilizando categorías*." (Alva, 2014)

- Los sujetos pasivos del impuesto son:
    - Personas Naturales
    - Sucesiones indivisas
    - Sociedades nacionales.
    - Sociedades extranjeras

3.2.3. Concepto de renta en la legislación Ecuatoriana.

Como se estudió en capítulos anteriores, en la doctrina se han elaborado diferentes Teorías con motivo de conceptualizar a la renta gravada, en el caso ecuatoriano se ha acogido a la Teoría de la fuente y a la Teoría del flujo de riqueza proveniente de terceros. Estas teorías se encuentran plasmadas en la normativa tributaria ecuatoriana de la siguiente manera:

- En el Artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno donde se encuentran contenidos los ingresos que son considerados como renta gravada.

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

1.- 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

2.- 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 el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en donde se enumera a los ingresos de fuente ecuatoriana, de la siguiente manera:

1.- 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;
2.- 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;
3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;
4.- 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;
5.- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;
6.- 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;
7.- 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;
8.- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;
9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,
10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

Como se puede apreciar de la lectura de estos artículos, la renta gravada en el Ecuador es aquel ingreso, ganancia o beneficio percibido a título gratuito o a título oneroso proveniente de una fuente productora como es el trabajo, el capital o ambas fuentes, es aquel ingreso obtenido por el contribuyente en sus actividades desarrolladas con terceros. De lo

cual se concluye que en la legislación ecuatoriana la renta gravada es aquella renta conceptualizada tanto en la Teoría de la fuente como en la del flujo de la riqueza proveniente de terceros.

Por otro lado, en el caso de los legados y las donaciones, La Sala de lo Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia, en su fallo de fecha 13 de mayo de 2004 correspondiente al Recurso No. 86- 2002 deducido por la compañía Maquinaria y Equipos GAMMA S. A., en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas, consideró que:

> *(...)QUINTO.- La Administración Tributaria como fundamentación de la causal arguye "que el hecho de tener PERDIDAS en dos años consecutivos no es circunstancia excusante del pago del ANTICIPO, no porque la administración así lo considere, sino porque la Ley así lo prevé", afirmación respecto de la cual la Sala estima es el punto sustancial de la litis trabada entre GAMMA S. A. y el SRI, por lo que es pertinente hacer las siguientes reflexiones: 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: lo ingresos obtenidos por actividades comerciales realizadas en territorio 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 está 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.- 4) El Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario trata del objeto del impuesto a la renta global que obtengan las sociedades de acuerdo con las disposiciones de la misma, remisión que nos lleva al artículo 10 que dispone "En general para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen para obtener los ingresos" y nos lleva también al Art. 17 que considera la base imponible la totalidad de ingresos gravados con el impuesto menos los descuentos, gastos y deducciones imputables a tales ingresos.- 5) 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; 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 canon 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.(…) . En mérito de las consideraciones expuestas, no encontrando que la sentencia de la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 hubiese incurrido en el incumplimiento o quebranto de las normas invocadas por la recurrente, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, se desecha el recurso interpuesto por carecer de sustentos atendibles. Notifíquese, publíquese y devuélvase. (el subrayado me pertenece).

De la jurisprudencia citada se puede extraer que en el caso de los ingresos generados por legados y donaciones la legislación ecuatoriana acogiendo la Teoría del Incremento Patrimonial, ha establecido que son ingresos gravados de impuesto a la renta.

Partiendo de lo mencionado a continuación se analizara si es posible o no la imposición directa a la renta generada por actos ilícitos en el Ecuador.

3.2.4. Ingresos de fuente ecuatoriana.

Los ingresos de fuente ecuatoriana se encuentran enumerados en el Art.8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual fue citado en párrafos anteriores. Como se puede observar de la simple lectura de este artículo los ingresos de fuente ecuatoriana están enumerados de una manera taxativa en nuestra legislación, entre los cuales podemos encontrar a los ingresos provenientes del trabajo, del desarrollo de actividades económicas, etc.

En el numeral 10 del artículo 8 de la ley, se establece que también son considerados como ingresos de fuente ecuatoriana, y por tanto objeto de gravamen, cualquier otro ingreso que perciban las personas naturales como jurídicas. En el mencionado artículo no se

menciona directamente cual debe ser la fuente de este ingreso, como si se encuentra señalado en los ingresos anteriores, por lo tanto no se establece si la fuente generadora del ingreso debe ser lícita o ilícita.

3.3. Opiniones acerca de la imposición de la renta generada por actos ilícitos.

Para conocer un poco más acerca de los criterios que envuelven a la imposición a la renta generada por los actos ilícitos, se realizó entrevistas a personas conocedoras del tema, las cuales por medio de su opinión nos ayudará a vislumbrar el escenario en el cual la temática de la tributación de los actos ilícitos se desenvuelve.

Las preguntas realizadas se centraron en criterios personales a cerca de la pertinencia de la imposición a estas rentas.

3.3.1. Opinión No. 1.

Entrevistado: Abg. Katia Yépez – Procuradora Fiscal del Servicio de Rentas Internas.

Preguntas realizadas:

- Acerca del impuesto a la renta proveniente de actos ilícitos. En la doctrina se ha defendido que en aplicación de los principios de capacidad contributiva, igualdad, generalidad y por el deber de contribuir con el estado, rentas provenientes de actos ilícitos deberían estar sujetas a imposición. Por otro lado se ha sostenido que el Estado se convertirá en un cómplice del acto ilícito y por lo tanto sujetar estas rentas a imposición atentaría a la moralidad del Estado. ¿Cuál es su opinión?

- ¿Cree usted que el hecho imponible del impuesto es afectado por la ilicitud del acto que genero la renta?

- En algunos Estados como Estados Unidos, Alemania e Italia las rentas de actos ilícitos son susceptibles de tributación. ¿Creé que se podrían tributar en Ecuador?

- Opinión vertida.

Acerca de la Pregunta No.1:

"La justificación del sometimiento de rentas ilícitas a imposición se justifica principalmente en el principio de capacidad contributiva, pues sin lugar a dudas, estas ganancias denotan la existencia de una aptitud para cumplir con la obligación tributaria y satisfacer el impuesto a la renta, por otro lado justifica la igualdad respecto de contribuyentes que sí someten a imposición las rentas que han obtenido de forma lícita.

Que el Estado perciba impuestos por rentas ilícitas no lo hace partícipe del delito y en consecuencia no quebranta su moralidad pues la Administración Tributaria hará que se tribute en base a la verificación del hecho generador de renta, ya sea por lo que reporten cruces de información que reflejen el incremento patrimonial o información de terceros que reporte que el contribuyente ha percibido ingresos, sin verificar el origen lícito de dichas ganancias pues las normas tributarias, mismas que gozan de autonomía y persiguen fines propios, no mandan que se verifique la licitud de las rentas por lo que en ente acreedor del tributo ni si quiera estaría autorizado para hacerlo."

- Conclusión:

La entrevistada fundamenta su posición a favor de la imposición a las rentas de los actos ilícitos, en la capacidad contributiva y acerca de la misma señala que se justifica la

imposición debido a que la existencia de ganancias denota la aptitud para cumplir con el tributo. También argumenta que no existe complicidad del Estado en el acto ilícito, ya que le corresponde a la Administración Tributaria, exigir el cumplimiento del impuesto una vez configurado el hecho generador.

Acerca de la Pregunta No.2:

´´El hecho imponible de impuesto a la renta se configura una vez cumplido el presupuesto legal que es la obtención de ingresos gravados, hecho que atiende a circunstancias de naturaleza económica que denotan manifestaciones de riqueza, por lo que la licitud de la fuente o el acto que origina la renta no afecta el hecho imponible. Por lo tanto, antes de comprobarse el ilícito no solo que se puede someter a imposición dichas rentas sino que es una de las facultades de la Administración Tributaria el determinar el tributo al verificar la existencia del hecho generador y la capacidad contributiva del sujeto pasivo. ´´

- Conclusión:

Acerca del hecho imponible, la entrevistada opina que este se configura una vez cumplido el presupuesto legal, que en el caso ecuatoriano es la obtención de ingresos. Además que es una facultad de la Administración Tributaria verificar la existencia del hecho generador, en consideración de la capacidad contributiva.

Acerca de la Pregunta No.3:

´´Considero que en nuestro país la norma deja abierta la posibilidad de que se tribute por rentas originadas en actos ilícitos, pues el hecho generador del tributo considera renta a los ingresos de fuente ecuatoriana, los cuales constan en un listado taxativo (Art. 8 LRTI) en el que se incluye finalmente "Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador". Es decir que en nuestro país se encuentran gravados los ingresos sin distinción respecto del origen lícito de

las rentas, es decir que el impuesto a la renta grava hechos económicos en razón de la capacidad contributiva del sujeto pasivo con independencia de su origen.´´

- Conclusión:

La entrevistada considera que en el Ecuador, la normativa deja abierta la posibilidad para la tributación de las rentas originadas en actos ilícitos tomando en consideración como está establecido el hecho imponible, debido a que se encuentran gravados los ingresos sin distintos de su origen.

En virtud de las respuestas dadas a esta entrevista se aprecia claramente que la entrevistada está de acuerdo con la imposición a las rentas originadas en actos ilícitos.

3.3.2. Opinión No. 2.

Entrevistado: Dr. Patricio Salazar- Jefe Jurídico de la Regional Norte del Servicio de Rentas Internas.

Preguntas realizadas:

- Acerca del impuesto a la renta proveniente de actos ilícitos. En la doctrina se ha defendido que en aplicación de los principios de capacidad contributiva, igualdad, generalidad y por el deber de contribuir con el estado, rentas provenientes de actos ilícitos deberían estar sujetas a imposición. Por otro lado se ha sostenido que el Estado se convertirá en un cómplice del acto ilícito y por lo tanto sujetar estas rentas a imposición atentaría a la moralidad del Estado. ¿Cuál es su opinión?

- ¿Creé que se podrían tributar las rentas obtenidas por actos ilícitos en Ecuador?

Opinión vertida:

"Es necesario tener en consideración y muy en cuenta que, de acuerdo a lo descrito en la doctrina y en el propio derecho positivo de varios ordenamientos jurídicos, las normas relativas a los tributos, no constituyen sanción por actos ilícitos; es decir, que la norma tributaria, es orientada a propender la recaudación de los tributos en legal y debida forma, no es una norma que prevea, como premisa inicial, la ocurrencia de un hecho ilícito, que desencadene en una sanción; característica típica de una norma penal. El fin que persigue en su esencia la norma tributaria es prever la ocurrencia de hechos lícitos, con relevancia económica, y regular el efecto jurídico que se desencadenará ante ella en el plano fáctico: el hecho imponible, la obligación tributaria y demás elementos que configuran la determinación de la cuantía del tributo.

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

Por tales consideraciones, resulta evidentemente contradictorio que si un segmento del ordenamiento jurídico tipifica a cierta actividad como antijurídica (un delito), conducta ilícita sancionada con una pena, otro segmento del mismo en total disonancia considere a tal conducta como un hecho imponible, y prevea la generación de consecuencias jurídicas derivadas del mismo.

En conclusión, el pensar incorporar o hacer partícipe del Impuesto a la Renta a actividades económicas provenientes de actos ilícitos, constituye mucho más que un acto

inmoral, sino un doble discurso, en torno al fin que persigue tanto la normativa tributaria, los intereses estatales y la normativa penal."

- Conclusiones:

El entrevistado considera que en la norma tributaria, no se concibe al impuesto como una sanción, ya que el objetivo que persigue la misma es totalmente diferente al de la norma penal. Y que la norma lo que considera son los hechos lícitos con relevancia jurídica más no los que estén envestidos de ilicitud.

También refiere a que uno de los fines de la recaudación del impuesto es proveer de los ingresos suficientes al estado para su funcionamiento, pero en virtud de este fin no se justifica que el Estado someta a imposición a las rentas de los actos ilícitos y que la no sujeción de estas rentas a imposición no vulnera el principio de igualdad consagrado en la ley.

Por los argumentos mencionados, el entrevistado concluye, mencionando que de existir una imposición a las rentas originadas en actos ilícitos, supondría una contradicción en el ordenamiento jurídico por cuanto mientras en la norma penal se considera un acto como delito, por otro el fruto de este ilícito se constituye en una obligación tributaria.

De lo mencionado se puede apreciar claramente que el entrevistado no considera aplicable imposición de la renta originada por actos ilícitos y se fundamenta en razones morales y doctrinarias para argumentar su posición.

De las opiniones vertidas se puede observar que la imposición de la rentas de actos ilícitos supone criterios a favor tanto como en contra, los cuales son respaldados por argumentos igualmente válidos que se fundamentan en análisis doctrinarios y en estudios realizados acerca de los principios que rigen los ordenamientos jurídicos. Las opiniones vertidas son solo una pequeña muestra de los criterios que envuelven a esta interesante temática

3.4. Posibilidad de la imposición directa de las rentas obtenidas por actos ilícitos en el Ecuador.

Basándonos en todo lo dicho anteriormente, se puede concluir que en el Ecuador al igual que en diferentes países, existen diferentes criterios acerca de esta imposición.

Por un lado se puede decir que no es posible esta imposición debido en el Ecuador, las actividades generadoras de ingresos deber ser lícitas siendo ilícitas las prohibidas por las leyes. Y porque el derecho penal sustantivo, establece en el catálogo de infracciones penales cuáles son las conductas que se encuentran prohibidas a los ciudadanos, de tal manera que si se realiza la conducta prevista en la norma (el acto prohibido), esta acción conllevará como sanción una pena que puede ser privativa de libertad, no privativa de libertad, o bien, restrictiva del derecho a la propiedad.

Por esta razón, todo ingreso que resulte de la comisión de una infracción, no puede considerarse como renta, sino que debe considerarse como el resultado de una actividad prohibida por las leyes, el fruto de un delito, el producto de una obligación con objeto ilícito. Lo que corresponde a dichos ingresos es lo establecido en el artículo 69 del Código Orgánico Integral Penal que establece como pena restrictiva de los derechos de propiedad, en todos los casos de delitos dolosos, el comiso penal sobre los bienes cuando éstos son instrumentos, productos o réditos en la comisión del delito.

Por otro lado, acerca de la posibilidad de esta imposición se puede decir que en aplicación de los principios de capacidad contributiva, igualdad, generalidad, los cuales se encuentran establecidos en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, la legislación ecuatoriana deja abierta la posibilidad para que rentas obtenidas por actos ilícitos tributen.

Los ingresos de fuente ecuatoriana se encuentran enumerados de una manera taxativa en nuestra legislación, entre los cuales podemos encontrar a los ingresos provenientes del trabajo, del desarrollo de actividades económicas, etc., más se establece que, también son considerados como ingresos de fuente ecuatoriana, y por tanto objeto de gravamen, cualquier otro ingreso que perciban las personas naturales como jurídicas. En el mencionado artículo no

se menciona directamente cual debe ser la fuente de este ingreso, como si se encuentra señalado en los ingresos anteriores, por lo tanto no se establece si la fuente generadora del ingreso debe ser lícita o ilícita.

Además se considera como hecho imponible del impuesto a la obtención de renta global (la totalidad de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo) por parte del contribuyente, por lo cual la configuración del hecho imponible no está supeditada al acto o hecho que generó la obtención de la renta.

Como se puede observar las posiciones mencionadas son totalmente aplicables en el caso ecuatoriano, pero considero que la posición acerca de la posibilidad de la imposición directa a las rentas obtenidas por actos ilícitos, tiene un fundamento más doctrinario, en el cual se desarrollan principios constitucionales e instituciones del derecho tributario y que sobre todo responde a necesidades sociales.

Conclusiones.

Acerca de la aceptación de la teoría de la imposición a las rentas generadas por actos ilícitos:

- En el ámbito del derecho comparado, aquellos estados que han acogido la teoría de la imposición de las rentas generadas por actos ilícitos, han establecido está imposición por vía normativa o jurisprudencial.

- La imposición a la renta obtenida por actos ilícitos, ha sido aplicada en respuesta a fenómenos sociales como el contrabando, narcotráfico, etc., y ha significado una forma de perseguir el cometimiento de un acto ilícito.

- La teoría de la imposición a las rentas generadas por actos ilícitos, tiene su fundamento en la capacidad contributiva, en el principio de igualdad y generalidad de los impuestos, en la autonomía del derecho tributario y en la configuración del hecho imponible del impuesto a la renta.

- El hecho generador del impuesto a la renta debe establecerse de una forma en la cual la ilicitud no afecte a su configuración, este es el presupuesto esencial para la imposición a las rentas generadas por actos ilícitos pueda aplicarse.

- Cuando en el hecho imponible, se establece la realización de un hecho o acto humano o económico (Ejemplo: la obtención de renta), la ilicitud no impedirá o afectará a la configuración del tributo.

- En el caso de los ilícitos penales, para que sea posible la imposición, el acto ilícito no bebe haber sido declarado judicialmente, ya que de serlo cabría la

figura del comiso o la responsabilidad civil, eliminándose el elemento esencial de la capacidad contributiva.

- La capacidad contributiva es el único elemento determinante a la hora de sujetar o no, a una persona al pago del tributo. Por tanto la licitud o ilicitud del acto generador de la renta no determina si se debe o no tributar, ya que, aun cuando el origen de la renta sea ilícito de existir capacidad contributiva se debe cumplir con la obligación tributaria.

- Excepcionar del pago de un tributo a personas basados en el origen de su renta, constituiría una violación al principio de generalidad, por cuanto se estaría proporcionando un beneficio para las personas cuya renta tiene origen ilícito, beneficio que no está disponible para la persona con renta lícita.

Acerca de la imposibilidad de la aplicación de la teoría acerca de la imposición de las rentas generadas por actos ilícitos:

- Permitir esta imposición atenta en contra de los valores morales del estado y en consecuencia en contra del ordenamiento jurídico mismo.

- El Estado se convierte en un cómplice del ilícito al recibir beneficios de un acto ilícito, el cual además es prohibido y sancionado en su propio ordenamiento jurídico lo cual crea una gran contradicción.

- Si se considera como una sanción a la imposición a las rentas obtenidas por actos ilícitos, se estaría sancionando administrativamente un acto el cual ya es sancionado penalmente, existiendo una duplicidad en la sanción, lo cual vulnera el principio non bis in ídem

- Se obliga al contribuyente que realizo un acto ilícito, que declare el cometimiento del mismo. Lo que conllevaría a que una persona declare en el ámbito tributario el cometimiento de un ilícito el cual puede ser tipificado en la ley penal. Y por lo tanto se viola un derecho constitucional.

Acerca de esta imposición en el Ecuador:

- Aun cuando su aplicación es muy discutida, existe la posibilidad de imposición directa de las rentas generadas por actos ilícitos en el Ecuador. Debido a que se encuentran consagrados en el ordenamiento jurídico ecuatoriano principios constitucionales como el de capacidad contributiva, igualdad y generalidad, que son fundamento de la mencionada imposición. Además porque es considerada como renta gravada, cualquier otro ingreso que perciban tanto las personas naturales como las jurídicas, en la normativa legal acerca de este ingreso no se precisa la fuente de la cual debe provenir y por lo tanto no se establece si la fuente generadora del ingreso debe ser lícita o ilícita. De igual manera se considera como hecho imponible del impuesto a la obtención de renta global, por lo cual la configuración del hecho imponible no está supeditada al acto o hecho que generó la obtención de la renta.

Bibliografía

- Libros:

Amiguet, T. (2013). Roldan, el "padre" de la corrupción. *La Vanguardía*, 10.

Andino, M. (2009). Hacia un nuevo sistema de Imposición Directa. El Impuesto a la Renta para el Ecuador: un sistema distributivo. En I. d. España, *cuadernos de Formación. Colaboración 13/09. Volumen 8/2009* (pp. 1-46). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales España.

Bobbio, N. (1993). *El positivismo jurídico.* Madrid: Debate.

Bravo, R. (2008). *Derecho Tributario: escritos y reflexiones.* Bogotá: Editorial del Rosario.

Bujanda, F. S. (1991). *Leccionres de Derecho Financiero.* Madrid: FDUCM.

Bustos, J. (2004). Motivos de inquietud en el panoráma jurídico actual. En J. Gónzales, & F. Méndez, *Libro homenaje al profesor Manuel Albaladejo García* (pp. 723-747). Murcia: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia.

Cabanellas, G. (1981). *Diccionario enciclopédico de derecho usual.* Buenos Aires: Heliasta S.R.L.

Cabanellas, G. (2008). *Diccionario jurídico elemental.* Bueno Aires: Heliasta S.R.L.

Galarza, C. (2005). *La Tributación de los Actos Ilícitos* . Navarra: Aranzadi S.A.

García, C. (1997). *Derecho Tributario.* Buenos Aires : Depalma.

García, F. R. (2005). *El valor del sistema tributario:acerca de su integración entre los principios de la imposición.* Cádiz: Servicio de Publicaciones Universidad de Cádiz.

García, J. (1978). *Manual del Impuesto a la Renta.* Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios.

García, R. (1980). *Impuesto sobre la Renta:Teoría y técnica del impuesto.* República Dominicana: Secretaría de Estado de Finanzas.

García, H. (2003). *Tratado de Tributación. Derecho Tributario.Tomo1, volumen 1.* Buenos Aires: Astrea.

Herrera, P. (2003). *Fiscalidad de los actos ilícitos.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Jarach, D. (2003). *Finanzas Públicas Y Derecho Tributario.* Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

Magarza, B. (2005). El ilícito constitucional. En Á. Sánchez, & I. hoyo, *Raices de lo ilícito y raziones de licitud* (p. 42). Madrid: Dykinson.

Masbernat, P. (2013). Reglas y principios de justicia tributaria : aportes del derecho español al derecho comparado. *Revista de Derecho* . Universidad Católica de Norte.

Mayer-Serra, C. E. (2001). *Impuestos, Democracia y Transparencia.* México D.F: Auditoría superior de la federación.

Menéndez, A. (2009). *Derecho finaciero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra.* Valladolid: Lexnova S.A.

Mezger, E. (2004). *Derecho Penal.* Buenos Aires: VALLETA EDICIONES.

Montalvo, C. (2001). *El patrimonio crminal. Comiso y pérdida de la ganancia.* Madrid: Dykinson.

Neumark, F. (1974). *Principios de la Imposición.* Madrid: Instituto de Estudios.

Oficina Internacional del Trabajo. (2014). *Ganancias y Pobreza: Aspectos económicos del trabajo forzoso.* Ginebra: Oficina Internacional del Trabajo.

Otálora, C. (2009). *Economía fiscal.* La Paz: Plural editores.

Sepúlveda, C. (2004). *Diccionario de Términos Económicos.* Santiago de Chile: Editorial Universitaria S.A.

Soriano, R. (1997). *Sociología del derecho.* Madrid: Ariel.

Tarsitano, A. (1998). *Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático.* Buenos Aires : Editorial Ábaco.

Trevisán, E. (2002). Efectos económicos de los impuestos. En M. Lascano, *Impuestos: Doctrinas fundamentales* (p. 56). Buenos Aires: La ley.

Uckmar, V. (2002). *Principios comunes del Derecho.* BOGOTA: Temis S.A.

Vega, M. P. (2000). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* . Bogotá: Editorial Temis S.A.

Villegas, H. (2002). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires: ASTREA.

Volman, M. (2005). *Régimen Tributario.* Buenos Aires: La ley.

- Documentos contenidos en páginas web:

Alava, M. (2014, marzo 01). *Pontificia Universidad Católica de Perú.* Recuperado en septiembre 01 , 2014, de PontificiaUniversidad Católica de Perú página web: http://blog.pucp.edu.pe/item/153892/el-impuesto-a-la-renta-y-las-teorias-que-determinan-su-afectacion

Bravo, J. (2012). *Instuto Peruano de Derecho Tributario.* Recuperado en junio 15, 2014, de Instuto Peruano de Derecho Tributario página web: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf

Caballero Bustamante . (2013). *Estudio Caballero Bustamante* . Recuperado en octubre 10, 2014, de Estudio Caballero Bustamante página web: http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2011/Pronunciamientos_de_SUNAT.pdf

Caller, M. E. (2008, julio). *Instituto Peruano de Derecho Tributario.* Recuperado en febrero 20, 2014, de Instituto Peruano de Derecho Tributario página web: http://www.ipdt.org/editor/docs/Caller_21-08-2008.pdf

Candelario, J. B. (2000, 04). *Juan Candelario*.Recuperado en julio 8, 2014,de Juan Candelario página web: http://www.estudiomedinagandia.com.ar/archivo/nocat/suel_014.doc.

Centro de Estudios Fiscales . (2014). *Centro de Estudios Fiscales*. Recuperado en 08 10, 2014, de Centro de Estudios Fiscales página web: https://cef.sri.gob.ec: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/view.php?id=1121&chapterid=753

Centro de Estudios Fiscales. (2014). *Centro de Estudios Fiscales*. Recuperado en 08 15, 2014, de Centro de Estudios Fiscales página web: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/view.php?id=1127&chapterid=759

Dirección General de Impuestos Internos República Dominicana . (2014). *Centro Interamericano de administraciones tributarias*. Recuperado en septiembre 10, 2014, de Centro Interamericano de administraciones tributarias página web: http://www.ciat.org/index.php/novedades/historico-de-noticias/noticia/1166-resumen-histo-del-impuesto-sobre-la-renta.html

Española, R. A. (2014). *Real Academía Española*. Recuperado en Julio 1, 2014, de Real Academía Española : http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae

Faget, A. (2012, Diciembre). *Universidad de Montevideo.* Recuperado en junio 20, 2014, de Universidad de Montevideo página web: http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2012/12/Faget-El-principio-de-non-olet-en-materia-tributaria.pdf

Fernández, J. (2004). *"El concepto de renta en el Perú". Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú.* Recuperado en 08 10, 2014, de Instituto peruano de Derecho Tributario: http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIJorIPDT_JFC.pdf

Foces, U. (2009). *La Opinión Coruña*. Recuperado en septiembre 10, 2014, de La Opinión Coruña página web: http://www.laopinioncoruna.es/galicia/2009/06/13/19-anos-operacion-necora/295318.html

Garrido, M. (2013, agosto). *Superintendencia del Control del Poder del Mercado.* Recuperado en agosto 09, 2014, de Superintendencia del Control del Poder del Mercado página

web: http://www.scpm.gob.ec/wp-content/uploads/2013/08/2.2-Mauricio-Garrido-El-Fraude-Tributario.pdf

Iñiguez, P.(2013). *Derecho Ecuador*.Recuperado en septiembre 02, 2014,de Derecho Ecuador: http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechoconstitucional/2014/07/14/el-derecho-de-no-incriminacion

Pérez, J. (2014). *Derecho y cambio social.* Recuperado en agosto 01, 2014, de Derecho y cambio social página web: http://www.derechoycambiosocial.com/revista017/autoincriminacion.htm

Rodilla, M. Á. (2009). *Biblioteca virtual Miguel de Cervantes.* Recuperado en agosto 01, 2014, de Biblioteca virtual Miguel de Cervantes página web: http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmcgm8s9

Salmon, C. (2010, agosto). *Salmon Abogados* . Recuperado en septiembre 10, 2014, de Salmon Abogados página web: http://www.salmonabogados.com/anotaciones/sobre-derecho-municipal/92-el-principio-del-non-bis-in-idem-y-el-proyecto-de-codigo-organico-de-organizacion-territorial-autonomias-y-descentralizacion-cootad

Sánchez, O. (2013). *Universidad San Martín de Porres.* Recuperado en julio 26, 2014, de Universidad San Martín de Porres página web: http://www.derecho.usmp.edu.pe/revista_cet/archivos/ARTICULOS/03%20EL%20DINERO%20NO%20HUELE%20-PUEDE%20UN%20ACTO%20ILICITO%20GENERAR%20RENTA%20IMPONIBLE.pdf

Servicio de Rentas Internas. (2014). *Servicio de Rentas Internas*. Recuperado en junio 12, 2014,de Servicio de Rentas Internas página web: http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion?p_auth=9aFvZjfx&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-3&p_p_col_count=2&_busquedaEstadisticas_

Torres, J. (2003, julio 16). *El imperio de la droga.* Recuperado en 08 10, 2014, de Contralínea página web : http://www.contralinea.com.mx/c16/index.html

Vinelli, R. (2013). *Universidad de Sevilla*. Recuperado en agosto 20, 2014, from Universidad de Sevilla página web: http://master.us.es/cuadernosmaster/3.pdf

- Disertaciones:

Arias, V. (2009). *Universidad Andina Simón Bolivar*. Retrieved julio 01, 2014, from Universidad Andina Simón Bolivar Página web: http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/978/1/T713-MDE-Arias-Moralidad%20p%C3%BAblica%20y%20tributaci%C3%B3n.pdf

Becerra, M. (2014). *Universidad Nacional Autónoma de México.* Retrieved julio 22, 2014, from Universidad Nacional Autónoma de México - Tu Obra página web: http://www.tuobra.unam.mx/vistaObra.html?obra=2024

Muñoz, R. (2010, noviembre). *Universidad San Francisco de Quito.* Retrieved julio 10, 2014, from Universidad San Francisco de Quito página web: http://repositorio.usfq.edu.ec/handle/23000/909

Romero, P. (2013, mayo 03). *Universidad De Las Américas Puebla.* Recuperado en 08 25, 2014, de Universidad De Las Americas Puebla página web: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo3.pdf

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE LICENCIADOS (TERCER NIVEL)

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, Naira Dayuma Serrano Añazco, C.I. 1717356750 autora del trabajo de graduación intitulado: LA IMPOSICIÓN DIRECTA DE LAS RENTAS GENERADAS POR ACTIVIDADES ILÍCITAS, previa a la obtención del grado académico de ABOGADO en la Facultad de Jurisprudencia:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 01 de diciembre de 2014

Dayuma Serrano A

1717356750



REPÚBLICA DEL ECUADOR
DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL, IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN

CÉDULA DE CIUDADANÍA No. 171735675-0

APELLIDOS Y NOMBRES
SERRANO AÑAZCO
NAIRA DAYUMA

LUGAR DE NACIMIENTO
PICHINCHA
QUITO
SANTA PRISCA

FECHA DE NACIMIENTO 1989-11-02
NACIONALIDAD ECUATORIANA
SEXO F
ESTADO CIVIL SOLTERA



INSTRUCCIÓN
BACHILLERATO

PROFESIÓN / OCUPACIÓN
ESTUDIANTE

V2333V4242

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE
SERRANO MARCO

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE
AÑAZCO ESTHER

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
QUITO
2012-08-13

FECHA DE EXPIRACIÓN
2022-08-13

000632184

DIRECTOR GENERAL

FIRMA DEL CEDULADO



REPÚBLICA DEL ECUADOR
CONSEJO NACIONAL ELECTORAL

CNE

CERTIFICADO DE VOTACIÓN

036

ELECCIONES SECCIONALES 23-FEB-2014

036 - 0142
NÚMERO DE CERTIFICADO

1717356750
CÉDULA

SERRANO AÑAZCO NAIRA DAYUMA

PICHINCHA
PROVINCIA

CIRCUNSCRIPCIÓN 2

QUITO
CANTÓN

ITCHIMBIA
PARROQUIA

1
ZONA

f.) PRESIDENTA/E DE LA JUNTA