

QUIROZ BERROCAL, J.J., Impuesto a la Renta oculta por incremento patrimonial no justificado (IPNJ) y tributación de la ganancia ilícita en el sistema tributario peruano, Editorial Ius Tributarius, Lima (Perú) 2007, 352 págs.

En Perú se ha producido una gran evolución de los impuestos y su repercusión en los ingresos públicos a través de los siglos XX y XXI.

En esta evolución ha tenido gran trascendencia la actual Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que se creó a finales de la década de los ochenta teniendo como finalidad elevar la recaudación en el Impuesto General a las Ventas.

Una de las figuras técnicas más utilizadas por la Administración Tributaria en sus recientes campañas de fiscalización es el “Incremento Patrimonial no Justificado” (IPNJ) que, a grandes rasgos, consiste en comparar el patrimonio real del contribuyente y los ingresos que ha declarado al fisco.

Dentro de este proceso, la obra de D. Jorge J. Quiroz Berrocal sobre la figura del “Incremento Patrimonial no Justificado”, ofrece uno de los primeros libros elaborados en el país sobre esta materia.

A través de la obra se lleva a cabo el estudio y análisis del origen, desarrollo, exteriorización e imputación tributaria de la Renta Neta por Incremento Patrimonial no Justificado, en el periodo en que se manifiesta la riqueza económica, y se configura el IPNJ, subyacente de la evasión tributaria en todas sus modalidades.

Hay que destacar que el autor es un gran experto en el tema, ya que es un funcionario de la SUNAT y que ha llevado a cabo estudios en distintas universidades, todos ellos relacionados con la materia tributaria ejerciendo como auditor tributario.

La presente obra ha sido certificada por el INDECOPI como inédita y originaria por sus aportaciones a la investigación tributaria.

El autor comienza con el análisis de la teoría ecuacional de la renta “incremento patrimonial neto más consumos y gastos” analizando la teoría de la renta explicando cómo la expresión de la riqueza constituye el fundamento preeminente de la capacidad

económica y contributiva, siendo estos atributos idóneos y condicionantes para la tributación y por tanto constituye la base de la imposición tributaria en el marco de la teoría de la renta desde sus tres perspectivas: la teoría Renta Producto, Flujo de Riqueza e Incremento Patrimonial Neto más Consumo.

En esta obra el autor va a abordar el análisis desde la última perspectiva: Incremento Patrimonial Neto más Consumo, estudiando la estructura de la renta en base a la Riqueza Económica y las teorías existentes sobre la misma y concluyendo que a la teoría tradicional de Incremento Patrimonial Neto más Consumo hay que incorporarle el elemento del Gasto, ya que así se revela más adecuadamente la realidad económica actual.

Continúa con el análisis del Patrimonio desde su génesis, el Derecho patrimonial desde los puntos de vista administrativo y civil y las características del mismo y los regímenes existentes (sociedad de gananciales y separación de patrimonios) procediendo después al estudio de las diversas formas del incremento de Patrimonio.

En el capítulo III nos habla de la naturaleza jurídica del Incremento Patrimonial, Consumos y Gastos no justificados, de la presunción legal en sus diversos ámbitos para determinar la renta no declarada de la jurisprudencia existente tanto nacional como extranjera sobre el asunto y la legislación comparada sobre la Renta.

Destaca el capítulo IV, ya que en el mismo trata de las técnicas para desvelar la evasión tributaria que subyacen en el Incremento Patrimonial no Justificado mediante el análisis de las instituciones de evasión tributaria, elusión fiscal y fraude a la ley tributaria, la jurisprudencia, la doctrina comparada y las características de la Renta Neta Oculta no declarada para pasar a desgranar las diversas técnicas para descubrir dicha renta como son las técnicas de auditoría y las instituciones jurídicas existentes que apoyan la investigación y terminar examinando la presión tributaria peruana en comparación con otros países sudamericanos para finalmente proponer modificaciones de la normativa y de las técnicas de investigación tributaria en aras de conseguir descubrir y analizar las rentas no declaradas.

En el capítulo V se analiza el alcance de las normas tributarias sobre la renta neta no declarada del incremento patrimonial no justificado comenzando por el Código Tributario, el análisis del principio “ne bis in idem” de acuerdo con la legislación, la doctrina y la jurisprudencia, la ley del Impuesto a la Renta personal y Rentas de la Sociedad conyugal extrayendo la consecuencia de variar la normativa peruana para adecuarse a la normativa actual a la par con otros países que no adoptan en su legislación la denominación de “renta neta presunta por IPNJ”.

En el capítulo VI se lleva a cabo el análisis de la formulación de los estados patrimoniales para la determinación del Incremento Patrimonial e IPNJ de las personas naturales sin negocio, y con ello su situación tributaria mediante el estudio de la estructura del Balance Patrimonial, sus clases, y estados pasando a continuación a proponer una nomenclatura de las cuentas extracontables para formular el Balance Patrimonial con el fin de elaborar dicho Balance de una forma sistemática, uniforme y técnica.

Se analizan, a su vez, los principios contables en la formulación del Balance Patrimonial, de lo cual deduce que hay principios no aplicables al Incremento Patrimonial, Consumos, Gastos y Rentas percibidas como el principio de devengado y sí serían necesarios otros como el principio de causalidad y el de importancia relativa o materialidad.

Finaliza dicho capítulo con un análisis hegeliano del tratamiento de la diferencia de cambio en moneda extranjera en la determinación del IPNJ mediante el establecimiento de diversas tesis, antítesis y síntesis para establecer finalmente unas conclusiones sobre dicha diferencia de cambio en la figura de IPNJ y CGNJs.

Es importante el tratamiento del Delito Tributario analizado en el capítulo VII abordando la figura de “la tributación de la ganancia ilícita vía IPNJ” mediante el estudio de los elementos configuradores del delito tributario en el contexto de la teoría del delito, la legislación y la doctrina del Derecho penal, viendo las normas administrativas y penales, la estructura de la norma penal tributaria, los elementos del delito tributario como son la tipicidad, la antijuricidad y la culpabilidad, así como el

delito de omisión tributaria, grados de desarrollo del delito y la regularización de hechos de tipo penal tributario, completándolos con ejemplos para su mejor comprensión.

En el capítulo VIII establece la tesis de la tributación ilícita vía IPNJ, estableciendo que la “Ganancia ilícita” constituye un fenómeno social y económico de naturaleza “sui generis” y ambivalente y un hecho jurídico que reviste relevancia jurídico-tributaria-penal.

Justifica la tesis de la sujeción al impuesto con razones jurídicas, doctrinales y de jurisprudencia nacional y extranjera y razones ontológicas así como su justificación en los principios de legalidad, capacidad económica y contributiva, de igualdad tributaria, de la generalidad y del deber de contribuir y todo ello con aplicación de las normas, de la jurisprudencia y de las tesis doctrinales al respecto concluyendo que la riqueza económica y la conducta ilícita son instituciones de distinta naturaleza jurídica y que la sanción administrativa y penal simultáneamente no quebrantan la interdicción del principio *ne bis in idem* y estableciendo que la riqueza económica constituye el fundamento preeminente más representativo que crea las condiciones de la capacidad económica y contributiva, y lo hace idóneo y digno al contribuyente para tributar según la ley tributaria.

Finalmente en el capítulo IX se elaboran una serie de cuadros en los que se desarrollan casos prácticos sobre el IPNJ en los años 2004 y 2005, así como un capítulo adicional en el que se reseña la bibliografía utilizada y el significado de una serie de términos que normalmente se utilizan en el ámbito jurídico-tributario.

Como conclusión hay que decir que esta obra realiza un análisis exhaustivo de la materia y que constituye un aporte significativo, ya que no existe prácticamente material bibliográfico en el país, e incluso en otros países, por lo que esta obra es útil e imprescindible para auditores tributarios, contadores, administradores, economistas, abogados y otras disciplinas y en general para todas aquellas personas que deseen conocer la repercusión tributaria de sus bienes y derechos.

Álvaro Jesús del Blanco García
Consejero Técnico IEF