

INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO

ANÁLISIS DEL CASO DE LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS QUE HAN PERCIBIDO INGRESOS ILÍCITOS

Mario Alva Matteucci*

INTRODUCCION:

Desde hace algunos meses hemos sido testigos del progresivo desmantelamiento de una red de corrupción al interior del Estado, en sus diferentes estamentos; prueba de ello han sido los numerosos videos exhibidos en el Congreso de la República, así como numerosas investigaciones de carácter periodístico, de órganos de control dependientes funcionalmente de la Contraloría General de la República, o denuncias de particulares, entre otros casos.

Una parte de las personas integrantes de esta red de corrupción, que por uno u otro motivo han percibido alguna prebenda económica de origen ilícito, han sido Funcionarios Públicos, respecto de los cuales es posible apreciar un incremento considerable de su patrimonio o un nivel de gastos no justificados con los ingresos que normalmente perciba.

El presente artículo pretende dar una introducción al estudio de lo que significa el Incremento Patrimonial No Justificado, haciendo especial mención al caso de los Funcionarios Públicos.

I.- FUNCIONARIOS y SERVIDORES PÚBLICOS:

Dentro de la doctrina existen distintas teorías y definiciones de lo que debemos entender por los términos “Funcionario” y “Servidor Público”. Para efectos prácticos, consideramos pertinente tomar la definición de los mencionados conceptos recogida en el Código Penal Peruano, el cual en el artículo 425° señala al Funcionario o Servidor Público, considerándose como tales a:

1. Los que están comprendidos en la carrera administrativa.
2. Los que desempeñan cargos políticos o de confianza, incluso si emanan de elección popular.
3. Todo aquel que independientemente del régimen laboral en que se encuentre, mantiene vínculo laboral o contractual de cualquier

* Abogado. Miembro del Instituto de Estudios Tributarios (IET). Profesor del “Programa de Diplomado en Tributación” de la Universidad Nacional de Piura. Profesor del “Post Título en Gestión Municipal” de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor de los cursos de “Legislación Tributaria I y II” de la Universidad Privada San Juan Bautista.

naturaleza con entidades u organismos del Estado y que en virtud de ello ejerce funciones en dichas entidades u organismos.

4. Los administradores y depositarios de caudales embargados o depositados por autoridad competente, aunque pertenezcan a particulares.
5. Los miembros de las Fuerzas Armadas y Policía Nacional.
6. Los demás indicados por la Constitución política y la Ley.

II.- TRANSPARENCIA EN LA GESTION PUBLICA Y “ACCOUNTABILITY”:

En los últimos años hemos sido testigos que la mayor parte de organismos públicos han acumulado información necesaria para el desempeño de sus funciones, la misma que no era publicada. De esta manera las instituciones y organismos públicos parecían cajas herméticas, en donde la información que tenía el carácter de pública era mínima. Del mismo modo, era casi imposible analizar a partir de la información señalada, el normal desempeño de la gestión al interior de las instituciones u organismos públicos.

Sin embargo, debido al desarrollo de las tecnologías de las comunicaciones, la creciente globalización y a un cambio de paradigma, hoy en día podemos apreciar que en la medida que mayores informaciones se hagan públicas, la gestión de los funcionarios públicos será más transparente.

*“El acceso a la información permite a los ciudadanos impugnar los actos gubernamentales con los cuales está en desacuerdo, y buscar reparaciones de la mala conducta oficial. El acceso a la información también disuade de la mala conducta oficial al recordarles a los funcionarios públicos que deben rendir cuentas”.*¹

La Transparencia alude justamente a esa publicidad no solo de la información sino en general de toda la gestión de los funcionarios y servidores públicos, de tal modo que los administrados puedan apreciar el desempeño de los mismos.

En igual sentido se asume el criterio de la llamada “responsabilidad”, que proviene de la traducción del término inglés “accountability”, el cual se “...entiende como el deber de los funcionarios o empleados de rendir cuenta ante una autoridad superior y ante el público por los fondos o bienes del Estado a su cargo y/o por una misión u objetivo encargado y aceptado. Constituye un concepto que tiene una relación directa con la moral del individuo que guía su propia conciencia y se refleja en las creencias y compromisos sociales, culturales, religiosos, fraternales, cívicos e ideológicos, adquiridos durante su existencia. De allí se deriva la obligación de cada persona de ser responsable”²

Es justamente este concepto de responsabilidad el que es difícil incorporar dentro de la Administración Pública. Una de las maneras de asegurar que los funcionarios y servidores públicos la incorporen en su quehacer diario es mediante la presentación de la Declaración Jurada de Bienes y Rentas ante el organismo o institución en donde labore y que además éste establezca mecanismos de presentación, análisis del contenido y custodia de las Declaraciones Juradas

Tanto la transparencia como la figura del “accountability”, constituyen herramientas poderosas contra la corrupción.

III.- LA PRESENTACION DE LA DECLARACION JURADA DE BIENES Y RENTAS:

Todo Funcionario o Servidor Público debe presentar anualmente una Declaración de Bienes y Rentas al interior de su institución u organización, en ella se deberán consignar entre otros datos:

- Datos personales.
- Ocupación actual en la entidad pública y ocupaciones anteriores, sean éstas en instituciones públicas o privadas.
- Datos sobre su unidad familiar y dependientes.
- Ingreso bruto, donde se incluyen todos los ingresos que percibe el funcionario o servidor público, donde se puede nombrar a los salarios, honorarios, comisiones, pagos por pensiones, CTS, herencias o sucesiones, intereses, premios, dividendos, donaciones, alquileres, ingresos por el ejercicio de su profesión en el sector privado, etc.
- Dinero en efectivo, créditos por cobrar, depósitos bancarios o en custodia, etc.
- Inversiones diversas, bonos, acciones, participaciones, etc.
- Propiedades de bienes muebles (vehículos, objetos de arte, antigüedades, colecciones de arte, pinturas, esculturas) ó bienes inmuebles (casas, terrenos, etc.). En estos casos, es necesario que se indiquen los datos de su identificación, ubicación y valor estimado.

De acuerdo a lo dispuesto en la Resolución de Contraloría N° 123-2000-CG, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 01 de julio de 2000, que modificó diversas Normas Técnicas de Control Interno para el Sector Público, establece algunos apuntes sobre la Declaración Jurada de Bienes y Rentas que todo funcionario público debe presentar, señalando que la misma constituye “...*un instrumento eficaz, preventivo de la corrupción a cualquier nivel, al brindar la oportunidad más directa para verificar si los funcionarios y servidores se están conduciendo con honestidad y que no utilizan el cargo para obtener beneficios económicos indebidos*”.³

Dentro de la institución u organismo que se encuentre el Funcionario Público deben existir distintos mecanismos que busquen afianzar la presentación de la Declaración Jurada de Bienes y Rentas, además de crear conciencia dentro de los funcionarios y servidores públicos, para ello es necesario:

- Instaurar al interior de la organización, mecanismos que permitan la verificación posterior de la información proporcionada por los funcionarios y servidores públicos, incluyendo la posibilidad de contrastarlos con otras fuentes de información. De esta manera se genera un riesgo de fiscalización.

- Mantener la uniformidad en la información que es solicitada a todas las personas que presenten la Declaración Jurada de Bienes y Rentas, no estableciendo diferencias entre los funcionarios y servidores públicos, en el sentido de exigir más a unos y menos a otros.
- Las Declaraciones Juradas deben revelar información idónea acerca del Funcionario y de las unidades económicas a las que pertenece.
- Se debe tener en consideración la llamada Presunción de la Veracidad, de esta manera se presume que la información declarada es la correcta y real, salvo que se demuestre lo contrario.
- La Institución u Organización debe contar con suficientes medios de exigencia para cautelar la calidad y oportunidad de su presentación.

En estos últimos días en el Parlamento se aprobó un proyecto de Ley que regula la publicación de los ingresos y la Declaración Jurada de Bienes y Rentas de los altos funcionarios del Estado, tanto civiles como militares. Dicha iniciativa obtuvo el voto favorable de 84 congresistas presentes en la sala de sesiones. De esta manera, se puede observar que en el actual contexto en que nos encontramos, la transparencia en la información es vital.

IV.- LA CORRUPCION Y SUS DIVERSAS MODALIDADES:

La corrupción en general, constituye un abuso del poder público para poder obtener un beneficio particular. Se manifiesta en el modo de ejercer ciertas influencias, sean estas ilícitas, ilegales e ilegítimas por parte de los funcionarios públicos, con la finalidad de que su comportamiento no sea el adecuado dentro de la estructura estatal donde se ubica.

“Hay dos categorías muy diferentes de corrupción administrativa: la primera acontece cuando los actos corruptos se cometen “de acuerdo con las reglas” y la segunda cuando las operaciones se desarrollan “en contra de las reglas”. En el primer caso, un funcionario está recibiendo un beneficio de parte de un particular por llevar a cabo algo que debe hacer, según lo dispone la ley. En el segundo caso, se cometen actos de corrupción para obtener servicios que el funcionario tiene prohibido proporcionar. La corrupción “ de acuerdo con la ley y contra la ley” puede ocurrir a todos los niveles gubernamentales y oscila desde la “gran corrupción” hasta las más comunes y pequeñas formas en la escala de la misma”.⁴

Es interesante tomar nota de la tipología existente sobre las modalidades utilizadas en la corrupción, las cuales han sido señaladas por la organización “Transparencia Internacional para Latinoamérica y el Caribe” y que a continuación se reseñan:

“a) ABUSO DE FUNCIONES:

- *Los funcionarios venden sus poderes discrecionales al mejor postor.*

- Los funcionarios asignan los recursos y servicios de acuerdo a las ofertas recibidas.
- Los funcionarios viajan fuera o dentro del país y reclaman viáticos injustificados.

b) COMISIONES Y OBSEQUIOS ILEGALES:

- Los funcionarios cobran un porcentaje sobre los contratos del gobierno para adjudicarlos al mejor postor.
- Los funcionarios reciben atenciones especiales por parte de las personas interesadas en ser las adjudicatarias de contratos gubernamentales.

c) CONTRIBUCIONES ILEGALES:

- Los partidos políticos utilizan la perspectiva de alcanzar y perpetuarse en el poder para recaudar partidas importantes de empresas, a cambio de la no obstaculización de sus actividades o la asignación de contratos gubernamentales.
- Los funcionarios exigen contribuciones para facilitar la marcha de los trámites.

d) EVASION O FRAUDE:

- Evasión total o parcial de los impuestos: los particulares pagan a los funcionarios para que alteren las declaraciones de impuestos.
- Los particulares pagan a los funcionarios de aduanas para que no revisen las exportaciones e importaciones efectuadas.
- Los funcionarios de las oficinas de impuestos practican extorsión al amenazar a los contribuyentes con impuestos adicionales, a menos que les paguen sobornos.

e) COHECHO:

- Soborno, seducción o corrupción de un juez o funcionario público.
- Los proveedores de servicios públicos exigen el pago de una cantidad determinada por acelerar los servicios o para prevenir demoras.
- Los funcionarios públicos cobran “rentas” a sus subordinados.
- Las autoridades de tránsito encargadas de hacer cumplir la ley, imponen multas a menos que les paguen sobornos.

f) NEPOTISMO:

- Los funcionarios reparten cargos, prebendas y comisiones, entre sus parientes y amigos cercanos.
- Los funcionarios contratan con ellos mismos o sus allegados, a través de empresas ficticias, “socios” o “asesores”.⁵

V.- TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO:

El Incremento Patrimonial No Justificado puede deberse a varias circunstancias, sin embargo para efectos del presente artículo estamos considerando que estos ingresos adicionales que percibe el Funcionario o Servidor Público provienen de una fuente ilícita, de esta manera será necesario analizar si la misma constituye renta o no.

En la Ley del Impuesto a la Renta se recogen dos supuestos que consagran el Incremento Patrimonial No Justificado:

- **El artículo 52º** establece que “Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos”.

Aquí se puede mencionar el caso de una persona al cual la Administración Tributaria, luego de un proceso de cruce de información con las bases de datos del Registro Inmobiliario, ha detectado que ha incrementado su patrimonio inmobiliario, al existir dos casas y un terreno registrados a su nombre, no contando con sólidos argumentos por parte del contribuyente para justificar dicha adquisición.

- **El artículo 94º** establece que “Se presume que la diferencia existente entre los gastos comprobados de las personas naturales y las rentas totales declaradas, constituye renta neta no declarada por éstos, salvo prueba en contrario”.

Aquí por el contrario, lo que se observa es que una persona presenta un nivel de gastos sumamente elevado y que no guarda estrecha relación con el nivel de ingresos que regularmente percibe, con lo cual se establece una presunción de que ese mayor ingreso que viene gastando constituye renta neta

En los dos casos señalados anteriormente opera una presunción, la cual puede ser contradicha cuando existen argumentos sólidos de defensa por parte del contribuyente.

La figura de la presunción de haber obtenido renta por contar con mayor patrimonio o mantener un nivel de gastos no acorde con los ingresos, parte del hecho de servir como medio de prueba indirecta en los procesos de investigación tributaria que guardan relación con los Incrementos Patrimoniales No Justificados.

Al analizar la legislación sobre el Impuesto a la Renta, podemos apreciar que en ella se consagran dos teorías: la Teoría de la Fuente y la Teoría del Balance, las cuales nos permiten determinar si estamos frente a ingresos gravados o no con el Impuesto a la Renta.

El inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta consagra la llamada **TEORIA DE LA FUENTE**, según la cual deben necesariamente aparecer dos elementos:

- Una fuente estable y duradera.
- Dicha fuente debe ser capaz de generar ingresos periódicos.

Adicionalmente se establece que las rentas deben generarse por la utilización del capital, del trabajo o la utilización conjunta de ambos factores.

El inciso b) del artículo en mención en cambio, consagra la llamada **TEORIA DEL BALANCE**, según la cual todo ingreso constituye renta gravada, pero sólo en los casos expresamente considerados en la Ley, es decir de manera taxativa.

Con respecto al hecho de considerar como renta gravada a los ingresos ilícitos que perciben los funcionarios o servidores públicos, producto de una corrupción, es necesario precisar que no le es aplicable la TEORIA DE LA FUENTE, toda vez que no se trata de un ingreso periódico ni proviene de una fuente estable y duradera. Sin embargo, existirán personas que manifiesten que algunos funcionarios públicos han percibido ingresos ilícitos con una periodicidad idéntica a la de un sueldo, lo cual parecería ser que si es aplicable esta teoría.

Sin embargo, se debe ser determinante al afirmar que el propio Estado no podría asumir un doble papel, ya que por un lado considera que los ingresos ilícitos son pasibles de ser considerados ingresos gravados con el Impuesto a la Renta y por el otro, al ser ingresos ilícitos, quien los perciba estaría incurriendo en delito, además de mencionar que la presunción del Impuesto a la Renta sobre los Incrementos Patrimoniales no Justificados se desbarataría por completo.

En general se debe establecer que no se puede gravar el flujo de la riqueza proveniente de una actividad ilícita y justamente es lo que contiene el texto del segundo párrafo del artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta, al establecer que: “Los incrementos patrimoniales a que hace referencia este artículo, no podrán ser justificados con donaciones que no consten de escritura pública o de otro documento fehaciente; **tampoco podrán justificarse cono utilidades derivadas de actividades ilícitas**”.

Si se considera que los ingresos ilícitos se encuentran dentro de la TEORIA DEL BALANCE, debemos mencionar que nuestra Ley del Impuesto a la Renta es taxativa en los supuestos en los cuales debe aplicarse, no existiendo tampoco alguna posibilidad de considerar a los ingresos ilícitos como renta. Siendo necesario precisar que en la doctrina existe disparidad de opiniones, permitiendo interpretar que si se encontraría afecta al Impuesto a la Renta, no siendo el caso peruano.

Es interesante señalar a manera de ejemplo, el tratamiento que se da en España al Incremento Patrimonial No Justificado, siendo pertinente mencionar

que “...hay, pues, dos momentos fundamentales en la génesis de los incrementos no justificados de patrimonio, el primero es la ocultación a efectos fiscales de parte o de la totalidad de las rentas obtenidas, este momento es el que la L 44/1978 (arts. 27.2 y 33.3 y el Reglamento 2384/1981, arts. 90, 117 y 118) denominan generación del incremento no justificado de patrimonio, que obviamente consiste en el ahorro paulatino de las rentas ocultadas, ahorro que por supuesto tampoco se declara; y, el segundo momento, que es el de exteriorización de dicho ahorro ocultado, mediante su inversión en adquisiciones a título oneroso, que al fin consigue conocer la administración tributaria, y que por su origen, no se hallan fiscalmente justificadas”.⁶

Continuando con el ejemplo español, es pertinente señalar que se estableció hace algún tiempo la “...famosa teoría de la “concatenación” según la cual toda inversión era incremento patrimonial no justificado aunque procediese de anteriores desinversiones (sic), si no se podía probar rigurosamente mediante movimientos bancarios, la trayectoria del dinero desde la procedencia que el contribuyente le atribuía”.⁷

¹ VAUGHN, Robert G. “**Gobierno abierto y rendición de cuentas**”. Department of State. Puede consultarse en la página web: <http://www.usinfo.state.gov/journals/itdhr/0800/ijds/vaughn.htm>

² Resolución de Contraloría N° 072-98-CG, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 02 de julio de 1998, que aprobó las “**Normas Técnicas de Control Interno para el Sector Público**”.

³ Resolución de Contraloría N° 123-2000-CG, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 01 de julio de 2000, que adicionó las “**Normas de Control Interno para una Cultura de Integridad, Transparencia y Responsabilidad en la Función Pública**”, en las Normas Técnicas de Control Interno, aprobadas mediante R.C. N° 072-98-CG del 26 de junio de 1998.

⁴ TILAC. “**La hora de la Transparencia en América Latina**”. Transparencia Internacional para Latinoamérica y el Caribe. Puede consultarse en la página web: http://www.tilac.org/la_hora_cap1.htm

⁵ TILAC. “**La hora de la Transparencia en América Latina**”. Op.Cit.

⁶ Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona (SECC. 3ª) de 22 de enero de 1999. Publicada en el Diario “La Ley” del 17 de setiembre de 1999. Puede consultarse en la página web: http://www.adi.uam.es/~jalonso/prescrip_APBarna.html

⁷ ARIAS VELASCO, José. “**El extraño caso de los presuntos inocentes**”. Puede consultarse en la página web: <http://www.sr7.xoom.com/XMCM/arias.1/inocente.htm>