

**UNIVERSIDAD CATÓLICA DE LA SANTÍSIMA
CONCEPCIÓN**

FACULTAD DE DERECHO



La Tributación de los Hechos Ilícitos en Chile.

Análisis doctrinario y jurisprudencial.

**Tesina presentada para dar cumplimiento a uno de los requisitos de egreso de la
carrera de Licenciatura en Derecho.**

Autora: Ailen Andrea Cayumil Mercado.

Profesor Guía: Juan Carlos Ochoa.

CONCEPCIÓN – CHILE

2017

Tüfa tañi küzau amulelafiñ tañi chaw, tañi ñuke,

ka tañi kom pu lamgen, Kelv, Yanka, Ayin.

ÍNDICE

| | |
|---|----|
| CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA..... | 5 |
| 1) Antecedentes:..... | 5 |
| 2) Problema de Investigación | 6 |
| 3) Pregunta de investigación | 6 |
| 4) Objetivo General..... | 7 |
| 5) Objetivos Específicos | 7 |
| 6) Importancia de la Investigación | 7 |
| 7) Hipótesis | 8 |
| CAPÍTULO II. CONTEXTUALIZACIÓN DE LA TEMÁTICA ABORDADA..... | 9 |
| 1) Elementos de la Obligación Tributaria..... | 10 |
| a) Ley | 10 |
| b) Sujetos | 11 |
| c) Causa | 12 |
| d) Objeto | 13 |
| 2) Impuesto a la Renta D.L. 824..... | 13 |
| a) Concepto | 15 |
| b) Hecho Gravado de Renta | 15 |
| c) Ingresos no Renta | 15 |
| d) Exenciones | 16 |
| 3) Impuesto a las Ventas y Servicios. D.L. 825..... | 17 |
| a) Concepto | 17 |
| b) Hecho gravado del D.L. 825..... | 18 |
| c) Operaciones Exentas | 19 |
| CAPÍTULO III. EL HECHO ILÍCITO TRIBUTARIO..... | 20 |
| 1) Concepto. | 20 |
| 2) Ilícito Penal | 21 |

| | |
|--|----|
| 3) Ilícito Tributario: Los Delitos Tributarios. | 22 |
| a) Concepto. | 22 |
| b) Delito e Infracción. | 22 |
| c) Regulación de los Delitos Tributarios | 23 |
| i) Delitos contemplados en el Código Tributario..... | 24 |
| ii) Otras normas que se refieren a los Delitos Tributarios. | 33 |
| d) ¿Quién conoce de los Delitos?..... | 35 |
| i) Delitos Penales..... | 35 |
| ii) Delitos Tributarios..... | 35 |
| 4) Tributación de los Hechos Ilícitos. | 37 |
| a) Principio del Non Olet en materia Tributaria | 38 |
| b) Teorías respecto de la tributación | 40 |
| c) ¿Qué posición ha tomado la Doctrina? | 42 |
| d) Jurisprudencia. | 46 |
| CAPÍTULO IV. CONCLUSIONES. | 51 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 55 |

CAPÍTULO I.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1) Antecedentes:

El Derecho Tributario como rama del Derecho es y ha sido objeto constante de estudio en Chile, y hoy con la reciente Reforma Tributaria lo será aún más. Sin embargo, existe una cuestión que no ha sido muy analizada por los estudiosos de esta disciplina, nos referimos a la Tributación de los Hechos Ilícitos.

A simple vista, este enunciado puede parecer difícil de asimilar, pero examinarlo detalladamente puede darnos una idea de lo que buscamos dilucidar con la esta investigación.

Todos los individuos estamos obligados por Ley a pagar Tributos, con los límites que ella misma y la Constitución establecen. Para determinar esta obligación, la norma tributaria debe establecer cuál es el hecho o circunstancia fáctica que dará origen a ella; la ley señala en forma clara que tiene que suceder y cómo para que un hecho de la vida diaria de un individuo quede afecto al pago de un tributo, y por ende lo convierta en contribuyente de ese impuesto.

Sin embargo, puede producirse que un hecho descrito en la ley tributaria, en la práctica también cumpla los requisitos de un delito penal o tributario, y no existe norma expresa que señale si dicho delito debe pagar el impuesto o debe ser sancionado con una pena. No se señala expresamente si esas opciones son compatibles o excluyentes.

2) Problema de Investigación

La Ley, al regular cuáles son específicamente los hechos obligados al pago de un impuesto, se refiere siempre a hechos lícitos, es decir, aquellos que no contravienen las normas legales, como una venta al consumidor final (en el I.V.A.), o el incremento de patrimonio, como la remuneración de un trabajo (en la Ley de Impuesto a la Renta). Sin embargo, en ningún momento se refiere expresamente a las actividades ilícitas, aquellas que en algunos casos constituyen Delitos (Penales y/o Tributarios), como por ejemplo el ejercicio de comercio clandestino, o la ganancia obtenida por el tráfico de drogas o de órganos. La ley establece sanciones para el caso de que se cumplan los presupuestos de una norma o se incumpla una obligación legal, pero no señala si tal actividad, aunque delictual, pagará o no impuesto; no considera esto en la elaboración de la norma.

Esto en la práctica puede producir dudas, pues el Fisco quiere obtener el pago del impuesto que corresponde, y a su vez imponer la pena o sanción que corresponda, pero no existe claridad si debe optar solo por la aplicación de la pena o puede obtener los dos objetivos señalados, pues expresamente no hay norma que señale la solución a este dilema.

3) Pregunta de investigación

Los puntos tocados anteriormente nos llevan a preguntarnos específicamente: ¿Deben tributar los Hechos Ilícitos en Chile?

4) **Objetivo General**

Determinar si es procedente la Tributación de los Hechos Ilícitos en Chile.

5) **Objetivos Específicos**

Identificar los conceptos básicos respecto de la Obligación Tributaria, relativos a la Ley de Impuesto a la Renta y la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Analizar el Hecho Ilícito Tributario tanto de forma general como especificándolo a los Delitos Tributarios contemplados en nuestra Legislación.

Indagar sobre las diferentes teorías doctrinarias respecto a la eventual Tributación de los Hechos Ilícitos, señalando las posturas que han tomado algunos autores respecto de ellas.

Analizar jurisprudencia respecto a la temática abordada, señalando cómo han resuelto los Tribunales en la práctica.

6) **Importancia de la Investigación**

El tema de la Tributación de los Hechos ilícitos, no ha sido abundantemente investigado por autores especialistas en Derecho Tributario. Existen pocos análisis al respecto y sólo podemos hacernos una idea de su significado leyendo de forma separada los pocos autores extranjeros que se han pronunciado al respecto y las sentencias que los Tribunales Superiores de Justicia chilenos han emitido. Es por esto, que creemos es necesario un examen sistemático de la cuestión, tanto en general, como orientado a la aplicación de la Ley Tributaria Chilena, lo que se llevará a cabo en la presente investigación, que pretende ser un aliciente a futuros

pronunciamientos sobre la temática. Se analizará el tema, siempre a la luz Reforma Tributaria contenida en la ley 20.780 del 29 de Septiembre del 2014.

7) **Hipótesis**

La Tributación de los Hechos Ilícitos en Chile es procedente.

CAPÍTULO II.

CONTEXTUALIZACIÓN DE LA TEMÁTICA ABORDADA

Para poder entrar de lleno al estudio del tema de la Tributación de los Hechos lícitos, es menester primero hacer una introducción a los elementos más básicos del Derecho Tributario.

Primero que todo, debemos saber qué es el Derecho Tributario.

Para Christian Aste *“constituye una rama del Derecho Público (...), de carácter autónomo, cuyo objeto es normar las relaciones jurídicas que surgen a partir de la imposición”*¹.

Pedro Massone señala que *“es aquella rama del derecho que regula los tributos, así como también los poderes, deberes y prohibiciones que los complementan”*².

Lo anterior quiere decir, este Derecho regula los derechos y obligaciones que surgen tanto para el contribuyente como para el Fisco, a partir de la imposición legal de un Tributo. Todo lo anterior, con plena sujeción a los límites y restricciones que impone la Constitución Política de la República³.

Tributo, por su parte, puede definirse como *“la prestación coactiva que el sujeto pasivo está obligado a pagar al Fisco en cuanto ocurra o acaezca el hecho generador de la obligación tributaria y que tiene como objetivo esencial el obtener recursos para afrontar los gastos públicos”*⁴

¹ Aste Mejías, Christian. 2013. *Curso sobre Derecho y Código Tributario*. Santiago : Legal Publishing Chile, 2013. p. 158.

² Massone Parodi, Pedro. 2013. *Principios del Derecho Tributario*. Santiago : Legal Publishing Chile, 2013. p. 24.

³ Constitución Política de la República. Art. 19 n° 20.

⁴ El Principio de Non Olet en Materia Tributaria. Faguet, Alberto. 2010. 17, Montevideo : Tradinco S. A., 2010, Vol. I. 1510-5172. .

Entonces, con la imposición de un tributo por la ley a un contribuyente determinado por ésta, surge una Obligación Tributaria, que según Christian Aste puede definirse como *“aquel vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto, denominado activo, se encuentra facultado por la ley para exigir de otro, denominado pasivo, el cumplimiento de una determinada prestación de contenido patrimonial”*⁵.

El objetivo de imponer por ley esta obligación, es lograr que el Estado pueda, con los recursos obtenidos a partir de ella, cubrir todas las necesidades y en definitiva, satisfacer el bien común.

Para tener una mejor comprensión del tema, señalaremos las ideas más generales sobre el Derecho Tributario, específicamente sobre el tema de la Obligación Tributaria, relacionando esto con la Ley de Impuesto a la Renta y la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

1) Elementos de la Obligación Tributaria

En toda Obligación Tributaria concurren algunos elementos, que la hacen característica, y que son necesarios para su existencia. Estos elementos son:

a) Ley

La ley es la única fuente para imponer tributos. *“No puede haber obligación tributaria sin que exista un hecho gravado, que antes de su ocurrencia o materialización, esté descrito suficientemente por la ley.”*⁶.

⁵ Aste Mejías, Christian. Ob. Cit., p. 177.

⁶ Aste Mejías, Christian. Ob. Cit., p.179-180.

No basta sin embargo, que la ley señale cual es el hecho gravado. También es necesario que cuantifique la base imponible sobre la que se aplicará la tasa (%) que determinará el monto del impuesto, señale quien es el sujeto pasivo, es decir, quien será el obligado a entregar el impuesto a las arcas fiscales. Además es necesario regular la infracción, establecer sanciones, señalar los procedimientos que se aplicará.

b) Sujetos

En la obligación tributaria Sujeto Activo será quien a cuyo favor se establece el impuesto (el ente acreedor de éste) y Sujeto Pasivo será quien esté obligado a, en definitiva, pagar el impuesto.

El Sujeto Pasivo es el Contribuyente, quien, definido en el Art. 8 n° 5 del Código Tributario, es *“la persona natural, jurídica, comunidad o sociedad de hecho afectada por el impuesto”*.

El Sujeto Activo será generalmente el Fisco, pues en favor suyo se establece por ley el impuesto.

Sujeto Pasivo propiamente tal o Directo y Sujeto Pasivo Indirecto o Sustituto

Algunas veces, el sujeto que está obligado a enterar el impuesto a las arcas fiscales no es el mismo a quien debe soportar económicamente el impuesto. Será sujeto pasivo directo quien soporta en su patrimonio el pago del impuesto, siendo él mismo quien lo entera al Fisco. Sujeto pasivo indirecto, por otro lado, es aquel que tiene la obligación de ingresar a las arcas fiscales un impuesto que otro ha soportado, quien a su vez puede ser llamado Incidido.

Este distingo está hecho solo para fines de estudio, pues no está consagrado especialmente en alguna normativa tributaria.

c) Causa

La causa es “*Aquello que se considera como fundamento u origen de algo.*” (RAE). En Derecho Tributario no se encuentra legalmente definida la causa, como sucede en el Derecho Civil, por lo que no queda más que acudir a distintas opiniones doctrinarias para resolver el asunto sobre que se trata.

Algunos autores (citados en Aste Mejías, 2013)⁷ dicen que la causa está constituida por los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente de parte del Estado. Otros por su parte señalan que la causa está en la capacidad económica del contribuyente.

Hay unos que señalan que la causa importa solamente en los tributos en que ésta se integra en la definición del hecho gravado, es decir, no en todos.

Finalmente autores señalan que la causa es importante en todos los tributos, puesto que es necesario que haya una causa para la existencia de la obligación y para saber si ella es lícita, y por tanto válida.

Para Aste Mejías causa suficiente es la propia ley, que fundamenta el impuesto en la ocurrencia de determinados presupuestos de hecho.

⁷ Aste Mejías, Christian. Ob. Cit., p.186-188.

d) Objeto

El Objeto en Derecho Tributario es la prestación a la que está obligado el Sujeto Pasivo.

La obligación principal es de dar, y las accesorias son de hacer y no hacer. La prestación principal requiere la concurrencia de ciertos elementos:

i) Hecho Gravado

Es o son aquellas circunstancias fácticas, que concurriendo, la ley les atribuye el nacimiento de la obligación tributaria del pago de un impuesto.

“El hecho jurídico tributario es un hecho de contenido económico que en virtud de la ley se atribuye a una persona y produce un efecto jurídico tributario”⁸.

ii) Base Imponible

Es el monto o suma de dinero, bien o entidad abstracta, sobre la cual debe aplicarse el impuesto.

iii) Tasa.

Es la alícuota que debe aplicarse a la base imponible para determinar la obligación tributaria (%).

2) Impuesto a la Renta D.L. 824.

El Decreto Ley 824 del año 1974 establece y regula el impuesto a la Renta. A simple vista pareciera que fuera un solo impuesto, pero en realidad son varios, que a continuación se describen:

⁸ Aste Mejías, Christian. Ob. Cit., p. 188.

- El Impuesto de Primera Categoría. Aquel que grava *“aquellas rentas que provienen de inversiones o negocios que requieren de un capital o en cuya obtención predomina el capital sobre el esfuerzo personal”*⁹.
- El impuesto de Segunda Categoría que grava las rentas provenientes del Trabajo y *“aquellas en cuya obtención predomina el esfuerzo físico o intelectual sobre el empleo de capitales”*¹⁰.
- El Impuesto Global Complementario. Es un impuesto final aquel tributo que *“grava a las personas naturales, con domicilio o residencia en Chile, en relación al conjunto de sus rentas, sean de fuente chilena o extranjera”*¹¹.
- El Impuesto Adicional. Es *“aquel tributo de la Ley de la Renta que grava a las personas, sean naturales o jurídicas, que no tengan residencia ni domicilio en Chile, respecto de rentas que perciban o devenguen –según los casos– de fuente chilena”*¹².

La renta en Chile se grava en dos fases; la primera correspondiente al impuesto de primera o segunda categoría; la segunda relativa a los impuestos finales o personales, nos referimos al impuesto Global Complementario y el Adicional, según corresponda.

⁹ Figueroa Velasco, Patricio. 2010. Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta. Parte General. *Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta. Parte General*. Santiago : Editorial Jurídica de Chile, 2010, p. 164.

¹⁰ Figueroa Velasco, Patricio. Ob. Cit. p. 164

¹¹ Figueroa Velasco, Patricio. Ob. Cit. p. 164

¹² Figueroa Velasco, Patricio. Ob. Cit. p. 164

a) Concepto

La RAE define renta como la *“utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra”*. También como aquel *“ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona”*.

El concepto de “renta”, legalmente, es más de caracteres económicos. Sin embargo, lo que a nosotros nos convoca es analizar más bien su definición legal.

En su Art. 2 n° 1, señala la ley que se *“entenderá por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”*.

Esta norma consagra sustancialmente lo que se entiende por renta, para los efectos de saber cuál es el alcance del Art. 1 de la misma ley, el cual señala: *“Establécese, de conformidad a la presente ley, a beneficio fiscal, un impuesto sobre la renta”*.

b) Hecho Gravado de Renta

Precisamente, el hecho gravado en el caso del D.L. 824 es la renta, definida en el Art. 2 n° 1 de la misma ley, norma ya citada anteriormente.

c) Ingresos no Renta

El concepto de Renta señalado en la ley, es muy amplio. Se refiere tanto a riqueza nueva que provenga de actividades permanentes, como a aquellos aumentos patrimoniales ocasionales.

Difícil es que algún tipo de ingreso no quede comprendida en esta definición. Es por ello que la misma ley se encarga de señalar cuáles son aquellos ingresos que no constituyen renta, y por ende, no quedan obligados con el impuesto. Estos casos están contenidos en el Art. 17 de la misma ley, y a modo de ejemplo señalaremos algunos: Art. 17. No constituye renta:

i) N° 2: *“Las indemnizaciones por accidentes del trabajo, sea que consistan en sumas fijas, renta o pensiones”.*

ii) N° 12: *“El mayor valor que se obtenga en la enajenación ocasional de bienes muebles de uso personal del contribuyente o de todos o algunos de los objetos que forman parte del mobiliario de su casa habitación”.*

iii) N° 18: *“Las cantidades percibidas o los gastos pagados con motivo de becas de estudio”.*

Como se puede apreciar, los numerandos citados están excluidos expresamente por ley. Por ello, no alcanza a configurarse el hecho gravado de renta.

Se entiende la necesidad de esta exclusión. Si así no hubiese sido considerado, quedarían afectas a impuestos ingresos como la venta de un auto de propiedad personal del contribuyente, o la beca que recibe un estudiante para financiar sus gastos universitarios.

d) Exenciones

Una exención significa sustraer al hecho gravado ya configurado, de los efectos que le son propios. Es decir, se producen todas las circunstancias de hecho para que nazca la obligación de

pagar el impuesto a la renta; existe un ingreso, pero la misma ley señala que no va a producir el efecto de obligar al contribuyente a pagar este impuesto.

En el D.L. 824 las exenciones están reguladas a propósito del impuesto de primera categoría, en los Art. 39 y 40, sin perjuicio de leyes especiales que también las tratan.

No obstante lo anterior, que exista una exención del impuesto de primera categoría, no significa que ese hecho gravado no vaya a pagar ningún impuesto, pues, como bien se señaló, en Chile la renta está gravada doblemente, con el impuesto correspondiente de primera o segunda categoría y con un impuesto final, ya sea el Global Complementario o Adicional, siendo uno de estos últimos el cual deberá pagar el contribuyente sujeto a la exención respectiva.

3) Impuesto a las Ventas y Servicios. D.L. 825

Este impuesto, también denominado IVA (Impuesto al Valor Agregado), es otro de los principales impuestos en nuestro país. Grava las rentas, pero en este caso cuando son gastadas por el consumidor final, siendo éste afectado con una tasa del 19 % al realizar un hecho que esté descrito en la ley.

a) Concepto

El D.L. 825 del año 1974 grava tanto las Ventas como los Servicios, además de algunos hechos que se asimilan a unos u otros.

Para la RAE, Venta es un "*Contrato en virtud del cual se transfiere a dominio ajeno una cosa propia por el precio pactado*". También señala que es la "acción y efecto de vender".

Para la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios es *“toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”* (Art. 2 n° 1 D.L. 825).

Por otro lado, servicio es definido por la RAE como una *“organización y personal destinados a cuidar intereses o satisfacer necesidades del público o de alguna entidad oficial o privada”*. También como *“acción y efecto de servir”*.

En el Art. 2 n° 2 de la Ley, Servicio es definido como *“la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”*.

Es así como vemos que para el ámbito tributario, estos conceptos tienen una aplicación bastante específica, preocupándose la ley de regular detalladamente los hechos que desea queden afectos por este impuesto.

b) Hecho gravado del D.L. 825

En esta ley no se encuentra gravado un solo hecho, sino varios.

Al respecto se encuentran gravadas tanto las Ventas como los Servicios, conceptos contenidos en los n° 1 y 2 del D.L. 825, ya citados anteriormente.

Se ha de señalar que existen ciertos hechos gravados especiales, que si bien no encajan en los presupuestos de “venta” o “servicios”, se asimilan por ley a unos u otros, quedando también gravados con el impuesto respectivo.

Estos hechos son aquellos asimilados a ventas, regulados en el Art. 8 letras a) a d), f) y l) y m) y los hechos asimilados a servicios, contenidos en el Art. 8 letras g) a j). Por su parte el Art. 8 letra e) se asimilará a venta o servicio según su forma de contratación.

c) Operaciones Exentas

El caso de las operaciones exentas, es que están eximidas del pago del impuesto, aun cuando se produzca el hecho gravado descrito en la ley. La ley las sustrae de los efectos que les deberían ser propios.

Estas operaciones exentas pueden ser Personales o Reales, en razón de si se toma o no en consideración la persona que las ejecuta, y están contenidas en los Art, 12 y 13 del D.L. 825 respectivamente. Sin embargo, la enumeración establecida en esos artículos no es taxativa, pues podemos encontrar operaciones exentas en otras leyes especiales.

CAPÍTULO III.

EL HECHO ILÍCITO TRIBUTARIO

Para poder entrar de lleno en el Hecho Ilícito Tributario, fue preciso analizar en el capítulo anterior las bases del Derecho Tributario y los elementos de la Obligación Tributaria, destacando en dicho análisis al Hecho Gravado. En este capítulo esperamos precisar el significado y contenido del Hecho Ilícito.

1) Concepto.

Para Alessandri y Somarriva *“Los hechos humanos conscientes y voluntarios pueden ser lícitos o ilícitos. Lícitos son los que se conforman con las prescripciones del ordenamiento jurídico. Ilícitos son los que se ejecutan violando dichas prescripciones”*¹³.

Llamamos hecho ilícito a la *“conducta contraria a la prescrita por una norma jurídica o, lo que es lo mismo, a la conducta contraria a la prohibida por dicha norma”*¹⁴ (Kelsen).

Ya sabemos entonces que para que un acto, hecho o acto pueda ser considerado como ilícito, es necesario que una norma comprenda tal ilicitud.

Dicha ilicitud normada por la ley puede tener diferentes naturalezas según la rama del derecho de que se trate, pudiendo ser de naturaleza penal, tributaria, administrativa, entre otras, pero en este estudio nos interesan las dos primeras.

¹³ Alessandri, Arturo y Somarriva, Manuel. 2011. *Tratado de Derecho Civil. Partes Preliminar y General. Tomo II.* Santiago : Editorial Jurídica de Chile, 2011. p.144

¹⁴ Kelsen, Hans. 2009. *Teoría Pura del Derecho.* Buenos Aires : Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2009. p. 73.

2) Ilícito Penal

Es importante delimitar lo que entendemos por Ilícito Penal, para efectos de un posterior análisis de su posible tributación.

En el ámbito de los delitos penales debemos en primer lugar señalar la definición contenida en el Código Penal. Este cuerpo legal en su Art. 2 señala que “*Es delito toda acción u omisión voluntaria por la ley*”.

En materia penal el ilícito se configura cuando un sujeto realiza sin justificación una acción u omisión que está contemplada en un tipo penal y que genera consecuencias sancionables en esta área, como un homicidio, robo, lesiones. Tributariamente, este hecho tendrá relevancia si es capaz de generar la imposición de un tributo.

En el capítulo anterior analizamos los impuestos más relevantes, en de la Renta y el de las Ventas y Servicios. En este sentido, ¿Podría estar sujeto al impuesto a la renta la ganancia obtenida por un sicario en el ejercicio de su “profesión”, o estar sujeto al pago de I.V.A. una persona que contrata servicios de un prostíbulo?

Nuestra legislación no se ha referido a estos casos particulares. Los Tribunales por su parte se han pronunciado respecto de otro tipo de delitos, como la infracción a la ley general de bancos o la ley de pesca.

Dejaremos este tema abierto. Habiendo enmarcado el alcance del Ilícito Penal, su posible tributación se analizará más adelante.

3) Ilícito Tributario: Los Delitos Tributarios.

En materia tributaria el ilícito se produce en el momento en que el contribuyente no cumple con alguna de sus obligaciones legales, por lo que su acción u omisión hace posible la aplicación de una sanción establecida en la ley que la considera como una conducta ilícita.

Para analizar los delitos propiamente tales, primero hay que conceptualizar lo que es un Delito Tributario.

a) **Concepto.**

Para que un delito pueda ser calificado como tributario, debe atentar contra una obligación tributaria. En este sentido, el autor Fabián Yévenes Carrasco, relacionándolo con la definición penal de delito, señala que podría definirse como Delito Tributario “*Toda acción u omisión voluntaria penada por la ley o toda violación dolosa de normas legales impositivas sancionada con pena privativa de libertad y pena pecuniaria*”¹⁵.

Por su parte también se señala que Delito Tributario es “*toda violación dolosa de normas legales impositivas sancionada con pena corporal*”¹⁶.

b) **Delito e Infracción**¹⁷.

Para que exista una Infracción Tributaria es preciso que primero sea vulnerada una Obligación Tributaria, cuyo incumplimiento tenga como consecuencia una sanción. Dentro de las

¹⁵ Yévenes Carrasco, Fabián. 2011. *La Factura Falsa a propósito del Delito Tributario*. Saarbrücken : Editorial Académica Española, 2011. p. 133.

¹⁶ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime. 2011. *Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias*. Santiago : Legal Publishing Chile, 2011. p. 123

¹⁷ Yévenes Carrasco, Fabián. Ob. Cit. p. 133.

Obligaciones Tributarias tenemos aquellas principales (pagar una suma de dinero al Fisco) y accesorias (cuyo contenido no es patrimonial, como inscribirse en ciertos registros obligatorios).

Si el incumplimiento de la obligación tributaria trae como consecuencia una sanción en dinero y no una pena privativa de libertad, estamos en presencia de una Contravención. Por el contrario, si trae consigo una pena privativa de libertad estamos en presencia de un Delito.

El Delito Tributario, por tanto, es una especie de Infracción Tributaria. Es por ello que en el Título II, Párrafo 1º del Código Tributario está titulado “De las infracciones y sanciones”, pues no solo se reglan Delitos sino otro tipo de infracciones.

Por lo señalado anteriormente, podemos clasificar las Infracciones Tributarias en Delitos y Contravenciones¹⁸, y ello es importante porque:

- i) Para que una infracción constituya delito y no una contravención es necesario dolo.
- ii) El delito cuando el Director lo considere necesario, será conocido por un Tribunal Penal, mientras que las contravenciones solo se conocerán en sede Administrativa.
- iii) Solo el delito puede ser castigado con una pena privativa de libertad.

Para efectos de esta investigación, lo señalado respecto a las contravenciones orienta al desarrollo de este trabajo, en lo que respecta a los “delitos” se analiza a continuación.

c) Regulación de los Delitos Tributarios

Para analizar este punto, es necesario distinguir entre los distintos cuerpos legales que los contienen.

¹⁸ García Belsunce, Horacio. 1985. *Derecho Tributario Penal*. Buenos Aires : Dolmen, 1985. p. 126

i) Delitos contemplados en el Código Tributario.

En el Código Tributario el Art. 97 es la norma principal que contiene las Infracciones en general y sus sanciones. Los delitos propiamente tales están reglados en algunos numerales de tal artículo, y también en el Art. 100.

Podemos sistematizar los delitos sancionados en el Código de la siguiente manera¹⁹:

(1) Maquinaciones fraudulentas

(a) El Art. 97 n° 4.

(i) Inciso 1. Sancionadas con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grado medio a máximo (de 541 días a 5 años):

1. Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda.
2. La omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas.
3. La adulteración de balances o inventarios dolosamente falseados
4. La presentación de balances o inventarios dolosamente falseados.

¹⁹ *El Patrimonio del Estado como objeto de protección penal*. Mayer Lux, Laura. 2007. 29, Valparaíso : Ediciones Universitarias de Valparaíso, 2007, Vol. II.

5. El uso de boletas, notas de débito, notas de crédito, o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores.

6. El empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto.

(ii) Inciso 2. Sancionados con presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo (3 años y 1 día a 10 años) y con multas del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado:

Los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, que realicen maliciosamente cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar.

(iii) Inciso 3. Sancionado con presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio (3 años y 1 día a 15 años) y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado:

El que simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan.

(iv) Inciso 5. Sancionado con presidio menor en sus grados medio a máximo

(541 días a 5 años) y con una multa de hasta 40 unidades tributarias

anuales:

El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier

título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o

boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o

posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número (4º).

(b) Art. 97 n° 5.

Será sancionada con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento

del impuesto que se trata de eludir y con presidio menor en sus grados

medio a máximo (541 días a 5 años):

La omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias

para la determinación o la liquidación de un impuesto, en que incurran el

contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de

personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social.

(c) Art 97 n° 10 inc. 3.

La reiteración de las infracciones señaladas en el inciso primeo del n° 10

se sancionará además con presidio o relegación menor en su grado máximo

(3 años y 1 día a 5 años).

Agrega la disposición que se entenderá que hay reiteración cuando se

cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años.

Son infracciones del inciso primero:

- (i) El no otorgamiento de guías de despacho, de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes.
- (ii) El uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente.
- (iii) El fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas.

(d) Art. 97 n° 22

Será sancionado con pena de presidio menor en su grado medio a máximo (541 días a 5 años) y una multa de hasta seis unidades tributarias anuales:

El que maliciosamente utilizare los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco.

(e) Art. 97 n° 23

Será sancionado con presidio menor en su grado máximo (3 años y 1 día a 5 años) y con multa de hasta ocho unidades tributarias anuales:

El que maliciosamente proporcionare datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las

declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria.

Con presidio menor en su grado mínimo (61 días a 540 días) y con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual:

El que concertado facilitare los medios para que en las referidas presentaciones se incluyan maliciosamente datos o antecedentes falsos

(f) Art. 100.

Sanciona con multa de una a diez unidades tributarias anuales y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo (541 días a 5 años):

Al contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos

(2) Quebrantamiento de medidas conservativas y de sanciones.

(a) Art. 97 nº 12

Sanciona con multa del veinte por ciento de una unidad tributaria anual a dos unidades tributarias anuales y con presidio o relegación menor en su grado medio (541 días a 3 años):

La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda con violación de una clausura impuesta por el Servicio.

(b) Art. 97 n° 13

Sanciona con multa de media unidad tributaria anual a cuatro unidades tributarias anuales y con presidio menor en su grado medio (541 días a 3 años):

(i) La destrucción o alteración de los sellos o cerraduras puestos por el Servicio.

(ii) La realización de cualquiera otra operación destinada a desvirtuar la aposición de sello o cerradura.

(c) Art. 97 n° 14

Sanciona con multa de media unidad tributaria anual a cuatro unidades tributarias anuales y con presidio menor en su grado medio (541 días a 3 años):

La sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder del presunto infractor, en caso que se hayan adoptado medidas conservativas.

(d) Art. 97 n° 8

Sanciona con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento de los impuestos eludidos y con presidio o relegación menores en su grado medio (541 días a 3 años) (y su reincidencia con presidio o relegación menores en su grado máximo (3 años y 1 día a 5 años)):

(i) El comercio ejercido a sabiendas sobre mercaderías, valores o especies de cualquiera naturaleza sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que graven su producción o comercio.

(e) Art. 97 n° 9

Sanciona con multa del treinta por ciento de una unidad tributaria anual a cinco unidades tributarias anuales y con presidio o relegación menores en su grado medio (541 días a 3 años) y, además, con el comiso de los productos e instalaciones de fabricación y envases respectivos:

El ejercicio efectivamente clandestino del comercio o de la industria.

(f) Art. 97 n° 18

Sanciona con multa de uno a diez unidades tributarias anuales y con presidio menor en su grado medio (541 días a 3 años):

Los que compren y vendan fajas de control de impuestos o entradas a espectáculos públicos en forma ilícita.

(g) Art. 97 n° 26

Sanciona con presidio menor en su grado mínimo a medio (61 días a 3 años) y una multa de hasta cuarenta unidades tributarias anuales:

La venta o abastecimiento clandestinos de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular.

Se entienden por venta o abastecimiento clandestino, aquellas realizadas por personas que no cuenten con las autorizaciones establecidas en el inc. 4 del Art. 2 de la ley 18.502.

(3) Abuso de franquicias o beneficios tributarios

(a) Art. 97 n° 24

(i) Inciso 1. Los contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta:

Serán sancionados con presidio menor en sus grados mínimo a medio (61 días a 3 años) los que:

1. Dolosamente reciban contraprestaciones de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, en los términos establecidos en los incisos primero y segundo del artículo 11 de la ley N° 19.885, sea en beneficio propio o en beneficio personal de sus socios, directores o empleados, o del cónyuge o de los parientes consanguíneos hasta el segundo grado, de cualquiera de los nombrados, de aquellas que

otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos referidos

2. Simulen una donación de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos referidos.

(ii) Inciso 3. Sanciona con presidio menor en sus grados medio a máximo (541 días a 5 años):

Al donatario que dolosamente destine o utilice donaciones de aquellas que las leyes permiten rebajar de la base imponible afecta a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta o que otorgan crédito en contra de dichos impuestos, a fines distintos de los que corresponden a la entidad donataria de acuerdo a sus estatutos.

(b) Art. 97 n° 25

Sanciona con multa de hasta ocho Unidades Tributarias Anuales y con presidio menor en sus grados medio a máximo (541 días a 5 años):

(i) El que actúe como usuario de las Zonas Francas establecidas por ley, sin tener la habilitación correspondiente.

(ii) El que teniendo la habilitación correspondiente, la haya utilizado con la finalidad de defraudar al Fisco.

- (iii) Quien efectúe transacciones con una persona que actúe como usuario de Zona Franca, sabiendo que éste no cuenta con la habilitación correspondiente.
- (iv) El que efectúa transacciones con una persona que teniendo la habilitación, la utiliza con la finalidad de defraudar al Fisco.

- ii) Otras normas que se refieren a los Delitos Tributarios.

Al hablar de infracciones o delitos tributarios no es suficiente referirse solo los presupuestos contenidos en las normas ya citadas, sino que también es preciso mencionar algo relativo a su persecución y posterior aplicación de las sanciones establecidas. Al respecto es importante mencionar:

- (1) En el mismo Código Tributario:

- (a) El Art. 161 en sus números 1 a 5 norma la aplicación sanciones por infracción a las disposiciones tributarias, que no consistan en penas privativas de libertad. Dicho procedimiento general no se aplica en los casos de los números 7 a 10 del mismo artículo. Conviene aquí nombrar el n° 10, que se refiere a las infracciones que se sancionan con multa y pena privativa de libertad, que especificaremos más adelante.

(b) Art. 162 regula quienes pueden denunciar o querellarse, para dar inicio a una investigación de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad.

(c) Art. 95 del Código que se refiere a los apremios de que puede valerse el Servicio para llevar a cabo la recopilación de antecedentes respecto de los delitos a que se refiere el Art. 161 n° 10.

(2) En el ámbito administrativo:

(a) Circular N° 40 del 20 de Junio del 2002, que imparte instrucciones respecto al sentido de las modificaciones introducidas por la ley 19.806.

(b) Circular n°01 del 02 de enero del 2004, que establece la política de aplicación de sanciones por infracciones tributarias contempladas en los números 6, 7, 10, 15, 16, 17, 19, 20 y 21 del artículo 97 y artículo 109 del código tributario, y de concesión de condonaciones en los casos que se describen. deroga circular 36 del 2000.

(c) Circular n°42 del 22 de julio del 2005, que implementa procedimiento de atención de denuncias y concesión de condonaciones on line.

(d) Circular N° 8 de 14 de enero del 2010, que imparte instrucciones sobre procesos de recopilación de antecedentes por Delitos Tributarios.

d) ¿Quién conoce de los Delitos?

i) Delitos Penales

Son conocidos por el Tribunal Oral en lo Penal y el Tribunal de Garantía. El Ministerio público cumple la función de llevar a cabo las investigaciones de los respectivos delitos, además de formalizar y acusar ante los Tribunales Competentes cuando los antecedentes así lo ameriten. Además está facultado para recibir las denuncias, que también pueden presentarse ante Carabineros y la Policía de Investigaciones. El Ministerio Público sin embargo es el máximo ente investigador.

ii) Delitos Tributarios

De acuerdo a la ley y el Código Tributario, quien conoce de los delitos señalados en el Art. 97 es el propio Servicio de Impuestos Internos, y dependiendo de la decisión del Director Nacional, elevará los antecedentes al Ministerio Público.

Entonces, tenemos por un lado Los Tribunales Penales a partir de la eventual acusación que sostenga el Ministerio Público, y por otro la misma Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Internos) o el Tribunal Tributario y Aduanero.

El art. 105 señala:

“Las sanciones pecuniarias serán aplicadas administrativamente por el Servicio o por el Tribunal Tributario y Aduanero, de acuerdo con el procedimiento que corresponda del Libro Tercero, excepto en aquellos casos en que de conformidad al presente Código sean de la competencia de la justicia ordinaria civil.

La aplicación de las sanciones pecuniarias por la justicia ordinaria se regulará en relación a los tributos cuya evasión resulte acreditada en el respectivo juicio.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 162°, si la infracción estuviere afecta a sanción corporal o a sanción pecuniaria y corporal, la aplicación de ellas corresponderá a los tribunales con competencia en lo penal.

El ejercicio de la acción penal es independiente de la acción de determinación y cobro de impuestos”.

Así, las contravenciones siempre serán conocidas por la Administración²⁰ y los Delitos sujetos a pena corporal, por los Tribunales Penales.

¿Qué pasa con los delitos que tienen como sanción tanto una multa como una pena corporal? Es fundamental la norma contenida en el Art. 162 del mismo cuerpo legal, en su inciso tercero, que señala:

“Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, el Director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al Director Regional para que persiga la aplicación de la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo previsto en el artículo anterior”.

En definitiva se le otorga en forma privativa al Director Nacional del Servicio; la decisión de llevar o no los antecedentes al Ministerio Público para realizar la respectiva denuncia (y posterior

²⁰ Procedimiento contenido en el Art. 165, del cual no nos referiremos, pues éste se refiere a la aplicación de multas por infracciones que no traen aparejadas penas corporales y por tanto no constituyen Delitos, sino Contravenciones.

querella) de los delitos que traigan consigo penas privativas de libertad; o enviar los antecedentes al Director Regional para la aplicación de la respectiva multa (esto no quiere decir que en un eventual Juicio Penal, el Tribunal respectivo no pueda aplicar las multas que lleva también aparejadas el Delito por el cual el Ministerio Público acusa).

Si el Director decide realizar la denuncia al Ministerio Público será éste, quien, según las reglas generales en materia Procesal Penal, decidirá si interpondrá la respectiva Acción ante el Tribunal luego de haber o no realizado las investigaciones respectivas, en virtud del mérito de los antecedentes.

Si decide solo perseguir la aplicación de la multa, enviará los antecedentes al Director Regional respectivo, el que se atañerá al procedimiento contemplado en el Art. 161 del Código, que implica la participación del Tribunal Tributario y Aduanero como juzgador.

4) Tributación de los Hechos Ilícitos.

Al proseguir con la investigación, se enfatiza el hecho de que este tema ha sido muy discutido por diversos autores que se han referido a él, adoptando diversas posturas al respecto que dan origen a preguntas como; ¿Deben tributar los hechos ilícitos? ¿Debe la ilicitud formar parte del presupuesto normativo que grava una actividad (hecho gravado)? ¿A qué tipo de hechos ilícitos nos referimos? ¿Debería ser la norma tributaria chilena ser más certera al respecto?

Para responder estas interrogantes hay que analizar algunas teorías que se han formulado al respecto.

a) Principio del Non Olet en materia Tributaria

El Profesor uruguayo Alberto Faguet hace un preciso análisis del tema en un trabajo incluido en la Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo.

Parte señalando que este principio se enmarca dentro de lo que es el Principio de Igualdad²¹. Pues bien, se analiza el tema especificándolo al tema de la igualdad de los administrados ante la ley. Se utiliza el término “administrados” pues tanto contribuyentes o no, todos están regidos por el Principio de Igualdad.

La expresión “Non Olet” tiene origen en la época de Vespaciano. Su hijo Tito le sugirió suprimir el impuesto a las cloacas, a lo que el emperador le respondió que el dinero no tiene olor, e importa más el uso que el Estado haga del tributo y no su origen. Hoy, este principio significa que para efectos tributarios no hay dinero bueno ni dinero malo, y a partir de esta afirmación se han señalado diversas posturas.

Para algunos, gravar actividades ilícitas sería como avalar la comisión de éstas, en vez de reprimirlas. Para otros, no gravarlos sería estimular la comisión de ilícitos; quienes infringen las normas pues tendrían una ventaja respecto de quienes operan en la licitud, que deben pagar sin falta sus impuestos.

²¹ Faguet, Alberto (2010). Ob. Cit. p. 27

La pregunta que se realiza el profesor Faguet, consiste en descubrir si está obligado o no al pago de un impuesto aquel que mediante el ejercicio de una actividad ilícita configuraría un hecho generador de una obligación tributaria.

Al hacer el análisis, se precisan varias cosas. La primera de ellas, que en cuanto a “Hecho Ilícito”, se refiere a los no tributarios, tales como contrabando, prostitución, tráfico de sustancias estupefacientes o psicotrópicas. La segunda, que el principio Non Olet, no implica la inclusión del hecho ilícito en la hipótesis de incidencia de la norma tributaria. La tercera es determinar si el hecho ilícito debe pagar impuesto a la renta o impuesto al valor agregado, según corresponda. La cuarta, que no existe consenso respecto de este tema, pero existe una tendencia a aceptar la aplicación del principio. Y finalmente que todos los casos en que se aplique el principio se apoyan en su consagración constitucional respecto del Principio de Igualdad.

En nuestra Constitución este principio se encuentra consagrado tanto en el Art 19 n° 2 de la Carta Fundamental, como específicamente en materia tributaria en el numerando 20 del mismo Artículo.

Respecto de un análisis jurisprudencial, Faguet destaca varios países, entre ellos el nuestro, en que se menciona una sentencia de la Corte Suprema, rol 3983-1996, que analizaremos más adelante. Adelantaremos que en tal sentencia se consideró que no obstante el origen ilícito de los incrementos patrimoniales del demandado, los actos ilícitos que los originaron no estaban excluidos de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta.

En Uruguay, país del Autor, está consagrado el principio de igualdad, tanto en su Constitución como en su Código del ramo, señalando que respecto de la obligación tributaria, su existencia no va a depender de la validez de los actos o contratos, o al objetivo perseguido por las partes, tampoco de los efectos de aquellos actos en otras ramas jurídicas, ni por los convenios que celebren entre si los particulares.

b) Teorías respecto de la tributación

Se reitera nuevamente que no existe consenso respecto a la respuesta de la interrogante que planteamos en la presente investigación. Existen posturas a favor, en contra, e intermedias. Las que analizaremos a continuación²².

i) Posturas a favor.

(1) Tesis de la sujeción en virtud del principio de la capacidad económica contributiva.

Es suficiente para esta teoría, que exista una capacidad contributiva, para establecer un impuesto para con ella. Es irrelevante para esta postura la licitud o ilicitud del origen de la riqueza que se pretende gravar.

(2) Tesis de la sujeción en virtud del principio de igualdad.

²² Bravo Cucci, Jorge. "Los Actos Ilícitos y el Concepto de Renta". En: VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, (Lima, 13 a 15 de diciembre de 2004), 1v, 1ed. [s.l.] : [s.n.], 2004.*

Esta Tesis sostiene que la no tributación de estos actos ilícitos constituiría una vulneración al principio de igualdad, podría considerarse una especie de exención de la que no gozan quienes realizan actos lícitos tributables.

(3) Tesis de la autonomía del legislador tributario e irrelevancia de la licitud o ilicitud del negocio jurídico frente al nacimiento de la obligación tributaria.

Se sostiene que el Derecho Tributario es un área autónoma del derecho, pudiendo ésta considerar gravar actos que para otras ramas son consideradas actos ilícitos.

ii) Posturas en contra.

(1) Tesis del Estado cómplice o amparador del ilícito.

Establecer un tributo para con actos ilícitos sería amparar la comisión de éstos, legitimándolos al recibir beneficios a partir de ellos. Se configuraría una especie de receptación, que pondría al estado al mismo nivel del hechor del ilícito.

(2) Tesis de la coherencia del ordenamiento jurídico y rechazo de las contradicciones internas.

Sostiene que si una rama del derecho quita a un hecho o acto de todo valor, es incoherente el hecho de que otra sí lo considere como válido y generador de obligaciones. Debe existir una consecuencia en todo el ordenamiento jurídico.

(3) Tesis de la incompatibilidad entre las medidas represivas -sancionadoras penales- y las tributarias.

No puede, según esta tesis, sancionarse un mismo hecho dos veces, por el principio *non bis in ídem*²³. Gravar un acto o hecho ilícito sería una medida represiva, lo que no puede suceder por respeto a este principio.

iii) Postura intermedia.

Este problema no tiene una solución única. Debe atenderse a cada caso particular.

Que un acto sea ilícito no obliga a excluirlo de la tributación, teniéndose presente la capacidad económica manifestada, comparada con otros actos lícitos.

Otros señalan que deben distinguirse las ganancias directas obtenidas de los ilícitos de los beneficios indirectos obtenidos de sus transformaciones, pudiendo sujetarse a tributación estas últimas.

c) ¿Qué posición ha tomado la Doctrina?

Respecto de la tributación de los hechos ilícitos, se han recopilado las posturas algunos autores. No hay duda, que en esta área no hay consenso.

El profesor Bravo Cucci, se ha referido a la posible tipificación de un acto ilícito como un hecho gravable en Perú. Toma como ejemplo el caso del Impuesto General a las Ventas, que grava las transferencias de bienes muebles y la prestación de servicios. En dicho caso, ¿Puede por ejemplo la venta de drogas ser tipificado como un hecho gravable? ¿Puede ser tipificado el servicio prestado por un sicario? Al respecto, dicho autor ha señalado: *“Hemos venido insistiendo en que la norma tributaria es una norma jurídica como cualquier otra. La hipótesis de incidencia*

²³ En latín significa “no dos veces por lo mismo”.

tributaria presupone la eventual ocurrencia de un hecho o circunstancia arreglada a derecho, y que, en consecuencia no contraviene normas jurídicas prohibitivas. En tanto ello es así, no puede extraerse una consecuencia lícita de la previsión de conductas humanas que vulneran normas penales, y que por tanto son conductas delictivas”²⁴.

Por ende para Bravo Cucci, los actos ilícitos no pueden tipificarse como hechos gravables que generen una obligación tributaria. Se trata de actos reprochables, que generan otro tipo de consecuencias jurídicas, como los delitos penales. El dinero que se obtenga puede ser confiscado, pero no con un carácter de tributo.

Por otro lado, señala el mismo autor²⁵ que un tributo implica una norma jurídica, y como tal debe crearse y sustentarse en principios tributarios, y uno de ellos es que el tributo no implica como tal una sanción por acto ilícito; no por la comisión de este último se desencadenará un castigo, sino que la norma tiene como objeto disponer prestaciones pecuniarias particulares para el cumplimiento de los fines del Estado. Es por ello que resulta contradictorio que un segmento tipifique alguna actividad como ilícita privándola de todo efecto, y por otro lado le prevea consecuencias jurídicas considerándola como imponible.

Lo anterior no sería una exención, sino la imposibilidad de configurar una hipótesis de incidencia tributaria que prevea gravar un hecho ilícito, por el hecho que existen normas sancionatorias que disponen el comiso de los bienes. Todo lo anterior se basa en

²⁴ Bravo Cucci, Jorge. ¿Pueden los Actos Ilícitos ser tipificados como Hechos Gravables? Revista análisis Tributario. Vol. XVI (n° 186). p. 34-36. Julio 2003.

²⁵ Bravo Cucci, Jorge (). Ob. Cit. p 7-10.

consideraciones de tipo jurídico y no morales, a partir de las cuales podemos también debatir la idea de considerar la capacidad económica dejando de lado la ilicitud del acto de la que proviene sólo como un dato económico y no jurídico. Siempre hay que estarse al derecho para calificar este tipo de situaciones.

Todo lo anterior lleva a o concluir al autor que no es posible ni considerar como hecho gravable un acto o hecho ilícito, ni a efectivamente imponerle algún impuesto basado en la amplitud o no de un concepto de renta. Las normas tributarias no tienen el propósito de establecer sanciones, las actividades ilícitas son sancionadas en virtud de otras normas, las penales, que disponen sanciones como la incautación o el decomiso.

Por el contrario, Alexandra Lúgaro Aponte en su tesis “La Tributación de las Rentas de Origen Delictivo”²⁶, en un análisis de las diferentes teorías respecto a la tributación expuestas anteriormente. Ha rechazado la tesis del Estado amparador pues según ella no tiene fundamento jurídico que la valide, sino que se basa en concepciones subjetivas de lo que está bien o mal, más que tratar de brindar algún tipo de solución.

Por otro lado, respecto a la tesis de la ausencia de contradicciones internas, en el sentido de si una rama del derecho quita un hecho de todo valor, otra rama del derecho no puede otorgársela (es decir, solo podrían gravarse los hechos lícitos), la autora se inclina por la tesis del concepto económico y no jurídico de la riqueza. Señala que la privación de efecto a la riqueza de

²⁶ Lúgaro Aponte, Alexandra. “La Tributación de las Rentas de Origen Delictivo”. Prof. Guía: Antonio Calión Gallardo. Tesis de postgrado. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. Madrid, 2014.

origen ilícito sustrae de la posibilidad de propiedad privada, es ignorar las consecuencias prácticas y lógicas de las actividades delictivas, pues los criminales a pesar de que conocen el origen de sus rentas, disponen de ellas libremente, por lo tanto esto es lo que debe tomarse en cuenta para determinar su capacidad contributiva.

Por último, señala que la aplicación del principio non bis in ídem para sustraer a los hechos ilícitos de sus posibles efectos tributarios, se utilizará cuando el tipo del delito absorba todos los elementos tipificados en el delito fiscal, sino debería acusarse por ambos tipos de delitos.

Para Lúgano en definitiva, si se quiere lograr una mayor recaudación de impuestos, lo que es necesario para llevar a cabo los fines del Estado, es menester en virtud del principio de igualdad entre quienes obtienen riquezas provenientes de actividades delictivas y quienes las obtienen de actividades lícitas, gravar a ambos, pues los primeros, a pesar de atentar contra intereses protegidos deben contribuir de la misma forma que los respetuosos del derecho, e incluso deberíamos pedirles más.

La actividad criminal ha evolucionado, y de la misma forma debería evolucionar la legislación, respondiendo a la creatividad de los delincuentes. La economía de los países a veces no alcanza para satisfacer las necesidades básicas de su población y por otro lado las actividades delictuales han aumentado, estando limitadas las formas de control sobre las ganancias obtenidas por aquellas, que muchas veces son lavadas en paraísos fiscales.

Es necesario entonces para la autora, sujetar las rentas obtenidas de hechos ilícitos como primer paso, que como contrapartida ayuda a cumplir otros fines, como la solidaridad, justicia y equitativa distribución de la riqueza.

d) Jurisprudencia.

En Chile, han sido varias las sentencias que tocan el tema, lo cual es muy importante pues nos da luces de la tendencia de nuestro ordenamiento jurídico respecto de éste, aún sin existir norma expresa que lo regule. Algunas de las causas relativas a esta temática son las siguientes:

- Causa ROL 3983-1996.
- Causa ROL 2778-2003.
- Causa ROL 3665-2005.
- Causa ROL 297-2009.
- Causa ROL 5616-2011.
- Causa ROL 8680-2011.

A continuación analizaremos dos de ellas, la primera y la última, con el objeto de visualizar la evolución del pensamiento jurisprudencial.

- i) Causa ROL 3983-1996.²⁷ Sentencia dictada el 17 de noviembre del año 2010.

²⁷ Servicio de Impuestos Internos. *Código Tributario* – Artículo 97 n° 4 incisos 1° y n° 5 - Ley sobre Impuesto a la Renta – Artículos 2° n° 1, 17, 20 n° 5, 21 inciso 3° y 52. [en línea] [fecha de la consulta: 27 de noviembre de 2016]. Disponible en Web: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2010/codigo/jj2478.htm>

El Servicio de Impuestos internos buscó invalidar la sentencia absolutoria a favor de los acusados por delitos sancionados en el Art. 97 número 4 inciso 1 y número 5 del Código Tributario, y que en la oportunidad procesal correspondiente fue apelada por el mismo servicio, apelación que no tuvo éxito y por tanto se decidió recurrir de casación en el fondo. En este recurso el Servicio se fundó en diferentes argumentos.

En su considerado Segundo, la sentencia señala:

“Que el recurrente alega que ambos fallos incurren en tres inobservancias de derecho constitutivas del numeral invocado, al considerar, desde luego, que los ingresos de origen ilícito no tributan; enseguida, que los tipos penales materia de la imputación exigen dolo específico, el que no concurriría en la especie; y por último, que para condenar por delitos tributarios se requiere que la acción no se encuentre enmarcada en otras conductas, pues de lo contrario se atentaría contra el apotegma “non bis in idem”.”²⁸

Nos interesa analizar dos de las tres inobservancias alegadas.

(1) Los ingresos de origen ilícito no tributan:

Al respecto, la Corte señaló en su considerando Noveno:

“esta Corte en reiteradas ocasiones ha sostenido que la noción de renta, para la legislación tributaria nacional, no distingue entre entradas producidas por actividades legítimas o no, autorizadas o no. Tampoco los ingresos considerados ilícitos por los sentenciadores del fondo, han sido excluidos expresamente de la obligación de tributar como renta, pues si así fuera, el legislador los hubiese comprendido entre los que aparecen enumerados en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824”

Por su parte en el considerado Décimo dice:

“Que tan es así que, de acuerdo con el claro tenor literal de la definición de renta que proporciona el N° 1° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, toda utilidad o beneficio que reciba de una actividad, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación constituye renta; y el artículo 17 de la misma ley excluye de ese concepto los beneficios, asignaciones, incrementos patrimoniales y otros ingresos que taxativamente detalla y aquellos que no se consideren rentas o se reputen capital, según mandato expreso de alguna ley.

²⁸ El subrayado es nuestro.

Pues bien, entre las partidas que el artículo 17 citado no abarca dentro de la idea de renta no se contienen los recursos obtenidos en forma ilícita. Ni existe cuerpo legal que les otorgue tratamiento de excepción, sustrayéndolos de lo prescrito por el artículo 3° de la misma ley que obliga a toda persona domiciliada o residente en Chile a pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen.”

- (2) Para condenar por delitos tributarios se requiere que la acción no se encuentre enmarcada en otras conductas, pues de lo contrario se atentaría contra el apotegma “non bis in idem”.

Se refiere a este punto la Corte en sus considerandos Décimo Sexto a Décimo Nono. Al respecto en su considerando Décimo Octavo ella expresa:

“Que entonces habrá inobservancia de este apotegma siempre que obre identidad fáctica del delito reprochado, de sujeto activo de la conducta incriminada y de fundamento de la persecución. En cambio, no se dará violación de este dogma en los concursos de delitos, en los que, si bien se presenta una identidad de sujeto, e incluso puede serlo de hecho, difiere el fundamento, por cuanto en el concurso real existen varias acciones y pluralidad de bienes jurídicos y disposiciones penales lesionados; en tanto, en el concurso ideal basta con una sola conducta, aunque es admisible la confluencia delictual de medio a fin.”

Y en su considerando Décimo Nono dice:

“Que, bajo este prisma, el examen de la situación sub judice revela diversidad de los hechos expuestos en los motivos octavo y décimo sexto de esta resolución, toda vez que los primeros se refieren a infracciones tributarias, cuyo bien jurídico protegido estriba en el orden público económico, en especial la igual repartición de las cargas impositivas en proporción a las rentas (artículo 19, N° 20°, de la Carta Fundamental), regulados en el Código del ramo; y en los restantes, ese bien jurídico protegido es el normal funcionamiento de la organización bancaria, gobernado por la Ley General de Bancos, de mil novecientos noventa y siete (artículo 19, N° 21°, de la Carta Magna).

No concurren pues ni la identidad de hechos, ni de fundamentos de la persecución.”

Concluye finalmente la Corte suprema acogiendo el Recurso de Casación en el Fondo interpuesto, anulando la sentencia recurrida y remplazándola por otra, dictada en la misma sentencia.

En consecuencia se revocó la sentencia apelada, en cuanto absolvió a los acusados y, en su lugar, se los condenó, entre otras cosas, “a satisfacer una multa equivalente al ciento por ciento del valor de los tributos eludidos, a cuatro de ellos; en tanto que a otro se le impone el pago de una multa del cincuenta por ciento de los gravámenes burlados, por su responsabilidad de autores del delito previsto en el artículo 97, N° 4°, inciso primero, del Código Tributario, perpetrado.

Dejando de lado los hechos analizados por las partes y los jueces, quisimos analizar más bien los argumentos que se sostuvieron en orden a considerar que no importa el origen de las rentas, ni se vulnera el principio “non bis in ídem”, puesto que es el análisis que nos atañe. Es interesante la dirección que toma la Corte Suprema en este tema, dirección que ha seguido sosteniendo a través de los años en diferentes sentencias, como veremos a continuación.

ii) Causa ROL 8680-2011.²⁹ Sentencia dictada el 08 de mayo del año 2012.

No obstante nombramos algunas otras sentencias, analizaremos una de las más actuales respecto al tema analizado.

En esta causa, el Servicio estima como conculcados los numerandos 8° y 9° del artículo 97 del Código Tributario, *“toda vez que el veredicto reclamado absolvió a los acusados en circunstancias que se encuentra comprobada la existencia de diversas actividades de carácter comercial que se enmarcan dentro de las figuras ilícitas aludidas”*.

²⁹ Servicio de Impuestos Internos. *Código Tributario – Artículo 97 n°s 8 y 9* [en línea] [fecha de la consulta: 27 de noviembre de 2016]. Disponible en Web:

http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2012/fallos_materia_penal/jj3010.htm

El Servicio recurre de Casación en el Fondo igualmente, obteniendo en este caso una sentencia desfavorable en el Tribunal de Alzada, por considerar la Corte Suprema que las causales invocadas por el recurrente no se pudieron demostrar.

Sin embargo en su considerando Noveno, la Corte deja clara su posición respecto al tema que nos atañe:

“Este tribunal no comparte lo expresado por el de alzada en orden a considerar que las actividades ilícitas no pueden estar gravadas con impuestos, dado que, como lo ha sostenido reiteradamente esta Corte, la noción de renta, para la legislación tributaria nacional, no distingue entre entradas producidas por actividades legítimas o no, autorizadas o no. Tampoco los ingresos considerados ilícitos por los sentenciadores del fondo han sido excluidos expresamente de la obligación de tributar como renta, pues si así fuera, el legislador los hubiese comprendido entre los que aparecen enumerados en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824”.

Es a partir de todo lo anterior, que podemos decir que nuestra Jurisprudencia es mayoritariamente uniforme en considerar que en el concepto de renta, no se distingue al origen de los bienes para su tributación.

CAPÍTULO IV. CONCLUSIONES.

- 1) Es evidente, y ya hemos reiterado, que entre los diversos autores no hay uniformidad respecto a si los hechos ilícitos y las ganancias provenientes de ellos deben Tributar. Algunos están a favor, otros en contra y hay quienes toman posturas intermedias.
- 2) En nuestro ordenamiento jurídico el tema de los Hechos Ilícitos en general (Delitos Penales) va ligado a los Delitos Tributarios revisados a la luz de las sentencias citadas. Para analizar esta relación, es necesario examinar caso a caso, pues no es posible aplicar una regla general, al no existir ninguna norma que regule este aspecto de aplicación de tributos o sanciones.
- 3) Respecto de los Delitos Penales, estos se aplican en su propio campo y con sus propias penas, no obstante que las circunstancias fácticas a partir de los cuales se aplican las sanciones puedan ser los mismos que en los Delitos Tributarios, pero con una calificación distinta. Respecto a esto, en Chile ni la ley ni la jurisprudencia han tratado la posible tributación de delitos que lesionan bienes jurídicos como la vida o la salubridad pública, por lo que a la luz de las sentencias relacionadas al tema, podemos decir que la aplicación de la postura que señala que la noción de renta no distingue entre entradas producidas por actividades legítimas o ilegítimas, no se extiende a tal extremo, sino que solo a delitos penales relacionados con los tributarios, siendo estos últimos facultad

exclusiva del Director del Servicio, en su decisión de elevar o no antecedentes al Ministerio Público para su investigación.

- 4) Relacionado al punto anterior, en efecto, la Corte Suprema uniformemente se inclina por concebir una noción de renta independiente de su origen, para efectos de aplicarle una sanción tributaria a un hecho (que como dijimos, puede constituir a la vez un ilícito penal) y en base a lo anterior, podemos concluir que por estar este hecho sometido a tal sanción (multa o pena corporal), es tributable.
- 5) En cuanto a las diferentes Teorías respecto de la Tributación, todas tienen su lógica, y todas podrían tener asidero, teniendo en cuenta que las legislaciones tributarias de las Naciones son diversas, y se sustentan en sus propios principios y concepciones del derecho.

En Chile, luego de analizar los Principios involucrados, la Ley tributaria, la noción de renta existente y los diferentes fallos que se han pronunciado sobre la temática, entendemos que es procedente la Tributación de Hechos Ilícitos (en casos concretos relacionados con Delitos Tributarios). A partir de esto, podemos analizar si tienen asidero las Teorías en contra de dicha tributación.

No creemos que el Estado esté amparando la comisión de ilícitos, pues éstos de igual manera son sancionados en el ámbito penal, sin lesionar el principio non bis in ídem, integrado en nuestro Ordenamiento Jurídico a través de los Tratados Internacionales, esgrimiendo como argumento las distintas calificaciones y bienes

jurídicos protegidos en uno y otro tipo de delito penal o tributario, lo que claro, calificará el Tribunal en cada caso particular.

Tampoco sentimos que exista contradicción en nuestro Ordenamiento, toda vez que se trata de ramas del derecho con fines propios, y que aplicadas en conjunto (con calificaciones distintas de delitos) podrían llevar a una aplicación más justa de las normas jurídicas para la sociedad.

- 6) Si bien no nos parece necesario ni procedente incluir normativamente los hechos ilícitos como hechos gravables y tampoco creemos en que el objeto del Derecho Tributario deba ser desincentivar las actividades ilícitas o aplicar tributos a manera de sanción, sí consideramos que por la magnitud de los Delitos Tributarios que se han develado en estos últimos tiempos, son necesarias (cuando procedan) sanciones tanto penales como tributarias, cada una en su propio ámbito de aplicación, lo cual es absolutamente posible considerando la tendencia jurisprudencial. Y si por aplicarse una sanción tributaria a un hecho, éste se estime tributable, pues que se pague tal imposición.

Estimamos que abstenerse de aplicar un tributo por temas teóricos, como que los hechos ilícitos están privados de todo efecto y por tanto no generan ningún aumento patrimonial, siendo que en la práctica sí se genera un aumento en la riqueza y que se aprovecha por los criminales, en otras actividades (lícitas o no), o se envía por ellos a paraísos fiscales a fin de sustraerlos del régimen tributario nacional, es hacer vista gorda a la realidad.

- 7) Respecto a una posible ampliación de la concepción aplicada por los Tribunales sobre “Hecho Ilícito Tributable”, no creo que deba extenderse a Delitos que involucren por ejemplo contratación de sicarios o tráfico de drogas (aunque tampoco creo que sea posible con la normativa vigente).
- 8) Todo lo anterior nos lleva a concluir que en Chile es procedente la Tributación de los Hechos Ilícitos, pero no como regla general, sino luego de un análisis particular que realicen los Tribunales de Justicia respecto Ilícitos que puedan conllevar también alguna sanción tributaria. No existe norma jurídica que impida esta situación, es más, la Corte Suprema constantemente ha fallado que la noción de renta para la legislación tributaria no distingue entre entradas producidas por actividades legítimas o no y tampoco dichos ingresos han sido excluidos de la obligación de tributar como renta.

BIBLIOGRAFÍA.

- Alessandri, Arturo y Somarriva, Manuel. 2011. *Tratado de Derecho Civil. Partes Preliminar y General. Tomo II.* Santiago : Editorial Jurídica de Chile, 2011. 9561015927.
- Aste Mejías, Chrstian. 2013. *Curso sobre Derecho y Código Tributario* . Santiago : Legal Publishing Chile, 2013. 978-956-346-132-9.
- Bravo Cucci, Jorge. “Los Actos Ilícitos y el Concepto de Renta”. En: VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, (Lima, 13 a 15 de diciembre de 2004), 1v,1ed. [s.l.] : [s.n.], 2004.
- Bravo Cucci, Jorge. ¿Pueden los Actos Ilícitos ser tipificados como Hechos Gravables? *Revista análisis Tributario.* Vol. XVI (n° 186). p. 34-36. Julio 2003.
- Figueroa Velasco, Patricio. 2010. *Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta. Parte General.* *Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta. Parte General.* Santiago : Editorial Jurídica de Chile, 2010.
- García Belsunce, Horacio. 1985. *Derecho Tributario Penal.* Buenos Aires : Dolmen, 1985. 959-14-0270-3.
- Kelsen, Hans. 2009. *Teoría Pura del Derecho.* Buenos Aires : Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2009. pág. 73. 978-950-23-0886-9.

- Lúgaro Aponte, Alexandra. “La Tributación de las Rentas de Origen Delictivo”. Prof. Guía: Antonio Calión Gallardo. Tesis de postgrado. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. Madrid, 2014.
- Massone Parodi, Pedro. 2013. *Principios del Derecho Tributario*. Santiago : Legal Publishing Chile, 2013. 978-956-246-405-4.
- *El Patrimonio del Estado como objeto de protección penal*. Mayer Lux, Laura. 2007. 29, Valparaíso : Ediciones Universitarias de Valparaíso, 2007, Vol. II. 0716 - 1883.
- RAE. Diccionario de la Lengua Española. [En línea] Real Academia Española. [Citado el: 09 de Septiembre de 2016.] <http://dle.rae.es/?id=80lpenf|80KB8MZ>.
- Servicio de Impuestos Internos. *Código Tributario – Artículo 97 n°s 8 y 9* [en línea] [fecha de la consulta: 27 de noviembre de 2016]. Disponible en Web: http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2012/fallos_materia_penal/jj3010.htm
- Servicio de Impuestos Internos. *Código Tributario – Artículo 97 n° 4 incisos 1° y n° 5 - Ley sobre Impuesto a la Renta – Artículos 2° n° 1, 17, 20 n° 5, 21 inciso 3° y 52*. [en línea] [fecha de la consulta: 27 de noviembre de 2016]. Disponible en Web: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2010/codigo/jj2478.htm>
- Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime. 2011. *Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias*. Santiago : Legal Publishing Chile, 2011. 978-956-238-970-9.
- Yévenes Carrasco, Fabián. 2011. *La Factura Falsa a propósito del Delito Tributario*. Saarbrücken : Editorial Académica Española, 2011. 978-3-8443-4855-2.