

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE TEMUCO  
ESCUELA DE DERECHO  
2004

# ¿PUEDE UN ILICITO GENERAR RENTA?



Por: Francisco José Riquelme Merino.  
Profesor Guía: Manuel Alejandro Espinoza Torres.

- Temuco 2004 -



## INDICE

Abreviaciones	5
Introducción	6

### Capítulo 1

#### Asuntos Preliminares

1. Planteamiento del Problema	8
2. Importancia de Solucionar la Situación	13
3. Normas Tributarias Aplicables	15

### Capítulo 2

#### Referencia a la Ley Tributaria

1. Interpretación de la Ley Tributaria	18
1.1. Principio de Legalidad	18
1.2. Interdicción de la Arbitrariedad	21
2. Finalidad del Impuesto a la Renta	23
3. Definición de Renta	25
3.1. Limitaciones al Terminio Renta	28

### **Capítulo 3**

#### Aspectos Relevantes en la Tributación de los Ilícitos

1. Problemas que plantea la Tributación de los Ilícitos	31
1.1. La Obligación de Declarar Renta	32
1.2. Problema en el Pago de los Impuestos	34
1.3. Falta de Coherencia	37
2. El Impuesto a la Renta como Sanción Pecuniaria	39

### **Capítulo 4**

#### Relación con otros Ordenamientos Normativos

1. Un Punto de Vista Moral	42
2. Un Aspecto Penal	46
3. El Ilícito en el Derecho Civil	50
Conclusión	54
Bibliografía	56
Anexo	61

## **ABREVIACIONES**

CC:	Código Civil.
CP:	Código Penal.
CPR:	Constitución Política de la República.
CT:	Código Tributario.
IVA:	Impuesto al Valor Agregado.
LIR:	Ley sobre Impuesto a la Renta.
PPM:	Pagos Provisorios Mensuales.
SII:	Servicio de Impuestos Internos.

## INTRODUCCION

La aplicación de cualquier rama jurídica sin armonía con las restantes, así como la inobservancia de los principios comunes a todo el ordenamiento, suele tener consecuencias anormales si observamos la normativa vigente.

En Chile, a raíz de algunos delitos, se suscita una problemática tributaria respecto de las personas que participaron en ellos, considerándose por el SII y los Tribunales de Justicia que éstos generan una obligación tributaria, pues existiría renta.

Lo anterior nos plantea algunas dudas, y en despejarlas radica la relevancia de este trabajo, respecto de la aplicabilidad de las normas tributarias a un delito penal analizando cuáles son las normas aplicables, el concepto de renta y la interpretación de su ley, como también las consecuencias al relacionarse con otras ramas y principios del derecho.

Para responder las inquietudes, se recurrirá al análisis teórico, reflejando los problemas que pueden suscitarse, teniendo en vista la doctrina nacional y extranjera, sin perjuicio de recurrir a la jurisprudencia de nuestros tribunales, como a los españoles.

El trabajo se presentará dividido en cuatro capítulos abarcando cada uno de ellos aspectos necesarios para la comprensión del asunto así como para su solución.

## CAPITULO 1: ASUNTOS PRELIMINARES

### 1. Planteamiento del Problema.

Dentro de las fuentes de las obligaciones señaladas en el CC, el delito genera la obligación de indemnizar el daño causado<sup>1</sup>. Pues bien, pareciera ser que no se genera otra obligación que la de indemnizar, pero también es sabido que el derecho es un todo, un conjunto armónico que para su cabal entendimiento se requiere complementar cada una de sus ramas. Así en el CP. se han señalado diversas sanciones para quien ha cometido un delito, a modo de ejemplo, establece penas privativas de libertad y pecuniarias quedando el responsable del ilícito obligado a cumplir.

Con lo señalado la primera afirmación hecha se desploma, entonces es posible formularnos preguntas tales como; ¿qué otras obligaciones genera el delito? Algunos estiman, siguiendo los artículos 2<sup>2</sup> y 70<sup>3</sup> de la LIR y 97<sup>4</sup> del CT,

---

<sup>1</sup> VARGAS VARGAS, Manuel. *Obligación Civil y Obligación Tributaria*. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago. 1993. p. 19. Al respecto señala: “Los comentaristas del derecho romano distinguían las siguientes fuentes de las obligaciones: contrato, cuasicontrato, delito, cuasidelito y ley.

Estas son las fuentes que acepta nuestro Código Civil [...] Delito es todo acto ilícito que causa daño. C.C., art.2284, inciso tercero. “Doloso” significa ejecutado con la intención de dañar. Este acto obliga a quien lo ejecuta a indemnizar el daño, C.C., art.2114”.

<sup>2</sup> Artículo 2º Ley sobre Impuesto a la Renta: “Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1.- 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 o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

<sup>3</sup> Artículo 70º Ley sobre Impuesto a la Renta: “Se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.

Si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto de

que en el evento que un delito origine buenos resultados para el delincuente “incrementándole su patrimonio”, generaría la obligación de informarlo en su declaración de renta y luego pagar el impuesto correspondiente<sup>5</sup>.

Según esta posición debemos entender que los delitos que generan buenos resultados para su autor deben ser incluidos en la declaración de renta que éste efectúe.

Lo dicho parece ilógico toda vez que para los delitos que no son propiamente tributarios<sup>6</sup>, la ley penal da un trato particular, estableciéndose sanciones, entre las cuales podemos señalar el comiso, la devolución del producto del delito a la víctima y la indemnización del daño causado; en este punto pareciera ser que el Derecho Tributario se “*entremezcla*” con el Derecho Penal, cuestión que, si bien es posible, debe sujetarse a ciertos límites porque de no hacerlo se podrían generar consecuencias indeseadas.

---

Primera Categoría, según el N° 3 del artículo 20° o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al N° 2 del artículo 42°, atendiendo a la actividad principal del contribuyente.

Los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa, podrán acreditar el origen de dichos fondos por todos los medios de prueba que establece la ley”.

<sup>4</sup> Artículo 97 Código Tributario: “Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

4°.- Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda”.

<sup>5</sup> Así se desprende de la resolución adoptada en la causa Rol N° 144.665-3 Bis del Quinto Juzgado del Crimen de Santiago, ante el Ministro en Visita Extraordinaria don José Benquis Camhi seguidos en contra de Juan Pablo Benjamin Dávila Silva, cuaderno de Servicio de Impuestos Internos. Fallo confirmado en la Sentencia de Casación”. Citado por CONTRERAS U, Hugo y GONZÁLEZ S, Leonel. *Curso Práctico de Impuesto a la Renta*. Editorial Cepet. Santiago. 1998. p. 26.

<sup>6</sup> GURFINKEL DE WENDY, Lilian y RUSSO, Eduardo Angel. *Ilícitos Tributarios en las Leyes 11.683 y 23.771*. Editorial Ediciones Depalma. Buenos Aires. 3ª ed. 1993. p. 3. Conceptualizan los ilícitos tributarios afirmando que “Ilícito Tributario[...] configura el género de conductas que por acción u omisión derivan en el incumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios; y en la regulación de sus sanciones.”

En este punto la cuestión no es del todo fácil pues en materia tributaria existen principios como el de legalidad y de interdicción de la arbitrariedad<sup>7</sup>, principios que deben ser respetados por quien pretenda cobrar un impuesto; así no podrá cobrarse un impuesto si no se autoriza por una ley previa, ni tampoco el establecimiento o cobro de un impuesto puede ser arbitrario, dejándose al puro criterio de los entes fiscalizadores.

Si se recurre a los orígenes del impuesto a la renta se podrá conocer que en la Antigua Roma los impuestos gravaban actividades lícitas, como la *“Lustalis Collatio”* que afectó a los industriales, comerciantes y prestamistas. En Inglaterra, diversas leyes gravaron, por ejemplo, a las importaciones de las manufacturas. En Francia, la talla, la capitación y el diezmo gravaron al pueblo a favor del rey, a los comerciantes y a quienes ejercían determinados oficios o desempeñaban algunos cargos. En Estados Unidos, si bien se utiliza el término *“income”* (ingresos) en un sentido amplio sólo se refiere a ganancias de capital y ganancias ocasionales<sup>8</sup>.

En Chile las diversas leyes que han regulado el impuesto a la renta sólo se han referido a incrementos patrimoniales que se generan por el desarrollo de actividades lícitas, así se desprende de la lectura de ellas, la LIR. define el término

---

<sup>7</sup> PÉREZ DE AYALA, José y GONZÁLEZ, Eusebio. *Derecho Tributario*. Tomo I. Editorial Plaza Universitaria. Salamanca. 1994. p. 33, citando a Sainz de Bujanda, expone “La seguridad, en su doble manifestación –certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad- ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de manera eficaz”.

<sup>8</sup> MASSONE PARODI, Pedro. *El Impuesto a la Renta*. Editorial Edeval. Valparaíso. 1996. p. 16.

renta en su artículo 2<sup>9</sup>, el concepto se ha interpretado en forma amplia por el SII entendiendo el término “de cualquier naturaleza” comprensivo de actividades ilícitas, llevando a parte de la doctrina a afirmar que el concepto de renta incluye los recursos obtenidos en forma ilícita y, por su parte, el artículo 17 no los excluye de tal concepto<sup>10</sup>.

Tal interpretación es cómoda y errónea, cómoda por cuanto no se ha efectuado ningún análisis del contenido, la finalidad, ni de la historia de la ley; errónea pues en atención a los fines de la ley y su historia se debe interpretar como actividad de cualquier naturaleza lícita, sea el incremento patrimonial en dinero u otro bien, ello porque no parece conveniente que la ley enumere cada una de las actividades gravadas con este impuesto y no se excluye porque la ley no pretende gravar los ingresos provenientes de actos contrarios a la ley.

---

<sup>9</sup> Artículo 2º Ley sobre Impuesto a la Renta: “Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1.- 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 o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

<sup>10</sup> Los autores titulan el apartado 1.9.1 “El amplio concepto de ‘renta’ incluye los recursos obtenidos en forma ilícita y, por su parte, el artículo 17 no los excluye de tal concepto”. Sin embargo, vale precisar que existe una aparente contradicción, pues el apartado en comento, tratado dentro del punto 1.9 referido a otros ingresos no constitutivos de renta, reza de la manera que a continuación se indica “El concepto de ‘renta’ no exige que la *fuerza de origen* (la cursiva me pertenece) de un beneficio o utilidad sea conocida o se identifique o no con una actividad determinada, como tampoco requiere que el ingreso sea periódico o habitual”. CONTRERAS U, Hugo. y GONZÁLEZ S. Leonel. *Curso Práctico de Impuesto a la Renta*. op. cit p. 26.

Al relacionar los párrafos con lo que se indica en la página parece que los autores hacen coincidir el origen de la renta con la fuente de la misma, no obstante que, al referirse a la territorialidad del impuesto a la renta, en las páginas 126 y 127, queda claro que la fuente se relaciona con el lugar territorial en que ésta se genera, es decir, de fuente chilena o extranjera, siendo improcedente relacionar la licitud o ilicitud de la renta, con el origen o fuente de la misma.

La finalidad del establecimiento de los impuestos, tanto a los particulares como a las personas jurídicas, es dotar al Estado de recursos necesarios para el desarrollo y posterior cumplimiento de los fines de éste, ahora bien, ¿cómo podría el estado financiarse con los impuestos que deben pagar los delincuentes?. Una respuesta afirmativa escapa a la lógica, como a la moralidad que debe tener un ordenamiento jurídico, puesto que la ley tiene por objeto gravar los incrementos de patrimonio de actividades lícitas y además, sino se permite al delincuente quedar como titular del producto del delito tampoco debe concederle al Estado tal posibilidad. Si esta imposición de impuestos obedece a otras finalidades, por ejemplo, que el Estado recupere fondos que se le han sustraído, su aplicación sería arbitraria, ya que el impuesto tiene una finalidad diversa.

La interpretación de la Ley Tributaria no es una cuestión indiferente, más allá de establecer cuáles son los mecanismos de interpretación que utilicemos, es importante determinar si la regla general es el pago de tributos o si por el contrario, es normal que las personas no estén obligadas. Dicha cuestión tiene relevancia porque al interpretar la ley podemos dar a sus términos un alcance restringido o amplio, según el caso.

Por otro lado, frente a cualquier ley que se pretenda aplicar se debe tener conocimiento de cuál es su finalidad, los motivos que se tuvieron a la vista para su dictación, lo que nos lleva al problema de la interpretación de la ley.

## 2. Importancia de Solucionar la Situación

No resulta intrascendente determinar cuál es la solución que debemos adoptar en el problema planteado en el punto anterior, toda vez que son diversas las implicancias que se desprenden al adoptar una u otra posición frente a un problema de relevancia jurídica. De lo recién señalado es posible afirmar que no basta con aplicar o dar una extensión máxima a las normas que entran en juego, habrá también que analizar cuál es el mensaje que una determinada solución da a la ciudadanía, las consecuencias jurídicas y finalmente conveniencia o inconveniencia de la solución.

De lo que se ha dicho, la importancia de solucionar la situación planteada está dada por las consecuencias que se dan al resolver este conflicto, entre las cuales podemos señalar las siguientes:

1. Si se considera que por la comisión de un delito se genera una obligación tributaria (principal o accesoria), y el autor cumple con la obligación de declarar su renta incluyendo en ella el “aumento patrimonial” proveniente de su acto y posteriormente paga su impuesto, podría pensarse que por ello se legitima el delito dando lugar a una especie de lavado de dinero o blanqueo de bienes.
2. En el evento que en la declaración de renta se incluyan los fondos provenientes del delito; ¿cuál será entonces la actitud que debe tomar el SII?.

3. Si en el ejercicio de las facultades que en el artículo 162 del Código Tributario<sup>11</sup> concede al SII se obliga al sujeto a pagar impuestos por el aumento que experimentó su patrimonio consecuencia del delito y luego se le condena por éste, caen los supuestos del impuesto a la renta por lo cual el SII deberá restituir los dineros reajustados al sujeto<sup>12</sup> y éste a su vez estará obligado a restituirlos a su legítimo propietario, como se debe el reajuste aquí es posible que se genere un enriquecimiento patrimonial indeseado para el autor del delito.
  
4. Si bien puede considerarse como un novedoso mecanismo de control por parte de los tribunales de justicia frente a la comisión de delitos, mas si esta solución no es armoniosa con los cuerpos legales que se relacionen con la conducta que se está examinando pudiese generarse, frente a la comunidad, un mensaje poco ético en cuanto a que como las actividades lícitas pagan impuestos; ciertos ilícitos, los que acarrearán un aumento patrimonial también serían legítimos o de este modo se legitimarían.

---

<sup>11</sup> Artículo. 162 Código Tributario: “Los juicios criminales por delitos tributarios sancionados con pena corporal, sólo podrán ser iniciados por querrela o denuncia del Servicio, o del Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director. Cuando sean iniciados por querrela o denuncia del Servicio, la representación y defensa del Fisco corresponderá sólo al Director por sí o por medio de mandatario, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9, N° 1, del Decreto Ley número 2.573, de 1979, que establece el Estatuto Orgánico del Consejo de Defensa del Estado”.

<sup>12</sup> Artículo 57 Código Tributario: “Toda suma que se ordene devolver o imputar por los Servicios de Impuestos Internos o de Tesorería por haber sido ingresada en arcas fiscales indebidamente, en exceso, o doblemente, a título de impuestos o cantidades que se asimilen a éstos, reajustes, intereses o sanciones, se restituirá o imputará reajustada en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes que precede al de su ingreso en arcas fiscales y el último día del segundo mes anterior a la fecha en que la Tesorería efectúe el pago o imputación, según el caso. Asimismo, cuando los tributos, reajustes, intereses y sanciones se hayan debido pagar en virtud de una reliquidación o de una liquidación de oficio practicada por el Servicio y reclamada por el contribuyente, serán devueltos, además, con intereses del medio por ciento mensual por cada mes

### 3. Normas Tributarias Aplicables

Como se adelantó, hay quienes pretenden obligar al autor de un delito al pago del impuesto a la renta y demás obligaciones conexas, pues ven en él un incremento patrimonial.

La amplitud del concepto de renta, ha llevado a afirmar que el hecho gravado recae sobre el beneficio, excluida la operación que lo origina, tal afirmación se desentiende de la finalidad de la ley y la armonía que debe existir en el ordenamiento jurídico, la expresión en comento se vería reforzada considerando el tenor del artículo 20 N° 5<sup>13</sup>; mas, tal artículo únicamente repite el concepto de renta, luego refuerza el artículo 17 de la LIR en cuanto a los ingresos no constitutivos de renta, ya que se refiere a aquellas no comprendidas en ninguna categoría, pero que tampoco están exentas, olvidando lo dicho en relación con los delitos. A mayor abundamiento, la norma en nada se condice con el principio de legalidad, ya que es indeterminada y no resulta aceptable el cobro de impuestos por la mera incapacidad del legislador de incluir o excluir un enriquecimiento de la obligación de tributar.

---

completo, contado desde su entero en arcas fiscales. Sin perjuicio de lo anterior, Tesorería podrá devolver de oficio las contribuciones de bienes raíces pagadas doblemente por el contribuyente”.

<sup>13</sup> Artículo 20° Ley Sobre Impuesto a la Renta: “Establécese un impuesto de 15% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, N° 3 y 63. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre:

5°.- Todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas”.

Se ha intentado, gracias a la comodidad de la interpretación, sancionar la comisión de un delito por medio del artículo 97 N° 4<sup>14</sup> del CT, pero antes de proceder a aplicar esta norma parece necesario formularse, a lo menos, dos preguntas, ¿quién comete un delito, debe declararlo en su renta? Y luego, si lo hace ¿cuál es su efecto?.

Siguiendo la lógica de nuestro análisis, no existe obligación de incorporar en la declaración de renta el resultado que se ha obtenido del delito, ya que simplemente el autor no ha incrementado su patrimonio por que lo obtenido no le pertenece. Si, ante el evento del todo improbable, que el autor del delito efectuase la declaración anual de renta y en ella incorporase el producto de su acción, la única actuación que procede por parte del SII es la de efectuar la correspondiente denuncia a las autoridades competentes, pero en caso alguno debe proceder al cobro y recepción del monto que eventualmente podría pagarse como impuesto, pues el SII no puede actuar de forma tal de ocultar un hecho que presenta los caracteres de delito ni tampoco le corresponde a éste, como órgano del Estado, quedar con fondos provenientes de estas actividades que el propio Estado ha prohibido o sancionado.

---

<sup>14</sup> Artículo 97 Código Tributario: "Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

4°.- Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda".

Por su parte, si se pretendiese lograr el cobro de los supuestos impuestos aplicando lo dispuesto en el artículo 70 de la LIR<sup>15</sup>, tal pretensión debe ser rechazada si recordamos que la norma establece una presunción que corresponde desvirtuar al contribuyente aportando la prueba necesaria<sup>16</sup>.

La obligación de rendir la prueba sólo será procedente en aquellos casos en que el origen de los fondos con que el sujeto solventa los gastos de su vida sea desconocido. Si el origen de los fondos es conocido, valer decir, se sabe que provienen de un delito, no corresponde más que dejar la cuestión en manos de los tribunales de justicia y en ningún caso deberá pretenderse el cobro de impuestos, ni siquiera en los casos trascendentales para el Fisco, pues no podemos avalar la persecución de delitos por esta rama del derecho, tal aplicación da el carácter de sanción al Derecho Tributario.

---

<sup>15</sup> Artículo 70º Ley sobre Impuesto a la Renta: “Se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.

Si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría, según el N° 3 del artículo 20º o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al N° 2 del artículo 42º, atendiendo a la actividad principal del contribuyente.

Los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa, podrán acreditar el origen de dichos fondos por todos los medios de prueba que establece la ley”.

<sup>16</sup> En este sentido resulta pertinente lo dicho por ENDRESS G. Sergio. *Las Inversiones en Materia Tributaria, Fiscalización y Justificación de Inversiones*. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago. 2ª ed. 1998. p. 55. “Resultan aplicables aquí las normas generales contenidas en el Código Civil y en el Código de Procedimiento Civil, que establecen los medios probatorios y su valor en el juicio”; FOLCO, Carlos María. *Procedimiento Tributario*. Colección Jurídica de la Secretaría de Posgrado y Servicios a Terceros, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Nacional del Litoral. Buenos Aires. 1994. p. 77. Complementa lo anterior al expresar que “La confesión constituirá plena prueba [...] en caso de duda, la confesión deberá interpretarse a favor de quien la hace”; confirmando lo expuesto por los autores la Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema, *SII con Rosas Bustamante, Oscar*. Recurso de Casación en el Fondo. De 1 de diciembre de 1997. En Gaceta Jurídica año 1997/diciembre/ N°210. p. 177. En su considerando tercero “Al pretender el Servicio de Impuestos Internos que el contribuyente pruebe con contabilidad completa el origen y disponibilidad de los fondos con que hizo ciertas inversiones, está infringiendo formalmente el

## CAPITULO 2: REFERENCIA A LA LEY TRIBUTARIA

### 1. Interpretación de la Ley Tributaria

De trascendental importancia resulta el tema de la interpretación de la ley, sin que la norma tributaria haga excepción a ello, recurriremos a los principios, así como a la finalidad de la ley, teniendo en vista sólo aquellos de relevancia para el tema.

#### 1.1 Principio de Legalidad

Respecto de este principio tengamos en cuenta que no debemos conformarnos con el establecimiento del impuesto por una ley, éste debe ser preciso, en el sentido de no dejar dudas frente a la procedencia del cobro.

Lo expresado será independiente de la posición que se adopte<sup>17</sup>, puesto que la exigencia mínima que conlleva este principio es que la ley defina los hechos imposables, cuestión que no se satisface indicando que todo incremento patrimonial constituye renta. La determinación debe realizarse hasta el punto en

---

artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, que sólo exige acreditar el origen de los fondos respectivos, efecto para el cual admite cualquier medio probatorio”.

<sup>17</sup> EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio. *Los Tributos ante la Constitución*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 1997. p. 51. Quienes al respecto señalan “Para algunos autores, tratándose específicamente de las leyes de orden tributario, su función no consiste solamente en la creación del tributo, sino que se refiere a la totalidad de la relación tributaria que surge entre el Estado acreedor y el contribuyente deudor [...] para Jarach, sólo la ley puede definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria, esto es, definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer”.

que no se requiera de interpretación para determinar si el acto o hecho que se analiza encuadra dentro del hecho que la ley pretende gravar.

Dicho claramente no debe existir duda de si estamos o no ante un impuesto; podrá requerirse interpretación para establecer dentro de qué categoría se enmarca tal renta.

Que una ley deje en indeterminación los hechos gravados, además de su inconstitucionalidad<sup>18</sup>, puede conducirnos a situaciones nefastas como lo sería el establecimiento de hechos gravados por parte de los tribunales de justicia<sup>19</sup> reconociéndoles una potestad normativa que nuestro ordenamiento no les concede, estableciendo tributos con un fin ejemplificador, distinto del que efectivamente tienen, tendiente a evitar la futura comisión de delitos de similares características, sin que hasta ahora se hubiese acreditado la eficacia de tales medidas, pudiendo también conducirnos a arbitrariedades manifiestas<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Artículo 19 N° 20 Constitución Política de la República: “La Constitución asegura a todas las personas:

N° 20.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”.

<sup>19</sup> VILLEGAS B, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Depalma. Buenos Aires. 5ª ed 1994. p. 192. Expresa “Hay acuerdo [...] en cuanto a que la creación y percepción de tributos está dentro de las materias reservadas a la ley (o sea, es materia de competencia del poder legislativo)”.

<sup>20</sup> Al respecto se indica que “El contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados expresamente en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad, ni para el cobro de impuestos imprevisibles, sino que el sujeto pasivo pueda, en todo momento,

Lo anterior no significa que la interpretación sea restrictiva limitándose al tenor literal, pues de tal modo llegaríamos a errores indeseados; ni tampoco tan amplia como lo sea el criterio del intérprete, pues ello nos conduciría irremediablemente a arbitrariedades, como cobrar impuestos por cometer un delito, parece esto una vulneración del principio del non bis in ídem<sup>21</sup>, esto porque además de la pena al delito en sede penal le impondríamos una segunda sanción consistente en la carga tributaria.

---

conocer la forma cierta de contribuir, y a la autoridad no le queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante”. Ibid. p. 191.

<sup>21</sup> Sentencia N° 1493/1999. Tribunal Supremo de Madrid, Sala de lo Penal. Recurso de Casación por Infracción de la Ley, Infracción del Precepto Constitucional y Quebrantamiento de Forma. *Estado Con Roldán Ibañez y Rodríguez Porto-Pérez*. 21 de Diciembre de 1999. Fundamentos de Derecho Considerandos Trigesimosegundo y Trigesimotercero. La defensa de los inculpados “Alega la vulneración del principio jurídico *non bis in ídem* íntimamente ligado a los principios de legalidad y tipicidad [...] porque el principio jurídico *non bis in ídem* determina, en una sus más conocidas manifestaciones, que no tenga lugar una duplicidad de sanciones cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento [...] Tal principio supone, en definitiva, la prohibición de un ejercicio reiterado del “*ius puniendi*” del Estado, que impide castigar doblemente tanto en el ámbito de las sanciones penales como en el de las administrativas, y proscribire la compatibilidad entre penas y sanciones administrativas en aquellos casos en los que adecuadamente se constate que concurre la identidad de sujeto, hecho y fundamento”.

En nuestro país es de suma trascendencia la Jurisprudencia emanada de la Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago. Recurso de Apelación. Causa Rol N° 144.665.. [www.sii.cl/jurisprudencia/judicial/1997/renta/octubre1.htm](http://www.sii.cl/jurisprudencia/judicial/1997/renta/octubre1.htm). 22 de Junio de 2004. Considerando Octavo “Que, por ultimo, respecto de estos fondos, que no fueron declarados ante el Servicio de Impuestos Internos, se pueden presentar cuestiones de orden jurídico penal y procesal que no permiten una condena anticipada respecto de dineros que pueden ser considerados efecto del delito, ya que esta situación puede dar lugar a problemas que necesariamente deben ser resueltos en un solo fallo, como ser, por ejemplo, el caso del delito agotado que incluiría – evidentemente- el uso de bienes obtenidos ilegítimamente; o todos los problemas concúrsales que nuestra legislación contempla, incluso en relación a estos mismos bienes o efectos, con lo que podría verse afectado, en último termino, el principio de reserva o non bis in ídem, que son básicos en nuestro sistema punitivo. Todo lo anterior demuestra lo inconveniente que resulta haber separado un hecho que esta íntimamente ligado a otras cuestiones penales en actual tramitación, lo que incluso podría comprometer la indebida imparcialidad del juzgador”.

## 1.2 Interdicción de la Arbitrariedad

La denominación de este principio anuncia su contenido en tanto prohíbe discriminaciones que no tengan algún sustento legal, la falta de equidad, así como la desproporcionalidad de las obligaciones tributarias.

Como se anticipó este principio engloba varios aspectos, los cuales si bien pueden ser desarrollados como principios diferentes, los he agrupado en éste pues entre todos nos llevan al principio en comento.

Un primer aspecto constituido por el mandato de la igualdad<sup>22</sup> y la equidad<sup>23</sup>, respecto de los cuales nos interesa analizar algunas situaciones que pudiesen ocurrir. Una de ellas es qué ocurriría si damos a los tributos la finalidad de desincentivar la comisión de delitos, éstos deberán ser aplicados con independencia del delito que se trate y del resultado obtenido con él, vale decir, no importa si se ha obtenido o no un “incremento patrimonial”, ello naturalmente se

---

<sup>22</sup> En cuanto a este mandato se destaca su origen, así como su función, de forma tal que “La igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todas las personas ante la ley, principio este último, a su vez, que es una de las bases del sistema republicano de gobierno. Por ello, su reconocimiento aparece en casi todos los ordenamientos constitucionales, resultando ejemplar la Constitución española (1978), que consagra ‘el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la propia capacidad económica, siempre que el sistema tributario se ajuste a los principios de igualdad y progresividad’ [...] por eso la igualdad tributaria se consideró en razón del monto de las riquezas de cada uno, que así mostraba la llamada capacidad económica”. EVANS DE LA CUADRA, Enrique. y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio. *Los Tributos ante la Constitución*. op. cit. p. 52.

<sup>23</sup> Respecto de este principio es necesario reconocer algunas exigencias que bien pueden constituirse en arduas jornadas de trabajo pues “El problema de la equidad tributaria, es decir, la determinación adecuada del peso o carga tributaria, tiene dos aspectos fundamentales. El primero es el del tratamiento racional de las personas en iguales circunstancias, mientras que el segundo es el trato relativo deseado de las personas en distintas circunstancias”. Ibid. p. 56.

contrapone con la definición de renta, pues, para ser tal requiere un aumento patrimonial, un beneficio o utilidad avaluable dinerariamente.

Otra tema interesante es la capacidad contributiva del “delincuente contribuyente” (en la denominación puede observarse desde ya alguna contradicción entre el incumplimiento y el cumplimiento que reúne una misma persona) la cual deberemos tener en cuenta al establecer el impuesto y esto nos conducirá a establecer una tasa distinta según el monto que esté en juego, tal como si se tratase de una renta al trabajo, por que la capacidad contributiva obliga a aportar más al que más tiene.

El segundo aspecto, es la proporcionalidad<sup>24</sup>, que impone la obligación de establecer un impuesto que afecte en parte o solo en una porción la nueva riqueza, ello constituye un obstáculo para sancionar el delito pues por esta vía no sería factible obtener la totalidad de lo “adquirido” de forma irregular, además resulta curioso por cuanto la finalidad de este principio es proteger la propiedad del contribuyente, de modo que éste no se vea privado de ella.

En definitiva, si consideramos renta lo obtenido por medio de un ilícito estaríamos vulnerando la proporcionalidad y con ella el principio de la interdicción de la arbitrariedad, ya que despojaríamos al “contribuyente” de su propiedad, de la nueva riqueza que se habría incorporado a su patrimonio.

---

<sup>24</sup> Es ilustrativo en este tema recordar que “La proporcionalidad, [...] constituye garantía de los derechos de los contribuyentes, [...] Por eso, la carga tributaria, en principio, sólo puede tomar,

## 2. Finalidad del Impuesto a la Renta

Para llegar a la adecuada aplicación de la norma debemos tener siempre a la vista la finalidad de ella o de la ley<sup>25</sup> o del ordenamiento en su conjunto. La ley de la renta establece el impuesto a beneficio fiscal, ello no resulta esclarecedor, necesitamos conocer los fines del Derecho Tributario y de los impuestos en particular, a saber: obtener recursos para el financiamiento de las actividades del estado, la redistribución del ingreso y los fines extrafiscales<sup>26</sup>.

El impuesto a la renta representa una de las fuentes de ingreso del Estado moderno<sup>27</sup> dicho ello ¿puede el estado financiarse con recursos originados en un ilícito? El tenor literal de la definición de renta parece llevarnos a un sí, ello por que se piensa que el sujeto autor del delito ha obtenido una renta, lo anterior únicamente es posible si entendemos la frase “cualquier naturaleza” referida a la licitud o ilicitud de la conducta que genera esa supuesta renta, es decir, incremento patrimonial.

---

para ser lícita, una porción, la menor posible, de la riqueza. La porción que la imposición puede tomar de la riqueza jamás podrá llegar a despojar de la propiedad al contribuyente”. Ibid. p. 55.

<sup>25</sup> ESPINOZA TORRES, Manuel A. *Apuntes de Cátedra. Derecho Tributario*. Universidad Católica de Temuco. 2004. Expone que “El **fin** más importante del Derecho Tributario es la obtención de recursos para cumplir con sus finalidades propias. Dichas finalidades van a estar determinadas por el Gobierno de Turno. Esto se denomina la **finalidad fiscal** del Derecho Tributario”.

<sup>26</sup> Además de la finalidad fiscal, de forma ejemplar podemos exponer “Mucho se habla del fin redistributivo que deben cumplir los impuestos, y la verdad es que éste constituye una finalidad que cumplen los impuestos [...] Además de procurar recursos para el Estado, los tributos cumplen otras finalidades de tipo económico [...] Esta visión moderna señala que el Derecho Tributario cumple además una serie de fines extrafiscales”. ESPINOZA TORRES, Manuel A. *Apuntes de Cátedra. Derecho Tributario*. Universidad Católica de Temuco. 2004.

<sup>27</sup> En un sentido similar GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana. expresan “El impuesto a la renta es uno de los tributos más generalizados en la época actual, no siendo aventurado afirmar que, si bien no constituye la principal fuente de ingresos del Estado moderno, representa, cuanto menos, una de las más importantes del mundo occidental”. Citado por MASSONE PARADI, Pedro. *El Impuesto a la Renta*. op. cit. p. 16.

Pero ¿aquello obtenido en contra del ordenamiento ingresa al patrimonio de su autor? La respuesta negativa surge natural sin siquiera tener acabados conocimientos del derecho, igual acontece con la siguiente pregunta ¿Ha pretendido el legislador gravar con este impuesto el producto de un ilícito?, ello por las razones siguientes:

- La ley se refiere al aumento del patrimonio, los términos beneficio o utilidad hacen referencia a lo mismo y éstos no pueden provenir de lo ajeno.
- El término naturaleza, que utiliza la definición, tiene como objetivo incluir dentro del gravamen aquellos incrementos patrimoniales gratuitos, cualquiera que no implique gastos como las provenientes de una mera liberalidad, sean en dinero u otros bienes.
- Por la historia del impuesto.
- Por cuestiones valóricas o morales, pues no veo como el Estado que sanciona los ilícitos, evitando que beneficien a su autor, pretenda obtener para sí recursos de un origen reprochable, constituiría una especie de “reparto del botín”.

### 3. Definición de Renta

Para la acertada resolución de la cuestión es necesario precisar el concepto de renta<sup>28</sup>, ya que si bien se sabe es un concepto amplio, es evidente el escaso trato que la doctrina y la jurisprudencia le han dado.

La definición, comprende dos teorías, pero no el resultado del delito, ya que en la doctrina del rédito producto<sup>29</sup>, el resultado de un delito malamente puede considerarse como una riqueza o beneficio, para que sea tal debe ingresar al patrimonio de su titular y no del delincuente, por lo demás únicamente tendría un origen ocasional, de modo tal que queda excluído de ella.

---

<sup>28</sup> Artículo 2º Ley sobre Impuesto a la Renta: “Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1.- 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 o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

<sup>29</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana, señalan “Los aspectos fundamentales de esta corriente pueden concretarse diciendo que el concepto de renta exige la existencia de los siguientes elementos: a) una riqueza nueva; b) que tal riqueza derive de una fuente permanente; c) que dicha fuente tenga un rendimiento periódico; d) que la riqueza sea real y esté separada del capital; e) en la versión francesa, particularmente en Allix y Lecercle, que el rendimiento sea el efecto de una fuente productora.

*Sin embargo, debe tenerse en cuenta que no existe unanimidad en lo referente a los puntos c y d.* ( la cursiva es mía). Lo importante para esta corriente doctrinal es la existencia de una fuente productora durable o permanente, vale decir, un elemento material o inmaterial fijo, que subsista cierto tiempo y no pierda su sustancia, genere valor separado, por lo común con regularidad, y que pueda ser expresado en dinero”. En MASSONE PARODI, Pedro. *El Impuesto a la Renta*. op. cit. p. 28.; “La doctrina “rédito producto” atribuye la calidad de renta a la riqueza nueva, derivada de una fuente productiva, que puede ser o no de carácter periódico. La fuente productiva debe tener una subsistencia posterior a la producción del bien, por lo tanto rechaza la existencia de renta en las llamadas ganancias de capital” ESPINOZA TORRES, Manuel. *Apuntes de Cátedra. Derecho Tributario*. Universidad Católica de Temuco. 2004.

La doctrina del incremento patrimonial<sup>30</sup>, comprende un concepto de renta más amplio, pero en caso alguno grava ilícitos, si bien lo hace con las utilidades ocasionales ello viene a hacer justicia frente a la principal crítica que se formula a la doctrina clásica, en tanto incluye “enriquecimientos que no tienen su origen en el esfuerzo alguno por parte de su titular”<sup>31</sup>.

La ley se refiere al ingreso que represente una utilidad o beneficio, si bien en conjunto hacen alusión a una riqueza foránea que produce un provecho, ésta debe ingresar al patrimonio de un sujeto incrementándolo y este sujeto al cual se hace referencia no puede ser otro que el titular del bien que origina o que recibe tal riqueza, entonces podemos afirmar que el resultado de un delito no puede ser considerado renta pues nunca podremos aceptar que quien robando, defraudando, estafando o incumpliendo ingrese a su patrimonio una riqueza originada en aquella actuación; de aceptarse favorecería el dolo propio o fomentaría una industria del delito.

---

<sup>30</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana, “[...] Por lo cual la renta incluye ‘todos los ingresos netos y beneficios, prestaciones de valor pecuniario de terceros, todas las donaciones, herencias, legados, ganancias de lotería, capital o rentas entregados como consecuencia de una póliza de seguro, ganancias especulativas de todo orden, restando los intereses sobre deudas y pérdidas de capital’”. Citados por MASSONE PARODI, Pedro. *El Impuesto a la Renta*. op. cit. p. 30; “Para la doctrina del ‘rédito incremento patrimonial’, en cambio, renta es la riqueza que acrecienta el patrimonio de un individuo en un período determinado, que pueden consistir en bienes y servicios siempre que sean valuados en dinero. Asimismo, para esta doctrina es indiferente que la fuente generadora sea permanente o desaparezca en el acto mismo de la renta. Además, es indiferente que la renta provenga de una fuente productiva, o que, por el contrario, la fuente sea una liberalidad o un acontecimiento accidental o extraordinario”. ESPINOZA TORRES, Manuel. *Apuntes de Cátedra. Derecho Tributario*. Universidad Católica de Temuco. 2004.

<sup>31</sup> A modo de ejemplo “El aumento del valor de los inmuebles urbanos debido al desarrollo de las ciudades”, lo anterior demuestra que el incremento patrimonial no es exclusivamente en dinero, pero debe ser evaluable en dinero. MASSONE PARODI, Pedro. *El Impuesto a la Renta*. op. Cit. p. 29.

El concepto legal de renta, en su segunda parte, vuelve a referirse a utilidades y beneficios, conceptos asimilables a la expresión “incremento patrimonial”, y entendemos éste como el aumento de los bienes de un sujeto<sup>32</sup>, de modo que quien sustrae algo, como no es propietario nada incrementa.

El legislador quitó importancia a la naturaleza, el origen y la denominación de esos incrementos, si bien parece acertado en cuanto a la denominación; pues es intrascendente el cómo se designe aquel aumento patrimonial, también lo es en lo referente al origen de la renta, toda vez que nuestra ley grava tanto aquella que tiene su fuente en el extranjero como en Chile.

No obstante, la certeza del legislador para restar importancia a la denominación y el origen del incremento patrimonial, parece dudoso que se desentienda de la naturaleza (si quiere considerarse como lícito o ilícito) ya que el Estado no debe procurarse recursos provenientes de un delito, en todo caso parece más acertado entender el término naturaleza, como referido a la gratuidad del incremento patrimonial, de modo que debe considerarse renta el incremento que experimenta el patrimonio de su titular aun cuando éste no incurra en gasto alguno para obtenerlo, sea en dinero o en otro bien avaluable dinerariamente.

Qué confianza nos merecería nuestro legislador si previendo la situación que tratamos, termina por hacer partícipe al Estado de los recursos que se

---

<sup>32</sup> En el mismo sentido se ha definido el incremento patrimonial como “El incremento de los bienes corporales o incorporales, susceptibles de apreciación pecuniaria” CONTRERAS U, Hugo. y

generan a raíz de un delito en lugar de sancionar la conducta; tampoco debe incurrirse en el error de estimar que nuestro legislador deba establecer impuestos para castigar a los ciudadanos, ya que la tributación, lejos de ser un castigo constituye una obligación para los integrantes de una sociedad organizada.

### 3.1 Limitaciones al Término Renta

El legislador conecedor del amplio concepto de renta establece parámetros que sirven de límites<sup>33</sup> exigiendo algunos requisitos para la procedencia del cobro de este impuesto. Así el artículo 2 n° 2, 3 y 4<sup>34</sup>, de la LIR de modo que no todo incremento patrimonial está gravado con renta para ello es necesario que se encuentre en alguno de los estados que la ley señala a saber: devengadas, percibidas y presuntas.

Veamos si el producto del ilícito encuadra dentro de estos estados que la ley contempla.

---

GONZÁLEZ S, Leonel. *Curso Practico de Impuesto a la Renta*. op. cit. p. 18.

<sup>33</sup> FIGUEROA VELASCO, Patricio. *Manual de Derecho Tributario, El Impuesto a la Renta*, Parte General. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 2ª ed. 1997. p. 28. En el mismo sentido señala “en efecto, no todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio están gravados con la Ley de la Renta, sino sólo aquellos que constituyen rentas devengadas, percibidas, retiradas o presuntas.”

<sup>34</sup> Artículo 2º Ley sobre Impuesto a la Renta: “Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

2.- Por ‘renta devengada’, aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.

3.- Por ‘renta percibida’, aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

4.- Por ‘renta mínima presunta’, la cantidad que no es susceptible de deducción alguna por parte del contribuyente”.

El producto de un delito jamás podrá estar devengado, porque su autor carece de título o derecho sobre esos bienes o ingresos<sup>35</sup>, de modo tal que nunca estará en condiciones de exigirlos, jurídicamente hablando, a su verdadero dueño ni a un tercero, puesto que a su respecto no constituye crédito alguno, baste con recordar aquí el artículo 578 del CC<sup>36</sup>.

Tampoco es posible que el autor del ilícito perciba rentas por este acto, ya que ley exige para ello que los bienes ingresen al patrimonio de una persona, y esto es lo que se ha rechazado, pues quien roba, defrauda, estafa etc. nada ingresa en su patrimonio; de lo contrario, estaríamos aceptando esta forma de enriquecimiento como lícita.

Para aclarar lo recientemente dicho, entenderemos por patrimonio el conjunto de bienes pertenecientes una persona<sup>37</sup>, y el ingreso que comentamos no se agota con el apoderamiento material de los bienes sino que debe estar reconocido por el ordenamiento jurídico. Más aún, para percibir es necesario recibir una cosa, lo cual implica la existencia de un tercero que la entregue o que la transfiera de buena fe a través de una compensación, donación o de un pago etc., figuras que no están presentes al cometer un delito y que aún cuando

---

<sup>35</sup> Para aclarar cuando puede hablarse con propiedad de renta devengada, resulta útil la siguiente afirmación: "Entendemos que, en esta definición, el legislador utiliza la palabra renta en el sentido de ingreso y no como resultado de un cálculo, ya que lo que es susceptible de devengarse es precisamente el ingreso y no la renta neta". MASSONE PARODI. Pedro. *El Impuesto a la Renta*. op. cit. p. 35.

<sup>36</sup> Artículo 578 Código Civil: "Derechos personales o créditos son los que sólo pueden reclamarse de ciertas personas, que, por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas; como el que tiene el prestamista contra su deudor por el dinero prestado, o el hijo contra el padre por alimentos. De estos derechos nacen las acciones personales".

podieren ser simulados, siempre faltará la buena fe, salvo claro está que se trate de un modo originario de adquirir.

En cuanto a la renta presunta, se aplica en situaciones concretas establecidas por la ley, todas ellas lícitas, y para los casos en que el contribuyente no la pueda determinar con exactitud.

Analizando la LIR entendemos que no todo incremento patrimonial es renta, que éste debe tener, a lo menos, una de las calidades que se han expuesto, además, aún cuando la ley no lo señala expresamente, resulta obvio que lo que se aumenta es lo propio, por lo tanto si se acrecienta ficticiamente, de forma transitoria y sin respaldo jurídico, tal aumento es nulo lo cual lleva a la imposibilidad de tratarlo de igual modo que al aumento patrimonial real y efectivo, obtenido lícitamente<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> Conceptualmente, “Para estos efectos, entendemos que el patrimonio es el conjunto de bienes de una persona”. MASSONE PARODI, Pedro, *El Impuesto a la Renta*. op. cit. p. 35.

<sup>38</sup> GIANNINI, expone que “ El incremento patrimonial debe ser efectivo, no solamente nominal o aparente; por ello, no es renta la revalorización de un bien o de un conjunto de bienes, efectuada a raíz de la desvalorización de la moneda”, más adelante continua “El aumento de riqueza debe consistir en una suma de dinero o en una ventaja concretamente determinable en dinero. Por ello, no constituyen renta gravable las ventajas no patrimoniales, aun cuando puedan ser fuentes de mayores ganancias, como el mayor renombre de un profesional, y ni siquiera los incrementos patrimoniales, mientras no se traduzcan en una cifra cierta y definitiva”. Ibid. p. 32.

## CAPITULO 3: ASPECTOS RELEVANTES EN LA TRIBUTACIÓN DE LOS ILÍCITOS

### 1. Problemas que Plantea la Tributación de los Ilícitos

Supongamos que a los ilícitos les corresponde cumplir con la obligación tributaria por concepto de aumento patrimonial, de ocurrir observaremos algunos problemas que se plantearán, los cuales nos sirven para dar respuesta a quienes sostienen, para justificar la imposición, que debe tratarse de igual forma al sujeto que cumple la ley y a quien la contraría<sup>39</sup>.

Los problemas que se verán demuestran que resulta a lo menos complejo establecer la igualdad en términos absolutos, por lo que parece recomendable diferenciar situaciones.

---

<sup>39</sup> Sentencia N° 20/2001. Tribunal Supremo de Pamplona. Sala de lo Penal. Recurso de Casación por Infracción de Precepto Constitucional, y Quebrantamiento de Forma. *La Comunidad Foral de Navarra, Parlamento de Navarra y Asociación Política Herri Batasuna con Urrulburu, Elizalde, Roldán y Esparza*. 28 de Marzo de 2001. Fundamentos de Derecho Considerando Vigésimocuarto señala “el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete. **La procedencia ilícita de los ingresos no excluye por sí misma la obligación de declarar fiscalmente los incrementos patrimoniales de ellos derivados y las dificultades que pueda tener el contribuyente para aflorar fiscalmente sus ingresos reales sin desvelar sus actividades ilícitas únicamente son imputables al mismo, sin que puedan determinar una posición de privilegio que le exima de la obligación genérica de declarar a Hacienda o le haga inmune frente a la responsabilidad penal por delito fiscal**”. No se comparte esta opinión, pues es necesario entender que no se trata de favorecer a uno u otro, pues lo que se está aplicando es una sanción que como tal debe ser aplicada restrictivamente.

## 1.1 Obligación de Declarar Renta

En este apartado veremos dos aspectos, el primero consecuencia de lo que se ha dicho hasta el momento, es decir, el rechazo a la idea de obtener incrementos patrimoniales en actividades ilícitas.

Recordemos que ni en forma directa ni indirecta (o por vía de consecuencia) es posible considerar como dueño del producto del ilícito a su autor; directamente no pasa a constituir un bien más del patrimonio del autor del cual se pueda disponer con libertad, como se desprende del concepto de dominio<sup>40</sup>.

Lo anterior también se afirma en el caso de pretender que indirectamente el ilícito pudiese incrementar el patrimonio al autor, se rechaza esta idea porque no resulta admisible que el producto del delito sea invertido en cualquier actividad lícita para estimarlo incorporado al patrimonio de quien ha lesionado la propiedad de otro sustrayéndole bienes, no veo razón para ello, debe entenderse que el origen ilícito de los recursos invertidos (o tratados de transparentar por cualquier medio) vicia o acompaña lo que de ellos se pueda obtener aún cuando estos provengan de actividades lícitas, resulta lógico este rechazo ya que de lo contrario permitiríamos “blanquear bienes”, luego de actuar lícitamente para “maquillar o disimular” una ilicitud.

En palabras simples si no hay incremento patrimonial no deben incorporarse estos bienes en la declaración porque simplemente no constituyen renta<sup>41</sup>.

El segundo aspecto que se observa en la posible declaración de renta comprensiva de los delitos está dado por la incriminación o la declaración en contra, aspecto que se ve cuestionado en atención a las disposiciones del código adjetivo<sup>42</sup> vigente en materia penal, que no obligan al autor del delito a declarar en su contra o a confesar. Esta contrariedad se maximiza ya que la declaración de renta tiene el carácter de una declaración jurada<sup>43</sup>, esta exigencia de declarar llevará al sujeto irremediamente al falso testimonio si se exige y se omite, o a incriminarse si se cumple.

---

<sup>40</sup> Artículo 582 Código Civil: “El dominio (que se llama también propiedad) es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella arbitrariamente; no siendo contra la ley o contra derecho ajeno.

La propiedad separada del goce de la cosa, se llama mera o nuda propiedad”.

<sup>41</sup> Sentencia de Segunda Instancia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago. Recurso de Apelación. Causa Rol N° 443.085-96. 4 de Octubre de 1996. Proceso por delito Tributario seguido contra Juan Pablo Dávila Silva. Gaceta Jurídica, año 1996/Octubre/ N° 196. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. p. 200. En el Considerando Décimo expone “[...] Que es evidente que la obligación que pesa sobre todo contribuyente es la de declarar su renta efectiva, entendiendo el concepto de renta, aun con la amplitud a que se refiere el artículo 1 [sic.] de la ley respectiva, solo a aquellos ingresos que cualquiera persona hubiere recibido de manera legítima y no como consecuencia de un delito”, el fallo es lógico puesto que no admitimos que el incremento patrimonial tenga su origen en un delito, y sin incremento patrimonial no hay renta.

<sup>42</sup> Al respecto el Artículo 93 del Código Procesal Penal “Derechos y garantías del imputado. Todo imputado podrá hacer valer, hasta la terminación del proceso, los derechos y garantías que le confieren las leyes.

En especial, tendrá derecho a:

g) Guardar silencio o, en caso de consentir en prestar declaración, a no hacerlo bajo juramento”.

<sup>43</sup> BULIT GOÑI, Enrique G. *Impuestos sobre los Ingresos Brutos*. Editorial Depalma. Buenos Aires. 2ª ed. 1997. p. 217. Referido a la situación argentina que es similar a la nuestra nos indica “El contribuyente autodetermina su obligación impositiva mediante declaración jurada que debe presentar a la D.G.R. en los formularios y oportunidades pertinentes, la cual contendrá todos los datos necesarios para exteriorizar el hecho imponible y el monto de la obligación fiscal. El declarante es responsable por todo cuanto en ella consigne, por aquello en que la rectifique posteriormente, así como por el gravamen que de ella resulte”.

Estimar esta declaración de renta como no directamente incriminatoria<sup>44</sup>, resulta extraño, pues ¿qué otro fin pudiera tener?, nunca será regularizar esos bienes, ni menos estimar que ésta obligación sea neutral, vale decir, que ni regule la situación ni la incrimine.

## 1.2 Problema en el Pago de los Impuestos

Exigir la declaración de renta no puede ser una formalidad; sino un paso para llegar al definitivo pago del impuesto, correspondiente a un porcentaje predeterminado del incremento patrimonial.

En este tema existe un aspecto, que frente al problema en análisis nos contribuye con algunos elementos a la posición que se sostiene si se recuerdan algunas reglas de general aplicación.

No existe duda en cuanto a la calidad en que los dineros pagados se incorporan a las arcas fiscales, es claro que no constituye un préstamo como los

---

<sup>44</sup> Sentencia N° 1493/1999. Tribunal Supremo de Madrid, Sala de lo Penal. Recurso de Casación por Infracción de la Ley, Infracción del Precepto Constitucional y Quebrantamiento de Forma. *Estado Con Roldán Ibañez y Rodríguez Porto-Pérez*. 21 de Diciembre de 1999. Fundamentos de Derecho Considerando trigesimoséptimo “Que la declaración fiscal, al incluir ganancias de difícil justificación o bienes adquiridos con fondos de ilícita procedencia, pueda contribuir al afloramiento de actividades ilícitas no puede configurarse como una causa privilegiada de exención de la obligación de declarar, supuestamente amparada en un derecho constitucional y de la que se beneficiarían los ciudadanos incumplidores de la Ley en detrimento de los respetuosos del Derecho, pues no nos encontramos ante ‘contribuciones de contenido directamente incriminatorio’.”, No se comparte la idea por lo expresado, en el sentido de no existir renta para el delincuente como consecuencia de su acto y el hecho que esta declaración debe servir para algo, o es para el pago de una renta que no existe o bien para dar cuenta de un ilícito.

PPM, sino que por el contrario se transfieren en dominio<sup>45</sup>, constituyéndose al Estado en dueño o propietario de esos bienes disponiendo de ellos de la forma en que se establezca en el ordenamiento jurídico.

Se sabe que la obligación tributaria principal es una obligación de dar, éstas se satisfacen o cumplen transfiriendo el dominio u otro derecho real, siendo equivalente el pago a la tradición<sup>46</sup>, dada esta equivalencia resulta totalmente trascendente determinar en qué calidad “posee” el “tradente contribuyente y autor del ilícito” esos bienes, pues no podrá el “Estado adquirente” recibir más de lo que aquél pueda transferir<sup>47</sup>.

Algunos plantearán que el pago en cuanto tradición será igualmente válido, sólo que produce efectos diferentes<sup>48</sup>, pero lo que realmente interesa al Fisco no

---

<sup>45</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *“Lecciones de Derecho Tributario”*. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones. Madrid. 10° ed. 1993. p. 121. Relata la misma idea de la siguiente forma “Se plantea la cuestión del título en virtud del cual la suma de dinero en que consiste el ingreso entra a formar parte del patrimonio del ente público. La doctrina suele afirmar que es necesario que este título sea de dominio, es decir, que traspase la propiedad del dinero al Estado, con la finalidad de excluir del concepto de ingreso público aquellas cantidades de dinero de las que no puede disponer, aunque hayan tenido entrada en su patrimonio, como ocurre con los depósitos en caución con finalidad precautoria, o aquellas otra en que actúa como simple mandatario o gestor”.

<sup>46</sup> *“Concepto doctrinario de la obligación de dar.* Si en el lenguaje vulgar dar equivale a donar, en derecho su significado propio es muy diverso. Obligación de dar es la que tiene por objeto transferir el dominio o constituir un derecho real”. ABELIUK MANASEVICH, René. *Las Obligaciones*, Tomo I. Editorial Jurídica de Chile. Colombia. 4ª ed. AÑO 2001.p. 329.

<sup>47</sup> En el mismo sentido PEÑAILILLO AREVALO, Daniel. *Los bienes, La Propiedad y otros Derechos Reales*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 3ª ed. 2001. p. 128. Dice “Siendo derivativo, este modo no transfiere al adquirente más derechos que los que tenía el tradente, y concretamente, si éste no era dueño de la cosa tradida, no lo será el que recibe. (Nadie puede transferir más derechos que los que tiene)”.

<sup>48</sup> “Se ha dicho que generalmente la tradición constituye un verdadero pago, pues el tradente la efectúa porque se obligó a ello en un título precedente. Esto conduce a relacionar las disposiciones de este modo de adquirir con las reglas del pago (arts.1568 y sgtes). En materia de requisitos que deben concurrir en quienes celebran la convención, deben tenerse presentes los arts. 1575 y 1578, N° 1.

es la producción de otros efectos ya que a éste interesa constituirse en dueño y disponer de ese dinero en calidad de tal, no quedar como poseedor de esos bienes para ganarlos con la prescripción<sup>49</sup>, ese no es el efecto querido, más aún cuando en las reglas del pago, se señala que el pago efectuado por quien no es dueño de la cosa pagada, es nulo<sup>50</sup>.

Tal vez se pretenda decir que para operar lo planteado se requiere que el pago se efectúe con los bienes adquiridos ilícitamente, no obstante ser cierto, el asunto no debe llevarse a tales extremos pues si el bien “irregularmente adquirido” fuese dinero es irrelevante que se trate o no de la misma moneda (materialmente hablando), ello por las características de este bien y especialmente la fungibilidad<sup>51</sup>.

---

La primera de estas disposiciones señala que si paga quien no es dueño de la cosa pagada, el pago *no es válido*, y antes se ha dicho que la tradición hecha por quien no es dueño es válida, sólo que no produce su normal efecto de transferir el dominio, pero origina otros efectos jurídicos”. Ibid. p. 132.

<sup>49</sup> “Pero parece claro que cuando el art.1575 señala que el pago no es válido, afirma precisamente que es nulo, y ello trae como resultado que el acreedor puede pedir la declaración de nulidad de ese pago y continuar demandando la prestación que se le debe. Relacionando está última afirmación con lo dicho en base a los arts 682 y 683, puede concluirse que el acto por el que el deudor entrega al acreedor una cosa ajena en pago de la deuda, es válido en cuanto tradición y al entrar en posesión del objeto puede el acreedor llegar a ganarlo por prescripción; pero es nulo en cuanto pago, pudiendo por tanto pedir la nulidad, restituir lo recibido y continuar demandando el pago al deudor”. Ibid. p. 133.

<sup>50</sup> Artículo 1575 Código Civil: “El pago en que se debe transferir la propiedad no es válido, sino en cuanto el que paga es dueño de la cosa pagada, o la paga con el consentimiento del dueño. Tampoco es válido el pago en que se debe transferir la propiedad, sino en cuanto el que paga tiene facultad de enajenar.

Sin embargo, cuando la cosa pagada es fungible y el acreedor la ha consumido de buena fe, se valida el pago, aunque haya sido hecho por el que no era dueño, o no tuvo facultad de enajenar”.

<sup>51</sup> “Son fungibles las cosas que por presentar entre sí una igualdad de hecho, se les considera como de igual poder liberatorio. En otros términos pero manteniendo el mismo sentido, se dice también que son bienes fungibles los que pertenecen a un mismo género y se encuentran en el mismo estado”. PEÑAILILLO AREVALO, Daniel. *Los Bienes, la Propiedad y otros Derechos reales*. op. cit. p. 40.

Pero si se trata de un bien distinto del dinero, obtenido de forma irregular, es claro que no se paga con ese bien, pero debe ser rechazado el pago efectuado con el producto de su disposición, o con los frutos que rinda periódicamente como consecuencia de su explotación o cualquier otro que pueda generar, ya que a pesar de realizar actos lícitos con los bienes “adquiridos” ilícitamente ello no regulariza los bienes, ni constituye un título para disponer de esos bienes legalmente, ello porque el origen ilícito de los bienes no se sana mediante la inversión de éstos ni por medio de su tributación.

Lo afirmado se sintetiza de modo simple en un principio jurídicamente aceptado en derecho que reza “nadie puede transferir más derechos de los que tiene”<sup>52</sup> de modo que quien no es dueño de un bien está imposibilitado de constituir a otro en propietario del mismo.

### 1.3 Falta de Coherencia

En atención al principio de coherencia, rechazamos el establecimiento de este tipo de obligación, ya que si se niega la posibilidad de efectuar deducciones en la declaración de renta provenientes de actividades ilícitas<sup>53</sup>, de igual modo

---

<sup>52</sup> ALESSANDRI R, Arturo; SOMARRIVA U, Manuel y VODANOVIC H, Antonio. *Tratado de los Derechos Reales, Bienes*. Tomo I. Editorial Jurídica de Chile. Colombia. 6ª ed. 2001. p. 197. “LA TRADICION HECHA POR QUIEN NO ES DUEÑO DE LA COSA ES VÁLIDA, PERO NO TRANSFIERE EL DOMINIO. Es un aforismo de derecho bastante conocido que nadie puede transferir más derechos de los que tiene; luego, para que el tradente pueda *transferir el dominio* de cosa que entrega, debe ser dueño de ella, porque, de lo contrario, no transfiere el dominio”.

<sup>53</sup> JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Abeledo- Perrot. Buenos Aires. 2ª ed. 1996. p. 560. “Hay quienes desaprueban la no deducción por el principio de simetría según el cual hay o debe haber una posición coherente entre la impositibilidad de las ganancias y la deductibilidad del quebrantamiento como resultado de una misma actividad. Por lo tanto, si se

debe ser rechazada la tributación de estos supuestos enriquecimientos originados en la misma actividad, no con el afán de dejarlos impunes sino de sancionarlos por los medios que la ley otorga.

La imposibilidad de efectuar deducciones de origen ilícito, en definitiva, demuestra la intención del legislador de no justificar ni admitir los delitos, además, coherentemente el sistema debe admitir y admite la consideración favorable y desfavorable de un mismo hecho o actividad, con la salvedad que nos ocupa, pero únicamente por la vía interpretativa pues la ley no lo establece, sino que la jurisprudencia y parte de la doctrina<sup>54</sup>.

Si admitimos deducciones al tributo, consecuencia de ilícitos, estaríamos aceptando la generación de beneficios provenientes de atentados contra el ordenamiento, lo mismo sucederá si exigimos su declaración como renta, por que para ello previamente debe existir incremento patrimonial – renta- vale decir aceptaríamos que el autor se constituye jurídicamente en propietario de los bienes sustraídos.

---

rechaza la deducción del quebranto tampoco puede gravarse la ganancia producida por una actividad ilícita”.

<sup>54</sup> Sentencia Definitiva. Excelentísima Corte Suprema. Recurso de Casación en la Forma. Rol N° 3.983-96. Proceso por delito tributario seguido contra Juan Pablo Dávila Silva. De 2 de septiembre de 1997. En [www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/1997/renta/octubre1.htm](http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/1997/renta/octubre1.htm). consultada el 22 de Junio de 2004; Sentencia N° 20/2001. Tribunal Supremo de Pamplona. Sala de lo Penal. Recurso de Casación por Infracción de Precepto Constitucional, y Quebrantamiento de Forma. *La Comunidad Foral de Navarra, Parlamento de Navarra y Asociación Política Herri Batasuna con Urrulburu, Elizalde, Roldán y Esparza*. 28 de Marzo de 2001; Sentencia N° 1493/1999. Tribunal Supremo de Madrid, Sala de lo Penal. Recurso de Casación por Infracción de la Ley, Infracción del Precepto Constitucional y Quebrantamiento de Forma. *Estado Con Roldán Ibañez y Rodríguez Porto-Pérez*. 21 de Diciembre de 1999.

## **2. Impuesto a la Renta como Sanción Pecuniaria**

Sin dudas el Estado cuenta con mecanismos que tienden a dar respuesta a la comisión de un ilícito, dentro de ellas las que tienen por objeto reprimir y desmotivar la comisión de actos reñidos con el ordenamiento jurídico, en este contexto pensemos que se impone una sanción de un X% a quien ilícitamente adquiere bienes.

La situación presentará varios inconvenientes, dentro de ellos el aumento de la penalidad respecto de un delito de contenido económico, que generalmente afecta el interés privado por sobre delitos de mayor gravedad que afectan al interés público.

En el ámbito patrimonial del Estado tal imposición en nada contribuye a la recaudación, puesto que el dinero que generará será marginal sin que solvente alguna actividad fiscal, por otro lado, puede generar la impresión que en nuestro ordenamiento resulta más caro cumplir con la ley a través del pago de IVA o renta que enriquecerse ilícitamente, ello sin tener en cuenta las sanciones de difícil avalúo que contempla el Derecho Penal.

Una opción consistirá en aumentar el porcentaje lo cual constituye un despropósito, pues la frecuencia con que se cometen ilícitos se transformaría en una importante ventana para obtener recursos, implicando el olvido de los fines del Derecho Tributario teniendo únicamente en cuenta los medios de provisión;

importará también el desconocimiento del lineamiento moral que toda ley debe tener, por lo demás esta opción tendrá como obstáculo los actos ilícitos dificultosamente evaluables en los cuales no se persigue el enriquecimiento patrimonial.

Independientemente de las hipótesis que se planteen, debemos descartar el establecimiento de sanciones de contenido patrimonial mediante el establecimiento de tributos, porque la finalidad de éstos es diversa, en ningún caso pretenden sancionar a un contribuyente sino aportar al pleno y mejor desarrollo de cada uno de los miembros de la sociedad, así resulta de relacionar los artículos 1<sup>55</sup> y 19 n° 20<sup>56</sup> de la CPR, por otro lado, el establecimiento de esta pena contribuye a empeorar la situación del delincuente ya que no se aplica en sustitución de otra pena sino que además. También el SII vería ampliadas sus

---

<sup>55</sup> Artículo 1° Constitución Política de la República: “Las personas nacen libres e iguales en dignidad y derechos. La familia es el núcleo fundamental de la sociedad. El Estado reconoce y ampara a los grupos intermedios a través de los cuales se organiza y estructura la sociedad y les garantiza la adecuada autonomía para cumplir sus propios fines específicos. El Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que esta Constitución establece. Es deber del Estado resguardar la seguridad nacional, dar protección a la población y a la familia, propender al fortalecimiento de ésta, promover la integración armónica de todos los sectores de la Nación y asegurar el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional”.

<sup>56</sup> Artículo 19° Constitución Política de la República. “La Constitución asegura a todas las personas: N° 20.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”.

facultades aplicando un impuesto sin que exista ventaja de parte del contribuyente.

Suma argumentos en rechazo el que esta modalidad escasamente favorecerá al Estado como para implementarla, además la creación de estas penas es rechazada en los estados modernos, constituyendo ingresos extraños<sup>57</sup> y, por tanto, indeseados.

---

<sup>57</sup> "Por ello, mientras los ingresos tributarios son entradas dinerarias normales que el Estado obtiene en la medida de sus objetivos y necesidades, los ingresos por sanciones patrimoniales son ingresos anormales, que aún beneficiando pecuniariamente al Estado, no están destinados a ese fin". VILLEGAS B, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. op. cit. p. 62.

## CAPITULO 4: RELACIÓN CON OTROS ORDENAMIENTOS NORMATIVOS

### 1. Punto de Vista Moral

Paralelamente al orden jurídico, corre el orden moral<sup>58</sup> como límite al derecho, extendiéndose también las limitaciones a las resoluciones judiciales.

Precisamente este orden moral, nos permite efectuar juicios valóricos<sup>59</sup> respecto de la bondad que presentan las normas jurídicas o la resolución del juez llamado a resolver un conflicto de esta índole; esta valoración resulta trascendental para determinar cuál es el mensaje que se expresa a la sociedad, así como la conveniencia de una ley o una resolución, y por otro lado, nos permite reconocer la coherencia del sistema jurídico.

Que la ley establezca una obligación tributaria a raíz de un delito resulta reprochable, no por su injusticia, sino por que rompe la coherencia que debe

---

<sup>58</sup> SQUELLA NARDUCCI, Agustín. *Derecho y Moral, ¿Tenemos Obligación Moral de Obedecer el Derecho?*. Editorial Edeval. Valparaíso. 1989. p. 30 expresa “Una primera distinción[...] es la que se refiere, por una parte, a la moral o ética entendida como conjunto de principios, pautas o normas de comportamiento moral que se consideran o proponen como las más adecuadas – plano éste en el que podemos hablar de una *Ética normativa* -”; en la p. 36 el autor citando a Kelsen expone “La moral es para Kelsen la denominación que se da a otras normas sociales, distintas de las normas jurídicas, pero que regulan también el comportamiento recíproco de los hombres [...] el derecho y la moral son para Kelsen dos órdenes normativos distintos uno del otro. Sin embargo, en cuanto ambos son órdenes normativos, derecho y moral se traducen en deberes para los correspondientes sujetos imperados[...] por lo mismo, existen, por una parte, obligaciones morales y, por la otra, obligaciones jurídica”; continua más adelante “Que existe, además del derecho un orden normativo diferente al que damos precisamente el nombre de moral”.

<sup>59</sup> En el mismo sentido y dando cuenta de la relación entre el derecho y la moral, “La posibilidad de emitir, desde la perspectiva de un determinado orden moral, juicios de valor, ya positivos, ya

existir en el orden tributario, de modo que un mismo hecho debe considerarse tanto para generar la renta así como para efectuar deducciones a ella, lo cual en el caso de los delitos nos llevaría a admitir descontar de la renta los gastos generados por la comisión del ilícito.

Por el contrario, si es el juez quien obliga a tributar, entonces el mismo rompe esta coherencia, sin que le esté permitido, excediendo sus facultades<sup>60</sup>, llegando a una injusticia<sup>61</sup> y atentando, inclusive, contra normas fundamentales que atribuyen en exclusiva al legislador por medio de su obra establecer el hecho gravado.

Además, contribuiría negativamente a distorsionar el fin de los impuestos sin que las personas obligadas comprendan lo querido por la ley<sup>62</sup>, con valoraciones particulares y muchas veces dirigidas por un fin extrajurídico.

---

negativos, sobre un ordenamiento jurídico estimado como un todo, al igual que sobre cualquiera de sus normas, configura una posible relación entre derecho y moral". Ibid. p. 37.

<sup>60</sup> LYONS, David. *Aspectos Morales de la Teoría jurídica, Ensayos sobre la Ley, la Justicia y la Responsabilidad Política*. Editorial Gedisa S.A. Barcelona. 1998. p. 42. En un sentido muy similar al nuestro dice "El juez que discrimina a los negros sin un mandato oficial excede su legítima autoridad. Esto no significa negar que también se comete injusticia cuando el juez cumple simplemente una ley que exige tal discriminación, pero ese es otro tema".

<sup>61</sup> Algunos ejemplos "Si se toma en cuenta una ley cualquiera, es posible imaginar ciertas aplicaciones injustas de esa ley, así como otras invulnerables a la crítica. Esto es independiente de que la ley en cuestión sea justa o injusta. Por ejemplo, un administrador de inmuebles puede preferir a los propietarios y dirimir las disputas siempre a su favor, sin considerar seriamente la situación de los inquilinos; un juez puede discriminar a los negros en sus sentencias y resoluciones; un fiscal puede ser benévolo con sus amigos y severo con sus enemigos. Estos ejemplos implican, al parecer, una injusticia, pero no giran en torno de la justicia o de la injusticia (o de la moralidad o inmoralidad) de las leyes específicas que se administran. Las respectivas injusticias no parecen deberse a las leyes sino a la forma en que éstas se administran. La injusticia surge simplemente porque los funcionarios no han observado las leyes." Continúa en la pág. 43 "La administración de la injusticia no solamente atañe al desvío de los funcionarios con respecto a la ley, sino también al modo en que se trata a las personas bajo la ley, como por ejemplo, las relativas desventajas que sufren a manos de los jueces". Ibid. Pág. 41.

<sup>62</sup> COMANDUCCI, Paolo. *Razonamiento Jurídico, Elementos para un Modelo*. Editorial Fontamara. México D.F. 1999. p. 37. señala "Que el discurso de los jueces, al igual que el de los legisladores,

Respecto del mensaje que se da a la sociedad estableciendo un impuesto de este tipo, se puede observar cierta inconsistencia por cuanto nuestro ordenamiento razona de forma tal de impedir o reprimir, en su caso, los delitos de modo de no lesionar los bienes jurídicos que se protegen, así como también repudia la posibilidad de que el autor del delito se vea beneficiado por el mismo, sean estos beneficios onerosos o gratuitos, bien en dinero o cualquier otra clase de bienes. Por lo recién manifestado el Estado no puede y no debe justificar<sup>63</sup> su participación en el producto del delito, aun cuando sea para solventar los gastos necesarios para el desarrollo de la sociedad<sup>64</sup>.

El beneficio que debe encontrarse en la sanción de delitos no es de carácter económico, sino la simple pero compleja armonía de los integrantes de nuestra sociedad evitando la lesión de los bienes jurídicos tutelados.

Para el caso en que sea el tribunal quien sanciona el delito por medio de la ley tributaria, aplicando las normas del artículo 97 del CT también genera una visión a lo menos extraña, puesto que tales normas tienen aplicación por el no

---

expresa valoraciones y directivas". Precisamente una valoración descuidada puede inducir a errores por parte de los sujetos bajo su potestad; "Si los funcionarios administran las normas erráticamente, puede resultarle difícil a la persona a la que se le aplican saber qué es lo que se requiere de ella". LYONS, David. *Aspectos Morales de la Teoría jurídica, Ensayos sobre la Ley, la Justicia y la Responsabilidad Política*. op. cit. p. 21;

<sup>63</sup> NINO, Carlos Santiago. *Derecho, Moral y Política. Una revisión de la Teoría General del Derecho*. Editorial Ariel S.A. Barcelona. 1994. p. 83. Claramente coincidente señala: "De modo que es indudable que el derecho tiene una conexión justificadora esencial con la moral".

<sup>64</sup> Aunque se sostenga que por la tributación de los delitos se logran beneficios para toda la sociedad, es necesario revisar los instrumentos o medios utilizados para ello, así "Cuando la coherencia se predica de comportamientos parece que ésta tiene algo que ver con la llamada racionalidad instrumental: se dice que los medios son incoherentes respecto de los fines o a los objetivos que se persiguen, estos es, que son inadecuados para su consecución". COMANDUCCI, Paolo. *Razonamiento Jurídico, Elementos para un Modelo*. op. cit. p. 58.

cumplimiento de la obligación tributaria generándose un delito de este carácter, no corresponde su aplicación, a raíz de otro delito, el cual si está establecido o confesado, excluye su aplicación y si no se ha acreditado debe investigarse hasta esclarecer el hecho, sin caer en la simpleza de aplicar una sanción porque resulte más fácil o más gravosa; interpretar la norma en tal sentido excluye toda valoración<sup>65</sup>, dado que ninguna interpretación o aplicación de la ley debe ser guiada por la comodidad de su aplicación, ni menos por represión que lleva implícita.

Esta solución es extraña si se piensa que cometido el delito, declarado y pagado el “supuesto impuesto” nos quedaríamos sin la posibilidad de perseguirlo, salvo, claro está, que se opte por la alternativa adecuada investigando el delito sin reconocerle capacidad para incrementar el patrimonio.

La conveniencia<sup>66</sup> de una ley que establezca obligaciones tributarias a raíz de un delito, únicamente será admisible si nos planteamos la posibilidad de recurrir a fines distintos a los tradicionales, es decir, extrafiscales, en los cuales derechamente se pretenda utilizar el Derecho Tributario como un instrumento necesario para contribuir al mantenimiento y fortalecimiento de la paz social, destinado a desmotivar el acto delictual, nunca como un mecanismo para

---

<sup>65</sup> “El derecho no puede ser interpretado sino se recurre, en momentos cruciales de esa tarea interpretativa, a consideraciones de índole moral”. NINO, Carlos. *Derecho, Moral y Política*. op. cit. p. 128.

<sup>66</sup> “La norma estará justificada cuando la acción prescrita por ésta tenga consecuencias valoradas como justas (o buenas, válidas, etc.)”. COMANDUCCI, Paolo. *Razonamiento Jurídico, Elementos para un Modelo*. op. cit. p. 56.

incrementar las arcas fiscales, la única limitación a este tipo de fin lo constituye el principio de legalidad que demanda una ley expresa en este sentido.

Respecto de la conveniencia en que una resolución judicial establezca la obligación de pagar impuesto a la renta como consecuencia del “incremento patrimonial” de origen delictual, tal vía generadora de impuesto debe ser rechazada, no sólo desde un punto de vista jurídico sino también si observamos moralmente<sup>67</sup> este establecimiento de tributos, pues ello permitiría arbitrariedades, o dicho claramente, fallos a medida, favoreciendo al Estado y perjudicando a los sujetos bajo la potestad judicial<sup>68</sup> cuando resulte difícil o imposible la persecución del delito, sin que sea admisible la justificación de la resolución en las supuestas ventajas o consecuencias económicas del fallo por que el derecho penal tributario tiene por fin sancionar al contribuyente incumplidor, vale decir a quien comete un delito tributario.

## 2. Un Aspecto Penal

Independientemente de la sanción específica asignada al delito en materia penal, procede la aplicación como pena accesoria del comiso<sup>69</sup> que tiende a hacer

---

<sup>67</sup> “En el ámbito jurídico el objetivismo moral podría sostener [...] a) Que los discursos de los jueces y de los legisladores deben valorarse, en primer lugar, en función de su conformidad con los principio, reglas y valores de orden moral”. Ibid. p. 40.

<sup>68</sup> “Los ejemplos dados, en realidad, apoyan la conclusión de que la administración de la injusticia no solamente atañe al desvío de los funcionarios con respecto a la ley, sino también al modo en que se trata a las personas bajo la ley, como por ejemplo, las relativas desventajas que sufren a manos de los jueces”. LYONS, David. *Aspectos Morales de la Teoría jurídica, Ensayos sobre la Ley, la Justicia y la Responsabilidad Política*. op. cit. p. 43.

<sup>69</sup> ETCHEVERRY, Alfredo. *Derecho Penal Parte General*. Tomo II. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 3ª ed. 2001. p.167. respecto de lo que nos interesa expone “ El comiso, al igual que la

perder al autor del delito el producto de la acción delictual<sup>70</sup>, es decir, sobre los efectos<sup>71</sup>, o si se prefiere los “supuestos incrementos patrimoniales”.

Si bien el comiso, por su naturaleza, está clasificado dentro de las penas pecuniarias<sup>72</sup>, es independiente y diferente del establecimiento del impuesto como sanción pecuniaria, pues su fin no es financiar la actividad del Estado, sino recuperar o sustraer del ámbito de protección del delincuente los bienes “apropiados” mediante su accionar.

Dentro de la clasificación de las penas, las pecuniarias, se han entendido como aquellas que afectan o recaen sobre los dominios de una persona<sup>73</sup>; si bien ésta es la denominación que se suele dar, existe una contradicción con lo que se ha venido diciendo, puesto que al recaer el comiso sobre los efectos- bienes sustraídos- no se afecta con ello el patrimonio del condenado ya que los efectos no le son propios, puesto que carece de título para disponer de ellos con la libertad que presupone el dominio.

---

multa es considerado pena común a los crímenes, simples delitos y faltas”.; Artículo 31 Código Penal: “Toda pena que se imponga por un crimen o un simple delito, lleva consigo la pérdida de los efectos que de él provengan y de los instrumentos con que se ejecutó, a menos que pertenezcan a un tercero no responsable del crimen o simple delito”.

<sup>70</sup> CURY URZUA, Enrique. *Derecho Penal, Parte General*. Tomo II. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 2ª ed. 1994. p. 374. “El *comiso*, según se desprende del artículo 31 del C. P., consiste en la pérdida de los efectos que provengan del delito y de los instrumentos con que se ejecutó”.

<sup>71</sup> “Los **efectos** del delito, dentro del art. 21 y del art. 31, son los objetos materiales sobre los cuales haya recaído la acción delictiva o que sean producto de ella”. ETCHEVERRY, Alfredo. *Derecho Penal*. op. cit. p. 167.

<sup>72</sup> “Penas pecuniarias son aquellas que afectan al patrimonio del condenado”. CURY URZUA, Enrique. *Derecho Penal*. op. cit. p. 372.

<sup>73</sup> “Las penas pecuniarias son las que recaen sobre el patrimonio o propiedad del condenado. Prohibida por la Constitución Política la pena de confiscación de bienes, nuestra ley positiva contempla tres penas de esta especie: la **multa**, el **comiso** y la **caución** “. ETCHEVERRY, Alfredo. *Derecho Penal*. op. cit. p. 165; “Penas pecuniarias son aquellas que afectan el patrimonio del condenado”. CURY URZUA, Enrique. *Derecho Penal*. op. cit. p. 372.

De admitir que con el comiso se afecta el patrimonio del delincuente, no cabría posibilidad alguna de dejar sin aplicación las normas tributarias correspondientes al incremento patrimonial.

La inaplicabilidad del artículo 31 del CP está limitada únicamente para el caso en que un tercero, totalmente ajeno al delito, esté en posesión de esos bienes sustraídos, pues se presume la propiedad sobre ellos<sup>74</sup>; o bien en el caso de que su verdadero dueño esté en posesión de ellos.

Lo que se viene diciendo es necesaria consecuencia de la aplicación de principios propios del Derecho Penal al Derecho Penal Tributario- como parte del mismo- ello viene a contribuir con argumentos tendientes a dejar sin aplicación las normas tributarias a un delito común.

Dentro de estos principios, "*Nullum crimen et nulla poena sine lege*"<sup>75</sup>, lo entendemos de forma tal que no existe delito tributario, ni pena de los mismos sin una ley- previa- que establezca una obligación tributaria y una sanción para el caso de su incumplimiento. Dicho de otro modo sin una ley que establezca el delito como hecho gravado, no se genera obligación tributaria.

---

<sup>74</sup> Artículo 700 Código Civil: "La posesión es la tenencia de una cosa determinada con ánimo de señor o dueño, sea que el dueño o el que se da por tal tenga la cosa por sí mismo, o por otra persona que la tenga en lugar y a nombre de él.

El poseedor es reputado dueño, mientras otra persona no justifica serlo".

<sup>75</sup> "a) Principio '*nullum crimen et nulla poena sine lege*'. Los principios '*nullum crimen et nulla poena sine lege*' tienen plena aplicación en materia de infracciones fiscales". JARACH, Dino. *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*. op. cit. p. 421.

En cuanto a la culpabilidad<sup>76</sup>, entendida como el reproche del hecho típico y antijurídico, fundada en que su autor lo ejecutó sin estar obligado a realizarlo<sup>77</sup>, ese reproche, en materia tributaria, sólo es procedente cuando los mandatos y prohibiciones sean establecidas en leyes propias de la materia, en caso contrario deberá buscarse dentro de otros cuerpos normativos la respuesta al acto concreto.

Para finalizar, se hace necesario señalar que el hecho de pretender que los delitos tributen implica correr un riesgo, el de acercarse a la figura del blanqueo de bienes<sup>78</sup>, es decir, la legitimación de bienes de procedencia ilegal, obtenidos al margen de la administración tributaria; si bien es claro que lo pretendido es distinto, puede ocurrir, porque siguiendo el análisis de sancionar los delitos por el incumplimiento de las obligaciones tributarias que se generarían, se entiende que

---

<sup>76</sup> “d) *Culpabilidad*. En el derecho tributario penal de la Argentina se a verificado, como en todos los países una tendencia hacia una relevancia cada vez mayor del factor subjetivo dolo o, simplemente, culpa”. Ibid. p. 424.

<sup>77</sup> “La culpabilidad es reprochabilidad del hecho típico y antijurídico, fundada en que su autor lo ejecutó no obstante que en la situación concreta podía someterse a los mandatos y prohibiciones del derecho”. En CURY URZUA, Enrique. *Derecho Penal*. op. cit. p. 7.

<sup>78</sup> MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos; SUAREZ- MIRA RODIRGUEZ, Carlos; FARALDO CABANA, Patricia; BRANDARIZ GARCIA, José y PUENTE ABA, Luz. *Derecho Penal Económico*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia. 2002. p. 319. “**Concepto** penal de ‘blanqueo de bienes’, conviene aclarar que hay que manejar una noción estricta frente a otra más amplia. En este último sentido se alude genéricamente al proceso de legitimación de los bienes de procedencia ilegal, obtenidos al margen del control de la Administración tributaria; en cambio, en su sentido estricto blanqueo de bienes es el referido exclusivamente al proceso de reconversión de bienes de origen delictivo[...] una **definición analítica** de la figura del blanqueo de bienes sobre la que existe un cierto consenso doctrinal: proceso de ocultación de bienes de origen delictivo con el fin de dotarlos de una apariencia final de legitimidad”; continúa en la p. 324, señalando: “Comprometiendo muebles e inmuebles corporales e incorporales, derechos o valores, así como los créditos” prosigue en la p. 325 diciendo: “Cabe indicar que los bienes que, teniendo su origen en un delito, poseen aptitud para integrar el objeto material del blanqueo pueden ser: el precio, la recompensa, o la promesa de cometer un delito ( ej. La contraprestación que recibe el asesino por cometer el asesinato por precio), el producto del delito, el beneficio, utilidad o ganancia del delito (esto es, los bienes directamente generados por la comisión de un delito previo) y, en fin, incluso el propio objeto material del delito precedente (ej., los bienes objeto material de un delito de malversación de caudales públicos)”.

de haber tributado por ese hecho no se aplicaría la sanción, pasando inadvertido el delito por la escasa dedicación en la investigación del mismo.

### **3. El Ilícito en el Derecho Civil.**

Una posible solución, la encontramos en el Derecho Civil. La vía que veremos no corresponderá al SII a menos que éste sea víctima del hecho. Descartamos la responsabilidad contractual, puesto que nos referimos al ilícito que se genera sin existir un vínculo pre-contractual entre la víctima y el autor<sup>79</sup>.

La respuesta del Derecho Civil en materia extracontractual es procedente, toda vez que en el ámbito de las obligaciones, el hecho ilícito se clasifica como una de sus fuentes<sup>80</sup>, pero la obligación que surge tiene como único objetivo reparar el daño económico causado a la víctima perjudicada.

Si el Estado es víctima del ilícito, es posible que obtenga la reparación (no ventaja como en el caso de Estados Unidos) por la vía civil intentando las acciones correspondientes, pues el problema que genera el ilícito civil, interesa

---

<sup>79</sup> MEZA BARROS, Ramón. *Manual de Derecho Civil, de las Fuentes de las Obligaciones*. Tomo II. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. 8ª ed. 1997. p. 250. "La responsabilidad contractual proviene del incumplimiento de un contrato y consiste en indemnizar los perjuicios resultantes de la infracción.

Supone esta responsabilidad un vínculo jurídico pre-existente entre el autor del daño y la víctima del mismo; la violación de esta obligación anterior genera la responsabilidad."

<sup>80</sup> "El hecho ilícito es fuente de obligaciones, porque da origen a una que antes de él no existía: indemnizar los perjuicios causados". ABELIUK MANASEVICH. René. *Las Obligaciones*. op. cit. p. 186.

únicamente al autor del delito y la víctima<sup>81</sup>. De lo recién afirmado fluye con claridad que las acciones que emanan de este hecho corresponden en exclusiva a su titular, que no es otro que la víctima, debiendo acreditar el daño, la responsabilidad y la culpa, o en su caso el dolo, del autor.

El Estado como víctima de un ilícito, no podrá pretender obtener la reparación a que se hace alusión, mediante el cobro de un impuesto por las siguientes razones:

- El ilícito, como hecho gravado no existe, no se ha establecido aún su tributación, además, si el cobro se efectúa producto de la declaración de renta, en la cual se incorpora el resultado obtenido por la comisión de un ilícito, únicamente se obtendría una fracción de aquel resultado, sin embargo, no se obtendrá la finalidad de reparar el daño efectivamente causado. Por otro lado, si erradamente se sanciona como consecuencia de estimar maliciosa la declaración que no contiene el producto del delito, eventualmente se excedería la reparación buscada<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> Al respecto se ha expuesto que " El hecho civilmente ilícito crea un problema de orden privado y enfrenta al autor del daño con su víctima". MEZA BARROS, Ramón. *Manual de Derecho Civil, de las Fuentes de las Obligaciones*. op. cit. p. 247.

<sup>82</sup> Así ocurrirá al sancionar con el máximo permitido por la ley, en este sentido se puede consultar el artículo 97 del Código Tributario en tanto permite penalizar hasta con el 300% del monto evadido.

- La responsabilidad extracontractual, busca indemnizar el daño que sufre la víctima<sup>83</sup>, en ningún caso pretende dejar a ésta -víctima- en una mejor situación a la que poseía antes de sufrir el daño.

La ventaja de este camino, es que bastará la existencia del perjuicio, sin que sea necesario por un lado el establecimiento de un impuesto y por el otro, tampoco requerirá que la acción esté tipificada como delito por el Derecho Penal, además, deja abierta la posibilidad de imponer sanciones o penas siempre que el ordenamiento las contemple.

Se ha afirmado que, la responsabilidad civil es resultado de un ilícito civil, (delito o cuasidelito), no uno tributario, consecuentemente habrá que ejercer la acción civil para obtener la indemnización pecuniaria del daño<sup>84</sup>.

En definitiva, al autor de un ilícito civil no le corresponde el cumplimiento de una obligación tributaria, sino reparar el daño que ha causado, éste es su efecto normal, así el artículo 2314 del CC<sup>85</sup>, dando particular importancia al factor económico<sup>86</sup>, lo dicho no obsta al establecimiento de otras sanciones si el

---

<sup>83</sup> Resulta claro lo expuesto por el autor en el sentido que “El Derecho civil se preocupa de que la víctima obtenga la adecuada reparación del daño, esto es, enfoca el delito y cuasidelito como fuente de las obligaciones”. MEZA BARROS, Ramón. *Manual de Derecho Civil, de las Fuentes de las Obligaciones*. op. cit. p. 247.

<sup>84</sup> En el mismo sentido se ha dicho que: “La responsabilidad civil es el resultado de que se cometa un delito o cuasidelito civil. Se le persigue ejercitando la acción civil, encaminada, sustancialmente, a la indemnización pecuniaria del daño”. Ibid. p. 248.

<sup>85</sup> Artículo 2314 Código Civil: “El que ha cometido un delito o cuasidelito que ha inferido daño a otro, es obligado a la indemnización; sin perjuicio de la pena que le impongan las leyes por el delito o cuasidelito”

<sup>86</sup> “En materia de responsabilidad civil, se atiende exclusivamente al perjuicio ocasionado a una o más personas determinadas; se sanciona el factor económico o moral, pero fundamentalmente el

ordenamiento las contempla en forma previa, determinada y específica, ello porque no es normal el establecimiento de sanciones a los ciudadanos.

Cuando el CC da cabida a otras sanciones, ello no da lugar a la aplicación de impuestos, ya que éstos no son susceptibles de calificarse como penas sino como una obligación de los ciudadanos de ser partícipes del financiamiento del Estado, por lo demás, es suficiente el desprestigio con que cuentan los tributos<sup>87</sup> como para que se les pretenda hacer aparecer como sanciones; las obligaciones tributarias sólo pueden tener su origen en la ejecución o desarrollo de un hecho gravado por la ley.

---

primero que se ha perturbado y se obliga a indemnizar el daño". ABELIUK MANASEVICH, René. *Las Obligaciones*. op. cit. p. 188.

<sup>87</sup> En este sentido, dentro de las desventajas de los impuestos directos (gravan la renta o el patrimonio), está el hecho que "Suelen ser impopulares y odiosos, tienen un carácter demasiado ostensibles a los ojos del contribuyente". ESPINOZA TORRES, Manuel. *Apuntes de Cátedra. Derecho Tributario*. Universidad Católica de Temuco. 2004.

## CONCLUSION

Gran parte de este trabajo anunció la solución que se adopta, rechazando el cobro de impuestos a un delito (distinto del tributario propiamente) o la aplicación de sanciones tributarias a ellos.

Si bien podemos relacionar distintas normas jurídicas, el Derecho Tributario para llegar a aplicarse requiere una ley expresa que lo autorice en tal sentido y, precisamente, no existe ley que obligue a pagar renta cuando se produzcan éstos ilícitos, ello porque tampoco existe norma que reconozca propiedad al delinciente sobre el objeto del delito, por otro lado, se rechaza la aplicación de normas tributarias al delito, cuando la finalidad buscada mediante ellas sea distinta de los fines del Derecho Tributario.

Se ha evidenciado que, no obstante la amplitud del concepto de renta, admitir que ella se genera en un ilícito colisiona con el concepto de propiedad centro neurálgico de la misma, más aún resulta dudosa la aplicación de normas tributarias relativas al impuesto a la renta si reconocemos, como se ha hecho en este trabajo, límites al concepto los cuales demuestran que no todo incremento patrimonial es renta, que para ser tal requiere a lo menos ser lícito de modo que su titular tenga y pueda ejercer derechos sobre los bienes objeto del mismo.

Las consecuencias de aplicar normas tributarias al producto del delito, escapa a la lógica y fin del Derecho Tributario, por ello el Estado debe abstenerse

de financiar sus actividades en recursos viciados por su ilicitud, por lo demás se genera el problema respecto de la declaración de renta cuando no hay incremento patrimonial, así como con el pago y su consecuente tradición cuando no existe dominio; sin considerar la posibilidad de blanquear bienes.

El principio de legalidad impide la aplicación de una sanción y el cobro de un impuesto que no existe en el ordenamiento, la prohibición de arbitrariedades pone de manifiesto incoherencias para su cobro, lo mismo sucede con la coherencia del derecho pues de aceptar que los delitos tributan debería aceptarse que se deduzcan los gastos en que se incurrió para realizarlo, a todas luces ello es ilógico.

Por último, resumamos lo expuesto en este trabajo diciendo que no debemos permitir que el Estado regulador del orden social y normativo, vea manchadas sus manos participando del producto de ilícitos, como consecuencia de una errada interpretación de la ley tributaria.

## BIBLIOGRAFIA

### LIBROS:

- ABELIUK MANASEVICH, René. *Las Obligaciones*, Tomo I. Editorial Jurídica de Chile. Colombia. 4ª ed. 2001.
- AGUILERA C, Alberto; Rojas L, Luis; Valdes B, Mario. *Manual de la Ley de Impuesto a la Renta*. Tomo II. Santiago. 1970.
- ALESSANDRI R, Arturo; SOMRRIVA U, Manuel y VODANOVIC H, Antonio. *Tratado de los Derechos Reales, Bienes*. Tomo I. Editorial Jurídica de Chile. Colombia. 6ª ed. 2001.
- BULIT GOÑI, Enrique G. *Impuestos sobre los Ingresos Brutos*. Editorial Ediciones Depalma. Buenos Aires. Argentina. 2ª ed. 1997.
- COMANDUCCI, Paolo. *Razonamiento Jurídico, Elementos para un Modelo*. Editorial Fontamara. México D.F. México. 1ª ed. 1999.
- CONTRERAS U, Hugo y GONZÁLEZ S Leonel. *Curso Práctico de Impuesto a la Renta*. Editorial Cepet. Santiago. 1998.
- CURY URZUA, Enrique. *Derecho Penal, Parte General*. Tomo II. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 2ª ed. 1994.
- DE LA PEÑA RIQUELME, Máximo. *Los Retiros Gravados con Impuestos*. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago. 2ª ed. 1994.
- DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS. *Práctica y Procedimientos Tributarios*. Editorial Jurídica ConoSur. Ltda. Santiago. 2ª ed. 1996.

- ENDRESS G. Sergio. *Las Inversiones en Materia Tributaria, Fiscalización y Justificación de Inversiones*. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago. 2ª ed. 1998.
- ETCHEVERRY, Alfredo. *Derecho Penal Parte General*. Tomo II. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 3ª ed. 2001.
- EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio. *Los Tributos ante la Constitución*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 1997.
- FERNÁNDEZ PROVOSTE, Mario y FERNÁNDEZ PROVOSTE, Héctor. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 1952.
- FIGUEROA VELASCO, Patricio. *Manual de Derecho Tributario, El Impuesto a la Renta*, Parte General. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 2ª ed. 1997.
- FALCO, Carlos María. *Procedimiento Tributario*. Colección Jurídica Secretaría de Posgrado y Servicios a Terceros, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales Universidad Nacional del Litoral. Buenos Aires. Argentina. 1994.
- GURFINKEL DE WENDY, Lilian y RUSSO, Eduardo Angel. *Ilícitos Tributarios en las Leyes 11.683 y 23.771*. Editorial Ediciones Depalma. Buenos Aires. Argentina. 3ª ed. 1993.
- JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires. Argentina. 2ª ed. 1996.
- LYONS, David. *Aspectos Morales de la Teoría jurídica, Ensayos sobre la Ley, la Justicia y la Responsabilidad Política*. Editorial Gedisa S.A. Barcelona. España. 1998.

- MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos; SUAREZ- MIRA RODIRGUEZ, Carlos; FARALDO CABANA, Patricia; BRANDARIZ GARCIA, José y PUENTE ABA, Luz. *Derecho Penal Económico*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia. España. 2002.
- MASSONE PARODI, Pedro. *El Impuesto a la Renta*. Editorial Edeval. Valparaíso. 1996.
- MEZA BARROS, Ramón. *Manual de Derecho Civil, de las Fuentes de las Obligaciones*. Tomo II. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. 8ª ed. 1997.
- NINO, Carlos Santiago. *Derecho, Moral y Política. Una revisión de la Teoría General del Derecho*. Editorial Ariel S.A. Barcelona. España. 1994.
- PEÑAILILLO AREVALO, Daniel. *Los bienes, La Propiedad y otros Derechos Reales*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 3ª ed. 2001.
- PÉREZ DE AYALA, José y GONZÁLEZ, Eusebio. *Derecho Tributario*. Tomo I. Editorial Plaza Universitaria. Salamanca. España. 1994.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "*Lecciones de Derecho Tributario*". Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones. Madrid. España. 10º ed. 1993.
- SQUELLA NARDUCCI, Agustín. *Derecho y Moral, ¿Tenemos Obligación Moral de Obedecer el Derecho?*. Editorial Edeval. Valparaíso. 1989.
- VALDES COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial Temis. Bogotá. Colombia. 2ª ed. 1996.
- VARGAS VARGAS, Manuel. *Obligación Civil y Obligación Tributaria*. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago. 1993.
- VILLEGAS B, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Ediciones Depalma. Buenos Aires. Argentina. 5ª ed. 1994.

## JURISPRUDENCIA:

- Sentencia Definitiva. Excelentísima Corte Suprema. Recurso de Casación en la Forma. Rol N° 3.983-96. *Proceso por delito tributario seguido contra Juan Pablo Dávila Silva*, de 2 de septiembre de 1997. En [www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/1997/renta/octubre1.htm](http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/1997/renta/octubre1.htm)., consultada el 22 de Junio de 2004.
- Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema, *SII con Rosas Bustamante, Oscar*. Recurso de Casación en el Fondo. De 1 de diciembre de 1997. En Gaceta Jurídica año 1997/diciembre/ N°210.
- Sentencia de Segunda Instancia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago. Recurso de Apelación. Causa Rol N° 443.085-96. 4 de Octubre de 1996. Proceso por delito Tributario seguido contra Juan Pablo Dávila Silva. Gaceta Jurídica, año 1996/Octubre/ N° 196. Editorial Jurídica ConoSur Ltda.
- Sentencia N° 1493/1999. Tribunal Supremo de Madrid, Sala de lo Penal. Recurso de Casación por Infracción de la Ley, Infracción del Precepto Constitucional y Quebrantamiento de Forma. *Estado Con Roldán Ibañez y Rodríguez Porto-Pérez*. 21 de Diciembre de 1999.
- Sentencia N° 20/2001. Tribunal Supremo de Pamplona. Sala de lo Penal. Recurso de Casación por Infracción de Precepto Constitucional, y Quebrantamiento de Forma. *La Comunidad Foral de Navarra, Parlamento de Navarra y Asociación Política Herri Batasuna con Urrulburu, Elizalde, Roldán y Esparza*. 28 de Marzo de 2001.

### **APUNTES DE CATEDRA:**

- ESPINOZA TORRES, Manuel. *Apuntes de Cátedra. Derecho Tributario.* Universidad Católica de Temuco. 2004.

### **SITIOS INTERNET DE INTERÉS:**

- Servicio de Impuestos Internos: [www.sii.cl](http://www.sii.cl)
- Pórtico Legal: [http://www.porticolegal.com/int/int\\_Tributario.html](http://www.porticolegal.com/int/int_Tributario.html)
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. [www.iladt.org](http://www.iladt.org)

## ANEXO

Se acompaña formato digital de los siguientes fallos de relevancia para el tema de estudio:

- Sentencia N° 1493/1999. Tribunal Supremo de Madrid, Sala de lo Penal. Recurso de Casación por Infracción de la Ley, Infracción del Precepto Constitucional y Quebrantamiento de Forma. *Estado Con Roldán Ibañez y Rodríguez Porto-Pérez*. 21 de Diciembre de 1999.

- Sentencia N° 20/2001. Tribunal Supremo de Pamplona. Sala de lo Penal. Recurso de Casación por Infracción de Precepto Constitucional, y Quebrantamiento de Forma. *La Comunidad Foral de Navarra, Parlamento de Navarra y Asociación Política Herri Batasuna con Urrulburu, Elizalde, Roldán y Esparza*. 28 de Marzo de 2001.