



FACULTAD DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE

VALPARAÍSO

PROYECTO DE TESINA

Análisis Tributario de las Rentas Ilícitas

SEBASTIAN SEGOVIA LÓPEZ

PROFESOR GUÍA

PABLO BUSTOS SÁNCHEZ

27 de Diciembre, VALPARAÍSO, 2023

Tabla de abreviaturas

ART: Artículo.

CPR: Constitución Política de la República.

CS: Corte Suprema.

CT: Código Tributario.

IGC: Impuesto Global Complementario.

IPC: Impuesto de Primera Categoría.

INC: Inciso.

IUSC: Impuesto único de segunda categoría.

IVA: Impuesto a las Ventas y Servicios.

Nº: Número.

LGP: Ley General de Pesca.

LSIR: Ley sobre Impuesto a la Renta.

OGA: Ordenanza general de Aduanas.

O.P.E: Orden Público Económico.

SII: Servicio de Impuestos Internos.

Resumen

Los procesos históricos de los estados han influido en la concepción del Derecho Tributario y en cómo entendemos sus instituciones. Es por esto que la tributación de las rentas de origen **ilícito** requiere de una revisión crítica y exhaustiva que trate la manera en que interactúan estos tipos de rentas en el Sistema Normativo Chileno. Estableciendo así de manera clara su regulación, dando solución a los problemas que pudiesen con llevar.

Abstract

The historical processes of the states have influenced the conception of Tax Law and how we understand its institutions. This is why the taxation of income of illicit origin requires a critical and exhaustive review that addresses the way in which these types of income interact in the Chilean Regulatory System. Establishing clearly its regulation, providing solutions to the problems that could arise.

PALABRAS CLAVES: Impuestos, renta, ganancia ilícita, patrimonio, tributos, ley tributaria, estado.

KEY WORDS: Taxes, income, illicit gain, assets, tax law, state

INDICE

| | |
|--|----|
| INTRODUCCIÓN | 6 |
| CAPÍTULO I: Origen histórico y jurídico del concepto de Renta. | 7 |
| 1.1 Concepto de Patrimonio | 7 |
| 1.2 Problema del aumento de Patrimonio en delitos comunes:..... | 8 |
| 1.3 Concepto de Renta y su origen en Chile..... | 10 |
| a) Primero periodo: 1924 a 1964. | 10 |
| b) Segundo periodo: 1964 a 1974. | 11 |
| c) Tercer Periodo: 1974 hasta la actualidad..... | 12 |
| 1.4 Regulación normativa de la renta en el Derecho Nacional | 14 |
| 1.5 Tipos de Renta:..... | 16 |
| a) El Impuesto de Primera Categoría (IPC)..... | 17 |
| Tabla 1: Tasas del IPC en los últimos años. | 18 |
| b) El Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC)..... | 19 |
| Tabla 2: Monto de cálculo del IUSC..... | 20 |
| c) El Impuesto Global Complementario (IGC)..... | 21 |
| CAPÍTULO II: La Renta Ilícita..... | 21 |
| 2.1 Concepto: | 21 |
| 2.1 Regulación normativa de la Renta Ilícita:..... | 22 |
| 2.2 Ejemplos de renta proveniente de actividades ilícitas: | 23 |
| a) Delitos contra la Propiedad Intelectual..... | 24 |
| b) Delitos contra la Propiedad Industrial: | 24 |
| c) Delitos Aduaneros:..... | 25 |
| d) Delitos de la Ley General de Pesca..... | 26 |
| CAPÍTULO III: Dos escuelas en cuanto a la tributación de las rentas ilícitas. | 28 |
| 3.1 Argumentos en contra de la tributación de rentas con origen ilícito:..... | 28 |
| 3.1.1 No existe incremento de patrimonio en la comisión de un delito: | 29 |
| 3.1.2 La ilicitud del objeto: | 30 |
| 3.1.3 Éticos morales: | 31 |
| 3.1.4 La infracción al principio Nemo tenetur se ipsum accusare, conocido como el derecho a la no – autoinculpación o a no declarar contra sí mismo: | 31 |
| 3.1.5 Principio de capacidad contributiva: | 33 |
| 3.2 Argumentos a favor de la tributación de rentas con origen ilícito: | 35 |
| 3.2.1 Interpretación literal del artículo 2° LSIR: | 35 |

| | | |
|---|---|----|
| 3.2.2 | Bien jurídico tutelado:..... | 38 |
| 3.2.3 | Afectación del principio constitucional de igualdad en el reparto de las cargas publicas:..... | 38 |
| 3.2.4 | El estado se encuentra moralmente justificado: | 39 |
| 3.3 | Escuelas intermedias: | 40 |
| 3.3.1 | Teoría intermedia de Herrera Molina:..... | 40 |
| 3.3.2 | Teoría intermedia de Galarza: | 42 |
| CAPÍTULO IV: La opinión de la Jurisprudencia Nacional. | | 43 |
| 4.1 | Caso Dávila. | 44 |
| 4.2 | Caso Iverlink. | 44 |
| 4.3 | Causa n° 2878/2003..... | 45 |
| 4.4 | Algunos casos de otros países. | 46 |
| 4.5 | Concurso de delitos..... | 48 |
| 4.5.1 | Delitos contra la propiedad industrial: | 48 |
| 4.5.2 | Delitos de la Ley General de Pesca: | 49 |
| Tabla 3: Jurisprudencia nacional | | 50 |
| CAPÍTULO V: Conclusión..... | | 51 |
| BIBLIOGRAFÍA:..... | | 52 |

INTRODUCCIÓN

La disciplina del Derecho Tributario es una de las disciplinas que aún mas falta por desarrollar en el mundo del derecho propiamente tal. Chile, no queda fuera de esta afirmación, a tal grado que se vuelve necesario analizar y sistematizar en lo posible, las problemáticas jurídicas que hoy por hoy puedan suscitar y que ameritan una respuesta cuanto menos suficiente. Por esta razón nace el presente trabajo, la idea es que a través de la siguientes paginas se pueda dar solución a un conflicto jurídico que si bien tiene algunos ojos de autores atentos, quienes han tratado de darle respuesta, lo cierto es que la tributación de las rentas provenientes de un hecho ilícito hoy por hoy tienen una regulación un tanto ambigua e interpretativa, convirtiéndose en una necesidad esclarecer el cómo interactúan este tipo de rentas tanto en la norma jurídica como en la práctica jurisprudencial chilena.

Para ello, se abordará la investigación desde su inicio con un carácter epistemológico, pues se analizará desde el concepto de renta y su origen, pasando por sus clasificaciones, la regulación que le da el Derecho Nacional como también el Derecho Comparado.

Posteriormente se continuará analizando la opinión de diversos autores junto con sus teorías, el cómo las mismas podemos constatarlas y contrastarlas en casos que suceden en la sociedad por medio de la interacción de los particulares. Lo cual trae aparejados problemas jurídicos que oportunamente se revisarán.

Finalmente, se tratará de dar una respuesta al problema jurídico que nos atiene, puesto que se hace urgente una sistematización clara respecto del trato que se le da en la Ley Chilena a las ganancias provenientes de orígenes ilícitos. Y aunque desde ya establezco que la presente tesina aboga por la tributación de este tipo de ganancias. Lo cierto es que en la doctrina aún es tema de discusión, pero existe una opinión mayoritaria, la cual los tribunales de justicia chilenos apoyan y que será analizada en el transcurso de la investigación, para así terminar concluyendo con la respuesta más eficiente al problema planteado.

CAPÍTULO I: Origen histórico y jurídico del concepto de Renta.

Se hace necesario mencionar parte del contexto jurídico e histórico chileno estos últimos años, dado que, en la problemática de las rentas provenientes de origen ilícito, si bien ha habido casos relevantes que más adelante serán analizados. Lo cierto, es que el fenómeno respecto de si este tipo de ganancias deben tributar o no, es relativamente reciente al menos en Chile.

Para aquello, no basta solo con estudiar los casos que en la práctica se pudiesen dar, sino que es necesario explicar también su origen histórico, en tanto, son los contextos sociales de determinados periodos los que le dan, en parte, su significado a las cosas en el futuro y lo que nos ayuda a comprender que el mundo sea como es. Por lo que, para abarcar en su totalidad el concepto de rentas ilícitas, debemos primero detenernos en el concepto de patrimonio y hacer un repaso de su tratamiento normativo en el aparataje normativo chileno.

1.1 Concepto de Patrimonio.

Algunos autores como Rafael Martínez Cohen opinan que “El concepto de renta definido en la ley del ramo implica que la definición de patrimonio y de su incremento debe ser analizado desde el punto de vista del “patrimonio neto” valga la redundancia, es decir, que solo existirá renta en la medida de que el contribuyente adquiera el dominio de un bien o nazca para él un crédito sin que correlativamente nazca una obligación para con terceros” (Martínez Cohen, Rafael, 2020, pág.26).

Bajo esta lógica se hace plausible analizar desde la perspectiva histórica como el concepto de renta ha adquirido características que le son propias y que serán aplicadas eventualmente cuando analicemos las posturas en contra y a favor de la tributación de rentas de origen ilícito.

El autor señala que “Don Luis Claro Solar, como ministro de Hacienda, envió al parlamento el proyecto de ley que concluiría con la Ley N.º 3.996, que estableció el primer impuesto a la renta de aplicación general en Chile. Sobre esa normativa, explicó que el concepto de renta que se empleaba era el de renta neta, precisando que renta es: Lo que un individuo obtiene deducidos los gastos que le ha ocasionado su adquisición y que le queda disponible para su consumo o para

el ahorro y aumento de su capital” (Martínez Cohen, Rafael, 2020, pág.10).

Lo anterior no fue sino el comienzo de una discusión doctrinal que se produjo en cada modificación legal que se le hizo al concepto de renta en cuanto a su relación con el aumento de capital. A tal punto que por medio de la Ley N°15.564, que incluyó en la normativa chilena finalmente la definición del concepto de renta, el legislador colocó su atención en la extensión del referido concepto que según Cohen, “finalmente, se alejaría de la definición propia de un impuesto cedular que proponía el gobierno, para pasar a un concepto típico de un impuesto universal, que comprende los incrementos de patrimonio, pero esto ocurrió sin que se hicieran mayores precisiones de dicho concepto, por lo que no se dijo si era bruto o neto” (Martínez Cohen, Rafael, 2020, pág.10).

Finalmente, es cierto que la definición citada anteriormente fue modificada, pero no hubo precisión en cuanto a que consistía específicamente el incremento de patrimonio. Clara evidencia de lo anterior son los documentos preparatorios de la reforma del año 1974, la cual implicó una ampliación del concepto de renta, con el fin de incorporar los ingresos reales o presuntos, corporales o incorporeales. Pero, aun así, la mencionada reforma como las posteriores, no han hecho un trato digno del problema, ni han definido de manera precisa el concepto de renta, del aumento de patrimonio.

Y lo anterior es fundamental para el análisis de la presente tesina porque la Ley sobre Impuesto a la Renta grava incrementos de patrimonio. Por lo que debemos revisar qué entendemos por él a la hora de relacionarlo con las ganancias de objeto ilícito porque dependiendo de la tesis que sigamos, se entenderá cómo interactúa una postura y la otra en el sistema normativo chileno.

1.2 Problema del aumento de Patrimonio en delitos comunes:

Respecto de este apartado, se hace necesario dilucidar qué entendemos por el aumento de patrimonio y es por una cuestión fundamental. Puesto que esto nos permite constatar, como sujetos de derechos, que de acuerdo al tipo de renta o ganancia que tengamos en la sociedad y por consiguiente al impuesto que estemos afectos, si existe o no un aumento de patrimonio propiamente tal.

Es así, que hay autores nacionales que determinan “que para que exista incremento de patrimonio debe existir un ingreso que esté previamente devengado y no meramente percibido, ya que cuando se comete un delito el hechor no tendrá un título o crédito que produzca el devengo, aun cuando exista la percepción material de los efectos del ilícito, ya que este evidentemente no tiene un derecho sobre ellos que lo autorice para retenerlo en su patrimonio, salvo en aquellos casos en que hayan transcurrido los plazos de la prescripción adquisitiva” (Martínez Cohen, Rafael, 2020, pág.24).

Lo anterior se produce principalmente en los casos de los delitos comunes, en contraposición a los delitos tributarios, puesto que en los segundos no existe este problema que será más adelante analizado, respecto de si aquellas ganancias obtenidas por un hecho ilícito deben estar afectas a impuestos. Cuestión que esta postura reniega desde el momento que establece que respecto de rentas ilícitas el hechor no tiene título ni derecho alguno, por tanto, no podrían tributar. Entre otros argumentos que serán analizados más adelante.

Pero retomando, existen instituciones como el servicio de impuestos internos o los mismos tribunales de justicia que sostienen lo contrario a la tesis anterior.

Y en la opinión de Martínez “El problema se genera usualmente por la comisión de un delito común, no tributario – aunque veremos que a veces sí en el caso de comercio clandestino– por lo general de alta connotación pública, en virtud del cual el Servicio de Impuestos Internos se ha querellado por delitos tributarios por la omisión en las declaraciones de impuestos del imputado de las “ganancias” obtenidas en la comisión de tal ilícito.

El Servicio se ha inclinado –e incluso fomentado mediante la interposición de sendas querellas ante nuestros tribunales por delitos tributarios– por la tesis de que los ingresos obtenidos en la comisión de un delito deben tributar con impuesto a la renta por caer plenamente dentro del concepto legal” (Martínez Cohen, Rafael, 2020, pág.21).

Para efectos del presente análisis me ceñiré a la postura del Servicio de Impuestos Internos, por cuanto es la postura mayoritaria que recogen los tribunales de justicia a través de una interpretación extensiva de la ley tributaria y es la que considero más acertada, pero analizando a su vez la postura contraria.

1.3 Concepto de Renta y su origen en Chile.

El concepto de renta no siempre fue el mismo, ha sido un proceso de evolución que ha ido en constante cambio. Es tan así, que autores sostienen que en Chile se pueden señalar tres periodos que han tratado de comprenderlo y sistematizarlo, a fin de darle una definición clara y precisa que abarque todos los supuestos de la vida tributaria.

Estos son: El primer periodo, desarrollado entre los años 1924 a 1964; El segundo período que comprende los años 1964 a 1974 y el periodo actual que se ha iniciado a partir de 1975.

a) Primero periodo: 1924 a 1964.

De acuerdo al primer periodo, Figueroa nos dice que “Las leyes que rigieron durante este período de cuarenta años no definieron el concepto de renta, limitándose a establecer impuestos sobre ella, conforme a las seis categorías en que las dividió la Ley N.º 3.996, a las cuales se agregaron luego los impuestos Global Complementario y Adicional. Sin embargo, con el curso del tiempo se fueron incorporando a la Ley de la Renta disposiciones tendientes a precisar el hecho gravado. Es así como en el texto refundido de la Ley N.º 8.419, al regular el impuesto cedular de Tercera Categoría que afectaba a los beneficios provenientes de la industria y del comercio, se incluyó como artículo 13 el siguiente: “Todas las rentas, beneficios y utilidades, cualquiera que fuere su origen, naturaleza y denominación, y cuya imposición no esté expresamente establecida en otras disposiciones de esta ley, serán gravadas con arreglo a la tasa y demás disposiciones de esta categoría” (Figueroa Velasco, Patricio, 2010, pág.18).

En este periodo se sostuvieron varias discusiones entre los contribuyentes y el fisco, debido a la definición del concepto de renta. Lo que produjo dos posturas, por un lado, quienes sostenían que la ley tributaria gravaba solo a las rentas y no al capital ni su aumento. Algunos autores decían de este modo, que al no estar en la ley la definición de renta, “debía entenderse en su sentido natural y obvio, como la “utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa o lo que de ella se cobra”; agregaban que era condición esencial del concepto de renta, que hubiere una cosa que rindiere utilidades o beneficios o de la que pudiere

cobrarse algo y que este rendimiento fuere periódico, por lo que no cabía hablar de renta, beneficio o utilidad sin la existencia de una fuente. Como consecuencia, concluían que no eran renta: las herencias ni las donaciones; las diferencias de precio con motivo de la venta o expropiación de un inmueble; el mayor valor obtenido en la enajenación de marcas comerciales o derechos de llave, patentes y concesiones; en la venta de negocios o establecimientos de comercio; en la venta de cuotas sociales, etc.” (Figueroa Velasco, Patricio, 2010, pág.19).

Por otro lado, en la opinión de Figueroa “La posición sostenida por el Fisco se fundamentaba en que el artículo 13 de la Ley N.º 8.419 gravaba no sólo las rentas, sino también los beneficios y utilidades, cualquiera fuere su origen, naturaleza o denominación, por lo que la ley tributaria en realidad prescindía de que hubiere o no enriquecimiento efectivo, o aumento sustancial del patrimonio o que el producto o fruto fuere el rendimiento de una cosa. Según la tesis fiscalista, el sentido natural y obvio de la expresión “renta” no constituía el verdadero concepto tributario dado por el legislador, resultante principalmente del artículo 13 ya señalado. Según esta tesis, debían calificarse como renta todos los ingresos que importaran utilidad o beneficio, sin atender a que fueran percibidos con regularidad y por más de una vez, ni considerar tampoco el fundamento por el cual llegaban a poder del contribuyente” (Figueroa Velasco, Patricio, 2010, pág.19).

Resumiendo, en este primer periodo se pudo apreciar una clara falta de definición legal del concepto de renta, de la mano con una confusión respecto de las características del mismo y de su diferenciación del aumento de capital.

b) Segundo periodo: 1964 a 1974.

En relación al segundo periodo, que solo duró 10 años, Figueroa sostiene que “la evolución del concepto de renta en la legislación tributaria chilena se inicia con la dictación de la Ley N°15.564 (D.O. 14-2-1964) y termina con la dictación del D.L. N.º 824 (D.O. 31-12-1974), actual Ley de la Renta” (Figueroa Velasco, Patricio, 2010, pág.20).

La mencionada ley N°15.564, involucró un gran cambio en el sistema tributario chileno, debido a que su artículo 2 N°6 procedió a definir el concepto de renta, entendiéndola como dichos ingresos que puedan ser considerados como utilidades o beneficios, procedentes de una determinada cosa o actividad y que son producidos de manera periódica, junto con todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, sin importar su origen o naturaleza.

En este sentido, relacionado con la definición anterior y las implicancias que tuvo, Figueroa describe este periodo estableciendo que “de acuerdo con el sistema creado por la Ley N.° 15.564, pasaron a considerarse como renta, para los efectos tributarios, no sólo los ingresos que según la doctrina financiera del “rédito-producto” tienen tal calidad (riqueza nueva que rinde periódicamente una cosa o actividad), sino también aquellos ingresos que según la doctrina del “incremento patrimonial” tienen también tal calidad, incluidas las ganancias de capital. En esta forma los incrementos patrimoniales de cualquier origen o denominación quedaron comprendidos dentro de la definición legal de renta, sin perjuicio de que algunos de estos ingresos fueran exceptuados total o parcialmente de la tributación de la renta” (Figueroa Velasco, Patricio, 2010, pág.22).

De este modo, lo fundamental de la ley N°15.564 fue la inclusión de los incrementos patrimoniales, independiente del origen que tengan o denominación, en la definición de renta que la ley en ese momento disponía. Lo anterior no permitió sino un avance en cuanto a la extensión del concepto, posibilitando la inclusión de ganancias que hasta ese entonces no estaban afectas a tributación.

c) Tercer Periodo: 1974 hasta la actualidad.

Respecto del tercer periodo, hay que decir que corresponde a la entrada en vigencia de la actual Ley de Impuesto a la Renta que se encuentra en el artículo 1 del Decreto Ley N°824 del año 1974. Y en palabras de Figueroa “El nuevo texto legal mantuvo la definición de renta contenida en la Ley N.° 15.564; sin embargo, en la parte en que se la definía como los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rindan periódicamente una cosa o actividad, eliminó la palabra “periódicamente”, procediendo en esta forma en concordancia con la doctrina económica del “rédito-producto”, que considera que la periodicidad está implícita en la mayor parte de los casos,

pero no es un requisito indispensable" (Figueroa Velasco, Patricio, 2010, pág.22).

Luego de la entrada en vigencia de esta nueva ley, se hicieron reformas que posibilitaron cambios no en el concepto de renta ya, sino que en la forma y oportunidad en que aquellos titulares afectos al impuesto de primera categoría debían tributar. Es así, que hasta la reforma tributaria contenida en la Ley N°18.293 de 1984 en conjunto con la Ley N°18.489 del año 1986 era común que los contribuyentes se rigieran por el impuesto global complementario o adicional, esto obviamente según corresponda a cada uno, en cuanto a las rentas devengadas y percibidas. Pero la reforma modificó el panorama, teniendo que tributar con los mencionados impuestos personales, es decir, el impuesto global complementario y adicional, respecto de rentas percibidas o retiradas.

Para finalizar este apartado, podemos decir que, desde el último periodo en adelante, si bien la Ley de Impuesto a la Renta ha tenido sus modificaciones, lo cierto que el concepto mismo que la ley regula no ha cambiado. Pero han sido los tribunales junto con la doctrina quienes lo han tratado de definir más propiamente, enriqueciendo consigo la normativa tributaria y considerando así nuevos casos donde la definición legal parece ser fundamental a la hora de la interpretación y aplicación de la propia ley de renta. Puesto que como veremos más adelante la extensión del concepto y sus argumentos ha llevado a una disputa que amerita respuesta urgentemente.

Por lo tanto, una vez revisado lo anterior y haciendo hincapié en que el concepto mismo ha evolucionado a lo largo de la historia del país y que, por consiguiente, la inclusión de las rentas ilícitas en la ley de impuesto a la renta no fue siempre así, se procederá a definir y analizar el concepto de renta que hoy por hoy se encuentra vigente en el derecho nacional. El cual nos posibilitará crear una comparación entre dos escuelas principales que afirman o niegan la tributación de ese tipo de rentas. Cuestión que en Chile tiene cabida por los tribunales de justicia, acogiendo una postura más favorable a la tributación de las mismas y respecto de la cual esta tesis comparte.

1.4 Regulación normativa de la renta en el Derecho Nacional

En cuanto a la regulación normativa propiamente tal, primeramente, debemos traer a colación el Artículo 2 N°.1 de la Ley de Impuesto a la Renta que define el concepto y nos dice que: “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”.

Si consideramos la evolución del concepto de renta, podemos constatar cómo este se encuentra consagrado en el primer inciso acogiendo las características que diversos autores, juristas han tratado de darle. De este modo, para efectos del presente trabajo, se debe prestar atención en relación a la tributación de rentas con origen ilícito, a la inclusión que hace la definición legal de renta a la hora de mencionar dentro del concepto las utilidades e incrementos de patrimonio percibidos o devengados, independiente de su naturaleza, origen y denominación. Lo anterior por cuanto, como se ha mencionado, es la extensión del concepto lo que permite la tributación de este tipo de ganancias según algunos autores.

Pero siguiendo con el mismo artículo 2, vale la pena mencionar algunos de sus siguientes incisos a modo de establecer y dejar en claro que la presente ley sí se hace cargo, aunque existan diversas opiniones, de definir lo que es cada concepto tributario que se incluye. Cuestión que permitirá entender de mejor manera los argumentos a favor y en contra de la tributación de las rentas de origen ilícito. Además de que, como establece este mismo artículo, se aplicaran las definiciones del Código Tributario en todo lo que no sea contrario a la Ley de Impuesto a la Renta.

De esta forma, los incisos siguientes establecen definiciones que valen la pena mencionar, a modo de mayor entendimiento del análisis de fondo:

2.- Por "*renta devengada*", aquélla 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*", aquélla 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.

5.- Por "*capital efectivo*", el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

Retomando el número 1 del mencionado artículo y para finalizar este apartado, sería bueno tener a consideración la observación que hace Figueroa, que nos confirma la extensión del concepto de renta:

“La última parte de la definición legal de renta entiende por tal “todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”. En esta parte la definición de “renta” de nuestra ley hace suya la doctrina tributaria del “rédito-incremento patrimonial”, conforme a la cual la renta está representada por la riqueza que acrecienta el patrimonio del contribuyente en un determinado período de tiempo, con prescindencia de que este aumento patrimonial derive de una fuente permanente u ocasional, o que provenga de una fuente productiva o de una mera liberalidad. La doctrina del “rédito-incremento patrimonial” involucra el concepto extensivo de renta” (Figueroa Velasco, Patricio, 2010, pág.25).

Y de igual modo nos aporta que “La definición de la ley sobre lo que debe entenderse por renta es de una amplitud tan extraordinaria, que hay un número muy importante de ingresos o beneficios que en el concepto corriente no constituyen renta y, sin embargo, caben dentro de la definición. Es el caso, por ejemplo, de las herencias y donaciones, de las indemnizaciones percibidas por las víctimas de accidentes del trabajo, de las sumas percibidas con ocasión de la muerte de una persona que tenía contratado un seguro de vida, etc. Para que los casos recién señalados y muchos otros similares no quedaren afectos a los impuestos de renta, el legislador hubo de contemplar una disposición expresa de la ley, cual es el artículo 17, que contempla 30 especies de ingresos que la ley califica de “no constitutivos de renta”. Este artículo constituye

la contrapartida de la definición legal de renta del artículo 2° N.º 1” (Figuroa Velasco, Patricio, 2010, pág.26).

Al Figuroa decir que este artículo constituye la contrapartida de la definición legal de renta del artículo 2° N.º 1, no hace sino señalar uno de los argumentos centrales de aquellos que estamos a favor de la tributación de las rentas de origen ilícito. Porque uno de ellos, es que la ley tributaria no contempla este tipo de ganancias como “no constitutivos de renta”, no los califica en el artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta y si las mismas no estuviesen afectas a esta norma, sí debiesen haber sido mencionadas por el legislador en ella, cuestión que no es así.

Esto último, será retomado una vez se vean los argumentos a favor de la tributación de las ganancias ilícitas, pero antes de eso, se hace menester revisar a modo dogmático los otros tipos de rentas que el derecho nacional regula. Para a su vez contrastar con un ejemplo de otro país, el concepto de renta que nosotros adoptamos. Lo cual ayudará a generar un especto en cuanto a si puede seguir evolucionado o bien, mejorando.

1.5 Tipos de Renta:

Si bien se ha hablado de lo que es el concepto de renta propiamente tal, es cierto que acoge distintas calificaciones, al ser una clase de impuesto que grava aquellos ingresos que tanto personas naturales como jurídicas obtienen, sin importar el origen o naturaleza de las rentas como ya se ha dicho.

Es así que, en líneas generales, el impuesto grava todas las ganancias que se puedan considerar renta, encontrando su límite en el artículo 17, por cuanto describe una totalidad de 31 ingresos que no están afectos a ninguna clase de impuesto a la renta. Pudiendo añadir, además, los artículos 39 y 40, ya que hacen mención a los ingresos y personas que se encuentran exentas de los impuestos de la Ley de Impuesto a la Renta.

Y en ese sentido, corresponde mencionar, a modo de ejemplo y para efectos que el entendimiento práctico sea más efectivo, algunos de los impuestos a la renta más comunes

dentro de la misma ley.

a) El Impuesto de Primera Categoría (IPC).

En palabras de Figueroa: “Están gravadas con el impuesto cedular de Primera Categoría aquellas rentas que provienen de inversiones o negocios que requieren de un capital o en cuya obtención predomina el capital sobre el esfuerzo personal” (Figueroa Velasco, Patricio, 2010, pág.123).

Por otro lado, la definición del Servicio de Impuestos Internos (SII) ayuda a complementar la definición anterior:

“Tributo que se aplica a las actividades del capital clasificadas en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tales como actividades industriales, comerciales, agrícolas, prestaciones de servicios, extractivas, entre otras” (SII, Diccionario Tributario Contable, 2023).

Además, se debe señalar que el IPC es aplicado sobre la base de las utilidades percibidas o devengadas para los casos en que las empresas declaran su renta efectiva determinada a través de contabilidad completa, simplificada, planillas o contratos, pudiendo encontrar su excepción en los contribuyentes de sectores agrícolas, minero y transportes. Los cuales, cumpliendo los requisitos del artículo 34 de la Ley de Renta pueden estar afectos a la renta presunta.

La siguiente tabla muestra las tasas con las que el impuesto ha sido aplicado los últimos años:

Tabla 1: Tasas del IPC en los últimos años.

| Año Tributario | Año Comercial | Tasa | Circular SII |
|----------------|---------------|-------|------------------------------------|
| 2002 | 2001 | 15% | N° 44, 24.09.1993 |
| 2003 | 2002 | 16% | N° 95, 20.12.2001 |
| 2004 | 2003 | 16,5% | N° 95, 20.12.2001 |
| 2005 al 2011 | 2004 al 2010 | 17% | N° 95, 20.12.2001 |
| 2012 al 2014 | 2011 al 2013 | 20% | N° 63 30.09.2010, N° 48 19.10.2012 |
| 2015 | 2014 | 21% | N° 52, 10.10.2014 |
| 2016 | 2015 | 22,5% | N° 52, 10.10.2014 |
| 2017 | 2016 | 24% | N° 52, 10.10.2014 |
| 2018 y sgtes. | 2017 y sgtes. | 25% | N° 52, 10.10.2014 |
| 2018 | 2017 | 25,5% | N° 52, 10.10.2014 |
| 2019 y sgtes. | 2018 y sgtes. | 27% | N° 52, 10.10.2014 |

Fuente: SII, https://www.sii.cl/ayudas/aprenda_sobre/3072-1-3080.html.

b) El Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC).

Para autores como Figueroa “Corresponden a la Segunda Categoría de impuestos cedulares aquellas rentas derivadas exclusivamente del trabajo, como asimismo aquellas en cuya obtención predomina el esfuerzo físico o intelectual sobre el empleo de capitales” (Figueroa Velasco, Patricio, 2010, pág.144).

Dicha definición puede ser complementada con la que nos da el SII en su diccionario tributario: “Es un impuesto único de retención progresivo que grava mensualmente las rentas cuya fuente generadora es el trabajo, siempre que la prestación de servicios se realice bajo un vínculo de dependencia con un empleador o patrón. Dentro de éstas, se encuentran aquellas rentas percibidas, tales como sueldos, premios, gratificaciones, participaciones u otras pagadas por servicios personales, montepíos o pensiones, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación. Este impuesto se determina aplicando la tabla con los porcentajes de impuesto efectivo, dependiendo del tramo en que se encuentre el contribuyente de acuerdo a su renta” (SII, Diccionario Tributario Contable, 2023).

A modo de mayor de ejemplificación para el entendimiento del concepto y a su vez para ver como interactúa en la realidad fáctica, en la siguiente tabla se presentan porcentajes de impuestos efectivos a aplicar dependiendo del tramo en el que se encuentre el contribuyente en relación a su renta, junto con el monto que resulta una vez aplicados los porcentajes sobre las rentas presentadas:

Tabla 2: Monto de cálculo del IUSC.

| Monto de Cálculo del Impuesto Único de Segunda Categoría | | | | | |
|--|-------------------------------------|------------------|---------------|--------------------|---|
| Periodos | Monto de la renta líquida imponible | | Factor | Cantidad a rebajar | Tasa de Impuesto Efectiva, máxima por cada tramo de Renta |
| | Desde | Hasta | | | |
| MENSUAL | -- | \$ 863.460,00 | Exento | -- | Exento |
| | \$ 863.460,01 | \$ 1.918.800,00 | 0,04 | \$ 34.538,40 | 2,20% |
| | \$ 1.918.800,01 | \$ 3.198.000,00 | 0,08 | \$ 111.290,40 | 4,52% |
| | \$ 3.198.000,01 | \$ 4.477.200,00 | 0,135 | \$ 287.180,40 | 7,09% |
| | \$ 4.477.200,01 | \$ 5.756.400,00 | 0,23 | \$ 712.514,40 | 10,62% |
| | \$ 5.756.400,01 | \$ 7.675.200,00 | 0,304 | \$ 1.138.488,00 | 15,57% |
| | \$ 7.675.200,01 | \$ 19.827.600,00 | 0,35 | \$ 1.491.547,20 | 27,48% |
| | \$ 19.827.600,01 | Y MÁS | 0,4 | \$ 2.482.927,20 | MÁS DE 27,48% |
| | QUINCENAL | -- | \$ 431.730,00 | Exento | -- |
| \$ 431.730,01 | | \$ 959.400,00 | 0,04 | \$ 17.269,20 | 2,20% |
| \$ 959.400,01 | | \$ 1.599.000,00 | 0,08 | \$ 55.645,20 | 4,52% |
| \$ 1.599.000,01 | | \$ 2.238.600,00 | 0,135 | \$ 143.590,20 | 7,09% |
| \$ 2.238.600,01 | | \$ 2.878.200,00 | 0,23 | \$ 356.257,20 | 10,62% |
| \$ 2.878.200,01 | | \$ 3.837.600,00 | 0,304 | \$ 569.244,00 | 15,57% |
| \$ 3.837.600,01 | | \$ 9.913.800,00 | 0,35 | \$ 745.773,60 | 27,48% |
| \$ 9.913.800,01 | | Y MÁS | 0,4 | \$ 1.241.463,60 | MÁS DE 27,48% |
| SEMANAL | | -- | \$ 201.474,00 | Exento | -- |
| | \$ 201.474,01 | \$ 447.720,00 | 0,04 | \$ 8.058,96 | 2,20% |
| | \$ 447.720,01 | \$ 746.200,00 | 0,08 | \$ 25.967,76 | 4,52% |
| | \$ 746.200,01 | \$ 1.044.680,00 | 0,135 | \$ 67.008,76 | 7,09% |
| | \$ 1.044.680,01 | \$ 1.343.160,00 | 0,23 | \$ 166.253,36 | 10,62% |
| | \$ 1.343.160,01 | \$ 1.790.880,00 | 0,304 | \$ 265.647,20 | 15,57% |
| | \$ 1.790.880,01 | \$ 4.626.440,00 | 0,35 | \$ 348.027,68 | 27,48% |
| | \$ 4.626.440,01 | Y MÁS | 0,4 | \$ 579.349,68 | MÁS DE 27,48% |
| | DIARIO | -- | \$ 28.782,00 | Exento | -- |
| \$ 28.782,01 | | \$ 63.960,00 | 0,04 | \$ 1.151,28 | 2,20% |
| \$ 63.960,01 | | \$ 106.600,00 | 0,08 | \$ 3.709,68 | 4,52% |
| \$ 106.600,01 | | \$ 149.240,00 | 0,135 | \$ 9.572,68 | 7,09% |
| \$ 149.240,01 | | \$ 191.880,00 | 0,23 | \$ 23.750,48 | 10,62% |
| \$ 191.880,01 | | \$ 255.840,00 | 0,304 | \$ 37.949,60 | 15,57% |
| \$ 255.840,01 | | \$ 660.920,00 | 0,35 | \$ 49.718,24 | 27,48% |
| \$ 660.920,01 | | Y MÁS | 0,4 | \$ 82.764,24 | MÁS DE 27,48% |

Fuente: SII, https://www.sii.cl/valores_y_fecha/impuesto_2da_categoria/impuesto2023.htm

c) El Impuesto Global Complementario (IGC).

En palabras de Figueroa, “Se denomina “Impuesto Global Complementario” aquel tributo que grava a las personas naturales, con domicilio o residencia en Chile, en relación al conjunto de sus rentas, sean de fuente chilena o extranjera” (Figueroa Velasco, Patricio, 2010, pág.163)

Pudiendo agregar según lo establecido por el Servicio de Impuestos Internos que “Es un impuesto anual que afecta a las personas naturales que obtengan rentas o ingresos de distinta naturaleza, tales como honorarios, intereses por depósitos y ahorros, dividendos por la tenencia de acciones, retiros de utilidades de empresas, ingresos por arriendos, rentas presuntas originadas por la actividad de transporte y de la minería, entre otras. Este impuesto se determina en abril de cada año por las rentas generadas de enero a diciembre del año anterior, aplicando los porcentajes de impuestos definidos en la tabla de tramos de renta, de acuerdo con el nivel de renta que le corresponda al contribuyente según el mecanismo determinado en la ley” (SII, Diccionario Tributario Contable, 2023).

CAPÍTULO II: La Renta Ilícita.

2.1 Concepto:

Habiendo revisado el origen y concepto de la renta propiamente tal, en conjunto con algunas de sus calificaciones y cómo interactúa en la sociedad por medio de los contribuyentes, hay que definir entonces que es una Renta Ilícita para posteriormente analizar la tributación de las mismas en Chile.

En primer lugar, Hadwa Issa se plantea “si las ganancias, ingresos o beneficios que podemos denominar como renta y que proceden de una actividad constitutiva de delito pueden ser a su vez, consideradas como un hecho imponible” (Hadwa Issa 2010, p.57). De este modo, parece ser una característica fundamental para considerar a una renta, por muy obvio que suene, ilícita, que ella provenga de un hecho delictual. Aunque algunos autores afirman que respecto de actividades lícitas se pueden obtener ganancias ilícitas, lo cierto que para efectos del presente

análisis da un poco lo mismo, por cuanto se acoge la postura del SII y el concepto extensivo de la definición de renta acoge cualquier tipo de ganancia independiente de su origen, aplicándose tanto a las rentas lícitas o ilícitas. Así, independiente de que provengan o no de un hecho lícito este tipo de rentas, lo cierto es que su ilicitud no desaparece.

Si tomamos la definición de renta que hace el SII, por ejemplo: “Ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación” (SII, Diccionario Tributario Contable, 2023). Debiésemos agregar a la misma en su parte final “cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación... incluyendo aquellos ingresos que pueden provenir de una actividad constitutiva de delito”, para así definir lo que es una renta ilícita propiamente tal. Aunque realmente estaríamos siendo redundantes por cuanto la vigente definición ya incluye dichas rentas a través del concepto extensivo. Por lo que se entenderá como renta ilícita a toda ganancia proveniente de un hecho delictivo, incluyendo aquellas que se puedan originar en un principio en un hecho lícito.

2.1 Regulación normativa de la Renta Ilícita:

Respecto de su regulación, debemos traer a colación nuevamente el artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta porque es en el dónde encuentra su mayor regulación, en conjunto con el artículo 17:

“ARTICULO 2º. - 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”.

El anterior artículo 2 no hace, sino confirmar la inclusión de este tipo de rentas en la ley tributaria desde el momento en que establece que independiente de su origen, los ingresos que rinda una cosa o actividad se consideran renta. Pero lo anterior tiene peso solo si lo relacionamos con el

artículo 17 de la misma ley, puesto que en él se establecen todos los ingresos que no son constitutivos de renta como se mencionó anteriormente. Por lo que, a contrario sensu, la renta ilícita se encuentra regulada en el artículo 2 ya que, si no, se encontraría explícitamente prohibida dentro de los 31 ingresos que no implican renta en la Ley de Impuesto a la Renta.

Algunos de estos ingresos según el artículo 17:

“ARTICULO 17°. - No constituye renta:

1°. - La indemnización de cualquier daño emergente y del daño moral, siempre que la indemnización por este último haya sido establecida por sentencia ejecutoriada. Tratándose de bienes susceptibles de depreciación, la indemnización percibida hasta concurrencia del valor inicial del bien reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes que antecede al de la adquisición del bien y el último día del mes anterior a aquél en que haya ocurrido el siniestro que da origen a la indemnización.

Lo dispuesto en este número no regirá respecto de la indemnización del daño emergente en el caso de bienes incorporados al giro de un negocio, empresa o actividad, cuyas rentas efectivas deban tributar con el impuesto de la Primera Categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente.

2°. - Las indemnizaciones por accidentes del trabajo, sea que consistan en sumas fijas, rentas o pensiones.

3°. - Las sumas percibidas por el beneficiario o asegurado en cumplimiento de contratos de seguros de vida, seguros de desgravamen, seguros dotales o seguros de rentas vitalicias durante la vigencia del contrato, al vencimiento del plazo estipulado en él o al tiempo de su transferencia o liquidación. Sin embargo, la exención contenida en este número no comprende las rentas provenientes de contratos de seguros de renta vitalicia convenidos con los fondos capitalizados en Administradoras de Fondos de Pensiones, en conformidad a lo dispuesto en el Decreto Ley N° 3.500, de 1980”.

2.2 Ejemplos de renta proveniente de actividades ilícitas:

En relación con la dinámica que la presente tesis ha sostenido, se hace necesario revisar cuándo interactúan este tipo de ganancias en las actividades de la sociedad. Es decir, cuando se origina una Renta Ilícita, en qué circunstancias.

De este modo, se pueden mencionar algunos delitos para entender aún más este concepto tributario y así tener una especie de acercamiento a la realidad fáctica del mismo puesto que no todo puede ser pura teoría.

a) Delitos contra la Propiedad Intelectual:

El artículo 80 letra b) de la Ley N°17.336, prescribe aquella conducta conocida coloquialmente como pirateo. En ese sentido, se adopta como referencia el supuesto típico donde un determinado sujeto con ánimo de lucro, procede a distribuir en la población distintas obras que se encuentran amparadas y reguladas por la Ley de Propiedad Intelectual, como lo son películas; video juegos; libros, entre otros. Valiéndose para dicha actividad de soportes no originales que imiten las caratulas de los productos fidedignos.

Lo medular de la actividad descrita, es que quien la cometa percibirá algún rédito económico por la ejecución de la misma, teniendo como resultado un incremento en su patrimonio. Razón por la cual en este tipo de delitos podría existir la tesis de la tributación de las rentas ilícitas.

b) Delitos contra la Propiedad Industrial:

La llamada Ley de Propiedad Industrial o bien, Ley N°19.039, establece en su artículo 28 una seguidilla de figuras jurídicas que se han considerado por parte de los organismos estatales como posible hipótesis concursales, en relación a algunos delitos tributarios.

La disposición establece:

“Artículo 28.- Serán condenados a pagar una multa a beneficio fiscal de 25 a 1.000 unidades tributarias mensuales:

- a) *Los que maliciosamente usen, con fines comerciales, una marca igual o semejante a otra ya inscrita para los mismos productos o servicios o respecto de productos, servicios o establecimientos relacionados con*

aquellos que comprende la marca registrada. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 19 bis E.

- b) *Los que usen, con fines comerciales, una marca no inscrita, caducada o anulada, con las indicaciones correspondientes a una marca registrada o simulando aquéllas.*
- c) *Los que, con fines comerciales, hagan uso de envases o embalajes que lleven una marca registrada, sin tener derecho a usarla y sin que ésta haya sido previamente borrada, salvo que el embalaje marcado se destine a envasar productos diferentes y no relacionados con los que protege la marca.*

Al que reincida dentro de los cinco años siguientes a la aplicación de una multa, se le aplicará otra que no podrá ser inferior al doble de la anterior y cuyo monto máximo podrá llegar a 2.000 unidades tributarias mensuales”.

Según Ortiz y Ríos: “En definitiva, las tres hipótesis contempladas en la disposición en comento, establecen una sanción penal respecto de quien utilice con fines comerciales y sin la debida autorización, alguno de los elementos establecidos y tutelados por la propia ley (utilización de marca inscrita, de una marca no registrada, etc.). Estas tres hipótesis requieren en definitiva de una comisión dolosa, constituyendo delitos de mera actividad” (Ortiz, Ríos, 2011, pág.58).

- c) Delitos Aduaneros:

En Chile, el estudio de los delitos aduaneros compartía una clásica distinción entre las conductas constitutivas de fraude y contrabando. Pero una vez entro en vigencia la Ley N°19.738 junto a su Art.10 e) N°2, la clasificación ya no se volvió a considerar. Por cuanto ambas clasificaciones quedaron englobadas en un concepto único de contrabando. Entendiéndose hoy por hoy en términos legales que:

Incurrirá en el delito de contrabando el que introduzca al territorio nacional, o extraiga de él, mercancías cuya importación o exportación, respectivamente, se encuentren prohibidas.

Comete también el delito de contrabando el que, al introducir al territorio de la República, o al extraer de él, mercancías de lícito comercio, defraude la hacienda pública mediante la evasión del pago de los tributos que pudieren corresponderle o mediante la no presentación de las mismas a la aduana.

Asimismo, incurre en el delito de contrabando el que introduzca mercancías extranjeras desde un territorio de régimen tributario especial a otro de mayores gravámenes, o al resto del país, en alguna de las formas indicadas en los incisos precedentes.

Respecto de la definición, se pueden extraer dos tipos de contrabando.

Contrabando Propio: Como dirán Ortiz y Ríos, “Correspondiéndose con la primera parte de la definición referida, este tipo de contrabando incumbe a la introducción al territorio nacional, o la salida de él, de mercancías cuya importación o exportación, respectivamente, se encuentra prohibida, tal como lo dispone el inciso segundo del artículo 168 de OGA. También forma parte de los supuestos típicos de este tipo de contrabando la introducción de mercancías extranjeras desde un territorio de régimen tributario especial a otro de mayores gravámenes, o al resto del país” (Ortiz, Ríos, 2011, pág.63).

Contrabando Impropio: De igual forma los autores declaran que “Teniendo presente que las mercancías vinculadas al comercio ilícito son subsumidas dentro de la descripción del contrabando propio, quien introduzca al territorio nacional o extraiga de él mercancías de lícito comercio, defraudando con ello a la Hacienda Pública mediante la evasión del pago de impuestos o mediante la no presentación de dichas mercancías a las aduanas respectivas, realiza la conducta típica de contrabando en su variante impropia” (Ortiz, Ríos, 2011, pág.63).

d) Delitos de la Ley General de Pesca

En su Título X, la Ley General de Pesca (N° 18.892) establece un total de cinco figuras penales, donde el bien jurídico protegido son los recursos hidrobiológicos.

Así, es menester citar los artículos 139 y 140:

“Artículo 139.- El procesamiento, el apozamiento, la transformación, el transporte, la comercialización y el almacenamiento de recursos hidrobiológicos vedados, y la elaboración, comercialización y el

almacenamiento de productos derivados de éstos, serán sancionados con presidio menor en sus grados mínimo a medio, sin perjuicio de las sanciones administrativas correspondientes.

Para determinar la pena se tendrá en consideración el volumen de los recursos hidrobiológicos producto de la conducta penalizada”.

“Artículo 140.- En el caso de reincidencia en las infracciones a que se refiere el artículo 119 de la presente ley, las personas que resulten responsables serán sancionadas con la pena de presidio menor en su grado mínimo y las sanciones pecuniarias se duplicarán”.

En palabras de Ortiz y Ríos: “Para una adecuada comprensión de las disposiciones legales citadas, debemos señalar que el artículo 119 de la Ley General de Pesca o LGP, establece una sanción de multa a quien comercialice recursos hidrobiológicos que se encuentren en veda. Esta sanción tiene un carácter administrativo. De esta manera, podemos concluir que ambas disposiciones, sancionan alguna clase de conductas que reconocen como su base objetiva la tenencia de recursos hidrobiológicos vedados, tenencia que puede estar destinada al procesamiento de los productos o bien a su comercialización reiterada. Ambas conductas requieren desde la perspectiva subjetiva una comisión dolosa” (Ortiz, Ríos, 2011, pág.67).

Pero la opinión de ambos autores no está completa porque para ello se debe considerar a su vez el artículo 89 de la misma ley, ya que como bien dijeron los autores la tenencia de ese tipo de recursos puede involucrar como objetivo la comercialización de los mismos o su procesamiento. Y en ambos casos se estaría frente a otra posible hipótesis de tributación de rentas con origen ilícito.

Así, el artículo 89 de la LGP dispone:

“Artículo 89º. - El transporte y la comercialización de recursos hidrobiológicos vedados y los productos derivados de éstos, serán sancionados con multa de 3 a 300 unidades tributarias mensuales, y, además, con la clausura del establecimiento o local en que se hubiere cometido la infracción, hasta por un plazo de 30 días.

El conductor del vehículo de transporte o el gerente o administrador del establecimiento comercial serán sancionados personalmente con una multa de 3 a 150 unidades tributarias mensuales.

La reincidencia de las infracciones de que trata este artículo, será sancionada conforme a lo dispuesto en el artículo 104 b) del Título X”.

Luego de mencionar algunos de los casos que contempla la ley, a modo de demostración de que este tipo de rentas son mas comunes de lo que parecen y que sí tienen cabida en nuestro ordenamiento jurídico (cuestión que será profundizada por medio de los argumentos a favor de las rentas de origen ilícito y sentencias de la Corte Suprema posteriormente), hay que preguntarse si las mismas, obtenidas a partir de esta actividad ilícita, se encuentran sometidas a las obligaciones tributarias de declaración y pago de impuestos. Creando así la posibilidad de concursos entre las mencionadas hipótesis penales y algún delito tributario.

De este modo ¿Es posible someter a un régimen general fiscal las rentas de origen ilícito? Lo que implica decir si tales ganancias constituyen o no rentas gravables, de modo que la persona que las obtuvo deba pagar el determinado impuesto eventualmente según la forma en que se hayan obtenido y se encuentren previstas en la ley, como por ejemplo a través del impuesto a la renta y el IVA.

CAPÍTULO III: Dos escuelas en cuanto a la tributación de las rentas ilícitas.

Entrando de lleno en lo que es el análisis de ambas posturas, debemos mencionar que por un lado existe la escuela a favor de la tributación de las rentas de origen ilícito y por otro, existe la escuela en contra de la tributación de este tipo de ganancias. Como se ha establecido, el presente trabajo acoge la tributación de este tipo de rentas, pero sin dejar de lado las critica que distintos actores le hacen a esta postura que pareciera ser mayoritaria según lo establecido por la jurisprudencia y los propios tribunales. Es por esto, que se comenzara el grueso del análisis revisando primero los argumentos en contra de la tributación de las rentas con origen ilícito.

3.1 Argumentos en contra de la tributación de rentas con origen ilícito:

3.1.1 No existe incremento de patrimonio en la comisión de un delito:

Este primer argumento dice mucha relación con lo planteado al principio de la tesis respecto del conflicto de aumento de patrimonio en los delitos comunes. De hecho, se hacia fundamental establecer lo que considero como incremento de patrimonio, puesto que, al acoger la postura del SII, implica decir que las ganancias ilícitas sí se consideran como un aumento de patrimonio y por lo tanto deberían estar afectas a tributación. Pero este argumento sostiene lo contrario, teniendo autores como Martínez Cohen que nos dice: “Ahora bien, la tesis del Servicio y de nuestros tribunales demuestra su falencia en cuanto a que sostienen que una renta puede ser percibida antes que devengada, situación en la que nos encontraríamos en el caso de un delito, lo que demuestra un grave error conceptual, ya que para que un ingreso sea renta debe existir aun antes de su percepción un devengo de este, es decir –como ya lo hemos expuesto en el capítulo anterior– que el contribuyente tenga un crédito o un derecho de dominio sobre el ingreso que recibe, y este derecho lo autorice para retener en su patrimonio dicha ganancia, es decir, que no quede obligado eventualmente a la restitución del objeto del ilícito o al pago de una indemnización. Dicho derecho solo se puede adquirir obviamente en la medida que el ordenamiento jurídico lo autorice, es decir, mediante los modos de adquirir el dominio que establece la ley entre los cuales ciertamente no encontramos al delito” (Martínez Cohen, Rafael, 2020, pág.24).

De este modo, se explica que para que exista un incremento de patrimonio, deben existir ingresos o ganancias (Para estos efectos serán sinónimos) que se encuentren previamente devengados y no solamente percibidos porque desde el momento que el autor del hecho delictual lo comete, este no tendrá título o crédito alguno que produzca dicho devengo. Lo que implica que la persona que tenga en su posesión dichas ganancias ilícitas no pueda retenerlas y, por consiguiente, su patrimonio realmente no aumente. A excepción de si se aplica la prescripción adquisitiva. Y esto nos lleva a que entonces, como no ingresaron las rentas ilícitas percibidas al patrimonio de la persona, estas no tributen.

Además, existe el caso de Perú, donde el incremento de patrimonio se encuentra mayor regulado aludiendo a las características del mismo, de este modo Baca Díaz y Vizcarra Meza de la Universidad Andina del Cusco, en su tesis publicada el año 2017, dejan saber que:

“a) El legislador peruano considera que no se debe aplicar el Impuesto a la Renta proveniente de actividades ilícitas, y es que tomando en cuenta la noción de renta adoptada en la legislación peruana (inspirada en las teorías renta producto, flujo de riqueza y consumo más incremento patrimonial) el punto de partida es la licitud de la renta. Esto significa que se encuentran afectas al Impuesto a la Renta, las rentas que hayan sido previstas en la ley y que sean de origen lícito.

b) No obstante, grava con el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, el Incremento Patrimonial no Justificado, y precisa además que no se podrá justificar el incremento patrimonial con rentas provenientes de actividades ilícitas; por lo tanto, ante una situación en la que el incremento patrimonial provenga de actividades ilícitas, están tributan bajo la presunción del artículo 52, lo cual significa que aunque la regla general es que las rentas provenientes de ilícitos no tributan, excepcionalmente lo hacen en algunos casos en que se aplica la presunción del artículo 52” (Baca Diaz, Vizcarra Meza, 2017, pág.18).

3.1.2 La ilicitud del objeto:

Una de las cosas que se deben dejar en claro y que el propio código tributario establece en su artículo 2 es que:

Artículo 2.- En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.

En ese sentido la ley tributaria, no establece, por ejemplo, normas especiales sobre los elementos y causales de nulidad de la obligación tributario, teniendo así que aplicarse de forma supletoria las reglas del Código Civil, respecto de la licitud o licitud del objeto y de la nulidad.

Siguiendo el esquema, este segundo argumento se ampara en lo que establece el Código Civil en su art. 1462: “Hay un objeto ilícito en todo lo que contraviene al derecho público chileno, y generalmente en todo contrato prohibido por las leyes”.

Por lo anterior Martínez Cohen nos dice “Así las cosas, hay que señalar –qué duda cabe– que el delito es un acto ilícito, es decir, prohibido por las leyes, por tanto, quien lo comete contraviene

al derecho público chileno, en los términos del art. 1462 del CC.

Obviamente, el más importante acto ilícito es el delito, ya que la ley prohíbe su comisión.

Siguiendo dicho razonamiento, las cosas objeto del delito serán ilícitas.

En dicho sentido, el objeto de la obligación que nace en el Impuesto a la Renta estaría constituido por la renta propiamente tal, es decir, el incremento de patrimonio o utilidad que percibiría el delincuente producto de su delito.

Ahora bien, de aceptarse la tesis que sustenta nuestra Corte Suprema llegaríamos a la conclusión de que el Estado se repartiría “el botín” –los efectos del delito– con el delincuente, y la prestación que se le exigiría a este –una cuota del objeto del delito– se haría efectiva sobre un objeto ilícito, por lo cual la obligación tributaria al menos adolecería de nulidad absoluta” (Martínez Cohen, Rafael, 2020, pág.25).

3.1.3 Éticos morales:

Algunos autores consideran suficiente la justificación de la no tributación de ganancias provenientes de actividades ilícitas por medio de argumentos ético morales. Lo anterior por cuanto el estado no estaría moralmente legitimado para exigir una participación de los delitos ilícitamente obtenidos, ya que se volvería un partícipe de los mismos si exigiera la tributación de las ganancias obtenidas por dichos actos. Hadwa Issa sostiene que “si el Estado, aunque sea a pretexto de respetar el principio de igualdad, exigiera la tributación por las ganancias ilícitas delictivas debería explicar que diferencia existiría entre su pretensión y la recepción o el blanqueo de capitales realizado por cualquier ciudadano” (Hadwa Issa, 2010, p.62).

3.1.4 La infracción al principio Nemo tenetur se ipsum accusare, conocido como el derecho a la no – autoinculpación o a no declarar contra sí mismo:

Según estos argumentos, no se puede pretender que el autor de un ilícito penal, que obtuvo

ganancias por el mismo las declare como impuesto, por cuanto esto sería igual a obligar a la persona que lo cometió a reconocer su participación. De hecho, Hadwa sostiene que, “la declaración de impuestos en la que se deberían informar los ingresos provenientes de una actividad ilícita penal supondría entregar información o pistas al Estado sobre la comisión de un delito realizado por el propio declarante/contribuyente (Hadwa Issa, 2010, p.62).

Martínez Cohen también sostiene este argumento y critica fuertemente la tesis sustentada por la CS que veremos luego, diciendo:

“De seguirse la tesis sustentada por nuestra Corte Suprema implicaría como consecuencia lógica la obligación del delincuente de auto incriminarse.

En efecto, en el Código Tributario, en su artículo 97 N°s. 4 y 5 se sanciona a quien debió declarar un impuesto por cuanto está afecto a una obligación tributaria por haber llevado a cabo el hecho gravado y no lo hace, o lo hace en forma imperfecta, y todo ello maliciosamente.

La obligación de declarar una obligación de tal índole no le puede ser exigible al contribuyente pues, como han sostenido diversos autores, obligaría al hechor a “declarar bajo juramento” o “confesar” el producto del ilícito auto incriminándose, cuestión evidentemente prohibida por nuestra CPE letra f) del N° 7 del artículo 19 que establece que en “las causas criminales no se podrá obligar al inculcado a que declare bajo juramento sobre hecho propio...”; en el Código Procesal Penal en el acápite relativo a los derechos del imputado artículo 93 letra g) “Guardar silencio o, en caso de consentir en prestar declaración, a no hacerlo bajo juramento”; y en la Convención Americana de Derechos Humanos artículo 8° inciso sexto: “...derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable”” (Martínez Cohen, Rafael, 2020, pág.26).

Por este motivo, el delincuente que quiere evitar una querrela en su contra por delitos tributarios, debiese declarar entre sus ganancias lo que obtuvo a través del acto ilícito, cuestión que es inviable por este cuarto argumento, ya que ello implicaría su auto denuncia.

3.1.5 Principio de capacidad contributiva:

Uno de los argumentos más fuertes para sostener la no tributación de las ganancias obtenidas por ilícitos penales dice relación con la capacidad contributiva de las personas. Esto por cuanto las ganancias obtenidas de esta manera, si las analizamos desde el principio de unidad del ordenamiento jurídico, no cuentan con la aptitud para generar una verdadera capacidad contributiva por no incorporarse de manera efectiva al patrimonio del sujeto que las obtiene.

Este argumento dependerá de la manera en que entendamos el concepto de patrimonio y en ese sentido personas como Hadwa dicen que “El patrimonio se trata de una realidad jurídico económica, y no un mero dato económico, numero o factico, como lo entienden las posiciones que se muestran a favor de la tributación de las ganancias de origen delictivo” (Hadwa Issa 2010, p.63). Es por lo anterior que esta postura entiende el concepto de patrimonio no solo desde la óptica del derecho tributario, sino desde la óptica de todo el ordenamiento jurídico, esto con el fin de respetar el principio de unión del mismo.

Es así que es el propio ordenamiento es el que contempla consecuencias jurídicas civiles y penales que nos permiten dilucidar la ausencia o no de la capacidad contributiva de una persona que obtiene ganancias provenientes de un ilícito penal al reafirmar que las mismas no pertenecen al patrimonio suyo, que es lo fundamental para respaldar esta postura. Por ejemplo, en los casos de responsabilidad ex delicto (restitución, reparación del daño e indemnización de perjuicios) y el comiso. Así, la persona que comete un hurto no puede afirmar que el bien o ganancias obtenidas a través de él sean efectivamente de su patrimonio, sino que lo que se configuraría es meramente una tenencia fáctica que no involucra un derecho o propiedad sobre dichos bienes. Es por esto, que autores dicen que al momento de analizar la definición que hace el N°1 del artículo 2° de la Ley de la Renta respecto de los beneficios o ingresos e incremento de patrimonio, este no estaría considerando a aquellas ganancias provenientes de alguna actividad ilícita penal, ya que esto supondría omitir lo dicho por las demás disciplinas del ordenamiento jurídico. Por lo que, en palabras de Walker:

“No toda utilidad o incremento de patrimonio que no este comprendido en el artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, puede ser calificado como renta. Es requisito previo que aquel se haya devengado o percibido, de tal forma que de no verificarse cualquiera de estas últimas

exigencias legales, dicho beneficio no puede ser considerado renta” (Mena Walker, Ricardo, 2005, pág.40), no pudiendo así ingresar al patrimonio del autor.

Una situación que resulta interesante y que podría relacionarse con este argumento, a modo de ejemplo, es lo descrito por Boris I. Bittker:

“A final comment on this issue: While I perceive nothing unseemly in taxing unlawful income, one might properly object if the government's tax claim to the lawbreaker's assets was preferred over the right of his victims to be reimbursed by him for their losses.

In general, however, if the victim can trace and identify his property, as in the case of a stolen work of art, he can get it back, even if the thief has nothing left to pay his taxes. Even if the property cannot be traced (e.g., cash whose serial numbers are not known), the victim will ordinarily be familiar with the facts sooner than the government, and this prior knowledge will usually enable him to establish an enforceable claim against any assets that can be discovered in the criminal's possession before the government's tax lien takes hold. Situations can be imagined in which -the victim's right to reimbursement will be subordinated to the government's right to collect taxes on the unlawful income, but they are unusual, and a corrective for this injustice could be provided by Congress without going so far as to confer a blanket exemption on unlawful income” (Bittker, Boris, 1974, pág.147).

Concluyendo con los argumentos en contra, parece ser notoria la inclinación a favor de los argumentos N°1 y N°5, por cuanto ambos apuntan a la definición legal del artículo 2 junto con la extensión que se le da, justificada a su vez por el artículo 17 y al como entendemos determinados conceptos a la hora de la tributación de ciertas rentas, como lo es el patrimonio.

De igual modo, no podemos desconocer que el derecho a la no autoinculpación o al no declarar contra uno mismo o inclusive aquellos argumentos que son más bien ético morales, son igual de relevantes, aunque la atención se pose sobre los dos primeros. Y es por esta razón, que se continuará con los argumentos a favor, a la par de una posterior confrontación de ambas posturas.

3.2 Argumentos a favor de la tributación de rentas con origen ilícito:

3.2.1 Interpretación literal del artículo 2° LSIR:

En reiteradas ocasiones, se ha mencionado en el trabajo el carácter extensivo que aquellos que estamos a favor de la tributación de las rentas ilícitas, sostenemos del concepto de renta establecido en el artículo 2° LSIR. Esto supone que el fundamento principal de esta idea radica en proponer una interpretación gramatical de la ley tributaria:

“ARTICULO 2°. - 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”.

De hecho, en palabras de los autores Pablo Ortiz y Rodrigo Ríos:

“La interpretación efectuada por el SII se centra en la idea de que, según el tenor literal de la disposición transcrita, no importaría si un determinado incremento patrimonial proviene o no de una actividad delictiva, en cuanto por expreso mandato legislativo dichas ganancias constituirían renta, y como tales serían objeto de la obligación de pago del impuesto y de las demás obligaciones tributarias accesorias. Este argumento, como hemos visto, es uno de los pocos reconocidos expresamente por nuestros tribunales superiores de justicia a la hora de condenar por delitos tributarios a personas que han percibido ganancias provenientes de un delito” (Ortiz, Ríos, 2011, pág.23.

Según Hadwa “los ingresos que provienen de una actividad ilícita delictual son gravable, puesto que la ley junto con ofrecer un concepto amplio de renta no los excluye expresamente del régimen general de tributación” (Hadwa Issa 2010, p.60). Siguiendo esta línea y en respuesta al argumento en contra respecto de que no existe un incremento de patrimonio, hay que decir que esa noción se encuentra errada pues lo que importaría entonces, es la obtención de ganancias y

el hecho de que las mismas acrecientan el patrimonio de las personas que las obtienen, no importando para la ley tributaria el origen de las mismas dado que la propia ley da un concepto amplio de lo que es la renta propiamente tal y sus tipos. Por lo que la carga tributaria recaería sobre el ingreso y no sobre la actividad que lo produce.

El presente argumento, es uno de los más adoptados por la jurisprudencia chilena como veremos en el siguiente capítulo. Lo anterior porque si bien algunos autores tratan de restarle credibilidad a través de la argumentación doctrinal, aludiendo a que existe un equivocado dominio de los conceptos, lo cierto es que en la práctica la tributación de este tipo de ganancias reduce los problemas en vez de acrecentarlos. Tampoco beneficia al “contribuyente”, si queremos llamarlo así, que tributa con rentas ilícitas. De hecho, se estaría incentivando la comisión de delitos si suponemos la no inclusión de este tipo de ganancias, en la definición del artículo 2. Por cuanto resultaría que la realización de actos ilícitos no supondría un mayor perjuicio para mí que la realización del mismo y la posibilidad, quizás, de ir a prisión. Además, hay que mencionar las ganancias que no pudieron ser recaudadas a la hora de las transacciones o de la compra de recursos para realizar comercios como por ejemplo el de la piratería, o aquellas ganancias que se obtienen del tráfico de drogas, ya que este tipo de sustancias son obtenidas por los traficantes a través de distintos métodos que involucran incluso la importación. También se pueden mencionar dichas rentas ilícitas que no se originan solo en actos ilícitos como ya se ha mencionado. Inclusive se puede sostener que con esto se está afectando al orden público económico (O.P.E) si suponemos que se están obteniendo rentas ilícitas por medio de ilícitos aduaneros, como dicen Claudio Terán Vaca, Josué Limaico Mina y Luis Crespo-Berti: “esta actividad criminal con la que se vinculan los ilícitos aduaneros se inserta en el amplio contexto del comercio ilegal, con todas las consecuencias perniciosas que este genera para el desarrollo económico y social: constituye una de las peores formas de competencia desleal, afecta los derechos de los trabajadores que quedan fuera de las garantías que ofrece el empleo formal, propicia la conformación de redes delictivas organizadas -integradas por financistas, transportadores burreros, guardadores, comercializadores, etc.-, se relaciona con delitos tributarios posteriores, y en general, favorece la realización de una serie de conductas ilegales de variada naturaleza” (Terán, Limaico, Crespo-Berti, 2021, pág. 12).

Por lo que, de este modo, sí se estaría afectando más al contribuyente que legítimamente obtiene

sus rentas, no quedando más remedio que hacer que las rentas de origen ilícito sí tributen. No solo por justicia contributiva, sino porque se debe pensar en todos los recursos que para el estado y por consiguiente toda la sociedad, se están perdiendo.

Todo lo anterior alguna parte de la doctrina lo justifica basándose en los artículos 2 N°1 inciso 1°, 17, 20 N° 5 y el artículo 70 de la ley de impuesto a la renta. Esto porque el primero de estos artículos habría optado por un concepto de renta que sí involucraría un incremento patrimonial como se ha establecido. A su vez, respecto del artículo 17 se sostiene que entre los actos y negocios que el mismo legislador considera como ingresos no renta, y que por lo tanto no están afectos al régimen fiscal, este no consideró incluir de manera expresa los ingresos provenientes de actividad ilícita, pudiendo haberlo hecho si su objetivo era no incluirlos en el régimen de renta.

El artículo 20 N°5 por su parte nos da otro argumento, aludiendo a que el origen de la riqueza solo importaría para determinar la clase de impuesto que afectaría a la renta. Es decir que el origen de las ganancias, debiésemos considerarlo solo para delimitar la aplicación del impuesto de primera categoría o segunda, u otro aplicable a las rentas obtenidas por actividad ilícita y para finalizar, el artículo 70 estableció una presunción de ingresos de acuerdo a los gastos, desembolsos o inversiones que fueron realizados por el contribuyente, lo que vendría a decirnos que para la ley serían tributables los ingresos provenientes de un ilícito penal desde el momento que esta considera y los acepta al someter a tributación las rentas de activos patrimoniales no justificados.

De esta manera, parece ser que el concepto acogido por la jurisprudencia y el SII es la correcta, pero se hace necesario dilucidar otros argumentos en favor de esta postura. Puesto que, si bien al parecer el problema radica en una interpretación del lenguaje y no de conceptos doctrinarios, la verdad es que de nada nos sirve si en la realidad fáctica no se puede constatar la postura a favor de las rentas de origen ilícito. Por lo que una de las tareas del presente trabajo, no era solo dilucidar el problema dogmático y acoger la postura de la tributación de las rentas de origen ilícito, sino también encontrar en ella algún beneficio para la sociedad.

A sí que independiente de que podamos considerar este argumento como el principal de la tesis

planteada y que se contraponen directamente a la no tributación de este tipo de rentas, se deben revisar los siguientes argumentos y cómo termina finalmente interactuando en la sociedad por medio de la revisión de casos de la Corte Suprema.

3.2.2 Bien jurídico tutelado:

El SII considera una variedad de bienes jurídicos que deben ser tutelados por la normativa penal en materia tributaria. De este modo, serían bienes jurídicos protegidos por los tipos penales contenidos en el Código Tributario el patrimonio fiscal, el O.P.E y la obligación del pago de los impuestos, entendiéndola como una cultura tributaria que nos beneficia a todos en tanto sociedad. Porque como se mencionó en el primer argumento de este apartado, se acrecientan los problemas al no considerar la tributación de las rentas ilícitas, a tal grado que afectan elementos tan macros como lo es el mismo orden público económico a través por ejemplo de la competencia desleal, que involucra una afectación directa de los bienes jurídicos del contribuyente.

Así, Ortiz y Ríos establecen que “específicamente en el caso de los delitos de comercio ilegal o irregular y clandestino (Artículo 97 N°8 y 9 CT) se agrega que estos tutelan deberes instrumentales en relación a la obligación de pago de los impuestos, los cuales en el caso en análisis estarían dados por la presentación de declaraciones de impuesto y el cumplimiento de deberes registrales, tales como el inicio de actividades y el llevar registros contables. De esta manera, señala el SII que una adecuada protección del cumulo de bienes jurídico tutelados por los delitos tributarios contemplados en los numerales 4, 8 y 9 del artículo 97 CT, haría necesaria la intervención penal en el caso de la obtención de ganancias provenientes de la comisión de un delito” (Ortiz, Ríos, 2011, pág.25).

3.2.3 Afectación del principio constitucional de igualdad en el reparto de las cargas publicas:

En cuanto al tercer argumento, Ortiz y Ríos dicen que “está vinculado a la idea de que en materia impositiva los incentivos económicos que deben entregarse al contribuyente deben estar destinados a fomentar el cumplimiento de las diversas obligaciones tributarias. Bajo esta premisa se señala que el no gravar las ganancias provenientes de actividades delictuales, constituiría un

mensaje equivoco respecto del contribuyente que da cumplimiento a sus obligaciones, toda vez que se le estaría incentivando a cometer esta clase de conductas, en cuanto estas estarían exentas de la obligación de pago de impuestos” (Ortiz, Ríos, 2011, pág.25).

Como es evidente, la mayoría de los argumentos responden al primero. De hecho, en él se hizo mención a esta idea, respecto de que efectivamente la no tributación de rentas ilícitas implicaría motivar la comisión de actos delictuales en favor de la no tributación de mis ganancias, lo que traería la afectación del principio constitucional de igualdad en el reparto de las cargas públicas. Porque si revisamos la CPR, la misma determina que las personas tributan de acuerdo a su capacidad contributiva, no siendo correcto que se excluyan las ganancias provenientes de actividad ilícita. Por cuanto implicaría una discriminación arbitraria en desmedro de las personas que sí son contribuyentes que obtienen sus rentas de manera lícita, afectando así el principio de igualdad en el reparto de la carga públicas e incluso afectando directamente el principio de igualdad ante la ley. Pues como dicen Ortiz y Ríos “al eximir, el estado, del pago de impuestos a quienes obtengan esta clase de ganancias, implicaría cometer una discriminación arbitraria en relación a los contribuyentes que desarrollan actividades lícitas, debiendo solo estos soportar la carga de mantener el funcionamiento del Estado” (Ortiz, Ríos, 2011, pág.26)

3.2.4 El estado se encuentra moralmente justificado:

Este último argumento, ataca directamente aquella idea de que la recaudación por parte del estado al aplicar el impuesto a la renta en las rentas de origen ilícito, lo haría automáticamente un cómplice del delito de fondo y por lo tanto no estaría siendo ético. Sin embargo, esa postura se puede contradecir porque según Galarza:

“La posibilidad de someter o no a tributación a los actos ilícitos -siempre que no afecten derechos fundamentales de terceros- se encuentra entre las facultades del poder de legislar, que las constituciones modernas asignan a los parlamentos representativos de la voluntad popular, y no es por nada contraria a la ley moral.

Y en esta línea, debe aceptarse en términos de ley positiva y natural, toda aquella ley que pretenda reducir comportamientos condenados por la moral, aun en el caso que lo haga permitiendo, en

respeto da la libertad individual, el traer al plano de la licitud tributaria actuaciones que son ilícitas para el derecho natural. Y de no permitirse la tributación de los actos ilícitos incluso se podría estar beneficiando la comisión de los mismos, puesto que serán mayores los beneficios que se obtengan con su ejecución, en comparación con sus homólogos lícitos.

No creemos entonces que se produzca una inmoralidad por parte del estado al aceptar la tributación de los actos ilícitos. Incluso una multitud de ejemplos cotidianos respaldan esta postura, ya que el Estado, de una u otra forma, obtiene beneficios de la comisión de actos ilícitos o en mayor o menos medidas perjudiciales a la sociedad. Tenemos en orden una enorme variedad de tributos extrafiscales (tabaco, alcohol, contaminación, juegos de azar, etc.), instituciones como el decomiso deviene o productos de un delito que luego son vendidos; la imposición de multas, que a fin de cuentas provocaran un ingreso pecuniario al Estado; la explotación de juegos de aza; etc.” (Galarza, Cesar, 2006, pág.95)

De hecho, la anterior tesis, se puede justificar incluso en países como España donde “en 2003 y con base en la idea de la prohibición del enriquecimiento injusto, se introduce en nuestro Código Penal la posibilidad de decomisar las ganancias procedentes de un hecho ilícito, sin necesidad de que mediara imposición de pena” (Muñoz, Carolina, 2019, Pág.95). Es así que considerar como acto inmoral la recaudación de rentas ilícitas por parte del Estado, no hace sino ratificar la inmoralidad de no recaudarlos porque esa postura ignora el resto de beneficios que en términos normativos y sociales se producen.

3.3 Escuelas intermedias:

Para finalizar este capítulo respecto de las posturas que tratan de dar solución al problema planteado e independiente de que la presente tesis sí acoge la tributación de las rentas de origen ilícito, sería bueno mencionar dos teorías intermedias que han tratado de equilibrar ambas posturas principales.

3.3.1 Teoría intermedia de Herrera Molina:

Es un autor español, que parte de la base del artículo 13 LGT diciendo que: “Las obligaciones

tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudiera afectar su validez”. El sostiene que la legislación tributaria española sí establece una norma aplicable a estos casos y que para dilucidar aquello se tienen que tener a la vista el artículo 1305 y el artículo 1306 del código civil, este último es fundamental a la hora de esclarecer la distinción:

«Art. 1.305 CC. Cuando la nulidad provenga de ser ilícita la causa u objeto del contrato, si el hecho constituye un delito o falta común a ambos contratantes, carecerán de toda acción entre sí, y se procederá contra ellos, dándose, además, a las cosas o precio que hubiesen sido materia del contrato, la aplicación prevenida en el Código Penal respecto a los efectos o instrumentos del delito o falta. Esta disposición es aplicable al caso en que sólo hubiere delito o falta de parte de uno de los contratantes; pero el no culpado podrá reclamar lo que hubiese dado, y no estará obligado a cumplir lo que hubiera prometido».

«Art. 1.306 CC. Si el hecho en que consiste la causa torpe no constituyere delito ni falta, se observarán las reglas siguientes: 1.ª Cuando la culpa esté de parte de ambos contratantes, ninguno de ellos podrá repetir lo que hubiera dado a virtud del contrato, ni reclamar el cumplimiento de lo que el otro hubiese ofrecido. 2.ª Cuando esté de parte de un solo contratante, no podrá éste repetir lo que hubiese dado a virtud del contrato, ni pedir el cumplimiento de lo que se le hubiera ofrecido. El otro, que fuera extraño a la causa torpe, podrá reclamar lo que hubiera dado, sin obligación de cumplir lo que hubiera ofrecido».

De esta manera Ricardo de Mosteyrin Sampalo nos dice: “Infiérese de ambos artículos que los contratos con causa ilícita, sea o no constitutiva de delito, pueden distinguirse en dos tipos según la ilicitud sea aplicable a ambas partes o a una sola. En el primer caso no habrá acción entre ellas, ninguna parte podrá reclamar lo que haya entregado ni lo que la otra haya ofrecido, pero en el segundo caso, cuando sólo sea imputable a una de las partes, la otra sí podrá reclamar tanto lo que haya entregado como lo que la otra haya ofrecido. Esto será así sea o no el hecho constitutivo de delito. Sobre esta base el citado autor entiende que debe distinguirse la posible tributación de actos delictivos según el delito sea imputable a una sola de las partes, como sucede en el hurto, o a las dos, como sucede en el cohecho. En el primer caso no cabe tributación, pues la consecuencia jurídica aplicable será la restitución de la cosa a quien haya sido privado delictivamente de ella. En el segundo supuesto sí cabe la tributación, puesto que ninguna de las partes podrá reclamar a la otra” (Mosteyrin Sampalo 2017, p.119).

Dichos argumentos dados en esta teoría intermedia se relacionan directamente con los conceptos de restitución o la situación ex delicto y el comiso anteriormente nombrado, donde se busca un replazo por así decirlo de la tributación por la restitución de los bienes, cuestión que tiene

apoyo en la jurisprudencia española. Pero aun así es el mismo Sampalo quien no acepta esta teoría aludiendo que “En definitiva, no comparto la distinción que realiza este autor, pues si en caso de delito imputable a una sola parte el motivo por el que considera que el acto no queda sujeto a tributación es por no haber existido incremento de patrimonio, lo mismo debiera pensar del supuesto en que el delito es imputable a ambas partes, no hay incremento patrimonial tampoco por quedar el acto sujeto a comiso. Además, mientras no se proceda a la restitución habrá habido un incremento patrimonial, pues no sólo la propiedad, también la mera posesión forma parte del patrimonio y se puede obtener rendimiento económico de ella” (Mosteyrin Sampalo 2017, p.120). La anterior cita nos deja entrever que la discusión por el patrimonio no se da solo acá en Chile a la hora de la tributación de las ganancias provenientes de actividades ilícitas que ingresan al mismo. Por lo tanto, el análisis de este concepto económico es fundamental para delimitar la tributación de las rentas de origen ilícito.

3.3.2 Teoría intermedia de Galarza:

Este autor nos plantea las dos teorías sobre la tributación de las ganancias provenientes de actividad ilícita, considerando siempre que se suele dar como argumento a favor de la tributación de este tipo de ganancias el principio de igualdad. Sampalo lo complementa diciendo “Sería injusto que quien se dedica a un negocio lícito tenga que tributar y enfrentarse a la competencia desleal de quien realizando un negocio similar, por ser ilícito, quede eximido de este deber” (Mosteyrin Sampalo 2017, p.124). En este sentido, hace hincapié en que los estados europeos, en rechazo de esta desigualdad generada por la no tributación de las ganancias provenientes de actividad ilícita, vieron oportuno la necesidad de sí recaudar el impuesto correspondiente a estas, pero aun así los organismos judiciales no han establecido un criterio uniforme. De este modo, los argumentos en contra de la tributación de este tipo de ganancias siempre han ido de la mano de un tinte moral. Se considera inmoral que el estado se enriquezca, por así decirlo, de las ganancias obtenidas por un ilícito penal.

Es así, que la teoría de Galarza, en palabras de Sampalo nos viene a dar cierta solución: “La solución propuesta por este autor consiste en valorar si la ilicitud del acto invalida la configuración del hecho imponible. A modo de ejemplo se refiere a que si el hecho imponible es la venta de un bien y es inválido el contrato de compra-venta, no tiene lugar el hecho imponible y, por tanto, no hay obligación de tributar, pero si el hecho imponible es la transmisión

del bien como realidad fáctica, la ilicitud será independiente del hecho imponible y, por tanto, sí existirá obligación de tributar” (Mosteyrin Sampalo 2017, p.125). En este sentido, en casos de ilícito penal, no se producirá efecto jurídico alguno y por lo tanto no habrá obligación de tributar porque se podría utilizar el decomiso, lo que en definitiva excluiría la capacidad económica.

Nuevamente es el propio Sampalo quien rebate esta teoría aludiendo que “se habrá producido un efecto importante, la adquisición de la posesión y todo lo que ello conlleva; por tanto, de ninguna manera cabe decir que no se produce ningún efecto jurídico, y en relación con el decomiso, como se ha señalado anteriormente, mientras éste no se produzca no cabe argumentarlo para excluir la aplicación de las leyes tributarias” (Mosteyrin Sampalo 2017, p.125).

Por lo tanto, se puede concluir en este apartado, que el problema objeto de esta tesis adquiere distintas posturas dependiendo de la manera en que lo justifiquemos. Y es en este punto, donde debemos analizar la jurisprudencia nacional y así finalmente delimitar si la postura a favor de la tributación de rentas con origen ilícito, efectivamente es mayoritaria como bien se ha sostenido en el presente trabajo. Lo que desde ya digo posibilitara concluir que sí están afectas a la Ley sobre Impuesto a la Renta, entre otras cosas.

CAPÍTULO IV: La opinión de la Jurisprudencia Nacional.

En el sitio de noticias del mostrador se ha dicho que: “En materia tributaria, y aun cuando todavía se discute sobre la imposición de las rentas de origen ilícito, hasta hoy tanto el SII como los tribunales superiores han tomado la posición de que estas deben tributar. Lo anterior, y entre otras consideraciones, a partir de una interpretación de la propia Ley sobre Impuesto a la Renta que ordena gravar las rentas, “cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”, expresión que comprendería también las rentas de fuente ilícita. Así al menos lo ha considerado el SII en algunos casos bullados del pasado, y actualmente, a partir de ciertas operaciones que funcionarían al margen de la Ley de Bancos, así como con las rifas y otras actividades en donde predomina el azar, las cuales, de acuerdo con el ordenamiento jurídico, adolecen de objeto ilícito” (Columna de opinión por Eduardo Irribarra, El Mostrador, 2023).

Por consiguiente y para efectos de este capítulo, se citarán aquellos considerandos que sean

relevantes a la hora de justificar la tributación de las rentas de origen ilícito. A sí que desde ya establezco que los 3 casos que serán revisados acogen dicha postura.

4.1 Caso Dávila.

Una de las piedras angulares en que se acredita la tributación de las rentas de origen ilícito por parte del ordenamiento jurídico chileno, es el caso Dávila, que es un fallo dictado por la CS el año 1997. Y es su considerando primero el que estableció el criterio jurisprudencial que después con los años se siguió utilizando:

“Primero: Que, conforme al claro tenor literal de la definición del concepto <<renta>> contenida en el N°.1 del artículo 2° de la ley sobre impuesto a la renta, toda utilidad o beneficio que reciba una actividad, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación es renta; y el artículo 17 de la misma ley, excluye de aquel concepto los beneficios, asignaciones e incrementos patrimoniales y otros ingresos que taxativamente señala y a aquellos que no se consideren rentas o se reputen capital <<según texto expreso de una ley>>. Entre las partidas que el artículo 17 excluye del concepto de renta, no se mencionan los recursos obtenidos en forma ilícita. Ni existe texto legal que les otorgue tratamiento de excepción, excluyéndolos de lo dispuesto por el artículo 3 de la misma ley, que obliga a toda persona domiciliada en Chile a pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen”.

Este criterio jurisprudencial, que es defendido por la presente tesis, por cuanto considera la interpretación extensiva del concepto de renta, fue ratificado en el siguiente fallo.

4.2 Caso Iverlink.

El 17 de noviembre de 2010, la corte suprema vuelve a dictar otro fallo, donde conociendo de un recurso de casación en el fondo, procedió a anular el fallo de la determinada corte de apelaciones que ratificaba y confirmaba el fallo de primera instancia, el cual absolvía a los imputados respecto de la imputación que se les hacía en torno al artículo 97 N°4 inc. Primero CT.

De esta manera, es por medio del considerando decimo que se sigue confirmando el criterio establecido por el tribunal, luego de 13 años del caso Dávila:

“Que tan es así que, de acuerdo con el claro tenor literal de la definición de renta que proporciona el N° 1° del

artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, toda utilidad o beneficio que reciba de una actividad, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación constituye renta; y el artículo 170 de la misma ley excluye de ese concepto los beneficios, asignaciones, incrementos patrimoniales y otros ingresos que taxativamente detalla y aquellos que no se consideren rentas o se reputen capital, según mandato expreso de alguna ley. Pues bien, entre las partidas que el artículo 17 citado no abarca dentro de la idea de renta no se contienen los recursos obtenidos en forma ilícita. Ni existe cuerpo legal que les otorgue tratamiento de excepción. Sustrayéndolos de lo prescrito por el artículo 3° de la misma ley que obliga a toda persona domiciliada o residente en Chile a pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen (SCS. N° 3983 1996)”.

4.3 Causa n° 2878/2003

Este último fallo si bien pareciera ser un poco más complejo al tratar el delito del artículo 139 de la LGP y el artículo 97 N°9 CT, lo cierto es que la CS termina siendo bastante clara en cuanto a su criterio. Acogiendo así el recurso de casación en el fondo interpuesto por el director del SII contra un fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago, el cual confirmaba el fallo de primera instancia que absolvía a los actores de una supuesta participación en el ejercicio efectivamente clandestino del comercio y la industria, el cual es regulado por el numeral 9 del artículo 97 CT.

Es así, que la corte en estos dos considerandos principales deja entrever su criterio:

“Considerando 4°: Que, en cambio, resultan más convincentes los argumentos materiales de que echa mano el recurrente en apoyo de su posición. En este sentido, el libelo impugna el criterio del fallo de primer grado, hecho suyo por el de segundo, con arreglo al cual sería inmoral que el fisco pretendiera obtener tributos procedentes de una actividad ilícita. A este respecto, el recurso observa, con razón, que esa alegación fracasa ya porque el propósito del tipo contemplado en el artículo 97 N° 9 del Código Tributario no es evitar la evasión de los ingresos tributarios, sino cautelar lo que se denomina orden público económico, el cual resulta quebrantado por la clandestinidad de las actividades comerciales, sean estas lícitas o ilícitas”.

“Considerando 7°: Que, con lo dicho en relación a la naturaleza del bien jurídico de protección, aquí puede ponerse de lado la cuestión, ciertamente erizada de dificultades, referente a si las actividades ilícitas generan o no impuestos. Puesto que de lo que aquí se trata no es de la evasión de los mismos, el asunto resulta irrelevante en esta sede”.

“Considerando 8°: Que, en atención a lo expuesto, es evidente que la sentencia recurrida, al absolver a los procesados, haciendo suya la de primera instancia, ha incurrido en error de derecho que ha influido sustancialmente

en lo dispositivo del fallo, pues, de no habérselo cometido, los habría condenado por el delito previsto y sancionado en el artículo 97 N° 9 del Código Tributario.

Por estas consideraciones, y visto además lo dispuesto en los artículos 535 y 547 del Código de Procedimiento Penal, se resuelve que se acoge el recurso de casación en el fondo deducido en contra de la sentencia de 4 de junio de 2003, escrita a fojas 687 de estos autos, la cual es nula y se reemplaza por la que se dicta inmediatamente a continuación, sin nueva vista pero separadamente”.

Para concluir y mencionar un último apartado de esta tesis, debemos entender que este fallo acoge la tributación de las rentas de origen ilícito, desde el momento en que las incluye en el artículo 97 N°9. Por cuanto la CS indirectamente nos quiere decir que las actividades ilícitas sí generan impuestos desde el momento en que las cataloga de “comerciales”, sin distinguir el origen de los ingresos porque estaría considerando tanto a las rentas lícitas e ilícitas como renta.

4.4 Algunos casos de otros países.

Por el lado de Europa, Sampalo dirá: “El Derecho europeo ha sido mucho más reactivo a pronunciarse sobre este tema, si bien en fechas más recientes en varios países se ha resuelto en sentido favorable a la tributación. En Italia está expresamente prevista la tributación por la ganancia ilícita, incluido el ilícito penal. Así, el art. 14.4 de la Ley 537/1993, de 24 de diciembre, establece que «en la categoría de renta [...] deben entenderse comprendidas, como en ella clasificables, las ganancias derivadas de hechos, actos o actividades calificables como ilícito civil, penal o administrativo, siempre que no estén ya sujetas a embargo o decomiso” (Mosteyrin Sampalo 2017, pág.96).

Del mismo modo, Sampalo seguirá diciendo que “en Alemania el Abgabenordnung (código tributario) considera irrelevante si el comportamiento que da lugar al hecho imponible es contrario a un mandato o prohibición (§ 40 AO), es decir, que se opta también por la tributación de las ganancias, aunque sean ilícitas. En la jurisprudencia alemana se encuentran ejemplos como la venta de objetos robados, que se considera tributable como actividad económica, o la extorsión y el pago de comisiones ilegales, tributables como «otros ingresos». En Francia la jurisprudencia del Consejo de Estado considera que el dinero y bienes obtenidos con actividades delictivas como el hurto, la estafa o la apropiación indebida están sometidas al impuesto sobre

la renta, en general como «beneficios no comerciales». Por tanto, en el Derecho comparado encontramos ejemplos de tributación por ganancias ilícitas” (Mosteyrin Sampalo 2017, pág.97).

Otro ejemplo que podemos considerar y que se encuentran a favor de la tributación de las rentas ilícitas son el caso de Australia y Canadá, Mohsin y Olaitan nos dicen:

“Though located in two different regions that are thousands of miles apart, both Australia and Canada have in common, judicial systems that are rooted in common law which qualifies them as states worth examining in relation to the application of income tax to illegal activities under consideration. It has been held in both countries in various cases by their courts that the primary function of the Income Tax Acts are meant to bring income of various kinds into the tax net and earnings tainted with illegality has no bearing on its taxability; if a taxpayer acquires income in an unethical manner or by resorting to acts forbidden by law, the income earned by such taxpayer would still be liable to tax assessment” (Mohsin, Olaitan S, 2015, pág.395).

En la anterior cita se afirma que ambos países a través de sus tribunales de justicia sostienen que la función principal de la Renta y las leyes tributarias es el incorporar ingresos de diversos tipos a la red tributaria. Y aquellas rentas que puedan estar contaminadas con alguna ilegalidad no influyen en la tributación porque independiente del origen de las rentas del contribuyente, independiente de que obtenga ingresos de manera poco ética, aun estará sujeto a liquidación fiscal.

En Sudafrica Bukeka sostuvo que:

“The court also held that the Commissioner was not debarred in terms of the Act from demanding payment under an interim assessment to ensure the payment of tax that was due. It was held further that the legality or illegality of the business which produced the income was irrelevant to the liability for income tax.... In ITC 119946, it was held that the tax collector has cast his net wide enough to catch-all income so that once a receipt or accrual is held to constitute income it is taxable in terms of the Income Tax Act, irrespective of whether it is legal or illegal income.

It would appear, therefore, that provided a receipt or accrual of income from illegal activities meets all the requirements of the definition of "gross income", it will be included in gross income and will be subject to income tax.

Receipts and accruals from prostitution would include the amounts paid directly to a prostitute for his or her services, the receipts of a brothel-keeper who employs prostitutes to provide services to clients and the receipts of persons acting as "agents" for prostitutes - " who earn a fee for their procurement services or who' live on the earnings of prostitution.

The gains of thieves would include either cash or property derived from theft and the perpetrators of fraud would obtain cash or property from their victims” (Bukeka, 2008, Pág.19).

En cuanto a las anteriores citas, se deja claro que la jurisprudencia internacional opta mas por la tributación de este tipo rentas, tanto por igualdad contributiva, como porque de esa manera son sus políticas publicas en cuanto a la recaudación y en este sentido hay un porqué de su actitud. Parece ser que en lugares como Canadá o Australia la cultura de la tributación es una cuestión que no se tranza, es inherente a las personas, a tal punto de que se considera que la función principal de la ley de impuesto a la renta y de las leyes tributarias es la de la recaudación. De igual modo con este ultimo ejemplo o de África, el cual nos muestra en la practica lo que este trabajo ha hablado, respecto de que no basta solo con la doctrina y asumir una postura en base a argumentos de derecho, sino que también se tienen que considerar las realidades fácticas a la hora de considerar la tributación de las rentas ilícitas porque muchas veces hay excesivos recursos que se pierden.

4.5 Concurso de delitos.

Se hará mención simplemente de la situación por cuanto no es el tema principal a tratar en esta tesis. De modo que a través de las siguientes citas que indican la actitud tanto del SII, como de los tribunales respecto del concurso de delitos, se pueda dar una especie de solución rápida a este problema jurídico.

4.5.1 Delitos contra la propiedad industrial:

Respecto de este tipo de delitos Ortiz y Ríos nos indican, “como hemos ya indicado, del

desarrollo de esta actividad comercial y respecto de las ganancias obtenidas a su respecto, tanto el SII como parte de la práctica judicial de nuestro país, han tendido a entender que el desarrollo de esta actividad debería dar cumplimiento a las diversas obligaciones tributarias, entendiendo a quienes desarrollan la conducta descrita en el tipo penal como obligados y señalando que los ingresos obtenidos por estos constituyen renta. Prueba de ello es que un elemento probatorio central en esta clase de procesos, es la propia pericia que realizan funcionarios del SII a fin de establecer, en base a la cantidad de productos incautados, a cuanto asciende el perjuicio fiscal provocado por la realización de dicha conducta. En este contexto, la conducta proscrita por este delito constituye una de las hipótesis más recurrentes, en las cuales ya sea a través de concurso real o concurso ideal, se sanciona bajo el título de comercio ilegal o clandestino la no tributación de las ganancias obtenidas a partir de su comisión” (Ortiz, Ríos, 2011, pág.57).

4.5.2 Delitos de la Ley General de Pesca:

De igual forma, vuelven los autores a señalar, respecto de la Ley General de Pesca que “en este sentido debemos señalar que existe ya una práctica asentada en el SII y en nuestros tribunales de justicia, en cuanto a plantear la existencia de hipótesis concursales entre los tipos penales referidos y los delitos de comercio ilegal y/o clandestino, consagrados en los numerales 8 y 9 del artículo 97 CT. Desde esta perspectiva, asume el SII, por tanto, que las ganancias derivadas de esta actividad son renta, motivo por el cual surgen, respecto de quien las desarrolle, las obligaciones secundarias que son tuteladas por los delitos tributarios ya referidos” (Ortiz, Ríos, 2011, pág.67).

Todo indica que el concurso de delitos es una hipótesis sostenida por las mencionadas instituciones. En ese sentido, no está demás mencionar que inclusive a través del concurso real o ideal, se puede sancionar bajo el título de comercio ilegal o clandestino, por ejemplo, la no tributación de las ganancias obtenidas ilícitamente.

En la siguiente tabla se pueden observar algunos casos de la jurisprudencia nacional donde sí se produjo el concurso de delitos, la condena por los delitos tributario cometidos e inclusive la respectiva querrela del SII.

Tabla 3: Jurisprudencia nacional

| Trib. | Ciudad | RUC/RIT | Delito principal | Concurso | Condena delito Trib. | Querrela SII |
|-------|-----------------|--------------|---|--|----------------------|--------------|
| JG | Calama | 0400228379-K | Ley 17.336 sobre Propiedad Intelectual; Art. 80 Letra B. | 97 N ° 9 CT: | Sí | Sí |
| JG | 15° de Santiago | 0500294199-8 | Ley 17.336 sobre Propiedad Intelectual; Art. 80 Letra B. | 97 N ° 9 CT: | Sí | Sí |
| JG | Coquimbo | 0300026624-7 | Ley 19.039 Propiedad Industrial; Art. 28 letra A), B) y E) (condena por letra A y delito tributario). | Art. 97 N ° 8 y 9 Código Tributario (condena por número 8). | Sí | Sí |
| JG | Iquique | 0610006851-4 | Contrabando (168, 179 letra E y 182 en relación al 179 N° 1 de la Ordenanza General de Aduanas). | 97 N° del Código Tributario. | Sí | Sí |
| C.A. | San Miguel | 0700314657-4 | Apelación contra sentencia que condena por delito contra la propiedad intelectual y absuelve por delito tributario. | 97 N° 9 del Código Tributario y Ley 17.336 sobre Propiedad Intelectual; Art. 80 Letra B. | Sí | Sí |
| JG | Pucón | 0300023117-6 | Ley 17.336 sobre Propiedad Intelectual; Art. 79 Letra C. | Art. 97 N° 8 Código Tributario. | Sí | Sí |

Fuente: Elaboración propia en base a datos de Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento legal en Chile.

CAPÍTULO V: Conclusión

Una vez llegados a este punto, no cabe duda que el trayecto para entender la tributación de las rentas de origen ilícito, no es un camino del todo claro. Para ello la interpretación y consideración de cada uno de los argumentos, desde el momento en que se establecieron conceptos necesarios como el aumento de patrimonio para la consideración de este tipo de rentas en la ley tributaria, es fundamental. Es así que la revisión tanto del origen del concepto, pasando por sus periodos históricos, los delitos que podrían traer aparejado ganancias ilícitas, las tesis que se sostienen para asumir o no la tributación de las mismas, como también la opinión de la jurisprudencia tanto nacional y extranjera, nos lleva a asumir que en Chile sí se acoge efectivamente la postura respecto de la tributación de las rentas con origen ilícito. Y esto está justificado, no solo por la práctica jurisprudencial, sino que por la realidad misma de la sociedad. No es, como algunos mencionan, inmoral la recaudación del Estado de este tipo de rentas, al contrario. Con el presente trabajo se pudo concluir que una regulación asertiva, descriptiva y que se haga cargo del concepto propiamente tal, sin tener que recurrir a interpretaciones como las del artículo 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, aunque los tribunales den la razón a la presente tesis, no traería más que beneficios en muchos ámbitos de la vida económica. Por lo mismo, se hizo mención al O.P.E, ya que el mismo, en conjunto con otros bienes jurídicos tutelados a través de la normativa tributaria y general del ordenamiento jurídico chileno, no hace más que reportar beneficios para los sujetos de derecho. Inclusive, las consecuencias que podría traer aparejadas, como aquellas relacionadas con el concurso de delitos, han sido subsanadas en cierto modo por los tribunales y el SII. Aunque tampoco insisto con esto, es motivo para estancarse y considerar que el problema planteado por esta tesis está subsanado, sino que simplemente la idea mayoritaria hoy por hoy en Chile y la que planteo en esta tesis es la tributación de este tipo de ganancias, la cual podría cambiar eventualmente. De modo que la finalidad del presente trabajo, en cuanto a sistematizar de alguna manera la regulación y trato que el Derecho Chileno hace de las mismas, fue cumplida. Pero sin ignorar que en materia de Derecho Tributario hay mucho donde avanzar, hay mucho que se puede esclarecer y que podría ser mejor regulado, al tener siempre a la vista los beneficios tanto en términos jurídicos como fácticos, que se podrían reportar para la sociedad a través de una regulación sistemática y clara de la Ley Tributaria.

BIBLIOGRAFÍA:

Libros:

Figuroa Velasco, Patricio (2010). Manual de Derecho Tributario: El impuesto a la renta Parte General, Primera Edición, Chile, Editorial Jurídica de Chile.

Walker Mena, Ricardo. (2005). Los contratos y su tributación, 1ª. Ed, Santiago: LexisNexis, pág. 32- 40.

Ríos Rodrigo; Ortiz Pablo. (2011). Ganancias ilícitas, Edición Universidad Finis Terrae. Irribarra, Eduardo. (2023).

Artículos:

Mosteyrín Sampalo, Ricardo de. (2017). Tributación de las ganancias que se obtienen del ilícito penal, Revista de ciencias jurídicas y sociales, vol. 20, núm. 1, 93-126.

Granados Muñoz, Carolina. (2019). El decomiso de los bienes, efectos o ganancias procedentes del delito, Revista Jurídica de Castilla y León, núm. 48.

Hingun, Mohsin; Nafiu, Olaitan S. (2015). The scope of taxation of income from illegal activities in selected common law jurisdictions, IIUMLJ, vol. 23, 385 – 400.

Galarza, Cesar J. (2006). Tributación y Actos ilícitos: ¿Existen trabas éticas o morales para la tributación de los actos ilícitos?, Dereito Vol.15, núm. 2, 83-97; Universidad de Santiago de Compostela.

Terán Vaca, Claudio Antonio; Limaico Mina, Josué Ramón; Crespo-Berti, Luis A. (2021). La conducta penal tributaria y su impacto en la baja recaudación fiscal, Revista dilemas contemporáneos: Educación, Política y Valores, Artículo N° 56, núm. 1.

Bittker, Boris I. (1974). Taxing Income From Unlawful Activities, Case Western Reserve Law Review, Article 12, vol. 25. School of Law Case Western Reserve University.

Martínez Cohen, Rafael. (2020). Sobre el concepto de renta y del incremento de patrimonio, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, vol. 8, pág. 10 - 27.

Colaboración de Obras Colectivas:

Baca Diaz, Kevin Hernando; Vizcarra Mesa, Vielka Andrea. (2017). La problemática jurídica en la regulación de la tributación de ganancias ilícitas en la legislación peruana, *Repositorio Digital de Tesis, Universidad Andina del Cusco*.

Documentos:

Mtshawulana, Lungiswa Bukeka. (2008). Gains derived from ilegal activities: An análisis of the taxation consequences, *Masters in commerce (Taxation) of Rhodes University*.

Hadwa Issa, Marcelo. (2010). Comentario de la SCS de 17 de noviembre de 2010 N°31, rolN° 297-09, sobre la tributación de las ganancias provenientes de hechos constitutivos de ilícitos penales.

Jurisprudencia:

Causa n° 2878/2003 (Casación). Resolución n° 2878-2003 de Corte Suprema, Sala Segunda(Penal) de 11 de abril de 2006.

Sentencia de la Corte Suprema (1997). Caso Dávila.

Sentencia de la Corte Suprema (2010). Caso Iverlink.

Documentos Electrónicos:

El Mostrador, *Tributación de las Rentas Ilícitas*, columna de opinión por Eduardo Iribarra (2023). Disponible en: <https://www.elmostrador.cl/noticias/opinion/columnas/2023/04/12/tributacion-de-las-rentas-ilicitas/>

Servicio de Impuestos Internos (2023), “Diccionario básico tributario contable”. Disponible en:
https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm

Servicio de Impuestos Internos (2023), “Aprenda sobre los Impuestos”. Disponible en:
https://www.sii.cl/ayudas/aprenda_sobre/3072-.html

Servicio de Impuestos Internos (2023), “Datos y valores de Renta”. Disponible en:
https://www.sii.cl/valores_y_fechas/impuesto_2da_categoria/impue