

SITUACION TRIBUTARIA DE LOS RECURSOS OBTENIDOS ILICITAMENTE

Arnaldo Gorziglia Balbi

Profesor de Derecho Tributario

A consecuencia de un fallo de la I. Corte de Apelaciones de Santiago revocatorio del de primera instancia que condenaba al inculpado por delito tributario, se ha suscitado una discusión doctrinaria acerca del tratamiento tributario que corresponde aplicar a los recursos obtenidos ilícitamente, concretamente frente a la Ley de Impuesto a la Renta.

A continuación se procurará aportar una opinión en esta materia de suyo compleja, a la luz de las normas de nuestro Derecho Tributario interno.

En nuestra legislación tributaria, como por lo demás acontece con la mayor parte de las legislaciones, no existen normas que en forma específica se refieran a los recursos o fondos que se originan en actos constitutivos de delito, o que provengan de actividades ilegales o ilícitas. En tales situaciones, es forzoso recurrir a las normas impositivas de carácter general y al análisis del concepto tributario de los hechos gravados en el sistema impositivo.

La mayor dificultad que plantea el tema en estudio está en que en general los fondos o recursos cuyo tratamiento tributario se trata de dilucidar, constituyen el producto o resultado de la comisión de un acto ilícito que, a su vez, se encuentra tipificado como delito y sancionado como tal.

De lo que se trata en consecuencia, es dilucidar si los fondos o recursos que se originan o derivan de la comisión de un delito o que provienen de una actividad ilícita, constituyen rentas susceptibles de ser gravadas por la Ley de la Renta que nos rige, o si tales utilidades ilícitas escapan al hecho gravado en la Ley

citada, y por tanto, la omisión de declarar tales beneficios en que incurriera el contribuyente no constituirá infracción tributaria sancionada en el artículo 97 del Código Tributario.

Para un adecuado análisis del tema que nos ocupa y cuyo análisis es esencialmente tributario, conviene aclarar en primer término el concepto de renta adoptado por nuestra Ley; luego conviene examinar la oportunidad del devengo del tributo, para finalmente procurar calificar los recursos ilícitos frente al impuesto de la Ley de la Renta.

1. CONCEPTO DE RENTA

De acuerdo a la definición contenida en el artículo 2° N° 1 inciso primero de la Ley de la Renta contenida en el D.L. 824 de 31 de Diciembre de 1974, se entiende "Por Renta, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación".

De la definición se desprende que la Ley de la Renta optó por un concepto amplio de renta, fundado en la doctrina económica que se conoce como la teoría del "incremento patrimonial" o también como "rédito producto".

Conforme a esta concepción es suficiente el incremento patrimonial, sea éste periódico o esporádico, se genere o no un menoscabo de la fuente generadora, para estar en presencia de una renta, sin que importe para tal calificación el origen de ese incremento patrimonial, la naturaleza del mismo ni la denominación que pudiera atribuírsele.

1.1. Ingresos no constitutivos de renta

La adopción de una definición legal del concepto de "renta" de la amplitud propia del "incremento patrimonial" y que obliga al intérprete ceñirse a ella, hizo necesario que el propio legislador procediera a limitar su alcance, contemplando en forma expresa en el artículo 17 aquellos ingresos que en forma expresa se han excluido del concepto de renta, no obstante que la mayor parte de los mismos constituyen un incremento patrimonial. Ello explica que el legislador debió contemplar una larga

enumeración de ingresos que en razón de la justicia, equidad o simplemente técnica tributaria se debió excluir expresamente de la definición de renta, contemplándose una enumeración de 30 situaciones no taxativas al señalarse también como ingresos no constitutivos de renta "Los ingresos que no se consideren rentas o se reputen capital según texto expreso de una Ley" (Nº 29 art. 17 D.L. 824).

La sola lectura de la definición de la Ley y de los ingresos no constitutivos de renta aludidos, basta para comprender la amplitud del concepto de renta.

1.2. Origen del incremento patrimonial

Además de la amplitud señalada, interesa a este somero análisis aclarar la significación que el legislador pretendió establecer al señalar dentro de la definición de renta que el incremento de patrimonio califica como tal "cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación".

Lo anterior no es sino la expresión indubitable que para la definición de renta es suficiente que se haya generado un incremento patrimonial, y que ese incremento patrimonial se haya percibido o devengado, sin atender a otros elementos, como podrían ser la denominación que pueda recibir tal incremento, su naturaleza o su origen.

Tales términos reflejan claramente que el legislador no ha atendido al origen de tales incrementos, al señalar que puede ser cualquiera, y lo propio ocurre con la denominación o naturaleza de los ingresos.

Como puede apreciarse, si bien la calificación de renta de un ingreso no puede verse alterada por la naturaleza u origen del mismo; será necesario sin embargo que se produzca la devengación o percepción.

De lo dicho ya podemos adelantar que de ningún modo los beneficios o incrementos de patrimonio provenientes de una actividad ilícita o prohibida pueden ser excluidos del concepto de renta. Por el contrario, el legislador no ha efectuado distingo alguno entre una actividad lícita o ilícita, en ambas situaciones existirá incremento de patrimonio y, por tanto renta si también

concorre la condición de que tales beneficios o incrementos patrimoniales se devenguen o perciban, materia a la que nos referiremos en el acápite siguiente.

De momento, es forzoso convenir que un beneficio, utilidad o incremento de patrimonio, sea o no producto de una actividad lícita o de la comisión de un delito o de una actividad ilícita, debe ser calificado como renta, en la medida que se dé el supuesto de su devengación concepto que como se verá incluye el de percepción. No se puede dar otro alcance a la norma bajo análisis, sin perjuicio de lo que se dirá sobre el momento en que tal incremento se devenga y, por tanto genera el nacimiento de la obligación tributaria.

2. OPORTUNIDAD EN QUE SE DEVENGA EL IMPUESTO

Como ya se ha adelantado, no basta que se esté en presencia de un incremento de patrimonio teórico, o de una expectativa de ganancia, para que nazca jurídicamente la obligación tributaria. La simple plusvalía, que se aprecia porque el bien aumenta de valor al comparar con otras transacciones de otros bienes análogos, no es suficiente para que nazca la obligación tributaria.

En efecto, se requiere que el incremento patrimonial, utilidad o beneficio, se devengue o perciba, según baste la sola devengación o, además, se requiera la percepción para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria, dependiendo del tributo de la Ley de la Renta de que se trata.

La Ley ha definido expresamente uno y otro concepto. En efecto, el artículo 2° de D.L. 824 citado en su N° 2, define renta devengada, y en el N° 3 renta percibida, señalando:

"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".

De las definiciones anteriormente reproducidas, se puede desprender claramente que para que nazca el hecho gravado que generará la obligación tributaria, se requiere que el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria devengue o perciba la renta. La percepción que como lo señala la Ley es la renta que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, supone necesariamente la devengación. En otros términos, no puede existir percepción de una renta sin que previamente se haya devengado, ya que si no existe tal devengación, lo que ingresa materialmente no produce el efecto de incrementar el patrimonio, ya que no se tendría un derecho sobre ella, es decir, está sujeta a su reembolso, restitución o rendición de cuenta.

La ley considera que la renta se devenga desde el momento que *el contribuyente tiene un título o derecho representativo de un crédito.*

Sin embargo, como se verá más adelante, existen presunciones del devengo de una renta por la simple manifestación material de la riqueza como son la realización de inversiones o gastos que exteriorizan un incremento patrimonial. Tales manifestaciones patrimoniales la Ley presume que son renta devengada haciendo recaer en el contribuyente la responsabilidad de probar su origen (Art. 70 Ley Renta).

En cuanto al concepto de renta percibida, el alcance que debe hacerse es que la percepción supone la devengación previa o simultánea para que pueda considerarse que el incremento patrimonial haya ingresado al patrimonio. En efecto, no debe confundirse un ingreso con una renta, ya que una cantidad que se perciba puede no involucrar un devengo de un incremento patrimonial o una utilidad o beneficio, como ocurre con los fondos que se proporcionan a un mandatario para cumplir con los encargos del mandante y con todos los casos en que se recibe algo por cuenta de otro.

La distinción entre renta devengada y percibida es necesaria, por cuanto respecto determinados tributos de la Ley de la Renta, ésta ha determinado su tributación al momento del devengo, y en otros casos ha exigido además la percepción.

En efecto, el impuesto de primera categoría de la Ley de la Renta en general afecta a las rentas devengadas, de modo que en la *declaración del impuesto que debe efectuarse en el mes de Abril* de cada año, deberá pagarse el impuesto por todas las rentas que

se hayan devengado entre el 1º de Enero y el 31 de Diciembre del año anterior, aun cuando no se hayan percibido.

En cambio, el impuesto global complementario y el adicional se aplican sólo sobre base percibida, como ocurre también con las rentas del trabajo calificadas en la segunda categoría. Así, el socio de una sociedad de personas o el accionista de una sociedad anónima, sólo afectarán las rentas devengadas por la sociedad cuando las retiren o se les distribuyan los dividendos. El empleado sujeto a contrato de trabajo por la remuneración ganada pero no percibida, no tributa hasta el momento de la percepción.

Concluyendo, se puede afirmar que el incremento de patrimonio, utilidad o beneficio, pasa a constituir un hecho generador de la obligación tributaria al momento en que se devengue o perciba, esto es que pase a constituir un crédito para el titular o que, además de ello, ingrese materialmente al patrimonio del contribuyente.

3. INCREMENTO DE PATRIMONIO PRODUCTO DE UN ACTO ILÍCITO

Al entrar a examinar si un incremento patrimonial, utilidad o beneficio que provenga de una actividad ilícita o de un acto ilícito, constituye renta y, por tanto sujeto a tributación, es forzoso tener presente algunas normas tributarias que hacen recaer el peso de la prueba sobre el origen y naturaleza de tales incrementos en el contribuyente, estableciendo además, una presunción de devengo del tributo en consideración a las inversiones o empleo de tales recursos.

3.1. Peso de la prueba

El artículo 21 del Código Tributario radica en el contribuyente el peso de la prueba acerca de la exactitud de sus declaraciones tributarias.

En efecto, esa disposición señala que "corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la Ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deben servir para el cálculo del impuesto".

Como *contrapartida*, el inciso *segundo* de esa disposición obliga a la administración a considerar tales declaraciones, prohibiéndole liquidar otro impuesto que no sea el resultante de las mismas, salvo que esas declaraciones, documentos, libros de contabilidad y demás antecedentes no sean fidedignos, caso en el cual el Servicio de Impuestos Internos está obligado a citar al contribuyente. Justamente la citación del contribuyente habilita al Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible y determinar el tributo que dejó de declarar el contribuyente, o que determinó en forma errónea en su declaración.

3.2. Presunción de rentas afectas a impuestos por falta de prueba acerca del origen de los recursos

El artículo 70 de la Ley de la Renta, en materia de la prueba, establece una presunción cuyo alcance es importante precisar.

La disposición citada señala: "Se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.

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

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

Como puede apreciarse nuevamente, el legislador tributario hace recaer todo el peso de la prueba en el contribuyente, de modo que si éste no logra demostrar el origen de los recursos, opera la presunción legal que sus gastos, inversiones o cualquiera otra manifestación de empleo de recursos, constituyen utilidades que no cumplieron con los tributos que las afectaban y, por tanto, deben tributar, sea de acuerdo a las normas de la primera categoría o a los de la segunda aplicables a las rentas del trabajo independiente, según sea la actividad del contribuyente. En ambos casos tributan con el impuesto global complementario o adicional en el primer caso

por constituir retiros presuntos de rentas de la primera categoría, conforme al artículo 21 de la Ley de la Renta, y en el segundo, porque es la tributación aplicable a las rentas de las profesiones liberales y otras ocupaciones lucrativas.

La norma que comentamos es trascendente al tema que nos ocupa, ya que el legislador prescinde de toda distinción acerca de la naturaleza de los recursos no justificados, y al amparo de la presunción los califica como renta afecta, señalando los tributos que le son aplicables.

4. SITUACIÓN DE LOS RECURSOS OBTENIDOS ILÍCITAMENTE

El análisis de los artículos 21 del Código Tributario y 70 de la Ley de la Renta, conduce necesariamente a la conclusión que en el supuesto de existir recursos invertidos o desembolsados de dudosa legitimidad, o incluso de origen ilícito, constituirán rentas tributables mientras no se pruebe o demuestre que tales recursos pertenecen a un tercero por proceder de un acto ilícito, o porque simplemente se ha ordenado por sentencia su comiso por ser producto de un delito probado.

Mientras no exista una causal que impida que el contribuyente adquiera un título o derecho sobre los recursos, la Ley presume la existencia de un incremento patrimonial y, por tanto, existirá renta sin perjuicio de las pruebas en contrario que pudieran desvirtuar la presunción legal de la generación de la renta. Es más, mientras no exista una prueba en contrario la Ley presume la existencia de un título o derecho sobre el incremento patrimonial.

En otros términos, si efectivamente se prueba que los ingresos que una persona posee provienen de un acto ilícito o de una actividad ilícita no se generaría renta para esta persona porque no existiría un incremento de patrimonio que se haya devengado; para ello falta que esa persona tenga un título o derecho. Sin embargo, para que ello sea considerado así es necesario que se encuentre acreditado el delito, como robo, estafa, defraudación, etc.; en cuyo caso corresponde sancionar con la pena asignada para ese delito. En este último caso, no se podría configurar un delito tributario porque lo que ha existido es un delito común, y el ingreso que la persona se ha procurado con ese delito es el producto del mismo el cual no ha podido incorporarse a su patrimonio, precisamente por pertenecer a un tercero.

Lo anterior es así no porque, como erróneamente se ha afirmado sin mayor análisis que el acto ilícito o actividad ilícita no es tributable, sino porque el acto o actividad no ha sido eficaz para constituir un incremento patrimonial para su titular.

Un ejemplo puede ilustrar mejor este concepto: Supongamos que la actuación ilícita consista en la comercialización de bienes cuyo tráfico se encuentra prohibido, y que al ser sorprendido el autor sólo es posible decomisar una cantidad mínima de producto encontrado en su poder y, en definitiva, se le absuelve o se le aplica una sanción que diga relación sólo con el bien encontrado en su poder ¿qué ocurre en este caso con los ingresos obtenidos con anterioridad, tal vez por años y que no se declararon? ¿Cabría sostener en este caso que aquellos ingresos no tributan porque tal vez son ilícitos?

No cabe duda que en el caso del ejemplo existen utilidades o beneficios que incrementaron el patrimonio y que no fueron declarados, excluidos los ingresos decomisados por el acto sancionado y, por tanto, la conducta del contribuyente puede configurar el delito tributario sancionado en el N° 4 del Artículo 97 de la Ley de la Renta. Opera plenamente en este caso la presunción legal del artículo 70 de la Ley de la Renta y el artículo 21 del Código Tributario, ya comentado.

Del mismo modo, concurriendo simultáneamente una acusación de robo y una por evasión de tributos sobre un mismo hecho, si en definitiva el acusado resulta absuelto de la acusación de robo por establecerse que no ha resultado probada la comisión del ilícito, queda plenamente vigente la posibilidad de que prospera plenamente la de evasión de tributos. Es decir, hubo un concurso aparente de delitos en que la figura penal aplicable era la Tributaria y no la del derecho penal común. (Concurso Aparente de Leyes Penales, página 281 Derecho Penal, Parte General tomo II de Enrique Cury Urzúa).

Por el contrario, siguiendo con el mismo ejemplo, si la acusación por robo prosperara no procedería el concurso del delito tributario, no sólo en virtud del principio "non bis in idem" sino porque el delito que habría producido la condena excluye toda posibilidad de que se haya generado una renta para su autor, desde que jamás ha tenido un título o derecho sobre el producto del delito que pueda haber producido un incremento patrimonial.

Resulta claro, sin embargo, en este ejemplo que la existencia o no existencia del delito tributario depende de la configuración o no del delito común. De manera que si no se configura el delito común se configura el delito tributario, y si se configura el delito común no se configura el delito tributario. En los casos en que esta situación puede acontecer, como ocurre con todos los casos de robos, estafas y otros en que existe una percepción de ingresos cuya apropiación jurídica o legal (devengación en el concepto tributario), depende de los hechos que se establezcan en la causa por delito común, no puede ni debe resolverse la causa penal tributaria sin el pronunciamiento en la causa penal del delito común por constituir el antecedente de aquélla. Proceder de contrario podría conducir a la absolución en lo penal tributario sin que ello tenga incidencia en la causa penal común, lo que podría conducir a una absolución total indebida del delincuente, el que necesariamente podría haber sido a lo menos condenado por uno de los delitos que se le imputaron.

Sin embargo, hay situaciones en que no se produce un concurso aparente de delitos sino un concurso ideal de delitos (página 276 obra citada), en que un sólo hecho constituye dos o más delitos, o cuando uno de ellos sea el medio necesario para cometer el otro (artículo 75 del Código Penal), como puede ocurrir con la *falsificación de facturas para respaldar el aprovechamiento indebido de un crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado*, o para evadir el tributo se utilice documentación falsa, casos en los cuales esas situaciones producen el efecto de modificar la responsabilidad penal, constituyendo un agravante en los términos del artículo 111 del Código Tributario. En tales casos no existe la posibilidad de aplicar la pena para cada uno de los delitos, sino que se aplica la pena mayor asignada al delito más grave.

Finalmente, puede ocurrir la figura conocida como concurso real de delitos en que el sujeto ejecuta o participa en la ejecución de dos o más hechos punibles independientes entre sí (página 272 obra citada). En esta situación la ley penal por regla general establece la acumulación material de las penas.

El profesor argentino Héctor B. Villegas en su obra "Derecho Penal Tributario", se refiere al concurso de delitos confirmando lo aseverado en los párrafos anteriores (Concurso de Sanciones - página 146).

5. CONCURRENCIA DE DELITOS COMUNES CON DELITOS TRIBUTARIOS

De todo lo expuesto resulta claro, en nuestra opinión, que es un error señalar, sin efectuar un adecuado análisis que permita distinguir las distintas situaciones, que todo recurso económico de origen ilícito o proveniente de un acto ilícito, se encuentra al margen de la tributación y, por tanto, no es posible configurar un delito tributario.

5.1. En efecto, ocurre que un determinado ingreso de carácter ilícito en su origen no haya sido cuestionado y que el que lo obtuvo lo haya invertido en actividades lucrativas legítimas o ilegítimas que generan rentas, pero tales rentas como también el monto original no se hayan declarado. Es indudable en este caso que tales recursos son rentas tributables, y la omisión en la declaración de tales rentas constituye una infracción tributaria que puede calificar como delito tributario sancionado con pena corporal.

Lo anterior es así por aplicación de los artículos 21 del Código Tributario y 70 de la Ley de la Renta ya analizados.

5.2. Análoga situación se produce si las rentas o recursos obtenidos en forma ilícita se devengan para su titular, es decir, para tener un título o derecho sobre tales recursos, por cualquier causa, como podrían ser por ejemplo: la prescripción de la acción penal; la prescripción de la pena, otras causales de extinción de la responsabilidad penal; la sentencia absolutoria; etc.

También es indudable en este caso que se está en presencia de una renta no declarada que puede configurar un delito tributario.

5.3. Sin embargo, distinta es la situación en que se está en presencia del concurso de uno o más delitos comunes con uno o más delitos tributarios en los que la configuración o no del delito común es el antecedente necesario para calificar si existe o no renta y, por tanto, si se configura o no el delito tributario. Se trata del concurso aparente de delitos ya mencionados anteriormente.

En estos casos no podrá configurarse el delito tributario hasta que se resuelva si se ha configurado o no el delito común.

Para que ello ocurra se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Que exista un proceso incoado respecto al delito común o una investigación judicial en curso.

Este requisito es necesario porque de lo contrario no existe obstáculo para la prosecución del proceso por delito tributario por operar la presunción del artículo 70 de la Ley de la Renta, en el sentido que al no acreditar el origen de los recursos para solventar los gastos e inversiones, se presume que constituyen rentas afectas no declaradas.

- b) Que los mismos hechos puedan ser constitutivos del delito común o ser constitutivos del delito tributario.
- c) Que la calificación de la conducta delictiva como constitutiva de un delito excluya la configuración del otro delito, porque el concurso de delito no es real sino aparente.

En efecto, no se trataría en este caso de delitos independientes entre sí sino que uno sólo al grado que la configuración del delito común excluye la configuración del delito tributario, porque no ha podido existir incremento patrimonial de lo que se debe devolver, porque es ajeno o de lo que cae en comiso. Por su parte, si el delito común no se configura, por cualquier motivo surge la posibilidad de la configuración del delito tributario. No se produciría esta situación por faltar el requisito que comentamos si el juzgamiento del delito común no trae aparejado la pérdida para el infractor del lucro o producto de su conducta delictiva, ya que en ese caso hay incremento patrimonial devengado, y por tanto hay una renta, procediendo el juzgamiento también en lo penal tributario.

- d) *La identidad fáctica del concurso aparente debe traducirse también en la identidad del valor económico.*

En efecto, la valorización del producto del delito o de la actividad ilícita, tiene que ser una misma, tanto en relación al delito común investigado como en relación al delito tributario que también se investiga.

No se produciría esta identidad si el monto del producto del delito no es el mismo, como podría ocurrir en un delito continuado en que la responsabilidad penal por el delito común se limita sólo a

una parte de los actos ilícitos investigados, caso en el cual no habría obstáculo para que se haga valer la responsabilidad penal tributaria por los gastos o inversiones cuyo origen no aparezca probado por el inculpado o por la investigación del delito común, (Artículos 21, y 112 del Código Tributario y 70 Ley Renta).

Concurriendo los requisitos antes anotados, no es posible entrar a resolver en forma independiente el juzgamiento de la misma conducta a través de procesos distintos por el efecto que tiene uno en el otro.

La tesis que sustentamos encuentra además fundamento en el inciso segundo del artículo 162 del Código Tributario, al otorgar al Director del Servicio de Impuestos Internos el derecho al conocimiento del sumario en cualquier causa en que se investiguen o persigan delitos comunes, cuando estimare fundadamente que se ha cometido un delito tributario en relación a los hechos investigados o perseguidos.

5.4. Actos de agotamiento del delito que constituyen un delito separado o independiente.

Además de las distinciones anteriormente analizadas, se ha discutido en la doctrina sobre la situación que se conoce como la etapa del delito agotado, en la cual el autor del delito ha obtenido el propósito buscado con su conducta. Este resultado, como ya ha quedado aclarado, no es otra cosa que el efecto del delito, en este caso deseado, y por tanto no influye en la penalidad, salvo en casos de excepción.

Sin embargo, la situación es diferente en los casos en que los actos de agotamiento, como podrían ser las inversiones, gastos, compras o negocios emprendidos con lo producido del delito, a su vez dan origen por sí solos a conductas que a su vez se encuentran tipificadas como un delito separado e independiente del que originó el recurso de origen.

En esta situación, y en la medida que lo producido en los actos de agotamiento indicados generen un incremento patrimonial que haya devengado el autor, podrán considerarse tales incrementos como renta, y al no haberse cumplido, en forma dolosa, la obligación tributaria de declarar tales rentas, puede configurarse el delito tributario sancionado por el artículo 97 N° 4 o N° 5 del Código Tributario.

Por cierto es distinta la conclusión si tales beneficios o rentas no se devengaron, caso en el cual cabe validar las conclusiones indicadas en el numeral anterior.

6. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LA IGUALDAD ANTE LA LEY TRIBUTARIA

Como se sabe, es principio fundamental del derecho tributario no sólo el principio de la legalidad de la imposición, sino el de la igualdad ante la legislación tributaria.

La Constitución Política en el artículo 19 contenido en el Capítulo III "De los derechos y los deberes constitucionales", asegura a todas las personas en su N° 20 "La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o formas que fije la Ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas".

Es evidente que se atentaría contra este principio si se establece a priori y sin los distingos y análisis que hemos efectuado, que los recursos obtenidos de un acto o actividad ilícita quedan excluidos de la aplicación de la Ley Tributaria, pues ello equivaldría a privilegiar a las personas que violan la Ley en relación a aquéllas que la cumplen.

En efecto, la conclusión apriorística que un ingreso obtenido en virtud de un acto ilegal o de una actividad ilícita no es tributable, implica infringir el precepto constitucional que hemos mencionado, en especial si la propia Ley de la Renta, a partir de la definición de renta, califica como tal a todo incremento patrimonial de cualquier naturaleza, denominación u origen.

La interpretación armónica de la norma constitucional de jerarquía superior en relación a las normas generales de la Ley de la Renta, conducen necesariamente a la conclusión que las utilidades, beneficios o incrementos de patrimonio obtenidos ilícitamente tributan, con la excepción de aquéllos que no se han devengado, porque no han ingresado al patrimonio del contribuyente, porque pertenecen a un tercero, o la sanción del delito común ha impuesto el comiso de las mismas.

Mientras el origen de los recursos no sea probado se presume que son rentas que no han tributado con las concurrencias ya analizadas.

7. CONCLUSIONES

Tratando de simplificar lo expuesto creo que en mi opinión serían válidas las siguientes conclusiones:

- a) Es insostenible en forma apriorística afirmar que los recursos provenientes de una actividad o acto ilícito se encuentran marginados de la tributación. El concepto de renta adoptado en el inciso primero del N° 1 del artículo 2° de la Ley de la Renta los califica como renta tributable desde que se perciban o devenguen.
- b) Nuestra Ley de la Renta hace recaer el hecho gravado sobre el beneficio o incremento patrimonial y no sobre el acto, operación o actividad que la genera, en cuanto se haya producido el devengo o percepción. Se prescinde de la calificación jurídica de legalidad o ilegalidad del hecho generador de la renta.
- c) La condición para que la obligación tributaria se concrete se encuentra en que el incremento patrimonial se encuentre devengado o percibido por el contribuyente esto es, este último debe tener un título o derecho sobre el citado incremento que signifique un crédito para él aún cuando no sea actualmente exigible. La percepción supone la devengación previa.
- d) En virtud de los artículos 70 de la Ley de la Renta y 21 del Código Tributario, mientras no se pruebe el origen de los recursos que justifiquen los gastos e inversiones del contribuyente se presume que son rentas tributables conforme a las leyes generales.
- e) Que sobre la base de las conclusiones anteriores en el tratamiento tributario de los recursos ilícitos debe necesariamente efectuar las distinciones que supone el tipo de delito de que se trata y las circunstancias de hecho que lo configuran. Pudiendo señalarse en general las siguientes situaciones:
 - i) Delitos que han sido configurados contra la propiedad y cuyo producto, en consecuencia, no ha podido incrementar el patrimonio del delincuente porque sigue perteneciendo a la víctima.

Naturalmente si el delito no resultara establecido, se genera una renta tributaria porque operan las presunciones indicadas en la letra d) anterior y podría configurarse un delito tributario.

En estos casos de incoarse simultáneamente dos procesamientos, debe aclararse previamente la configuración del delito común.

- ii) Si los recursos producto del acto o actividad ilícita se devengan porque acrecen el patrimonio del contribuyente se está en presencia de una renta tributable y la evasión dolosa constituye delito tributario. En esta situación ocurren actos ilícitos independientes, caso en que no se vulnera el principio *non bis in idem*, porque los bienes protegidos son de naturaleza distinta. No existiría en estos casos identidad de hechos ilícitos, no produciéndose un concurso ideal o medial.
- iii) Existiendo identidad en los hechos, puede ocurrir que se esté en presencia de un concurso ideal de delitos, en que la conducta ilícita constitutiva del delito sea el medio para cometer otro delito, caso en el cual no existe la posibilidad de aplicar la pena para cada uno de los delitos, sino que se aplica la mayor.

8. BREVE REFERENCIA AL DERECHO COMPARADO

Como se señaló al comienzo de este trabajo la mayor parte de las legislaciones no contienen normas expresas sobre el problema de los ingresos ilícitos, de forma que lo solucionan según su propia legislación común.

En la legislación norteamericana, en cambio, se prevé en forma expresa la tributación de los ingresos de origen ilegal, con lo cual el problema aparece absolutamente resuelto.

En la Comunidad Europea las legislaciones internas hasta donde conocemos no regulan de forma expresa la tributación de los recursos provenientes de actividades ilícitas.

El español José Aparicio Pérez, en un trabajo sobre tratamiento fiscal de actividades ilícitas y fondos de origen ilegal, señala que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, se ha ocupado exclusivamente de la sujeción a la imposición indirecta de las entregas de estupefacientes. Señala que dicho Tribunal ha mantenido una posición discrepante de los

Estados fundada en la neutralidad fiscal, propia del impuesto la que no juega cuando se trata de estupefacientes puesto que se debe excluir toda competencia entre un sector lícito y uno ilícito.

Por el contrario la jurisprudencia de los Estados miembros de Holanda, Alemania y Francia ha sido favorable a la tributación con el IVA tributo de carácter general argumentándose que en virtud del principio de la igualdad ante el impuesto, se prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete.

Como puede apreciarse, las mayores discrepancias se han suscitado en los impuestos indirectos como el IVA, no tanto en los directos como el Impuesto a la Renta en que la solución es más clara en cuanto a que el hecho gravado es la renta o incremento patrimonial y no la actividad que la genera.

En los impuestos indirectos en cambio el hecho gravado según la forma que adopten mira más bien al contrato o convención, con lo que se plantea que las sustancias prohibidas como los estupefacientes no pueden ser objeto de contrato por estar fuera del comercio humano o por adolecer de objeto ilícito.