



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Escuela de Graduados

Programa de Magíster con mención en Derecho Penal (Santiago IV)

ASPECTOS BÁSICOS DE LA INCRIMINACIÓN DE LAS GANANCIAS ILÍCITAS

Carolina Acevedo Zepeda

C.N.I. Nº: 15.779.980-0

RESUMEN

El siguiente trabajo tiene por objeto analizar la problemática de la penalización de las ganancias ilícitas en Chile, el origen de la discusión y el desarrollo de los argumentos a favor y contra de la existencia de un delito tributario por la no tributación de dichos ingresos. A su vez, se revisarán las opiniones más relevantes para la solución de este conflicto, mediante la sanción del enriquecimiento ilícito por vías distintas a la tipificación de un ilícito tributario, verificando que este no es un tema pacífico para la doctrina y jurisprudencia nacional y que se encuentra lejos de estar completamente resuelto.

CONCEPTOS CLAVE

Ganancias ilícitas

Renta

Delito tributario

Comiso

Política criminal

ÍNDICE

Introducción	1
1. Capítulo I: Aplicación práctica de la discusión	3
1.1. Opinión de la Excelentísima Corte Suprema	3
1.2. Delitos tributarios respecto de los cuales actualmente se da esta problemática	6
1.2.1. Declaraciones maliciosamente incompletas o falsas	7
1.2.2. Simulación de una operación tributaria para obtener devoluciones de impuestos que no le corresponden.....	8
1.2.3. Confección, venta o facilitación maliciosa de guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas falsas.....	8
1.2.4. Comercio ilegal o irregular	8
1.2.5. Ejercicio efectivamente clandestino del comercio o la industria	9
1.3. Bien jurídico protegido por los delitos tributarios	9
1.4. Delitos comunes respecto de los cuales actualmente se da esta problemática	11
2. Capítulo II: Desarrollo de la discusión en la jurisprudencia y la doctrina.....	12
2.1. Estado actual de la discusión en la jurisprudencia	12
2.2. Estado actual de la discusión en la doctrina.....	15
2.2.1. Argumentos a favor de la penalización de las ganancias ilícitas mediante la tipificación de un delito tributario	15
a) Argumento de texto legal.....	15
b) Argumentos desde la perspectiva penal	15
c) Argumentos constitucionales	16
d) Argumentos de derecho público económico	18

2.2.2. Argumentos en contra de la penalización de las ganancias ilícitas mediante la tipificación de un delito tributario	19
a) Argumento ético	20
b) Argumentos desde la perspectiva penal	20
c) Argumentos constitucionales	22
3. Capítulo III: Soluciones al conflicto planteado	25
3.1. Teoría del comiso como sanción al enriquecimiento ilícito	25
3.2. Teoría del principio de unidad del ordenamiento jurídico.....	28
3.3. Hipótesis de Comercio Clandestino	29
3.4. Teoría de los ingresos de origen desconocido y conocido	32
3.5. Teoría de las rentas devengadas y percibidas	34
3.6. Opinión personal.....	36
Conclusiones	39
Bibliografía.....	41

INTRODUCCIÓN

En la actualidad de nuestro país es tema cada vez más recurrente la problemática de las ganancias que se generan producto de la comisión de actos tipificados como delito, sobre todo en el caso de delitos comunes y de usual ocurrencia como lo son, por ejemplo, las infracciones a la ley de propiedad industrial, intelectual o a la ordenanza de aduanas. Específicamente, la complicación radica en si es posible configurar algún delito tributario por el incumplimiento de deberes y obligaciones de carácter impositivo, teniendo como base el incremento patrimonial experimentado producto de la comisión de un delito. En general, la jurisprudencia y la doctrina han entendido que la situación planteada debe ser punible a título de alguna de las hipótesis de concurso de delitos.

Pero ¿es ésta la solución adecuada a este conflicto? ¿o es posible que esta respuesta jurisprudencial, enfrentada a un análisis Político Criminal, enfocado desde la perspectiva de los principio de un Estado Democrático de Derecho, constituya una vulneración de garantías constitucionales como el derecho a no autoincriminarse y el principio de proporcionalidad, entre otros?

El tema escogido resulta de interés, tanto desde un punto de vista teórico como práctico, porque la aplicación de la sanción concreta en los casos en estudio puede implicar una vulneración a los principios de un Estado Democrático de Derecho, pero también es importante desde el punto de vista de la justicia material, porque a la sanción derivada del delito común base que da origen a las ganancias ilícitas debe sumarse la sanción por el delito tributario. Se requiere determinar concretamente de qué forma se castigarán estos casos, recordando que el hecho de no tributar estas ganancias podría considerares como una forma de autoencubrimiento, siendo por tanto fundamental que nuestro Derecho se pronuncie en cuanto a que sanción merecen estos actos, pena que en todo caso, debe ser proporcionada al desvalor de la acción cometida por el imputado.

Por esta razón, es necesario analizar cada una de las alternativas de solución a este conflicto de normas penales aplicables, para determinar cuál de ellas, entrega una adecuada respuesta, que a su vez sea respetuosa de los principios de un Estado Democrático de Derecho.

En definitiva, este trabajo pretende revisar los aspectos básicos de la discusión de la incriminación de las ganancias ilícitas y, a su vez, analizar las distintas hipótesis de solución al conflicto de cómo sancionar los casos en que producto de la comisión de un hecho ilícito se obtienen incrementos patrimoniales, respecto de los cuales no se cumple la obligación de tributar,

Para el desarrollo de lo anteriormente planteado, es necesario determinar:

- Cuál es el ámbito de aplicación de esta problemática en términos prácticos.
- Cómo se ha desarrollado la discusión del tema en la jurisprudencia y en la doctrina.
- De qué forma se ha dado solución al conflicto planteado.

El objetivo general de esta investigación es determinar las posibles alternativas de sanción aplicable a los casos en que no se cumple con la obligación de tributar respecto de las ganancias obtenidas producto de un hecho ilícito.

En cuanto a los objetivos específicos, estos pueden ser resumidos en tres, a saber:

- Precisar el ámbito de aplicación de esta problemática en términos prácticos.
- Determinar el desarrollo de la discusión del tema en la jurisprudencia y la doctrina.
- Establecer de qué forma se ha dado solución al conflicto planteado.

En cuanto al nivel de investigación éste será de índole explicativo.

En cuanto al diseño de la investigación, se utilizará la investigación documental, puesto que me basaré fundamentalmente en información recogida o consultada en documentos, textos, manuales, monografías, artículos, etc.

Se utilizarán los siguientes métodos de investigación:

- Analítico, por cuanto se analizará cada uno de los elementos que componen el sistema de concursos en el Derecho Penal Chileno.
- Sintético, ya que se integrará el estudio del principio del *ne bis in idem* y el sistema de concursos en el Derecho Penal Chileno.

- Deductivo, porque se analizarán situaciones generales y abstractas, como las propuestas por distintas teorías, y posteriormente se aplicarán a una realidad concreta.
- Inductivo, puesto que se revisarán ejemplos concretos que posteriormente servirán de bases para postulados generales.
- Exegético, toda vez que se explicará el alcance y sentido de la normativa chilena en materia de ganancias derivadas de hechos ilícitos.
- Comparativo, puesto que se establecerán diferencias y semejanzas entre nuestro sistema y la normativa que en la materia rige en el sistema comparado.

1. CAPÍTULO I: APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA DISCUSIÓN

1.1. OPINIÓN DE LA EXCELENTÍSIMA CORTE SUPREMA

A propósito del caso Dávila, en septiembre de 1997, la Excelentísima Corte Suprema estableció un precedente en lo relativo al tratamiento de las ganancias ilícitas en Chile. En 1994 comienza la investigación por el fraude cometido por el entonces encargado del Departamento de Mercado de Futuro de Metales de Codelco, Juan Pablo Dávila quien, abusando de la confianza y de la información privilegiada que poseía en virtud de su cargo, acordó con varios brokers internacionales inflar las comisiones que pagaba la cuprífera estatal, repartiéndose posteriormente los excedentes, recibiendo de parte de estos agentes el pago de comisiones por unos US\$ 10 millones. Juan Pablo Dávila fue condenado por los delitos de fraude al fisco y negociación incompatible. Asimismo, fue condenado por el delito establecido en el numeral 4 del artículo 97 del Código Tributario, esto es, presentación de declaraciones maliciosamente incompletas y falsas.

La Corte Suprema conociendo de un recurso de casación en la forma interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos¹, a propósito de la absolución dictada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago respecto del delito tributario, pronunció una sentencia de reemplazo, confirmando la resolución de primera instancia, condenando por el delito del artículo 97 N° 4 del Código Tributario y estableciendo los argumentos que han marcado la discusión acerca de si es posible sancionar por delito tributario, aquellos casos en que los imputados producto de la comisión de un delito común, generan ingresos ilícitos, respecto de los cuales no tributan conforme a lo establecido en el Decreto Ley N° 824 del Ministerio de Hacienda, Ley sobre impuesto a la renta. En resumen, dichos argumentos son los siguientes:

- El artículo 2 N° 1 de la ley sobre impuesto a la renta señala que se entiende 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 cualquier sea su origen, naturaleza o denominación.
- Por su parte, el artículo 17 de la misma ley establece taxativamente qué ingresos patrimoniales no constituyen renta, dentro de los cuales no se hace mención a las ganancias obtenida producto de la comisión de un ilícito, no existiendo razón de texto que excluya a dicho contribuyente, domiciliado o residente en Chile, de la obligación de pagar impuestos sobre sus rentas, según establece el artículo 3.
- El artículo 70 de la ley sobre impuesto a la renta establece una presunción de 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, disponiendo asimismo que se presume que los fondos con que el interesado efectúe sus gastos, desembolsos o inversiones, están afectos al pago de impuesto, si no se prueba su origen.

Posteriormente, en noviembre de 2010 la Corte Suprema mantiene su argumentación a propósito del llamado caso Inverlink. La Corredora de Bolsa Inverlink S.A. traspasaba parte de las inversiones efectuadas por particulares, sin su consentimiento ni

¹ Fallo de la Excelentísima Corte Suprema dictado con fecha 02 de septiembre de 1997, Rol 3983-1996.

conocimiento, a Inverlink Consultores S.A., de propiedad del mismo grupo empresarial, esta última sociedad actuaba como corredora informal y destinaba dichos fondos al pago de gastos de otras empresas del mismo conglomerado, de gastos personales de los socios, del retiro de capitales e intereses de los inversionistas y al incremento de capital de otra sociedad, todo esto sin informar a la Superintendencia de Valores y Seguros y sin pagar tributación alguna.

La Corte Suprema conociendo de un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos², en contra de la resolución de la Corte de Apelaciones de Santiago que confirmó la primera instancia, calificando lícitos hechos que la ley describe como delitos, reitera lo ya señalado en 1997 en la revisión del caso Dávila, condenando esta vez por los delitos tributarios establecidos en el artículo 97 N° 4 y 5, esto es, declaraciones maliciosamente incompletas o falsas y la omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto.

En esta oportunidad, la Corte es más extensa en su argumentación, reiterando lo ya señalado a propósito del caso Dávila, agregando:

- Que la voz maliciosamente empleada en los numerales 4 y 5 del artículo 97 del Código Tributario, se refiere a la comisión del delito con dolo, sea este directo o eventual, en contraposición al ilícito culposo. El N° 3 de la disposición mencionada establece la comisión culposa, sancionando la declaración incompleta o errónea, a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia. Por tanto, es erróneo señalar que el término maliciosamente constituye una exigencia de dolo específico distinto del establecido en el artículo N° 1 del Código Penal.
- Que el principio del *ne bis in idem* se encuentra consagrado en nuestro ordenamiento jurídico en los artículos 14 N° 7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y del artículo 8 N° 4 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, ambos tratados internacionales ratificados por Chile. Se produce una vulneración de dicho principio cuando existe una triple

² Fallo de la Excelentísima Corte Suprema dictado con fecha 17 de noviembre de 2010, Rol 297-2009.

identidad: en el hecho que da origen al delito, en el sujeto activo y en el fundamento de persecución. No se transgrede este principio cuando concurre un concurso de delitos (real o ideal). En el caso de estudio, existe identidad de sujeto, pero no de hecho ni de fundamento. Existe por un lado, infracción a las normas tributarias, cuyo bien jurídico protegido es el orden público. Por otro lado, se infringe la Ley General de Bancos, cuyas disposiciones protegen el normal funcionamiento de la organización bancaria. En resumen, en este caso no se configura una vulneración al principio del *ne bis in idem*.

1.2. DELITOS TRIBUTARIOS RESPECTO DE LOS CUALES ACTUALMENTE SE DA ESTA PROBLEMÁTICA

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 54 inciso 1° del Código Procesal Penal, la acción penal por delitos tributarios es de naturaleza pública previa instancia particular, requiriendo al menos una denuncia del Servicio de Impuestos Internos, para que se inicie la investigación por parte de la Fiscalía³.

En este sentido, en la actualidad, la problemática de la doble sanción por delito común y delito tributario, sólo se verifica en los casos en que el Servicio de Impuestos Internos presenta una denuncia o querrela.

Ortiz y Ríos⁴ se refieren a los tipos penales tributarios que pueden dar origen a una investigación por ganancias ilícitas. Para ello, los autores realizan una revisión jurisprudencial de los casos en que el Servicio de Impuestos Internos ha ejercido la acción penal, exponiendo los siguientes delitos como hipótesis en las cuales se intenta sancionar las ganancias ilícitas:

³ La Ley 19.806, adecuación del sistema legal chileno a la reforma procesal penal, modificó La Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos en su artículo 7 letra g, manteniendo la titularidad de la acción penal por delitos tributarios en su Director, señalando que está dentro de sus facultades decidir si ejercerá la acción penal por las infracciones sancionadas con multa y pena corporal, y, de resolver ejercerla, determinar si formulará denuncia o interpondrá querrela. En este sentido MOYA GONZÁLEZ, Luis. Delitos Tributarios y Reforma Procesal Penal. Revista Derecho Mayor N° 2:115-129, nov. 2003.

⁴ ORTIZ CHAMORRO, Pablo y RÍOS ÁLVAREZ, Rodrigo. Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento en Chile. Santiago de Chile, Ediciones Universidad Finis Terrae, 2011, 54-81p.

- Artículo 97 N° 4 inciso 1° del Código Tributario: declaraciones maliciosamente incompletas o falsas.
- Artículo 97 N° 4 inciso 3° del Código Tributario: simulación de una operación tributaria para obtener devoluciones de impuesto que no le correspondan.
- Artículo 97 N° 4 inciso final del Código Tributario: confección, venta o facilitación maliciosa de guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas falsas.
- Artículo 97 N° 8 del Código Tributario: comercio ilegal o irregular.
- Artículo 97 N° 9 del Código Tributario: ejercicio efectivamente clandestino del comercio o la industria.

El desarrollo del contenido de cada uno de estos delitos es importante para el objetivo de esta investigación, toda vez que mediante su aplicación el Estado ha intentado sancionar las ganancias obtenidas producto de la comisión de un delito.

1.2.1. Declaraciones maliciosamente incompletas o falsas

Tipificado en el inciso 1° del numeral 4 del artículo 97 del Código Tributario este delito se caracteriza por ser un ilícito que requiere un perjuicio pecuniario previo y determinado, consistente en la liquidación de un impuesto inferior al correspondiente. A través de la comisión de este delito se infringe la obligación tributaria del contribuyente de llevar contabilidad fidedigna, de presentar declaraciones completas y verdaderas para los efectos de liquidar un impuesto y de ejercer el comercio lícitamente⁵.

En virtud de la aplicación de este tipo penal se sancionaron las ganancias ilícitas generadas por Juan Pablo Dávila mediante la comisión de los delitos de fraude al Fisco y negociación incompatible, y también las obtenidas por el conglomerado Inverlink.

⁵ RADOVIC SCHOEPEN, Ángela. Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y Delitos. 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010, 128-140p.

1.2.2. Simulación de una operación tributaria para obtener devoluciones de impuestos que no le corresponden

De acuerdo a lo señalado por Ríos y Ortiz⁶, este tipo penal tributario es el que mayormente se ha sostenido, en concurso con un delito común, para la sanción de las ganancias ilícitas, especialmente, en la hipótesis de comisión del delito de fraude de subvenciones, contemplado en el artículo 470 N° 8 del Código Penal.

Se encuentra tipificado en el artículo 97 N° 4 inciso 3° del Código Tributario y requiere al igual que en el caso anterior, un perjuicio pecuniario previo y determinado, consistente en la obtención fraudulenta de una devolución de impuestos que no es suya. Con la comisión de este delito se infringe la obligación tributaria del contribuyente de llevar contabilidad fidedigna con sus documentos anexos⁷.

1.2.3. Confección, venta o facilitación maliciosa de guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas falsas.

Este tipo penal tributario, contenido en el inciso final del artículo 97 N° 4 del Código Tributario, tiene por finalidad sancionar la acción de cometer o posibilitar la comisión de los demás delitos descritos en este numeral.

A diferencia de los dos tipos penales tributarios anteriores, este delito no requiere perjuicio pecuniario para su configuración. Mediante su comisión, se infringe la obligación tributaria de llevar contabilidad fidedigna y la obligación de no hacer, que pesa sobre quienes proporcionan documentación a los contribuyentes⁸.

1.2.4. Comercio ilegal o irregular

Ilícito contenido en el artículo 97 N° 8 del Código Tributario. Este tipo penal requiere la concurrencia de los siguientes requisitos copulativos, para su configuración:

⁶ ORTIZ CHAMORRO, Pablo y RÍOS ÁLVAREZ, Rodrigo. Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento en Chile. Santiago de Chile, Ediciones Universidad Finis Terrae, 2011, 54-81p.

⁷ RADOVIC SCHOEPEN, Ángela. Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y Delitos. 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010, 128-140p.

⁸ Ibidem, op. cit., 128-140p.

- El ejercicio de actos de comercio, contenidos en el artículo 3 del Código de Comercio.
- Que el ejercicio de este comercio recaiga sobre mercaderías, valores o especies de cualquier naturaleza, cuya producción o comercio esté sujeta al pago de algún de impuesto.
- El incumplimiento de la obligación de declarar y pagar dicho tributo.
- Actuar a sabiendas, es decir, con conocimiento de que no se ha dado cumplimiento a las obligaciones señaladas⁹.

Este delito requiere de un perjuicio pecuniario, que en este caso se encuentra determinado por el no pago del impuesto que grava las mercaderías, valores o especies comerciadas y mediante su comisión se infringe la obligación tributaria de ejercer el comercio lícitamente¹⁰.

1.2.5. Ejercicio efectivamente clandestino del comercio o la industria

Delito tipificado en el artículo 97 N° 9 del Código Tributario. Al igual que en el caso anterior, es necesario recurrir al artículo 3 del Código de Comercio para determinar si estamos en presencia de un acto de comercio o de industria. La voz clandestino, se refiere al ejercicio oculto del comercio, al margen de la regulación estatal.

Este delito no requiere de un perjuicio pecuniario, del mismo modo que el delito contemplado en el artículo 97 N° 4 inciso final, siendo un delito de mera actividad. Al igual que en el caso del comercio ilegal, mediante la comisión de este delito se infringe la obligación tributaria de ejercer el comercio lícitamente¹¹.

1.3. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR LOS DELITOS TRIBUTARIOS

⁹ ORTIZ CHAMORRO, Pablo y RÍOS ÁLVAREZ, Rodrigo. Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento en Chile. Santiago de Chile, Ediciones Universidad Finis Terrae, 2011, 36p.

¹⁰ RADOVIC SCHOEPEN, Ángela. Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y Delitos. 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010, 128-140p.

¹¹ Ibidem, op. cit., 128-140p.

La discusión respecto de cuál es el bien jurídico protegido por los delitos tributarios anteriormente revisados, es de suma importancia para los efectos de analizar las distintas hipótesis de solución para sancionar penalmente las ganancias ilícitas.

Es mayoritaria la posición doctrinaria que estima que en materia de delitos tributarios, el bien jurídico protegido es el orden público económico, entendido como el “conjunto de principios y normas jurídicas que organizan la economía del país y faculta a la autoridad para regularla en armonía con los valores de la sociedad nacional formulados en la Constitución”¹².

El orden público económico tiene su manifestación normativa en la Constitución, en el artículo 19 N° 20, 21 y 22, relativos a la igualdad en la repartición de las cargas públicas, al derecho a desarrollar cualquier actividad económica y derecho a lo no discriminación en materia económica¹³.

A propósito del ya revisado caso Inverlink, la Corte Suprema también ha hecho mención a este tema. En el considerando décimo nono del fallo anteriormente señalado, la Excelentísima Corte se refiere a la problemática de una supuesta vulneración al principio del *ne bis in idem*, en virtud de la doble sanción por el delito contenido en el artículo 39 de la Ley General de Bancos y los delitos tributarios del artículo 97 N° 4 inciso 1° y N° 5 del Código Tributario. En dicha argumentación la Corte señala que no existe una vulneración a este principio, toda vez que el fundamento de la persecución, en otras palabras, el bien jurídico protegido, en uno y otro caso es distinto, siendo éste el normal funcionamiento de la organización bancaria, respecto de la infracción a la Ley General de Bancos, y el orden público económico, respecto de los delitos tributarios¹⁴.

¹² CEA EGAÑA, José. Tratado de la Constitución de 1980. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1988. 158-159p.

¹³ NAVARRO SOFFIA, Catalina. El delito de comercio clandestino en la jurisprudencia nacional. Boletín 7 de la Unidad Especializada en Lavado de Dinero, Delitos Económicos y Crimen Organizado (ULDDECO), Fiscalía Nacional, Ministerio Público de Chile: 7-25, 2005.

¹⁴ Fallo de la Excelentísima Corte Suprema dictado con fecha 17 de noviembre de 2010, Rol 297-2009

Existen, no obstante, otras opiniones relativas a cuál es el bien jurídico protegido por los delitos tributarios. De acuerdo a lo señalado por Radovic¹⁵ encontramos la llamada teoría penalista, que señala que el bien jurídico protegido es la integridad del patrimonio fiscal; la teoría tributarista, que considera que lo fundamental es que exista una sanción retributiva penal; y la administrativa, que estima que las infracciones tributarias son administrativas y no siendo indispensable que se rijan por los principios generales del derecho penal.

En resumen, y para el desarrollo de esta investigación, se considerará la doctrina mayoritaria en esta materia, es decir, aquella que considera que el bien jurídico protegido por los delitos tributarios es el orden público económico.

1.4. DELITOS COMUNES RESPECTO DE LOS CUALES ACTUALMENTE SE DA ESTA PROBLEMÁTICA

Revisados los delitos tributarios que comúnmente se aplican en la hipótesis de estudio, corresponde repasar cuáles delitos comunes son los que mayormente dan lugar a la discusión de la sanción de ganancias ilícitas.

Como se señaló anteriormente, los delitos tributarios son de acción penal pública previa instancia particular, siendo necesaria al menos una denuncia del Servicio de Impuestos Internos para dar inicio a la investigación. En este sentido, resulta relativamente fácil identificar los casos en los que el Estado ejerce la acción penal con el objetivo de sancionar los ingresos obtenidos producto de la comisión de un delito, a través de la revisión jurisprudencial de aquellos casos en los que el Servicio de Impuestos Internos se querrela por delito tributario. En general, los delitos comunes que han dado origen al ejercicio de la acción penal por delito tributario, de parte del Servicios de Impuestos Internos, son los siguientes¹⁶:

- Delitos de la ley 19.039, esto es, infracción a la normas de propiedad industrial.

¹⁵ RADOVIC SCHOEPEN, Ángela. Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y Delitos. 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010, 114-115p.

¹⁶ ORTIZ CHAMORRO, Pablo y RÍOS ÁLVAREZ, Rodrigo. Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento en Chile. Santiago de Chile, Ediciones Universidad Finis Terrae, 2011, 54-81p.

- Delitos de la ley 17.366, estos es, infracción a las normas de propiedad intelectual.
- Delitos contenidos en el Decreto con Fuerza de Ley N° 30 de 2004 - Ministerio de Hacienda, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ordenanza de Aduanas..
- Receptación, delito contenido en el artículo 456 bis A del Código Penal.
- Delitos de la ley 18.892, esto es, la ley general de pesca.
- Delitos de la ley 20.000, que sanciona el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas.
- Lavado de activos, delito contenido en el artículo 27 de la ley 19.913 que crea la Unidad de Análisis Financiero.
- Fraude de subvenciones, delito contenido en el artículo 470 N° 8 del Código Penal.
- Falsificación de carátulas, delito contenido en el artículo 190 del Código Penal.¹⁷

2. CAPÍTULO II: DESARROLLO DE LA DISCUSIÓN EN LA JURISPRUDENCIA Y LA DOCTRINA

2.1. ESTADO ACTUAL DE LA DISCUSIÓN EN LA JURISPRUDENCIA

En general, la jurisprudencial a nivel nacional se ha inclinado por sancionar estos casos a título de concurso ideal, de acuerdo a lo previsto en el artículo 75 del Código Penal. Lo anterior dado que los tribunales entienden que existe una unidad de hecho

¹⁷ Para el desarrollo de esta investigación no resulta necesario el análisis de cada uno de estos tipos penales, toda vez que la discusión se centra en la aplicación del delito tributario para la sanción de las ganancias ilícitas, siendo suficiente la enunciación de los tipos penales comunes aplicables con el objeto de contextualizar la discusión.

respecto de la conducta del imputado, que da lugar a una pluralidad de tipos penales aplicables, imponiendo como sanción la pena mayor asignada al delito más grave¹⁸.

En menor medida, también se ha dado como solución por la jurisprudencia, la aplicación de las reglas del concurso real, siendo esta opción aún más perjudicial para el imputado. En ocasiones los tribunales han entendido que en la hipótesis de estudio existen dos o más delitos, sancionando con todas las penas correspondientes a las diversas infracciones, de acuerdo a lo establecido en el artículo 74 del Código Penal¹⁹.

Por su parte, las defensas han alegado la existencia de un concurso aparente de leyes penales, resolviendo el problema mediante la aplicación del principio de especialidad²⁰. En este sentido, se señala que debe darse una adecuada interpretación a los tipos penales, resolviendo el concurso a favor del delito común, toda vez que el desvalor de

¹⁸ ORTIZ CHAMORRO, Pablo y RÍOS ÁLVAREZ, Rodrigo. Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento en Chile. Santiago de Chile, Ediciones Universidad Finis Terrae, 2011, 114p. En el sentido de concurso ideal impropio ver fallo del Juzgado de Garantía de Calama dictado con fecha 30 de agosto de 2003, RUC 0200071843-5 y fallo del Tribunal Oral en lo Penal de Arica dictado con fecha 29 de enero de 2004, RUC 0300035831-1. En el sentido de concurso ideal propio ver fallo del Juzgado de Garantía de Iquique dictado con fecha 04 de agosto de 2005, RUC 0410012312-1 y fallo del Tribunal Oral en lo Penal de Antofagasta dictado con fecha 16 de julio de 2005, RUC 0400160762-1.

¹⁹ En este sentido ver fallo del Juzgado de Garantía de Punta Arenas dictado con fecha 04 de octubre de 2004, RUC 0400124997-0 y fallo del Sexto Tribunal Oral en lo Penal de Santiago dictado con fecha 20 de marzo de 2007, RUC 0500660440-6.

²⁰ Entendiendo el principio de especialidad como criterio para resolver un concurso aparente de leyes penales como aquellos casos en que la relación que existe entre las distintas conductas típicas realizadas e imputables al mismo sujeto es tal que uno de los tipos penales contiene todos los elementos del otro y al menos, uno más. en este sentido MAÑALICH RAFFO, Juan Pablo. El Concurso de Delitos. Bases para su reconstrucción en el Derecho Penal de Puerto Rico. Revista Jurídica Universidad de Puerto Rico 74 (4), 2005, 1045p. En contrario, la sentencia de la Corte de Apelaciones de Arica, Rol 157-2007, de fecha 31 de agosto de 2007, que determina la existencia de un concurso aparente de leyes penales, que resuelve conforme con el principio de consunción en favor del delito tributario de ejercicio efectivamente clandestino del comercio, en perjuicio del delito de infracción a la ley de propiedad intelectual. Este principio, como criterio de resolución de un concurso aparente de leyes penales, se aplica en los casos en que el desvalor de un tipo penal se encuentra comprendido en la realización de otro tipo, existiendo una absorción del primero por el segundo. Este criterio debe ser entendido materialmente (a diferencia de la especialidad que es un criterio meramente formal).

la acción desarrollada por el imputado se encuentra contenido completamente en la figura típica base, sin que sea necesario sancionar además por el delito tributario²¹.

Éste es, por tanto, el estado actual de la discusión práctica del tratamiento penal de las ganancias ilícitas en Chile. La revisión anterior, permite dar un marco normativo y jurisprudencial a la problemática, estableciendo cuáles son límites de ésta y los casos en los que se presenta. En mi opinión y de acuerdo a la revisión realizada, los delitos comunes que en mayor medida dan lugar a esta discusión, en general, son delitos de escasa importancia social, aún cuando se trata de ilícitos que presentan una alta tasa de reincidencia específica. Los delitos de infracción a la ley de propiedad industrial, intelectual e infracción a la normas contenidas en la ordenanza de aduanas protegen vulneraciones a bienes jurídicos que bien podrían estar resguardadas administrativamente, sin necesidad de recurrir al Derecho Penal. Los casos en los que en la práctica, el Servicio de Impuestos Internos presenta querrela por alguno de los delitos tributarios mencionados en los apartados anteriores, se refiere a casos de delitos comunes de poca relevancia jurídico, social y económica.

Casos como el de Juan Pablo Dávila y de Inverlink, que fueron revisados al inicio de esta investigación y que establecen la opinión de la Corte Suprema en esta materia y la importancia teórica de esta discusión, son virtualmente únicos e irrepetibles. En este sentido, es relevante plantearse la importancia político criminal que tiene instar por la persecución y sanción de la generación de ganancias ilícitas, más allá de casos como el Dávila o Inverlink, en los que se ve afectada la sociedad en una esfera más amplia. Volveré sobre este punto al final de esta exposición.

Es necesario revisar a continuación, el estado actual de la discusión doctrinaria, para establecer cuáles son las argumentaciones planteadas a favor y en contra de la sanción de las ganancias ilícitas.

²¹ En este sentido y a propósito de las hipótesis de comercio ilegal, KRAUSE MUÑOZ, María. Informe en Derecho. Sistemática del Concurso en Sede de Comercio Ilegal. Departamento de Estudios Defensoría Nacional. 01 de abril de 2010. 27-29p.

2.2. ESTADO ACTUAL DE LA DISCUSIÓN EN LA DOCTRINA

2.2.1. Argumentos a favor de la penalización de las ganancias ilícitas mediante la tipificación de un delito tributario²²

- a) Argumento de texto legal: el artículo 2 N° 1 de la ley sobre impuesto a la renta señala que se entiende 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 cualquier sea su origen, naturaleza o denominación. La norma que define el concepto de renta es indiferente frente a su origen, sea éste lícito o no. No existe justificación de texto para dejar fuera del concepto de renta a las ganancias ilícitas.
- b) Argumentos desde la perspectiva penal.
 - Teoría del concurso de delitos: en general el sector de la doctrina que argumenta a favor de la existencia del delito tributario, señalan que podríamos estar en presencia de un concurso real o ideal de delitos²³, sancionando la conducta del imputado, mediante la aplicación del artículo 74 del Código Penal, entendiendo que se cometen dos delitos distintos no relacionados entre sí, imponiendo todas las penas correspondientes a las diversas infracciones (concurso real) o aplicando el artículo 75 del Código Penal, entendiendo que existe una unidad de hecho con una pluralidad de tipos penales, sancionando con la pena mayor asignada al delito más grave (concurso ideal).

²² BACIGALUPO, Silvina. *Ganancias Ilícitas y Derecho Penal*. Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2002, 12-21p.

²³ En este sentido, es necesario tener presente lo ya señalado a propósito del estado actual de la discusión práctica, en lo relativo a la posición de los tribunales en esta materia.

- Teoría de la antijuridicidad²⁴: el Servicio de Impuestos Internos ha argumentado a favor de la sanción de la no tributación de las ganancias ilícitas, señalando que existiría una probable antijuridicidad incrementada por el hecho de existir una doble vulneración al ordenamiento jurídico.
- c) Argumentos constitucionales: si no se sanciona la obtención de ganancias ilícitas producto de la comisión de un delito, se vulnerarían los principios constitucionales de igualdad de los contribuyentes frente a las cargas públicas, de capacidad económica o contributiva y el principio del *ne bis in idem*.
- Igualdad frente a las cargas públicas²⁵: el artículo 19 N° 20 de la Constitución asegura a todas las personas la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley. Esta garantía constituye una derivación del principio general de igualdad ante la ley, piedra angular del Estado Democrático de Derecho²⁶. En esta materia, argumentar que no existe sanción penal frente al no pago de impuestos por las ganancias obtenidas producto de la comisión de un delito, constituiría una discriminación arbitraria respecto del contribuyente que cumple su obligación tributaria, favoreciendo

²⁴ ORTIZ CHAMORRO, Pablo y RÍOS ÁLVAREZ, Rodrigo. Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento en Chile. Santiago de Chile, Ediciones Universidad Finis Terrae, 2011, 207-111p.

²⁵ RADOVIC SCHOEPEN, Ángela. Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y Delitos. 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010, 62p.

²⁶ El concepto de Estado Democrático de Derecho se apoya en los valores de justicia, libertad, igualdad y pluralismo. A su vez, dicha noción, establece los límites que el Estado debe respetar en el ejercicio del *ius puniendi*.

a quienes cometen delitos²⁷, gozando éstos del privilegio de no pagar tributos.

- Capacidad económica o contributiva²⁸: entendida como la existencia de recursos económicos y posibilidad de disponer de ellos. Los ciudadanos deben contribuir al Estado de acuerdo a su capacidad económica. Las ganancias generadas por la comisión de un delito aumentan la renta del contribuyente y por ende, éste debe contribuir en proporción a sus ingresos, independiente de la licitud o ilicitud de éstos.
- Principio del *ne bis in idem*²⁹: este principio se encuentra consagrado constitucionalmente por aplicación del artículo 5 inciso 2°, mediante la ratificación de los tratados internacionales que contemplan esta garantía, como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana de Derechos Humanos. Asimismo, se encuentra contenido en el artículo 1 inciso 2° del Código Penal, que establece que la persona condenada, absuelta o sobreseída definitivamente por sentencia ejecutoriada, no podrá ser sometida a un nuevo proceso por el mismo hecho³⁰. En relación al concurso de delitos, no existiría una vulneración a este principio en el entendido que no existe la triple identidad exigida (persona-

²⁷ ORTIZ CHAMORRO, Pablo y RÍOS ÁLVAREZ, Rodrigo. Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento en Chile. Santiago de Chile, Ediciones Universidad Finis Terrae, 2011, 103p.

²⁸ RADOVIC SCHOEPEN, Ángela. Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y Delitos. 2ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010, 66-67p.

²⁹ BACIGALUPO, Silvina. Ganancias Ilícitas y Derecho Penal. Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2002, 19p.

³⁰ El principio del *ne bis in idem* es un límite al *ius puniendi*, derivado del Estado de Derecho. Tiene tres expresiones: un mismo delito no puede recibir más de una pena, una misma agravante no puede ser considerada más de una vez y un mismo hecho no se puede castigar al mismo tiempo con una pena criminal y una sanción administrativa.

hecho-fundamento). En el concurso real, existen hechos distintos que dan lugar a delitos distintos, cuyos fundamentos son también distintos. En el concurso ideal, en cambio, existe identidad de persona y hecho, pero no de fundamento. El fundamento en este caso se refiere al bien jurídico protegido, que en el caso del delito tributario es el orden público económico³¹. No existiendo entonces triple identidad, no existiría vulneración al principio del *ne bis in idem*.

d) Argumentos de derecho público económico³²

- Doctrina de la realidad económica sin reservas: postula la tributación sin restricciones de las ganancias ilícitas, basándose en el principio de igualdad ante las cargas públicas y el principio del *non olet*³³ resultando, por tanto, indiferente la licitud o ilicitud de la acción que genera los ingresos. Si se configura capacidad económica respecto del contribuyente, debe tributar. Si la respuesta fuera la contraria se otorgaría una ventaja adicional a quienes, gozando de igual capacidad contributiva, perciben ingresos producto de la comisión de hechos ilícitos. Lo que interesa, por consiguiente, es la naturaleza económica del hecho imponible y su importancia radica en primer lugar, para analizar los casos en que el acto o negocio jurídico que da origen al hecho imponible no coincide plenamente con la

³¹ En este sentido, revisar lo ya señalado anteriormente a propósito de los delitos tributarios aplicables y el bien jurídico protegido.

³² DAVIS CASTRO, Cristián. Situación Tributaria del Enriquecimiento Ilícito: Una discusión Doctrinaria. Revista de Derecho Universidad Finis Terrae, Año VII N° 7: 173-191, 2003.

³³ Expresión atribuida a Vespasiano, significando que el dinero no tiene olor y pretende señalar que no hay dinero bueno ni dinero mal para efectos tributarios. En este sentido FAGUET, Alberto. El principio del non olet en materia tributaria [en línea] Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo <<http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2012/12/Faget-El-principio-de-non-olet-en-materia-tributaria.pdf>> [consulta: 24 julio 2014]

descripción normativa, es decir, lo que importa para la tributación es la operación económica efectivamente realizada y no las formas jurídicas. En estos supuestos, debe prevalecer la naturaleza económica del hecho. En segundo lugar, la interpretación económica justifica el por qué la aptitud para ser contribuyente no coincide necesariamente con la capacidad de las personas de acuerdo a las normas civiles. Por último, explica por qué en materia tributaria no se consideran los conflictos jurídicos derivados de la nulidad o anulabilidad de ciertos actos que dan origen al hecho imponible.

- Doctrina de la realidad económica con reservas: esta doctrina establece ciertas variaciones a la realidad económica, con el objeto de atenuar su aplicación. En el caso de la doctrina española, se intentó superar los inconvenientes de la estricta aplicación de este principio, diferenciando entre los actos celebrados en fraude a la ley, los actos simulados y los negocios indirectos. La doctrina argentina, en cambio, ha señalado que el principio de la realidad económica debe ser utilizado como criterio de interpretación, pero no como el único y que debe ser aplicado tanto en contra como a favor del contribuyente. Otro sector de la doctrina distingue entre actividades inmorales toleradas y aquellas contrarias a la ley, excluyendo de la tributación a estas últimas. Otros en cambio, rechazan la tributación de ciertas actividades contrarias a la moral (como sería el caso de los burdeles).

2.2.2. Argumentos en contra de la penalización de las ganancias ilícitas mediante la tipificación de un delito tributario³⁴

³⁴ BACIGALUPO, Silvina. Ganancias Ilícitas y Derecho Penal. Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2002, 21-30p.

- a) Argumento ético³⁵: se refiere a que el Estado no puede convertirse en receptor de los ingresos provenientes de actividades ilícitas. A través de la obligación al pago de impuestos por las ganancias ilícitas, el Estado estaría enriqueciéndose con actos prohibidos por el mismo ordenamiento jurídico, obteniendo un provecho económico derivado de la comisión de un delito. La profesora Bacigalupo opina que para que el delincuente no se aproveche de los ingresos producto de su actividad ilícita, existen otras herramientas distintas al pago de tributos, como por ejemplo el comiso, el pago de una multa por el delito cometido y en último lugar la responsabilidad civil derivada del delito. Si el Estado exige a las ganancias ilícitas el pago de impuestos, estaría otorgando una apariencia de legalidad a dichos ingresos, no existiendo a su vez una diferencia sustantiva entre el blanqueo de capitales realizado por un ciudadano particular y el pago de impuestos de los ingresos provenientes de un delito.
- b) Argumentos desde la perspectiva penal
- Teoría del concurso de delitos: Para aquel sector de la doctrina que argumenta en contra de la sanción por delito tributario, señalan que en estos casos se configura un concurso aparente de leyes penales, entendiendo que existen dos tipos penales aplicables al caso, pero que sólo uno de ellos contiene todos los elementos que concurren en la conducta típica. Se parte de la base de que existe una unidad de hecho (al igual que en el concurso ideal), pero que en este caso sólo uno de los delitos encuadra al hecho típico cometido por el imputado, conteniendo todo el desvalor de la conducta. Para resolver un concurso

³⁵ En este sentido DAVIS CASTRO, Cristián. Situación Tributaria del Enriquecimiento Ilícito: Una discusión Doctrinaria. Revista de Derecho Universidad Finis Terrae, Año VII N° 7: 173-191, 2003, 173p y BACIGALUPO, Silvina. Ganancias Ilícitas y Derecho Penal. Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2002, 120p.

aparente de leyes penales, debe recurrirse a alguno de los siguientes criterios: especialidad, subsidiariedad o consunción³⁶. La especialidad se refiere a que la relación que existe entre las conductas típicas realizadas e imputables al mismo sujeto es tal, que una de ellas contiene todos los elementos del otro y algo más (como ocurre en el caso del homicidio y el parricidio). Este criterio opera formal y no materialmente. La subsidiariedad, opera cuando uno de los dos tipos es aplicable, bajo el presupuesto de inaplicabilidad del otro, como ocurre en los casos en que en atención a la gravedad de uno de los delitos en cuestión, decae el otro a favor del más grave (por ejemplo, en la omisión de socorro si muere la víctima y el sujeto activo es su cónyuge. En este caso se sanciona al culpable por homicidio por omisión y no por la omisión de socorro). Por último, la consunción opera en los casos en que el injusto de la comisión de un tipo penal, se encuentra contenido en la realización de otro tipo penal (por ejemplo, en el caso de que el sujeto activo inmoviliza a la víctima y la accede carnalmente, en principio no se podría configurar los delitos de secuestro y violación, pero en la medida que la magnitud de esa inmovilización de la víctima sea mínima, sólo la necesaria para cometer la violación, el desvalor del secuestro es absorbido por el desvalor de la violación). Este criterio, a diferencia de la especialidad, opera materialmente. En el caso de las ganancias ilícitas y como ya se señaló anteriormente a propósito del estado actual de la discusión práctica, las defensas han solicitado la aplicación del concurso aparente de leyes penales, por aplicación del principio de especialidad.

³⁶ MAÑALICH RAFFO, Juan Pablo. El Concurso de Delitos. Bases para su reconstrucción en el Derecho Penal de Puerto Rico. Revista Jurídica Universidad de Puerto Rico 74 (4), 2005, 1044-1047p.

- Teoría de la antijuridicidad: como se señaló anteriormente, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que en el caso de las ganancias ilícitas existe una probable antijuridicidad incrementada, en razón de que la no tributación de las ganancias ilícitas es contraria al ordenamiento tributario y constituye una infracción al ordenamiento jurídico. En opinión de Ortiz y Ríos³⁷ a pesar de aceptar el principio de uniformidad del ordenamiento jurídico, el no pago de impuesto de los ingresos ilícitos no constituye por sí sólo una cuestión antijurídica desde el punto de vista penal. Es necesario recordar que no toda contravención a la ley es relevante para el Derecho Penal.

c) Argumentos constitucionales:

- Derecho a no autoincriminarse³⁸: se encuentra consagrado en la Constitución en el artículo 19 N° 7 letra f, que señala que en las causas criminales no se podrá obligar al imputado a declarar bajo juramento sobre hecho propio. Asimismo, este derecho se encuentra consagrado constitucionalmente por aplicación del artículo 5 inciso 2°, mediante la ratificación de los tratados internacionales que contemplan esta garantía, como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana de Derechos Humanos. En el mismo sentido, el artículo 93 del Código Procesal Penal, al referirse a los derechos y garantías del imputado, establece en su letra g) el derecho a guardar silencio o, en caso de consentir en prestar declaración, a no hacerlo bajo juramento. En lo relativo a la

³⁷ ORTIZ CHAMORRO, Pablo y RÍOS ÁLVAREZ, Rodrigo. Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento en Chile. Santiago de Chile, Ediciones Universidad Finis Terrae, 2011, 110-111p.

³⁸ Ibidem, 85-97p.

discusión de las ganancias ilícitas, lo que se sanciona es la no tributación de éstas. Para evitar la sanción por el delito tributario, el imputado luego de cometer el delito y percibir los ingresos producto de éste, debiera declararlos como renta y pagar los impuestos correspondientes, y de esta forma, autoinculparse como responsable del delito común base que dio origen a esas ganancias. Pretender que el imputado pague impuestos por los ingresos ilícitos, constituiría en la práctica una obligación de confesar la comisión de un delito³⁹.

Este argumento afirma la impunidad del autoencubrimiento, por aplicación del principio de inexigibilidad de otra conducta, siendo por tanto un hecho típico pero antijurídico.

Sin embargo, otra alternativa a considerar en estos casos es que la conducta de no tributar por las ganancias obtenidas de un delito constituye un acto copenado posterior, lo que supondría considerar que el delito base y el delito tributario afectan el mismo bien jurídico. Para estas hipótesis la doctrina ha considerado que se trata de supuesto de concurso aparente de leyes penales, que se resuelve por aplicación del principio de consunción.⁴⁰

En todo caso, para que exista la discusión de la posible colisión de la obligación de pagar impuestos por las ganancias ilícitas y el derecho a no autoincriminarse, es necesario que el deber de tributar exista, entendiendo que dichos ingresos constituyen renta y que por tanto, están sujetas al pago de impuesto.⁴¹

³⁹ BACIGALUPO, Silvina. *Ganancias Ilícitas y Derecho Penal*. Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2002, 25p.

⁴⁰ A propósito de la discusión de la doctrina española referida al delito de autoblanqueo de capitales FARALDO CABANA, Patricia. *Antes y después de la tipificación expresa del autoblanqueo de capitales*. *Estudios Penales y Criminológicos*, vol. XXXIV (2014). ISSN 1137-7550, 41-79, 45-47p.

⁴¹ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, Eduardo. *Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal*. En: SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *¿Libertad económica o fraudes penales? Riesgos*

- Proporcionalidad en la intervención punitiva del Estado⁴²: el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado está sujeto a ciertas restricciones, determinadas por las garantías que se derivan de la concepción de un Estado Democrático de Derecho. Dentro de los principios que debe respetar el Estado en el ejercicio del *ius puniendi*, se encuentra el de proporcionalidad⁴³. En este sentido, el principio de proporcionalidad se compone de tres aspectos, el primero la adecuación o idoneidad, consiste en que el Estado elija los medios idóneos para el cumplimiento del fin propuesto. Si la finalidad del Estado es asegurar la percepción de los impuestos correspondientes, en el caso de las ganancias ilícitas este objetivo no se puede cumplir mediante la obligación de tributación de estos ingresos, pues las personas que cometen delitos no declaran los ingresos derivados de éstos, siendo clave para el éxito de su actuar el no ser descubiertos por Estado. Por esta razón, la obligación de pagar impuestos respecto de los ingresos ilícitos no es un medio idóneo para conseguir la finalidad del sistema tributario. En segundo lugar, el principio de proporcionalidad exige que los medios utilizados por el Estado sean necesarios, cuestión que no ocurre respecto de obligación de tributación de las ganancias ilícitas, toda vez que existen otros medios para lograr el objetivo de sancionar

penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico empresarial. Madrid. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2003, 228p.

⁴² ORTIZ CHAMORRO, Pablo y RÍOS ÁLVAREZ, Rodrigo. Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento en Chile. Santiago de Chile, Ediciones Universidad Finis Terrae, 2011, 98-103p.

⁴³ El principio de proporcionalidad comprende por una parte, la necesidad de que la pena sea proporcionada al delito y por otra, la exigencia de que la medida de la proporcionalidad se establezca en base a la importancia que el hecho tiene para la sociedad. En este sentido MIR PUIG, Santiago. Derecho Penal Parte General. Barcelona, Reppertor, 1998, 100p.

dichos ingresos, que no incluye una doble sanción por delito común y delito tributario. Para la sanción de estas ganancias, es posible aplicar el artículo 31 del Código Penal, esto es el comiso, la pérdida de los efectos del delito. Por último, debe respetarse la proporcionalidad en sentido estricto. En el caso de la persecución por el no pago de impuestos de las ganancias derivadas de la comisión de un delito, en la práctica aumenta de manera desproporcionada las penas a las que se expone el imputado. Por ejemplo en el caso de infracción a la ley de propiedad industrial, que sólo se sanciona con una pena de multa según lo establecido en la Ley 19.039, el ejercicio de la acción penal por parte del Estado respecto del delito tributario ya sea de comercio ilegal o clandestino, con lleva para el imputado penas privativas de libertad que no están contempladas como sanción para el delito base.

3. CAPÍTULO III: SOLUCIONES AL CONFLICTO PLANTEADO

Esbozados los argumentos que en general la doctrina utiliza para efectos de apoyar o rechazar la tesis de la existencia de un delito tributario por la no tributación de las ganancias ilícitas, resulta necesario revisar los planteamientos específicos de algunos autores, quienes entregan una visión particular sobre el tema y la respuesta a cómo se sanciona el enriquecimiento ilícito.

3.1. TEORÍA DEL COMISO COMO SANCIÓN AL ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO

La profesora Silvina Bacigalupo⁴⁴ señala que en el caso de las ganancias obtenidas producto de la comisión de un delito, no existe hecho imponible y por consiguiente, no hay renta, ni contribuyente obligado al pago, ni obligación de tributar. Esto, porque los ingresos obtenidos ilícitamente no son propiedad del autor del delito. Señalar lo

⁴⁴ BACIGALUPO, Silvina. Ganancias Ilícitas y Derecho Penal. Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2002, 113-120p.

contrario implicaría aseverar que los delitos constituyen modos de adquirir el dominio de las cosas. Por tanto, no existiendo obligación de tributar que haya sido incumplida por parte del imputado, no es posible tipificar un delito tributario. En resumen, los delitos no configuran un hecho imponible y su producto no constituye renta.

Esto no quiere decir, que las ganancias derivadas del delito no reciban sanción alguna. Si el hecho típico base del que provienen los ingresos, es probado y el autor, condenado en juicio, las ganancias deberán ser decomisadas. Del mismo modo, debe imponerse la pena de multa correspondiente y la posibilidad de perseguir la responsabilidad civil derivada de la comisión del delito queda plenamente vigente.

El comiso en la legislación española está establecido en el artículo 127 del Código Penal Español. Esta norma está contenida en el Título VI de las consecuencias accesorias. En su numeral 1º este artículo señala que toda pena que se imponga por un delito o falta dolosos llevará consigo la pérdida de los efectos que de ellos provengan y de los bienes, medios o instrumentos con que se haya preparado o ejecutado, así como las ganancias provenientes del delito o falta, cualquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar. Estos bienes serán decomisados, a no ser que pertenezcan a un tercero de buena fe no responsable del delito, que los haya adquirido legalmente.

De acuerdo a lo señalado por Bacigalupo⁴⁵, el fundamento del comiso como pena, no responde a fines preventivos ni retributivos. Tendría una doble naturaleza, de carácter punitivo (penal) y reparatoria (civil), destinada a impedir el enriquecimiento ilícito. Su finalidad sería en último término, la de restablecer el orden económico.

El artículo 127 del Código Penal Español exige para la aplicación el comiso, que se haya condenado al imputado por un delito doloso y se le haya impuesto una pena. El comiso surge entonces como un reforzamiento de la pena principal. Esta sanción se extiende específicamente a los ingresos provenientes del delito, exceptuando sólo si pertenecen a un tercero de buena fe, que los haya adquirido legalmente, a diferencia de lo que ocurre en el Código Penal Chileno. Nuestro código establece el comiso en el artículo 31, dentro de las penas que llevan consigo otras accesorias, señalando que toda pena que se imponga por un crimen o un simple delito, lleva consigo la pérdida de

⁴⁵ Ibidem, 87-94p.

los efectos que de él provengan y de los instrumentos con que se ejecutó, a menos que pertenezcan a un tercero no responsable del crimen o simple delito⁴⁶. Esta disposición no hace referencia expresa a las ganancias derivadas del delito como si ocurre en la legislación española.⁴⁷

Continuando con el razonamiento de la autora, si no es posible comprobar la existencia del delito base que dio origen a los ingresos, esto es en la práctica, si no existe una condena por este hecho, la no tributación de estas ganancias podría dar origen a un delito tributario, ya que estaríamos en presencia de ingresos no justificados, de acuerdo a la ley sobre impuesto a la renta, existiendo por ende, una obligación de pagar tributos respecto de éstos.

En resumen, el comiso se presenta como una sanción suficiente en la medida que permite imponer una pena respecto de las ganancias ilícitas obtenidas por la comisión del delito base, sin necesidad de recurrir a la persecución por delito tributario⁴⁸,

⁴⁶ Respecto del comiso existe otra discusión relativa a las hipótesis contempladas en algunas leyes especiales, como por ejemplo el artículo 97 N° 9 del Código Tributario. El delito de comercio clandestino se sanciona con una pena de multa o de presidio y además, con el comiso de los productos o instalaciones de fabricación y envases respectivos. La jurisprudencia en general ha dado aplicación al artículo 31 del Código Procesal Penal, aún cuando los bienes no correspondan a los productos y envases señalados en el artículo 97 N° 9 del Código Tributario. La doctrina ha entendido que estas normas no son más que una especificación del comiso contemplado en el Código Penal. Por su parte, las defensas han argumentado que cabe la aplicación del comiso señalado en la norma tributaria, debido a que se trata de un concepto especial y más restringido. Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos ha argumentado a favor de la aplicación del comiso señalado en la norma tributaria, porque ésta es más amplia, dado que no excluye de su aplicación los bienes de terceros que no participaron del delito. En este sentido NAVARRO SOFFIA, Catalina. El delito de comercio clandestino en la jurisprudencia nacional. Boletín 7 de la Unidad Especializada en Lavado de Dinero, Delitos Económicos y Crimen Organizado (ULDDECO), Fiscalía Nacional, Ministerio Público de Chile: 7-25, 2005, 23-24p.

⁴⁷ No obstante, según lo señalado por Ignacio Ananías Zaror, "la doctrina chilena no ha respaldado una tesis extensiva del término "efectos", la Corte Suprema y las Cortes de Apelaciones de Rancagua, Valdivia y Santiago, sí lo han hecho", ANANÍAS ZAROR, Ignacio. El comiso de ganancias. Revista de Estudios de la Justicia N° 21, año 2014. ISSN 0718-0853, 189p.

⁴⁸ BACIGALUPO, Silvina. Ganancias Ilícitas y Derecho Penal. Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2002, 111p.

evitando con esto todos los problemas constitucionales y legales que se generan por aplicación de esta alternativa de sanción⁴⁹.

3.2. TEORÍA DEL PRINCIPIO DE UNIDAD DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO

Los autores Pablo Ortiz y Rodrigo Ríos⁵⁰ a lo largo de su trabajo repasan distintas materias relacionadas con la discusión, no sólo desde el punto de vista tributario y penal, abordando además la problemática también desde la perspectiva comercial, constitucional y civil. Realizan a lo largo de su investigación una completa revisión de jurisprudencia, que en general les permite estimar que por un lado no existe mayor socialización por parte de los jueces, de los fundamentos de su decisión en aquellas causas en las que sancionan conjuntamente por el delito base común y por delito tributario, ya sea a través del concurso real o del concurso ideal de delitos. Por otro lado, tampoco es posible apreciar un criterio de persecución por parte del Servicio de Impuestos Internos que nos permita saber en qué casos presenta querrela o denuncia por delito tributario.

Señalan que una de las soluciones a esta discusión estaría dada por una interpretación amplia del término efectos del delito, empleada en el artículo 31 del Código Penal, norma que establece el comiso. Pero, los autores se inclinan por una solución integral, argumentando que la respuesta no se puede obtener por la sólo aplicación de normas de rango legal. Por ello, basan su solución en la aplicación del derecho a no autoincriminarse y del principio de proporcionalidad, en su triple faz de adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. En este sentido, el actual tratamiento de las ganancias ilícitas en Chile, vulneraría derechos fundamentales y en cierta medida, el principio de unidad del ordenamiento jurídico, puesto que considerar que la no tributación de ganancias ilícitas configura un delito tributario, pasa por alto instituciones de otras ramas del derecho, como el civil, comercial, procesal penal y constitucional.

⁴⁹ Que fueron señalados en el apartado relativo a los argumentos en contra de la existencia de un delito tributario.

⁵⁰ ORTIZ CHAMORRO, Pablo y RÍOS ÁLVAREZ, Rodrigo. Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento en Chile. Santiago de Chile, Ediciones Universidad Finis Terrae, 2011, 119-124p.

3.3. HIPÓTESIS DE COMERCIO CLANDESTINO⁵¹

Antes de analizar algunas de soluciones propuestas específicamente respecto del ilícito en comento, es preciso señalar que desde los inicios de la reforma procesal penal uno de los delitos tributarios de mayor aplicación práctica es precisamente el delito de comercio clandestino, previsto y sancionado en el artículo 97 N° 9 del Código Tributario⁵².

En cuanto al bien jurídico protegido por este delito, la doctrina y la jurisprudencia son mayoritarias en señalar que lo que se resguarda es el orden público económico, cuestión que ya fue revisada al momento de establecer cuáles eran los delitos tributarios que se aplicaban con mayor frecuencia respecto de esta problemática de la sanción de las ganancias ilícitas⁵³.

En lo relativo a los elementos de este delito⁵⁴, se ha entendido que son dos: que se ejerza el comercio o la industria y que este ejercicio sea efectivamente clandestino.

María Soledad Krause Muñoz⁵⁵, establece como principal solución a la discusión de los ingresos derivados de la comisión de delitos (en especial respecto de las obtenidas por infracción a la ley de propiedad industrial e intelectual, mediante el ejercicio del

⁵¹ En este sentido NAVARRO SOFFIA, Catalina. El delito de comercio clandestino en la jurisprudencia nacional. Boletín 7 de la Unidad Especializada en Lavado de Dinero, Delitos Económicos y Crimen Organizado (ULDDECO), Fiscalía Nacional, Ministerio Público de Chile: 7-25, 2005, respecto de los delitos de contrabando e infracción a la ley de propiedad intelectual y KRAUSE MUÑOZ, María. Informe en Derecho. Sistemática del Concurso en Sede de Comercio Ilegal. Departamento de Estudios Defensoría Nacional. 01 de abril de 2010, respecto de los delitos de infracción a la ley de propiedad intelectual e industrial.

⁵² NAVARRO SOFFIA, Catalina. El delito de comercio clandestino en la jurisprudencia nacional. Boletín 7 de la Unidad Especializada en Lavado de Dinero, Delitos Económicos y Crimen Organizado (ULDDECO), Fiscalía Nacional, Ministerio Público de Chile: 7-25, 2005, 7p.

⁵³ Ibidem, 8-9p. La autora realiza una revisión y análisis jurisprudencial del bien jurídico protegido en el delito de comercio clandestino, utilizando jurisprudencia de tribunales de garantía, de tribunales oral en lo penal y de Corte de Apelaciones.

⁵⁴ Ibidem, 10-15p. Anteriormente, tanto la jurisprudencia nacional consideraba que debían concurrir tres elementos para la configuración del delito de comercio clandestino, añadiendo a que los requisitos de que se ejerza el comercio o la industria y que este ejercicio sea efectivamente clandestino, el de referirse a la mercancía gravada.

⁵⁵ KRAUSE MUÑOZ, María. Informe en Derecho. Sistemática del Concurso en Sede de Comercio Ilegal. Departamento de Estudios Defensoría Nacional. 01 de abril de 2010, 9-29p.

comercio callejero), la atipicidad de esta conducta. Basa su argumentación en primer lugar, en el sentido y alcance de la expresión comercio en el tipo penal del artículo 97 N° 9 del Código Tributario. Señala esta autora que la voz comercio en este caso debe ser entendida como un término técnico y su alcance está directamente relacionado con lo dispuesto en el artículo 3 del Código de Comercio, que enumera los actos de comercio. Dichos actos están jurídicamente permitidos por el ordenamiento jurídico y su función es la intermediación tendiente a la efectiva circulación de la riqueza.

En segundo lugar, señala que las especies derivadas de la comisión de los delitos de infracción a la ley de propiedad industrial e intelectual, están sujetas a una prohibición de comercio, razón por la que quedan afectas a la pena de comiso, prevista en el artículo 31 del Código Penal. Asimismo, durante la investigación el Ministerio Público puede solicitar su incautación de acuerdo a lo señalado en el artículo 187 del Código Procesal Penal, prohibiendo de manera provisional y mientras dure la investigación, la enajenación de dichas especies. En resumen, esta prohibición de enajenación se dispone provisionalmente con la incautación y luego, una vez condenado el imputado por los delitos señalados, de manera definitiva a través del comiso de dichos bienes.

En tercer lugar, dicha autora manifiesta que las especies efecto de estos delitos no susceptibles de actos de comercio, por cuanto, al existir una prohibición de enajenación respecto de ellas, cualquier acto jurídico que se celebre a su respecto, adolece de objeto ilícito⁵⁶ de acuerdo a lo previsto en el artículo 1464 del Código Civil, por lo que el acto o contrato que se celebre respecto de dichos bienes, es nulo, de nulidad absoluta⁵⁷.

En cuarto lugar, argumenta que la circulación de las especies que constituyen efectos de los delitos señalados no infringe el mandato contenido en el artículo 97 N° 9 del Código Tributario ni vulnera el bien jurídico protegido por dicha norma. Esto, porque el desvalor de la clandestinidad sólo concurre respecto de actividades lícitas, que efectivamente están sujetas a los deberes de registro e información, respecto del Servicio de Impuestos Internos. Por esta razón, no es posible que los actos o contratos

⁵⁶ En términos generales el objeto ilícito consiste en la ejecución de un hecho que atenta contra la ley, el orden público, la moral y las buenas costumbres. En este sentido VIAL DEL RÍO, Víctor. Teoría General del Acto Jurídico. 5ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2006, 165p.

⁵⁷ De acuerdo a lo establecido en los artículos 1681 y 1682 del Código Civil.

celebrados respecto de especies producto de un delito, vulneren el bien jurídico protegido, entendido como el orden público económico, dado que dichos bienes no forman parte del comercio y no constituyen formas válidas de circulación de la riqueza. Se refiere también la autora a la improcedencia de la tributación de las ganancias ilícitas, señalando que el tipo penal tributario de comercio de clandestino, protege el bien jurídico del orden público económico, pero restringido al ámbito impositivo, orientado al devengo y la recaudación de los tributos. Estima que la única solución posible, es que dichos ingresos no estén obligados a pagar impuestos. Las actividades ilícitas se ejercen por naturaleza al margen de la ley, por lo resulta ilusorio pensar que se solicitará autorización al Servicio de Impuestos Internos para su desarrollo. En este sentido, el no pago de tributos por actividades que por su naturaleza delictiva no están sujetas a los controles tributarios, no vulnera el orden público económico, siendo por tanto atípicos.

Por último, se señala que no hay concurso posible en estos casos, entre el delito tributario y los de infracción a la ley de propiedad industrial e intelectual, toda vez que no se tipifica el delito de comercio clandestino. Las especies derivadas de los delitos comunes señalados no son susceptibles de actos de comercio (por su naturaleza ilícita), su circulación no está sometida a la obligación de registro ni información, ni a la obligación de pagar tributo, no siendo posible que dichas actividades sean ejercidas clandestinamente, elemento esencial del delito tributario en estudio, no existiendo una vulneración real al orden público económico como bien jurídico protegido.

Como solución subsidiaria, para el caso de considerar que sí se tipifica el delito de comercio clandestino, la autora opta por la alternativa del concurso aparente de leyes penales. Para ello, argumenta que tanto las conductas de infracción a la ley de propiedad industrial e intelectual, como la contenida en el numeral 9 del artículo 97 del Código Tributario, sancionan en último término la circulación con ánimo de lucro de ciertos bienes. Además, si bien los delitos comunes señalados protegen la propiedad industrial e intelectual, respectivamente, en términos supraindividuales salvaguardan el orden socioeconómico. En este sentido, si ambos delitos sancionan una misma conducta y protegen dos vertientes del mismo bien jurídico, su aplicación conjunta respecto del mismo imputado, constituye una infracción al principio del *ne bis in idem*. Existe, por tanto, una duplicidad de normas aplicables al caso concreto, pero ésta es

sólo aparente, ya que una de las normas contiene el desvalor específico de la conducta. De esta forma, el concurso se resuelve a favor del delito común, quedando sin aplicación el delito tributario, en virtud del principio de especialidad.

3.4. TEORÍA DE LOS INGRESOS DE ORIGEN DESCONOCIDO Y CONOCIDO

De acuerdo a lo señalado por el profesor Claudio Prams⁵⁸, el problema no es determinar si las ganancias ilícitas deben o no tributar, sino resolver si dichos ingresos constituyen un hecho imponible legítimo, ajustado a los principios y derechos constitucionales, específicamente, al principio de juridicidad. En este sentido, argumenta que no existe ninguna norma tributaria que expresamente obligue al pago de tributos a las ganancias ilícitas.

Plantea este autor que la única solución a esta problemática radica en distinguir los ingresos conocidos de los desconocidos para el Servicio de Impuestos Internos. Los ingresos de origen desconocido, son aquellos que tributariamente son llamados incrementos patrimoniales no justificados y deben, en principio, presumirse lícitos, existiendo respecto de ellos la obligación de tributar. A su vez, los ingresos conocidos pueden subclasificarse en incrementos lícitos o ilícitos, y éstos últimos, pueden ser delictivos o no delictivos. Respecto de los incrementos de origen conocido lícito, no hay duda de que éstos deben pagar impuestos. Respecto de los ilícitos, lo importante no es la ilicitud de los ingresos sino las consecuencias jurídicas que esto conlleva, esto es, si existe o no una sanción que prive al sujeto de dichas ganancias. En materia penal se contemplan cuatro sanciones económicas para el imputado: la multa, el comiso, la restitución y la indemnización de perjuicios. En aquellos casos en los que opere alguna de las sanciones anteriormente señaladas, el imputado será, a través de ellas, despojado de los ingresos ilícitos, y por consiguiente, no existirá obligación de tributar pues no se ha generado el hecho imponible. En el caso de la multa o de la indemnización, el imputado es obligado a compensar la ganancia del delito y cuando la sanción es el comiso o la restitución, se declara que el sujeto no tiene relación jurídica

⁵⁸ PRAMBS JULIÁN, Claudio. Reflexiones acerca de la tributación fiscal de los bienes o ingresos ilícitos en general y delictivos en particular. Revista de Derecho y Ciencias Penales N° 7: 21-31, 2005.

alguna con dichos bienes. En ambos casos, no existe hecho imponible que genere obligación de pagar impuestos. Por el contrario, en los casos en que el imputado es absuelto, no existe sanción ni declaración de ilicitud de las ganancias, por lo que éstas deben considerarse tributariamente incrementos patrimoniales no justificados, y están sujetas a la obligación de tributar. En resumen, la tesis del autor es que la conducta de no pagar impuestos por las ganancias ilícitas, es atípica.

Continúa el autor distinguiendo entre riqueza negra y riqueza sucia. Señala que la riqueza negra es aquella que no proviene de la comisión de delitos sino que de la intermediación de bienes y servicios permitidos, pero en la que se infringen obligaciones administrativas.

La riqueza sucia, en cambio, es aquella que proviene de la comisión de delitos. Respecto de ésta, el delito de lavado de activos, contenido en el artículo 27 de la ley 19.913 que crea la Unidad de Análisis Financiero, tiene por objeto sancionar la circulación e intento de legalización de dichas ganancias respecto de determinados delitos⁵⁹. Otro delito que sanciona el blanqueo de dicha riqueza es la receptación contenido en el artículo 456 bis A del Código Penal, respecto del imputado que conociendo su origen o no pudiendo menos que conocerlo, tenga en su poder a cualquier título, especies hurtadas, robadas u objeto de abigeato, de receptación o de apropiación indebida, las transporte, compre, venda, transforme o comercialice en cualquier forma. Sin embargo, aún cuando no existieran normas específicas destinadas a evitar la circulación de la riqueza sucia, es posible sancionar dicha conducta por aplicación del artículo 31 del Código Penal que establece el comiso, siempre y cuando se considere de manera amplia el término efectos del delito.

⁵⁹ El artículo 27 de la Ley 19.913 establece el delito de lavado de activos, el cual se encuentra consagrado sólo respecto de bienes que provengan de la comisión de ciertos delitos, los que se encuentran especificados en la letra a) de la norma señalada. Dichos delitos son los siguientes: los contemplados en la ley N° 19.366, que sanciona el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, en la ley N° 18.314, que determina las conductas terroristas y fija su penalidad, en el artículo 10 de la ley N° 17.798 sobre control de armas, en el Título XI de la ley N° 18.045 sobre mercado de valores, en el Título XVII del decreto con fuerza de ley N° 3 de 1997 del Ministerio de Hacienda Ley General de Bancos, en los Párrafos 4, 5, 6, 9 y 9 bis del Título V del Libro II del Código Penal y en los artículos 141, 142, 366 quáter, 367, 411 bis, 411 ter, 411 quáter y 411 quinquies del Código Penal.

Por último, señala el autor que los bienes de origen ilícito deben pagar impuestos sólo si se desconoce por parte del Servicio de Impuestos Internos su naturaleza, porque de conocer su origen ilícito, se estaría cometiendo del delito de lavado de activos del artículo 27 de la Ley 19.913 por parte de los funcionarios de dicho servicio.

3.5. TEORÍA DE LAS RENTAS DEVENGADAS Y PERCIBIDAS

El profesor Arnaldo Gorziglia⁶⁰ señala que lo importante es dilucidar si los recursos que se originan de la comisión de un delito constituyen renta. El artículo 2 N° 1 de la ley sobre impuesto a la renta, entrega la definición de renta, que la doctrina ha entendido como un concepto amplio, fundado en la teoría económica, conforme a la cual es suficiente el incremento patrimonial sin que importe la naturaleza del mismo y que ese incremento se haya percibido o devengado⁶¹. De acuerdo a lo señalado anteriormente, en ningún caso puede excluirse del concepto de renta los ingresos ilícitos obtenidos producto de la comisión de un delito, dado que el legislador no ha realizado distinción entre las actividades lícitas e ilícitas. Por lo tanto, el incremento patrimonial, sea o no producto de la comisión de un delito o de una actividad ilícita, debe ser considerado renta, siempre y cuando se encuentre devengado (concepto que incluye el de percepción).

El artículo 2 N° 2 de la ley sobre impuesto a la renta, define el concepto de renta devengada señalando que es aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad. La renta percibida, por su parte, se encuentra definida en el N° 3 de esta norma, señalando que es aquella que ha ingresado naturalmente al patrimonio de una persona. Para que exista un hecho imponible, esto es, gravado con la obligación de pagar impuestos, es necesario que el sujeto pasivo de esta obligación devengue o perciba la renta. La percepción, como

⁶⁰ GORZIGLIA BALBI, Arnaldo. Situación Tributario de los Recursos Obtenidos Ilícitamente. Temas de Derecho Universidad Gabriela Mistral N° 1/2: 181-197, 1996.

⁶¹ El artículo 17 de la ley de impuesto a la renta establece los casos que están exceptuados del concepto de renta. Si bien, la norma no es taxativa porque señala como ingresos excluidos aquellos que no se consideren renta según texto expreso de la una ley, los ingresos ilícitos no pueden ser considerados dentro de esta exclusión genérica, al no existir texto legal expreso que así lo señale.

ingreso material de la ganancia al patrimonio, supone su devengación. Si ésta no se produce, lo que ingresa materialmente al patrimonio no produce el efecto de incrementarlo. Esta distinción entre renta devengada y renta percibida tiene importancia en relación a los distintos impuestos que se establecen en la legislación tributaria. El impuesto de primera categoría afecta a las rentas devengadas, aún cuando no se hayan percibido, en cambio el impuesto global complementario, el adicional y el de segunda categoría, se aplican respecto de las rentas percibidas.

El artículo 21 del Código Tributario, establece que corresponde al contribuyente probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. El artículo 70 de la ley sobre impuesto a la renta, señala que 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. Añade la norma que 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 o de segunda, dependiendo de la actividad principal del contribuyente. En conclusión, la legislación tributaria presume que los ingresos constituyen renta tributable, recayendo en el contribuyente la obligación de desvirtuar esta presunción, probando su origen.

En lo relativo a las ganancias ilícitas, éstas constituyen renta tributable, a menos que se pruebe que pertenecen a un tercero o que por sentencia se haya condenado al imputado por el delito base que dio origen a estos ingresos ilícitos, y se haya sancionado además con el comiso de éstos. Si se prueba que los ingresos de una persona provienen de una actividad ilícita, no existiría un incremento patrimonial devengado, siendo necesario que se encuentre acreditado penalmente el delito. En estos casos, por consiguiente, no se configura un delito tributario, por cuanto aun cuando estas ganancias ilícitas estén comprendidas en el concepto de renta, no han ingresado al patrimonio del contribuyente (precisamente porque pertenecen a un tercero), no existiendo renta percibida o devengada⁶² que de origen a la obligación de

⁶² Ibidem, 191p. Señala el autor que las rentas obtenidas producto de una actividad ilícita se devengan para su titular por cualquier causa que genere un título o derecho sobre ellas, además de la sentencia absolutoria. Tal sería el caso de la prescripción de la acción penal, la prescripción de la pena u otras causales de extinción de la responsabilidad penal.

pagar impuestos⁶³. La condena por el delito común base, que dio origen a las ganancias, excluye la generación del hecho imponible, toda vez que el imputado jamás ha tenido un título o derecho sobre estos ingresos. En resumen, la existencia del delito tributario depende de que se configure o no el delito común, para lo que se requiere: que exista un proceso penal respecto de este delito, que los mismos hechos puedan ser constitutivos de delito común o delito tributario⁶⁴, que la calificación de una conducta como delito común excluya la configuración del delito tributario, por existir un concurso aparente de leyes penales⁶⁵ y por último, que exista una identidad en el valor económico que se investiga y sanciona a través de la condena por el delito común.

3.6. OPINIÓN PERSONAL

En mi opinión las ganancias ilícitas derivadas de la comisión de un delito no tienen obligación de pagar impuestos, por lo que no es posible configurar la existencia de un delito tributario. Más allá de los argumentos señalados por la doctrina en contra de la existencia del ilícito tributario, de que el Estado no puede convertirse en receptor de los ingresos generado producto de actividades ilícitas, de la vulneración al derecho a no autoincriminarse y al principio de proporcionalidad en el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado, lo cierto es que la base de la discusión radica en si efectivamente, dichos ingresos constituyen un incremento patrimonial que pueda ser considerado renta para los efectos de la aplicación de los tributos establecidos en la ley de impuesto a la renta. Una vez zanjado este punto, es posible seguir adelante en la discusión de si

⁶³ En contra DE LA BARRA, Francisco. Enriquecimiento ilícito y renta. Diario Estrategia, 28/10/1996, 22p, quien es de la opinión que las ganancias ilícitas constituyen renta en el ejercicio en el que se obtienen.

⁶⁴ Ibidem, 190p. Así en los casos de otros delitos tributarios, que no sancionan el incumplimiento de la obligación de tributar, cómo sería por ejemplo el de falsificación de facturas o utilización de documentación falsa, podemos estar en presencia de un concurso ideal o incluso real de delitos.

⁶⁵ Estimo que en este caso, el autor se equivoca al hablar de concurso aparente de leyes penales, porque para que éste exista es necesario que se configuren efectivamente dos delitos, los que por aplicación de los criterios de especialidad, consunción o subsidiariedad, uno de ellos cede a favor del otro. En este caso, la tesis del autor implica que si se configura el delito base, la conducta es atípica para los efectos del delito tributario, no existiendo ninguna hipótesis de concurso.

efectivamente existe una obligación de tributar respecto de estos ingresos y, por consiguiente, si la infracción de esta obligación genera la comisión de un delito tributario. En este sentido, concuerdo con lo señalado por los profesores Arnaldo Gorziglia y Claudio Pramps, quienes señalan que no existen argumentos para excluir a las ganancias ilícitas del concepto de renta, contenido en el artículo 2 N° 1 de la ley sobre impuesto a la renta. Esto porque dicha norma no realiza distinciones relativas a la licitud o ilicitud de la actividad que da origen a los ingresos. A su vez, el artículo 70 de la misma ley, establece las exclusiones del concepto, dentro de las cuales tampoco encontramos referencia al carácter ilícito de las ganancias. No existen por tanto argumentos para excluir dichos ingresos del concepto de renta.

Determinado el hecho de que las ganancias ilícitas constituyen renta, es necesario precisar si existe o no respecto de éstas, obligación de pagar impuestos. Respecto de este punto, me parece más acertada la respuesta del profesor Arnaldo Gorziglia, en cuanto a distinguir entre las rentas devengadas y percibidas, de las que no tienen ese carácter. Esta solución a la problemática tiene la ventaja de que efectivamente establece la atipicidad de la conducta para los efectos de la configuración del delito tributario. Por lo tanto, si existe una condena respecto del delito común que originó las ganancias y ésta condena conlleva una sanción que genera la pérdida de dichos ingresos para el imputado, entendemos que éstas jamás entraron a su patrimonio. No hay obligación de tributar, puesto que el incremento patrimonial que surge producto del delito, nunca se percibió ni devengó para efectos tributarios y como consecuencia, el no pago de impuestos en este caso, no tipifica un delito tributario.

No ocurre esto cuando no se sanciona el delito común, ya sea porque existe una sentencia absolutoria o se configura alguna causal que pone fin a la responsabilidad del imputado. Se considera en este caso que las ganancias ingresaron al patrimonio del imputado, recayendo respecto del contribuyente la obligación de pagar impuestos, configurándose el delito tributario si que ésta no se cumple.

El problema, en mi opinión, surge respecto de aquellas causas que no terminan por una sentencia condenatoria o absolutoria, sino por alguna de las salidas alternativas que contempla el sistema procesal penal chileno. Si el término del conflicto penal es producto de un acuerdo reparatorio o de una suspensión condicional del procedimiento, no se cumple con el requisito de la imposición de alguna sanción que

genere la pérdida de las ganancias. Por ejemplo, si tenemos una denuncia por infracción a la ley de propiedad industrial en un caso de comercio callejero por venta de especies falsificadas y el imputado no ha pagado impuestos respecto de los ingresos que le genera dicha actividad, siguiendo la teoría del profesor Gorziglia, sólo estaríamos en presencia de un delito contra la ley de propiedad industrial. Si existe condena por este hecho, la imposición de la multa y el comiso, en principio, bastarían para sancionar las ganancias ilícitas. Pero en los casos en que la causa se termina por un acuerdo reparatorio o una suspensión condicional no existe una sanción destinada a privar al imputado de los ingresos derivados del delito. La suspensión condicional del procedimiento, en este caso, corresponde a una salida alternativa que propone el fiscal con el acuerdo del imputado, de acuerdo a lo señalado en el artículo 237 del Código Penal, y las condiciones que se pueden ofrecer al imputado no necesariamente implican el pago de algún monto en dinero. La suspensión condicional del procedimiento no extingue las acciones civiles de la víctima o de terceros. Transcurrido el plazo que el tribunal hubiere fijado sin que la suspensión fuere revocada, se extinguirá la acción penal, debiendo el tribunal dictar el sobreseimiento definitivo.

Por su parte, el acuerdo reparatorio sólo está orientado a satisfacer las pretensiones de la víctima de la infracción a la ley de propiedad industrial, es decir, del titular de la marca. Una vez cumplidas las obligaciones contraídas por el imputado o garantizadas debidamente a satisfacción de la víctima, el tribunal dictará sobreseimiento definitivo.

Ambas salidas una vez cumplidas, implican el sobreseimiento definitivo de la causa. En este escenario, surge la pregunta de si debemos entender entonces que, al no existir una condena y una vez que se dicte este sobreseimiento definitivo, se tipificaría el delito tributario (plazo que en el caso de la suspensión condicional puede prolongarse hasta por tres años). Recién en ese momento nacería la obligación de tributar respecto de las ganancias derivadas de esta actividad ilícita y, por lo tanto, el no pago de los impuestos tipificaría un delito tributario

Parece poco razonable una solución como ésta, que atentaría contra la seguridad jurídica, dejando latente la posible configuración de otro delito. Afecta también el actuar del Servicio de Impuestos Internos, quienes tendrían que llevar un registro de causas judicializadas respecto de las cuales eventualmente podría tipificarse un delito tributario. Por último, esta solución también vulneraría el principio de proporcionalidad,

de la misma forma que si consideráramos que esta problemática debe sancionarse aplicando la teoría de concurso de delitos (real o ideal), entre el delito común y el delito tributario. En el caso de las salidas alternativas, aún cuando no existe el cumplimiento de una pena propiamente tal, si existe una sanción. Estas medidas no son inocuas para el imputado, dado que implican al menos la sujeción a la autoridad por un plazo, o el cumplimiento de las exigencias de la víctima. En este sentido, quizás sería menos gravoso para un imputado optar por su derecho a juicio oral y esperar una condena, antes que aceptar una salida alternativa que mantendría latente la posibilidad de ser denunciado o querellado por un delito tributario.

CONCLUSIONES

- Ausencia de criterios de persecución penal del Servicios de Impuesto Internos en relación a los casos en los que presenta querrela por delito tributario. No existe de parte de este organismo del Estado un parámetro claro que nos permita establecer respecto de qué delitos comunes se ejercerá la acción penal tributaria. Aún cuando esta es una facultad exclusiva del Servicio, se hace difícil un estudio político criminal de las circunstancias legales y fácticas que darán origen a la querrela o denuncia, dificultando el estudio de esta problemática.
- El no pago de las ganancias ilícitas es atípico, en la medida que la conducta generadora de los ingresos sea sancionada penalmente, no sólo con la pena principal establecida para el delito común, sino también con la pena de comiso y multa. De lo contrario, si dichas ganancias ingresan efectivamente al patrimonio del imputado, surge la obligación de tributar cuyo incumplimiento puede generar la comisión de un delito tributario.
- El comiso y la pena de multa, son medios eficaces y efectivos para sancionar los ingresos derivados de una actividad ilícita, en la medida que eviten que las ganancias ingresen al patrimonio del imputado, despojándolo de ellas.
- Si bien, en ningún caso puede excluirse del concepto de renta las ganancias ilícitas, pero si es necesario determinar si éstas se encuentran percibidas o devengadas para que estemos en presencia de un hecho imponible, respecto

del cual exista obligación de tributar. Estos incrementos ilícitos no constituyen renta tributable si se sanciona al contribuyente con el comiso de éstos, pues se entiende que dichas ganancias no han ingresado a su patrimonio. No se tiene sobre ellas título ni derecho alguno, no existiendo renta devengada ni mucho menos, percibida.

- Existe un punto no resuelto en relación a lo que ocurre en los casos en que la investigación del delito común termina por aplicación de alguna de las salidas alternativas contempladas en el Código Procesal Penal. En estos casos no existe una condena propiamente tal, que despoje al imputado de las ganancias, pero considerar que dicha situación conlleve derechamente la obligación de pagar impuestos que configura el delito tributario, podría vulnerar los derechos del imputado, quien se vería compelido a optar por un juicio efectivo y una condena para evitar ser investigado por el delito común y el delito tributario.
- Los delitos comunes que en mayor medida dan lugar a esta discusión, en general, son delitos de poca relevancia jurídico, social y económica, y protegen vulneraciones a bienes jurídicos que bien podrían estar resguardadas administrativamente, sin necesidad de recurrir al Derecho Penal. Es por esto importante plantearse la relevancia político criminal que tiene instar por la persecución y sanción de la generación de ganancias ilícitas, más allá de casos como el Juan Pablo Dávila o Inverlink. Este tipo de casos no son los más comunes y en general involucran a la llamada criminalidad de cuello y corbata, quienes abusan del sistema, dañando a la sociedad en su conjunto, afectando no sólo bienes jurídicos patrimoniales, sino que la confianza en el sistema y en las instituciones del Estado.

BIBLIOGRAFÍA

*ANANÍAS ZAROR, IGNACIO. El comiso de ganancias.
Revista de Estudios de la Justicia N° 21 Año 2014.
ISSN 0718-0853
153-196

*ANTÓN ONECA, JOSÉ. Derecho Penal.
Segunda Edición.
Ediciones Akal, S.A. Madrid, España, 1986.

* BACIGALUPO, ENRIQUE. Derecho Penal Parte General.
Segunda Edición.
Editorial Hammurabi SRL. Buenos Aires, Argentina, Agosto 1999.

* BACIGALUPO, SILVINA. Ganancias Ilícitas y Derecho Penal.
Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Madrid, 2002.

*BULLEMORE, VIVIAN. Curso de Derecho Penal. Tomo I. Parte General.
Editorial Lexis Nexis. Santiago, Chile, 2005.

*BUSTOS RAMÍREZ, JUAN. Manual de Derecho Penal. Parte General.
Cuarta Edición.
Editorial PPU. Barcelona, España, 1994.

*CEA EGAÑA, JOSÉ. Tratado de la Constitución de 1980.
Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile, 1988.

*DAVIS CASTRO, CRISTIÁN. Situación Tributaria del Enriquecimiento Ilícito.
Revista de Derecho Universidad Finis Terrae, Año VII N° 7: 173-191, 2003.

*DE LA BARRA, FRANCISCO. Enriquecimiento Ilícito y Renta.
Diario Estrategia, 28 de octubre de 1996, 22p.

*ETCHEBERRY, ALFREDO. Derecho Penal. Parte General.
Tomos I y II. Tercera Edición.
Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Marzo 1998.

*FAGUET, ALBERTO. El principio del non olet en materia tributaria.
[en línea] Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo
<<http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2012/12/Faget-El-principio-de-non-olet-en-materia-tributaria.pdf>> [consulta: 24 julio 2014]

*FARALDO CABANA, PATRICIA. Antes y después de la tipificación expresa del autoblanqueo de capitales.
Estudios Penales y Criminológicos. Vol. XXXIV (2014)

ISSN 11377-7550
41-79.

*GARRIDO MONTT, MARIO. Derecho Penal. Parte General.
Primera Edición.
Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile, 1997.

*GORZIGLIA BALBI, ARNALDO. Situación Tributaria de los Recursos Obtenidos Ilícitamente.
Temas de Derecho Universidad Gabriela Mistral N° 1/2: 181-197, 1996.

*JAKOBS, GÜNTHER. Fundamentos del Derecho Penal.
Editorial Ad Hoc. Buenos Aires, Argentina, 1996.

*JESCHECK, HANS-HEINRICH. Tratado de Derecho Penal. Parte General. Volumen Primero y Segundo.
Bosch Casa Editorial, S.A., Barcelona, España, 1981.

*KRAUSSE MUÑOZ, MARÍA. Sistemática del concurso en sede de comercio ilegal.
Departamento de Estudios de la Defensoría Nacional. 01 de abril de 2010, 27-29p.

*LABATUT GLENA, GUSTAVO. Derecho Penal. Tomo I.
Novena Edición.
Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile, Abril 1990.

*LUZÓN PEÑA, DIEGO MANUEL. Curso de Derecho Penal. Parte General I.
Editorial Universitas S.A., Madrid, España, 1996.

*MAÑALICH RAFFO, JUAN PABLO. El Concurso de Delitos. Bases para su reconstrucción en el Derecho Penal de Puerto Rico.
Revista Jurídica Universidad de Puerto Rico 74 (4), 2005, 1021-53p.

*MATUS, JEAN PIERRE. El concurso aparente de leyes.
Ediciones Jurídicas de Santiago, Santiago, Chile, 2008.

*MIR PUIG, SANTIAGO. Derecho Penal. Parte General.
Quinta Edición.
REPERTOR. Barcelona, España, 1998.

*MOYA GONZÁLEZ, LUIS. Delitos Tributarios y Reforma Procesal Penal.
Revista Derecho Mayor N° 2: 115-129, noviembre 2003.

*MUÑOZ CONDE, FRANCISCO. Derecho Penal Parte General.
Segunda Edición.
Editorial Tirant lo Blanch. Valencia, España, 1996.

*NAVARRO SOFFIA, CATALINA. El delito de comercio clandestino en la jurisprudencia nacional.

Boletín 7 de la Unidad Especializada en Lavado de Dinero, Delitos Económicos y Crimen Organizado (ULDDECO), Fiscalía Nacional, Ministerio Público de Chile: 7-25, 2005.

*NOVOA MONREAL, EDUARDO. Curso de Derecho Penal Chileno. Parte General Tomo II
Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 2005.

*ORTIZ CHAMORRO, PABLO
RÍOS ÁLVAREZ, RODRIGO
Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento legal en Chile.
Ediciones Finis Terrae. Santiago, Chile, 2011.

*POLITOFF LIFSCHITZ, SERGIO. Derecho Penal.
Editorial Jurídica ConoSur. Santiago, Chile, 1997.

*POLITOFF LIFSCHITZ, SERGIO.
ORTIZ QUIROGA, LUIS.
Texto y Comentario del Código Penal Chileno. Tomo I. Libro I. Parte General.
Primera Edición.
Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile, Abril 2002.

*POLITOFF LIFSCHITZ, SERGIO.
MATUS, JEAN PIERRE.
RAMÍREZ, MARÍA CECILIA
Lecciones de Derecho Penal Chileno. Parte General.
Segunda Edición.
Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile, Noviembre 2004.

*PRAMS JULIÁN, CLAUDIO. Reflexiones acerca de la tributación fiscal de los bienes o ingresos ilícitos en general y delictivos en particular.
Revista de Derecho y Ciencias Penales N° 7: 21-31, 2005.

*RADOVIC SCHOEPEN, ÁNGELA. Sistema Sancionatorio Tributario.
Segunda Edición.
Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile, 2010.

*ROXIN, CLAUS. Derecho Penal Parte General. Tomo I.
Primera Edición.
Editorial Civitas, S.A. Madrid, España, 1997.

*RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, EDUARDO. Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal.
En: SILVA SÁNCHEZ, JESÚS MARÍA. ¿Libertad económica o fraudes penales. Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económica empresarial.
Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2003.

*VIAL DEL RÍO, VÍCTOR. Teoría General del Acto Jurídico.

Quinta Edición.
Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile, 2006.

*WELZEL, HANS. Derecho Penal Alemán. Parte General.
Undécima Edición. Cuarta Edición Castellana.
Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile, Marzo 1997.