

SOBRE EL CONCEPTO DE RENTA Y DEL INCREMENTO DE PATRIMONIO

ABOUT THE CONCEPT OF RENT AND THE PATRIMONY INCREMENT

Rafael Martínez Cohen*

RESUMEN: En el presente artículo se analiza el concepto de patrimonio y de su incremento, y su importancia para determinar el hecho gravado en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en relación con el criterio sostenido por el Servicio de Impuestos Internos y nuestros Tribunales Superiores de Justicia sobre la tributación de los ingresos diferidos y de las utilidades obtenidas en actividades ilícitas.

PALABRAS CLAVES: incremento de patrimonio, renta, impuesto a la renta.

ABSTRACT: *This article analyzes the concept of equity and its increase, and its importance in determining the fact taxed in the Income Tax Law, in relation to the criteria maintained by the Internal Revenue Service and our Superior Courts of Justice on the taxation of deferred income and profits obtained from illicit activities.*

KEYWORDS: *equity increase, income, income tax.*

1. SOBRE EL CONCEPTO DE PATRIMONIO

Don Luis Claro Solar, como ministro de Hacienda, envió al parlamento el proyecto de ley que concluiría con la Ley N° 3.996, que estableció el primer impuesto a la renta de aplicación general en Chile. Sobre esa normativa, explicó que el concepto de renta que se empleaba era el de renta neta, precisando que renta es “lo que un individuo obtiene deducidos los gastos que le ha ocasionado su adquisición y que le queda disponible para su consumo o para el ahorro y aumento de su capital”¹.

Debido a que mientras rigió la regulación anterior y las leyes que la fueron modificando se litigó intensamente sobre el concepto doctrinal de renta, en oposición al de aumento de capital, cuando se discutió la reforma implementada por la Ley N° 15.564, que agregó en la ley la definición del concepto de renta, toda la atención del legislador se centró en la amplitud de dicho concepto que, finalmente, se alejaría de la definición propia de un impuesto cedular que proponía el gobierno, para pasar a un concepto típico de un impuesto universal, que comprende los incrementos de patrimonio, pero esto ocurrió sin que se hicieran mayores precisiones de dicho concepto, por lo que no se dijo si era bruto o neto².

Si bien la definición anterior fue objeto de algunas modificaciones, no se precisó en qué consistía exactamente un incremento de patrimonio como, por ejemplo, dan cuenta los documentos preparatorios de la reforma de 1974, que se limitan a señalar que se amplía el concepto de renta, de manera de poder incorporar los ingresos reales o presuntos, corporales

* Abogado, Universidad de Valparaíso, Magíster en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez, correo rafaelmartinezcohen@gmail.com. Recibido el 30 de octubre de 2020, aceptado el 30 de noviembre de 2020.

¹ CLARO SOLAR, Luis (1921): “Impuesto a la renta”, *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo XVIII, pp. 37-75.

² Sesión de la Cámara de Diputados N° 55, del 22 de enero de 1963.

o incorporales.³ Así las cosas, ni esa reforma ni las posteriores se han hecho cargo del tema, que requiere un análisis jurídico adecuado⁴.

En efecto, muy poco se ha escrito de cuándo existe un incremento de patrimonio –en particular desde el punto de vista jurídico– lo cual lógicamente debe servir de base para dicho análisis.

Si la Ley sobre Impuesto a la Renta grava los “incrementos de patrimonio” debemos partir por definir qué se entiende por “patrimonio”.

Desde el punto de vista jurídico, tradicionalmente se ha señalado que:

El patrimonio es el conjunto de derechos y obligaciones de una persona, apreciables en dinero.

Los derechos que integran el patrimonio, activa y pasivamente, pues, se caracterizan porque representan una ventaja de orden económico o pecuniario⁵.

Por otro lado, no debe perderse de vista de que cuando se habla de “activos” deben entenderse tanto los “derechos reales” como los “derechos personales” o “créditos”. Los primeros se adquieren conforme a las normas que establece el Código Civil sobre la materia, según lo dispone su artículo 588 inciso 1º que establece que los “modos de adquirir el dominio son la ocupación, la accesión, la tradición, la sucesión por causa de muerte, y la prescripción”.

Por su parte, los derechos personales o créditos conforme al art. 578 del Código Civil “son los que sólo pueden reclamarse de ciertas personas, que, por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas”.

Por otro lado, cuando se habla de “pasivos” –la cara opuesta de los derechos personales o créditos– tenemos que entender que aquellos nacerán conforme a las normas de las “fuentes de las obligaciones” también tratados en el Código Civil en su artículo 1437 que establece que las “obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos sujetos a patria potestad”.

En tal sentido pues, la primera aproximación que podemos avanzar respecto del tema es que, como puede parecer obvio, tanto los derechos reales como los derechos personales o créditos (activos) así como las obligaciones (pasivos) nacerán y se extinguirán conforme a las normas del Derecho Civil, no pudiendo ser la nomenclatura contable indiferente a dichas categorías.

³ Ministerio de Hacienda (1977): *Reforma tributaria* (Santiago, Talleres Gráficos de Gendarmería), p. 93.

⁴ Agradecemos en este punto a Gonzalo Vergara Quezada, quien ha tenido la amabilidad de apoyarnos con su interesante aporte sobre la historia del concepto de renta antes transcrito.

⁵ MEZA BARROS, Ramón (1963): *Manual de Derecho Civil. De las obligaciones* (Editorial Jurídica de Chile), p. 13. En el mismo sentido, ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo; SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel; VODANOVIC HAKLICKA, Antonio (1961): *Curso de Derecho Civil* (Editorial Nascimento), tomo I, Volumen I, p. 272.

Así, si partimos de la tesis tradicional del Derecho Civil, existiría incremento de patrimonio ya sea que aumenten conjuntamente tanto los activos como los pasivos o cada uno por separado, entonces, por ejemplo, existiría renta si una persona adquiere un bien raíz, aun cuando lo haya hecho tomando un crédito hipotecario ya que tanto su activo como su pasivo se incrementarían en igual medida.

Pareciera ser entonces que no es aquel el concepto que recoge la Ley sobre Impuesto a la Renta, por cuanto malamente podríamos sostener que existe ganancia si se adquiere correlativamente una obligación, lo que nos llevaría al absurdo por ejemplo de que el banco debería pagar impuesto a la renta por las cantidades que los clientes depositan en las cuentas corrientes, ya que obviamente quedan sujetas a la obligación de ser restituidas en cualquier momento.

Entonces, si tal definición no nos sirve, pues nos lleva a una conclusión irrisoria, lo razonable será que recurramos al artículo 21 del Código Civil, en cuanto dispone que las “palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”.

Composto⁶ nos da algunas luces al respecto señalando:

Acepciones del vocablo patrimonio.

- 1) En primer lugar está la significación general expuesta precedentemente, referida al conjunto de bienes, derechos y obligaciones de una persona.
- 2) En otros casos se habla de patrimonio bruto por referencia exclusiva a los bienes y derechos del Activo (art. 2465 C. Civil).
- 3) Por último se utiliza la palabra refiriéndose “al patrimonio neto”, esto es, a la diferencia entre el Activo y el Pasivo; por ejemplo, el art. 3° N° 7 Ley N° 18.985.

En tal sentido, pareciera ser que deberíamos recurrir al concepto de patrimonio tal cual lo define la ciencia contable, esto es, lo que normalmente se conoce como “patrimonio neto”, es decir el monto de los activos una vez deducidos los pasivos.

Así, se ha entendido⁷ que patrimonio son:

Derechos que tienen los propietarios o accionistas sobre una empresa. Se compone por el valor del capital, reservas y utilidades no distribuidas. El patrimonio aumenta cuando la empresa obtiene utilidades y disminuye cuando se reparten dividendos o existen pérdidas.

Para efecto financiero-contable, los conceptos de capital y patrimonio se hacen sinónimos y representan el valor aportado por los dueños de la empresa a título de aporte de capital, incluyendo las reservas reglamentarias, especiales y de utilidades financieras retenidas. Es decir, todos aquellos saldos que conforman el rubro capital y reservas.

⁶ COMPOSTO CANALES, Arnolfo (1996): *Manual de contabilidad para abogados* (Editorial Jurídica de Chile), pp. 22 a 24.

⁷ Manual de Consultas Tributarias, N° 417, septiembre de 2012, Thomson Reuters, pp. 22 y 23.

Por otro lado, se ha señalado⁸ que patrimonio es:

La diferencia entre el valor de los Activos totales y los Pasivos exigibles (Ley N° 18.398, D.O. 20.01.1985, art. 1° N° 6).

Totalidad de los bienes y derechos que tiene a su favor una persona natural o jurídica.

En dicho sentido se ha sostenido⁹ que “Patrimonio es la obligación de la empresa o entidad económica que se debe a los terceros que tienen la calidad de accionistas o dueños.

En forma de ecuación o igualdad matemática, el patrimonio es igual a los Activos menos los Pasivos.

Sostiene Composto¹⁰ al respecto:

Contenido del patrimonio. Bienes y derechos, esto es, el importe total del haber de una persona. Las obligaciones o deudas, el Pasivo, deben deducirse para determinarlo. Los bienes y derechos establecen el estado del patrimonio, así el hecho de liberar una deuda enriquece el patrimonio, al disminuir el Pasivo aumenta el patrimonio líquido (Ver artículos 951 y 1097 del Código Civil).

2. SOBRE EL INCREMENTO DE PATRIMONIO

En principio, tenemos que sostener entonces que, de acuerdo con la práctica contable–financiera uniforme y en virtud del principio contable de la partida doble, en una entidad económica solo existirá utilidad o renta en la medida de que haya un crecimiento del patrimonio neto, es decir si ingresa un activo pero ello no va seguido de un aumento del pasivo.

En dicho sentido se ha entendido por “incremento de patrimonio”:¹¹

Variación positiva en el valor del patrimonio del contribuyente, puesta de manifiesto como consecuencia de una alteración en la composición del mismo. Constituye el hecho imponible de varios impuestos, como el impuesto de sucesiones y donaciones, el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y con la denominación de ganancia del patrimonio en los impuestos a la renta. (Las negrillas son nuestras).

Por otro lado, y aun cuando se refiere a las donaciones –no afectas circunstancialmente a la Ley de Impuesto a la Renta por cuanto quedaron gravadas finalmente con el impuesto especial de la Ley N° 16.271– el art. 1398 de nuestro Código Civil nos da ciertas luces sobre qué debe entenderse por “incremento de patrimonio”, al disponer que no lo hay “si habiendo por una parte disminución de patrimonio, no hay por otra aumento; como cuando se da para un objeto que consume el importe de la cosa donada, y de que el donatario no reporta ninguna ventaja apreciable en dinero”.¹²

⁸ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos (1992): “Vocabulario tributario”, *Manual de Consultas Tributarias*, N° 180, p. 110.

⁹ GALLEGOS AGUILAR, Jaime (2000): *Manual de contabilidad* (Ediciones Jurídicas La Ley), p. 28.

¹⁰ Op. cit., p. 21.

¹¹ Real Academia Española de la Lengua. Diccionario Panhispánico del Español Jurídico. En línea <<https://dpej.rae.es/lema/incremento-de-patrimonio>>. [Consultado el 27 de noviembre de 2020].

¹² Mismo criterio que se sigue en diversos artículos del Código Civil que discurren implícitamente sobre un eventual incremento de patrimonio, precisando que no constituyen donaciones pese a parecer que existe, por ejemplo:

A *contrario sensu*, el artículo 1397 del Código Civil dispone implícitamente que sí existe incremento de patrimonio al sostener “pero hace donación el que remite una deuda, o el que paga a sabiendas lo que en realidad no debe”, en otras palabras, en dichos casos sí habría tal aumento por cuanto existe una extinción de la obligación.

Así las cosas, es manifiesto que para nuestro Código Civil cuando se habla de incremento de patrimonio debe existir un aumento real y efectivo de este, mensurable en dinero, sin que vaya seguido de una obligación correlativa.

En el mismo sentido, nuestra Ley de Impuesto a la Renta, señala en su artículo 2° N° 3 que debe “asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago”. Es decir, pese a que en los casos señalados no existe “percepción” de una renta la ley la presume porque existe incremento de patrimonio al extinguirse una obligación.

A *contrario sensu*, la misma Ley dispone, por ejemplo, que un aumento de pasivo constituye un gasto (o pérdida), y por tanto disminuyen la base imponible los “reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable”.¹³

Por otro lado, sí define “Patrimonio” el artículo 98 letra a) del D.L. N° 3.500, que establece el sistema de pensiones, señalando que es:

La diferencia entre el valor de los activos totales y los pasivos exigibles.

A su vez, la Resolución N° 16 de la Contraloría General de la República, de fecha 16 de febrero de 2015, que aprueba normativa del sistema de contabilidad general de la Nación, define “Patrimonio” disponiendo:

Es la parte residual de los activos de la entidad una vez deducidos todos sus pasivos.

Del análisis de ambas normas –probablemente habrá más– se concluye cómodamente que si aumenta el Activo y no crece el Pasivo existirá incremento de patrimonio.

Por otro lado, las normas referidas, que vienen a ser normas de Derecho Común, deben servir para integrar los vacíos existentes en nuestra rama del Derecho conforme al artículo 2° del Código Tributario que establece a su turno:

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

“Art. 1394. No dona el que repudia una herencia, legado o donación, o deja de cumplir la condición a que está subordinado un derecho eventual, aunque así lo haga con el objeto de beneficiar a un tercero.”

“Art. 1395. No hay donación en el comodato de un objeto cualquiera, aunque su uso o goce acostumbre darse en arriendo”.

“Tampoco lo hay en el mutuo sin interés”.

“Art. 1397. No hace donación a un tercero el que a favor de éste se constituye fiador, o constituye una prenda o hipoteca; ni el que exonera de sus obligaciones al fiador, o remite una prenda o hipoteca, mientras está solvente el deudor”.

“Art. 1399. No hay donación en dejar de interrumpir la prescripción”.

¹³ Artículo 31 N° 8° LIR.

Así las cosas, podemos concluir que en nuestro Derecho Tributario sí está definido por la vía de la integración el concepto del Patrimonio y consecuentemente de su incremento.

Sin embargo, pese a todo lo dicho, la cosa no parece ser tan clara en nuestro país, pues el Servicio –en una interpretación bastante conveniente al interés fiscal– pone acento solo en el incremento de activos sin ninguna referencia al pasivo, así se ha sostenido que es “el incremento de los bienes corporales susceptibles de apreciación pecuniaria de una persona. (Párrafo 6(11)-23 Manual del SII)”.¹⁴

El SII, ha señalado en otra oportunidad que incremento de patrimonio es “el aumento de los bienes, de cualquier naturaleza, de una persona, natural o jurídica, susceptibles de apreciación pecuniaria y sobre los cuales puede establecerse una obligación tributaria o un eventual pago de Impuesto a la Renta”.¹⁵

Como puede apreciarse, el Servicio define el “incremento de patrimonio” como un mero “aumento de bienes” sin hacer referencia alguna a que estos estén libres de obligaciones.

El tema no es menor, por cuanto si llegamos a la conclusión de que renta es el aumento del “patrimonio neto” (activos-pasivos) obviamente existirá renta solo cuando aumenten los activos y de ello no se siga consecuentemente un aumento del pasivo, por ejemplo, cuando se perciben honorarios por parte de un abogado.

Por el contrario, si estimamos que existe incremento de patrimonio ya sea que al aumento del activo le siga o no como consecuencia el nacimiento de una obligación (patrimonio bruto) llegaremos a la conclusión de que cualquier ingreso del activo implicará un incremento de patrimonio, aun cuando lleve aparejada una obligación correlativa, por ejemplo, si al mismo abogado se le entrega dinero para que cubra los gastos del juicio si está obligado a rendir cuenta de ello.

Sostiene Figueroa al respecto que, asimismo, “hay casos en que jurídicamente un ingreso en dinero en el patrimonio del contribuyente no constituye incremento de este, porque origina una deuda por igual valor y sin embargo el legislador le atribuye el carácter de renta, como ocurre actualmente con los préstamos hechos por las sociedades de personas a sus socios que sean personas naturales (artículo 21 inc. 1º y artículo 54 N° 1 inc. 2º)”,¹⁶ de donde se colige por nuestra parte, siguiendo el razonamiento de este autor, que la regla general es que si existe un incremento del activo seguido correlativamente de uno del pasivo no hay renta, y excepcionalmente sí, si así la ley lo establece.

Pues bien, el problema que se genera es que el Servicio, seguido de cierta jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores, ha determinado que existirá incremento de patrimonio, y por tanto renta, aun cuando al aumento del activo se siga un aumento del pasivo, en particular, respecto de los ingresos diferidos y en la tributación de los ingresos recibidos de actividades ilícitas en los que, según el Servicio, debe reconocerse una renta aun cuando exista una obligación correlativa que cumplir.

¹⁴ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, Op. Cit., p. 82.

¹⁵ SII Oficios N°s. 2948 de 1996 y N°190 de 2014.

¹⁶ FIGUEROA VELASCO, Patricio (1997): *Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta. Parte General* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), p. 29.

3. SOBRE LOS INGRESOS DIFERIDOS

Sobre el concepto de ingresos diferidos y su tratamiento contable, nos ilustra Composto¹⁷ al respecto:

Ingresos diferidos o percibidos por adelantado. Una entidad económica puede recibir durante un ejercicio el pago de prestaciones que deberá efectuar en los siguientes. A esta categoría de ingresos pertenecen: el pago de suscripciones percibido por empresas editoras de revistas, el valor de los intereses recibidos por los bancos antes de estar devengados, etc. (Ver arts. 15 y 29 Ley I. a la R.).

Tales ingresos se han percibido sin haberse ganado; mientras no se efectúe el servicio no se tiene derecho a ellos. Por esta razón en vez de abonarlos a una cuenta de ganancias se acreditan a una de Pasivo que demuestra la obligación a la cual está sujeta la persona que los ha recibido.¹⁸

A su vez, la cara opuesta de los “ingresos diferidos” son los “gastos diferidos” sobre los cuales Composto¹⁹ nos señala:

Gastos diferidos. Proviene de lo desembolsado en bienes de consumo y en prestaciones de servicios necesarias al desarrollo de la entidad, estipendios que han de proporcionar provecho a más de un ejercicio y no solo al período en que se hizo la erogación.

¹⁷ COMPOSTO CANALES, Op. Cit., p. 134.

¹⁸ Sobre el concepto y tratamiento tributario de los ingresos diferidos se ha dicho: “**Se conoce como ingreso diferido a aquella transacción en la que se ha recibido el dinero de una operación, pero no se han transmitido aun los bienes y servicios que van parejos a la misma.**”

En otras palabras, contablemente un ingreso diferido se produce cuando en cualquier transacción se recibe el dinero por adelantado sin aun haber proporcionado la otra parte del acuerdo, que puede ser la prestación de un servicio, la venta del bien o cualquier contraprestación en un contrato.

Los ingresos diferidos no se conocen como un ingreso real, ya que no afectan a la ganancia o pérdida neta en el patrimonio, por lo que hasta que ésta no se produjese no podría indicarse ingreso propiamente dicho. Por esta razón no van a la cuenta de resultados de una organización, sino que van al Pasivo de la misma, por ser una obligación (un derecho en el caso de la parte contraria), un depósito por parte del tenedor.

El término diferido o anticipado es una forma de registro contable que se realiza para cuantificar un derecho u obligación por una de las partes, ya sea como derecho a recibir algo (en el caso de dar un adelanto, un pago adelantado, un ingreso en diferido para la otra parte) o el derecho a prestar un servicio, en el caso contrario. En la práctica, supone un registro contable para recoger un crédito o débito en función de cuándo se han realizado las contraprestaciones.

Una vez que los bienes o servicios son prestados, los ingresos diferidos son anulados y se registra un nuevo concepto de ingreso real, que irá e incidirá sobre la cuenta de resultados, ya que en este caso se reconoce una entrada real de dinero correspondiente a la otra parte de la transacción”. En línea. Disponible en: <https://economipedia.com/definiciones/ingreso-diferido.html>.

Cuando en el orden contable de las empresas se habla de ingresos diferidos se está haciendo referencia a los beneficios económicos recibidos como justificación de la prestación de un servicio a futuro o el cumplimiento de las obligaciones derivadas de un contrato, es decir, la compañía recibe el ingreso, pero aún no ha cumplido con su obligación con el tercero, lo cual da lugar a que en caso de incumplimiento debe devolver el dinero y, de ser el caso, pagar las multas o sanciones pertinentes.

De acuerdo a lo mencionado, el tratamiento contable que debe ser utilizado para los ingresos diferidos, no puede ser otro que ser reconocidos como Pasivos e irse reconociendo el respectivo ingreso (cancelando el Pasivo) en la medida en que el servicio por el cual fueron recibidos vaya siendo ejecutado. En línea. Disponible en <https://actualicese.com/tratamiento-contable-de-los-ingresos-diferidos/>.

¹⁹ Op. Cit. 132.

Debe imputarse a los resultados del ejercicio en que se efectuó el gasto únicamente aquella parte utilizada en él postergando el saldo para los ejercicios siguientes.²⁰

Los cargos por esta clase de gastos se llevan a cuentas de Activo, las que se van descargando a medida que se consumen los bienes o se utilizan los servicios.

Por nuestra parte, estimamos que el razonamiento desde el punto de vista contable-financiero calza perfectamente con un razonamiento estrictamente jurídico, en cuanto a que el derecho de dominio sobre un bien del activo –en este caso el dinero recibido por adelantado– no se consolida en el patrimonio de su titular hasta que ocurre una condición suspensiva –la prestación total del servicio o la entrega total de los bienes vendidos– lo que para su contraparte constituirá a su vez una condición resolutoria que puede ser “ordinaria” o “tácita”.

En efecto, si consideramos que una condición es un “hecho futuro e incierto de que depende el nacimiento o la extinción de un derecho”²¹ evidentemente no nacerá el derecho a retener lo enterado por anticipado hasta que haya operado la condición suspensiva a favor de quien recibió el pago.

En dicho orden de ideas, el art. 1479 del Código Civil dispone la “condición se llama suspensiva si, mientras no se cumple, suspende la adquisición de un derecho; y resolutoria, cuando por su cumplimiento se extingue un derecho”.

A su vez, sobre la condición resolutoria tácita dispone el art. 1489 del Código Civil:

En los contratos bilaterales va envuelta la condición resolutoria de no cumplirse por uno de los contratantes lo pactado.

Pero en tal caso podrá el otro contratante pedir a su arbitrio o la resolución o el cumplimiento del contrato, con indemnización de perjuicios.

Bien señala Meza Barros²² al respecto:

En el fondo, no hay sino una especie de condición: la condición suspensiva que, bien suspende el nacimiento, o bien mantiene en suspenso la extinción del derecho.

Por lo demás, la condición que para una parte es suspensiva para la otra es resolutoria. Si tengo un derecho expuesto a perderse por el evento de una condición, para mí es resolutoria de ese derecho; pero, para quien lo adquiera a consecuencia de perderlo yo, la condición será suspensiva de la adquisición de ese derecho.

En definitiva, estimamos que en el ingreso diferido mientras esté pendiente la condición suspensiva –por ejemplo la prestación del servicio o la entrega de un bien– no se adquiere el derecho sobre el dinero percibido por adelantado, pues siempre existirá la posibilidad de que en caso de su incumplimiento opere la condición resolutoria, y con ello la facultad del acreedor de solicitar “la resolución o el cumplimiento del contrato, con indemnización de

²⁰ Sin embargo, en materia tributaria los gastos por lo general deben deducirse en el período en que se pagan o adeudan y muy excepcionalmente en años posteriores, por ejemplo, en el caso de los gastos de organización y puesta en marcha que pueden imputarse hasta en seis ejercicios.

²¹ MEZA BARROS, Op. Cit., p. 72.

²² MEZA BARROS, Op. Cit., p. 80.

perjuicios”, en otras palabras, una eventual obligación de indemnizar cuyo monto a lo menos equivaldrá al saldo que quedaba por cumplir.

Por otro lado, sostenemos que es de toda lógica que no se contabilicen los ingresos percibidos por adelantado en los contratos de tracto sucesivo –aquellos en que el nacimiento de las obligaciones del mismo modo que su cumplimiento se prolonga en el tiempo, como por ejemplo, en el contrato de arrendamiento y de prestación de servicios educacionales– ya que el monto depositado por adelantado se efectúa normalmente para facilitar el pago de las rentas futuras, y así se suele señalar expresamente en dichos contratos, de manera que el deudor siempre estará obligado a responder de su incumplimiento hasta el último día de vigencia del contrato, y si deja de cumplir antes de su término su contraparte podrá exigirle al menos la restitución de lo pagado por adelantado en virtud de los principios generales, por tanto siempre generarán un Pasivo equivalente a la obligación que resta de cumplirse.

Así lo ha resuelto por lo demás nuestra Corte Suprema al sostener que “según definición del art. 2º N° 6 de la ley en referencia, se entiende por RENTA “los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda periódicamente una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación” y por cierto los anticipos de que se trata (anticipos facturados por venta de artículos manufacturados en aluminio) no están comprendidos en la primera parte de esta definición, por cuanto obviamente no son utilidades o beneficios rendidos con periodicidad por una cosa o actividad; ni tampoco pueden ser incluidos en la segunda parte, pues aunque signifiquen aumento del Activo de la empresa, producen una contrapartida de igual monto en su Pasivo, de tal modo que –como bien arguye la recurrente– mientras mantengan la condición de anticipos no engendran beneficios, utilidades ni incrementos de patrimonio, aparte que, además, están expuestos a devolución”.²³

Más adelante comenta Figueroa citando el referido fallo el “Cons. 14 señala el carácter de venta condicional de las cosas que el vendedor debe fabricar (art. 1996 inc. 1º C. Civil), en forma que si no resultaren debidamente elaborados, el fabricante que recibió el anticipo estaría obligado a devolverlo, lo que... significa que los susodichos anticipos no pueden, en proporción alguna, tornarse en renta mientras las compraventas de que provienen no se consoliden por la aprobación de los productos por parte de quienes los encargaron”.²⁴

En el mismo sentido ha señalado otra sentencia que “el dinero recibido en estas condiciones (aportes hechos por terceros para financiar instalación de redes de alumbrado público conforme art. 123 D.F.L. N° 4 del año 1959) no puede considerarse “ingreso” en la acepción que a este vocablo da la propia Ley de la Renta, ya que tales sumas ni pasaron a integrar su patrimonio, ni podrán ser utilizadas libremente por él, pues su obligación legal era aplicarlas en instalación de alumbrado público requerida”.²⁵

²³ Corte Suprema, sentencia de 8 de abril de 1980, causa Alumco con I. Internos, Revista Fallos del Mes N° 257 pp. 41 y ss., citada y comentada por FIGUEROA VELASCO, Op. Cit., p. 31.

²⁴ FIGUEROA VELASCO, Op. Cit., p. 31

²⁵ Corte de Apelaciones de Valdivia, en causa Soc. Austral de Electricidad con Impuestos Internos citado sin fecha por FIGUEROA VELASCO, Op. Cit., p. 31.

Incluso ha sostenido el propio Servicio como “puede apreciarse, las cantidades entregadas por TTT para cumplir con la obligación de asistencia financiera a que se compromete en el Acuerdo antes indicado, no representan para YYY un ingreso que incremente su patrimonio, ya que la empresa en cuestión adquiere conjuntamente la obligación ineludible de ejecutar la obra de expansión del astillero, debiendo dar cuenta de la inversión de dichas sumas en la forma antes explicada. Esta obligación constituye un Pasivo exigible para YYY, de manera que dichos dineros no constituyen un ingreso tributable para YYY, sino que un menor costo de la obra ya referida”.²⁶

Pese a todo lo dicho, el propio SII, ha sostenido en el sentido contrario una jurisprudencia administrativa bastante uniforme, los “ingresos brutos derivados de remuneraciones anticipadas por servicios pendientes de prestación, como es el caso de ingresos obtenidos en el desarrollo de un contrato de prestación de servicios sucesivos que se entienden devengados en cada una de las oportunidades en que el servicio se presta, de conformidad a lo dispuesto en el inciso final del artículo 29 de la Ley de la renta, deben incluirse en el año comercial en que sean efectivamente percibidos por el contribuyente”.²⁷

En el mismo sentido ha señalado el Servicio:²⁸

1.- Por presentación indicada en el antecedente, se consulta respecto del tratamiento tributario de los anticipos en el pago de colegiaturas efectuados a un colegio particular, que corresponden a servicios educacionales que se prestarán en el siguiente período escolar, es decir en el siguiente año comercial, efectuados por medio de cheques a fecha.

2.- Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que los N°s. 2 y 3 del artículo 2° de la Ley de la Renta definen, respectivamente como «renta devengada», aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular, y por «renta devengada»,²⁹ aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, debiendo, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago”.

Por su parte, el artículo 19 de la ley del ramo dispone que las normas relativas a la Primera Categoría se aplicarán a todas las rentas percibidas o devengadas, agregando el artículo 29, en su inciso segundo, que el monto a que asciende la suma de los ingresos a que se refiere su inciso primero, será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente, con la única excepción de las rentas mencionadas en el N° 2 del artículo 20 de la ley precitada (renta de capitales mobiliarios), que se incluirán en el ingreso bruto del año en que se perciban.

3.- En consecuencia, y basado en lo dispuesto en el número anterior y en pronunciamientos emitidos respecto de la percepción de ingresos percibidos en forma anticipada, este Servicio ha sostenido invariablemente, por ejemplo, a través de la Circular N° 100, del año 1975 y otros dictámenes

²⁶ Oficio N° 191, de 25.01.2001.

²⁷ Oficio N° 2.464 de 11 de noviembre de 1985, citado por Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, “Manual de consultas tributarias”, Ediciones Técnicas Tributarias S.A. N° 201, 1994, p. 733.

²⁸ Oficio N° 3626/01. En idéntico sentido Oficio N° 2.326 de 19 de julio de 1984 citado en *Manual de consultas tributarias*, Op. Cit, p. 732.

²⁹ Debería decir percibida.

relacionados con el tema en cuestión, que tales ingresos deben computarse o incluirse en el año de su percepción para los efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias que correspondan.

A su vez, señala la referida Circular N° 100, del año 1975:

Formarán parte del Pasivo Exigible todas aquellas cantidades adeudadas por la empresa y cuyo pago puede ser exigido en cualquier plazo por terceros.

“El Pasivo Transitorio, no debe deducirse del Activo, cuando corresponda a ingresos o utilidades anticipados percibidos por la empresa a contar del 1 de enero de 1975, por cuanto estos se gravan con impuesto según lo establece el artículo 2° N° 3 de la nueva Ley de la Renta; por consiguiente, desde el punto de vista tributario el Pasivo Transitorio será considerado en estos casos como una utilidad acumulada al comienzo del ejercicio.

En dicho sentido, ha instruido el Servicio que rentas “tributables no reconocidas financieramente. En este campo se deben anotar todas aquellas rentas o ingresos que deben ser incorporados en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, las cuales no han sido reconocidas financieramente producto de la aplicación de las normas financieras vigentes. A modo de ejemplo, se mencionan los siguientes (Entre otros³⁰): (iii) ingresos diferidos, los cuales según las normas financieras vigentes se reconocen a lo largo del o los periodos en que dure el contrato, valor que desde el punto de vista tributario es renta en el ejercicio de su devengamiento”.³¹

El mismo criterio ha sido adoptado por el Servicio en los contratos de *leasing* al sostener que los “ingresos derivados de los contratos de *leasing* sobre inmuebles deben computarse en el ejercicio en que las cuotas respectivas se devenguen, es decir, en las fechas que han sido fijadas en el contrato para el cumplimiento de la obligación por parte del deudor; sin perjuicio de considerarlos como ingreso bruto al momento de su cancelación en caso que ellas sean pagadas anticipadamente, o bien, cuando se hagan exigibles de conformidad a lo estipulado en el contrato respectivo”.³²

En un sentido similar se ha resuelto por la Corte de Apelaciones de Valparaíso:³³

6°) Que en lo relacionado el inciso 2° del artículo 29 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece que el monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados, será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente, con excepción de las rentas mencionadas en el número 2 del artículo 20, que se incluirán en el ingreso bruto del año en que se perciban;

7°) Que, de lo anterior se colige al respecto que el artículo 29 inciso 2° de la norma legal en comento es claro al señalar que los ingresos brutos se incluyen en el ejercicio en que se devenguen o en el que se perciban, considerando cualquiera de las circunstancias que ocurra en primer término, y en este caso la contribuyente percibió efectivamente en el año 1991, la suma de \$ 24.000.000.- por el arriendo del bien raíz a contar del 15 de abril de 1991, y por lo tanto se aplica la disposición legal mencionada, afectándose la totalidad de los ingresos percibidos en el año tributario 1992;

³⁰ Nota nuestra.

³¹ Disponible en http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2018/instruccionesDJ1923.pdf

³² Oficios N°s. 3.067 de 8.09.88 y 3.717 de 6.11.90 citados por “Manual de Consultas Tributarias”, cit. pp. 734 y 735.

³³ Corte de Apelaciones de Valparaíso, sentencia de 30.05.1997 rol N° 146203.

Como se observa claramente, la tesis del Servicio –contraria a todo principio jurídico-contable, se basa exclusivamente el artículo 2º N° 3 de la Ley de la Renta que entiende por “renta percibida”, aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona”, como si bastara la mera percepción de un ingreso, aun sin título o derecho alguno, para que se devengue el impuesto, lo cual nos parece totalmente equivocado pues, como ya hemos señalado, el contribuyente no incorpora a su patrimonio un bien (derecho real o derecho personal) hasta que tenga un “derecho” sobre él adquirido conforme a las reglas generales del Código Civil, y mientras no ocurra la condición suspensiva para la adquisición de su derecho a lo más tendrá una mera expectativa sobre este.

En virtud de lo expuesto, es claro que no pueden existir rentas percibidas sin haber estado previamente devengadas, pues el concepto “renta” implica un derecho de dominio previo sobre el bien incorporado al patrimonio, el cual estará “suspendido” hasta el cumplimiento de una “condición suspensiva”.

4. SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS ILÍCITOS

En íntima conexión con el tema anterior, y siguiendo los principios expuestos analizaremos la cuestión que se ha suscitado sobre la tributación de las rentas obtenidas ilícitamente.

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

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

Así lo ha sostenido entre otros en el Oficio N° 1.846, de 2018. Por otro lado, los tribunales superiores de justicia han interpretado que los actos ilícitos también pagan impuestos.³⁴

Sin embargo, el propio Servicio ha caído en contradicciones sobre el tema, por cuanto en la Circular N° 53 de 2020, que se refiere a la deducción de gastos y las partidas que pueden ser aceptadas como tales en particular conforme a la Ley N° 21.210, señala en su punto 1.1. párrafo final que “no procede considerar como gastos necesarios para producir la renta las dádivas de cohecho o soborno que puedan otorgarse a un funcionario público, y en general, a cualquier persona, pues cualquiera fueren las circunstancias en que se efectúan tales pagos, es inconcebible e improcedente estimarlos jurídicamente necesarios para producir la renta, pues ninguna actividad económica requiere para su desarrollo de exacciones ilegítimas o ilícitas. Asimismo, tampoco constituyen gastos necesarios para producir la renta los desembolsos relacionados con cualquier actividad ilícita”.

³⁴ Sentencia Excma. Corte Suprema rol N° 990-2005; Excma. Corte Suprema rol N° 3983-1996.

En efecto, la inconsistencia de la interpretación administrativa es evidente cuando sostiene que “tampoco constituyen gastos necesarios para producir la renta los desembolsos relacionados con cualquier actividad ilícita” por cuanto el mismo Servicio ha sostenido que la ley no distingue si la renta proviene de una actividad ilícita o no, es decir, obliga al pago de impuesto por las rentas producidas por dicha actividad ilícita pero no acepta los gastos en que se incurrió para generar esta.

Yendo ahora al fondo de la tesis del Servicio, refrendada sistemáticamente por nuestros Tribunales de Justicia, hay que señalar que adolece de serias inconsistencias jurídicas conforme lo han expuesto diversos autores de nuestra rama del Derecho.

El fallo que marcó el inicio de la jurisprudencia a estas alturas uniforme de nuestra E. Corte fue el llamado caso Dávila.

La Corte de Apelaciones, no dando lugar a la querrela por delitos tributarios, por la cual había sido condenado el reo en primera instancia señala:

Que, a mayor abundamiento, es necesario considerar, en el evento de que se establezca que los dineros efectiva y maliciosamente no fueron declarados, si ello resultara así, que son bienes que no le corresponden al procesado y debe entenderse que no los posee ni aun a título de precario y, en este entendido, consecuentemente, deberán restituirse a sus legítimos dueños o agraviados en los delitos de la causa principal, por lo que no se le puede exigir a alguien que lícitamente sustraiga o defraude dinero que respecto de ellos haga la declaración correspondiente a una inversión legítima.³⁵

La Corte Suprema, revocando el fallo anterior señaló:

*Que, conforme al claro tenor literal de la definición del concepto de “renta” contenida en el N° 1 del artículo 2° de la Ley sobre impuesto a la renta, toda utilidad o beneficio que reciba una cosa o actividad, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación es renta; y el artículo 17 de la misma Ley, excluye de aquel concepto los beneficios, asignaciones e incrementos patrimoniales y otros ingresos que taxativamente señala ya aquellos que no se consideren rentas o se reputen capital” según texto expreso de una Ley”. Entre las partidas que el artículo 17 excluye del concepto de renta, no se mencionan los recursos obtenidos en forma ilícita. Ni existe texto legal que les otorgue tratamiento de excepción, excluyéndolos de lo dispuesto por el artículo 3° de la misma Ley, que obliga a toda persona domiciliada en Chile a pagar impuestos sobre sus rentas, de cualquier origen.*³⁶

³⁵ En el mismo sentido: 10.04.2008, Corte de Apelaciones de Santiago:

“En concepto de este tribunal, los efectos del delito y el enriquecimiento ilícito que pueda obtener el autor del mismo no pueden ser fuente de recursos destinados al cumplimiento de los fines del Estado”.

“Desde otro punto de vista, aceptar que una actividad ilícita pueda generar impuestos, importaría legitimar de algún modo los ingresos provenientes de la misma, resultando contradictorio exigir a un comerciante ambulante - que en este caso vende especies falsificadas- que solicite a la autoridad autorización para iniciar esa actividad, lo que traería como lógica consecuencia la denuncia de su delito y no el cobro de ningún impuesto”.

“Además, y en todo caso, no hay aquí ingreso que sea susceptible de gravar”.

“Por último, si bien el artículo 97 N° 9 del Código Tributario contribuye a cautelar de algún modo el orden público económico, no hay que olvidar que la ley tributaria atiende al pago de los tributos que afectan a los hechos gravados, y no hay duda que un hecho ilícito no puede servir de causa a una obligación tributaria”.

³⁶ En el mismo sentido sentencia Corte Suprema, rol N° 297-2009: NOVENO: Que la censura inicial de impugnación, como se consignó antes, se hace consistir en estimar el laudo recurrido que los ingresos de origen ilícito no tributan, empero esta Corte en reiteradas ocasiones ha sostenido que la noción de renta, para la legislación tributaria nacional, no distingue entre entradas producidas por actividades legítimas o no, autorizadas o no. Tampoco los ingresos considerados ilícitos por los sentenciadores del fondo, han sido excluidos

Por nuestra parte, intentaremos aportar al debate algunas consideraciones al respecto.

Como cuestión previa, no debemos perder de vista que no podemos siquiera pensar en que existan ilícitos sin previa sentencia firme o ejecutoriada, dejando de lado así etapas intermedias del proceso penal o salidas alternativas que en definitiva no constituyen sentencia condenatoria.

Dicho lo anterior, se han dado una serie de opiniones a favor y en contra de la tesis del Servicio³⁷ refrendada por sentencias de nuestra Excma. Corte Suprema, sin embargo, nos detendremos en el análisis de las que nos parecen más relevantes a nuestro juicio, por no haber sido desarrolladas en forma exhaustiva.

4.1. NO EXISTE INCREMENTO DE PATRIMONIO EN LA COMISIÓN DE UN DELITO

Quien ha sostenido entre otros esta tesis es el profesor Arnaldo Gorziglia³⁸, que ha estimado al respecto que “es insostenible afirmar que los recursos provenientes de una actividad o acto ilícito se encuentran marginados de la tributación. Sin embargo, la condición para que la obligación tributaria se concrete se encuentra en que el incremento patrimonial esté devengado o percibido por el contribuyente, esto es, este último debe tener un título o derecho sobre el citado incremento que signifique un crédito para él, aun cuando no sea actualmente exigible. La percepción supone la devengación previa”.

Luego agrega que así “las cosas, si se acredita que el ingreso proviene de un delito común no existe devengo, y por tanto no puede existir delito tributario”.

De esta manera concluye dicho autor, que “si no se configura el delito común se configura el delito tributario, y si se configura el delito común no se configura el delito tributario”.

Concordamos plenamente con las palabras de dicho autor, sin embargo, tenemos que hacer algunas precisiones.

expresamente de la obligación de tributar como renta, pues si así fuera, el legislador los hubiese comprendido entre los que aparecen enumerados en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824 (SCS, N°s. 3983-1996, de dos de septiembre de mil novecientos noventa y siete, 990-2005, de diecinueve de octubre de dos mil seis, y 3686-2005, de quince de marzo de dos mil siete). DÉCIMO: Que tan es así que, de acuerdo con el claro tenor literal de la definición de renta que proporciona el N° 1 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, toda utilidad o beneficio que reciba de una actividad, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación constituye renta; y el artículo 17 de la misma ley excluye de ese concepto los beneficios, asignaciones, incrementos patrimoniales y otros ingresos que taxativamente detalla y aquellos que no se consideren rentas o se reputen capital, según mandato expreso de alguna ley.

Pues bien, entre las partidas que el artículo 17 citado no abarca dentro de la idea de renta no se contienen los recursos obtenidos en forma ilícita. Ni existe cuerpo legal que les otorgue tratamiento de excepción, sustrayéndolos de lo prescrito por el artículo 3° de la misma ley que obliga a toda persona domiciliada o residente en Chile a pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen (SCS N° 3983-1996).

³⁷ Sobre el particular, y a fin de evitar repeticiones innecesarias ver tesis de ACEVEDO ZEPEDA, Carolina (2017): *Aspectos básicos de la incriminación de las ganancias ilícitas* (Universidad de Chile, Escuela de Graduados, Programa de Magíster con mención en Derecho Penal).

³⁸ GORZIGLIA BALBI, Arnaldo (1996): “Situación Tributaria de los Recursos Obtenidos Ilícitamente”, *Temas de Derecho Universidad Gabriela Mistral*, N° 1/2: 181-197.

Para que se dé el supuesto establecido en la definición de renta debe existir un incremento de patrimonio, cualquiera sea su naturaleza origen o denominación.

Es decir, no basta un mero “ingreso” temporal al patrimonio del hechor que genere su obligación de restituirlo, ya que en tal caso no lo posee ni aun a título de precario. Es necesario que este ingreso, para que constituya renta, deba haberse previamente devengado.

Ahora bien, la tesis del Servicio y de nuestros tribunales demuestra su falencia en cuanto a que sostienen que una renta puede ser percibida antes que devengada, situación en la que nos encontraríamos en el caso de un delito, lo que demuestra un grave error conceptual, ya que para que un ingreso sea renta debe existir aun antes de su percepción un devengo de este, es decir –como ya lo hemos expuesto en el capítulo anterior– que el contribuyente tenga un crédito o un derecho de dominio sobre el ingreso que recibe, y este derecho lo autorice para retener en su patrimonio dicha ganancia, es decir, que no quede obligado eventualmente a la restitución del objeto del ilícito o al pago de una indemnización.

Dicho derecho solo se puede adquirir obviamente en la medida que el ordenamiento jurídico lo autorice, es decir, mediante los modos de adquirir el dominio que establece la ley entre los cuales ciertamente no encontramos al delito.

En otras palabras, conforme ya lo hemos explicado latamente, para que exista incremento de patrimonio debe existir un ingreso que esté previamente devengado y no meramente percibido, ya que cuando se comete un delito el hechor no tendrá un título o crédito que produzca el devengo, aun cuando exista la percepción material de los efectos del ilícito, ya que este evidentemente no tiene un derecho sobre ellos que lo autorice para retenerlo en su patrimonio, salvo en aquellos casos en que hayan transcurrido los plazos de la prescripción adquisitiva.

4.2. LA ILICITUD DEL OBJETO

Como es ampliamente sabido, la obligación tributaria participa de las mismas características de la obligación civil, no siéndole ajena el objeto como elemento de esta.

La referida interpretación de alguna forma es contradicha, al menos en esta materia, por los autores que sostienen la doctrina de la realidad económica, en cuanto a que, a efectos de tributación de los ilícitos, solo interesa la capacidad económica real del contribuyente, independientemente de que el acto sea anulable, nulo o inexistente desde el punto de vista civil.³⁹

Por otro lado, la ley tributaria no establece normas especiales sobre los elementos y causales de nulidad de la obligación tributaria, por lo que deben aplicarse en forma supletoria las reglas generales del Código Civil, entre ellas sobre la licitud (o ilicitud) del objeto y sobre la nulidad, de acuerdo con el art. 2º del Código Tributario, que establece la obligación de integrar las lagunas del Derecho con aquellas contenidas en el Derecho Común, contenida en leyes generales o especiales.

³⁹ Sobre el particular el tema ha sido tratado en extenso y en forma muy completa por DAVIS CASTRO, Cristian (2003): “Situación Tributaria del Enriquecimiento Ilícito: Una Discusión Doctrinaria”, *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, Año VII N° 7, p. 173 y ss.

En dicho orden de ideas, y en lo pertinente, señala el Código Civil en su art. 1462: “Hay un objeto ilícito en todo lo que contraviene al derecho público chileno, y generalmente en todo contrato prohibido por las leyes”.

Así las cosas, hay que señalar –qué duda cabe– que el delito es un acto ilícito, es decir, prohibido por las leyes, por tanto, quien lo comete contraviene al derecho público chileno, en los términos del art. 1462 del CC.

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

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

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

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

Mención aparte merece la situación de ciertos ilícitos tributarios como por ejemplo el “comercio efectivamente clandestino” de especies.

En la referida situación, en que los tribunales han seguido idéntico razonamiento de aplicar Impuesto a la Renta a los condenados por dichos delitos, es evidente que las cosas que se comercian ilícitamente en sí mismas son objeto ilícito, pero de un delito tributario y no de uno común, y se ha cometido delito tributario por no pagar los impuestos correspondientes a dichas transferencias, por ejemplo, IVA o aranceles aduaneros, de allí es que su comercio sea clandestino.

Lo curioso sobre este planteamiento es que deberíamos llegar a la conclusión de que, si se debe Impuesto a la Renta por las utilidades que produce el delito, también debería pagarse IVA o aranceles aduaneros o patente de alcoholes por dicha venta, ya que, como sugiere una sentencia de nuestra Corte Suprema, dichas leyes no distinguen si la operación es lícita o no. Así, ha sostenido nuestro Excmo. Tribunal al resolver que “del examen de esos hechos inmodificables, fluye como acertadamente resuelve el tribunal de primer grado, debidamente reproducido por el de alzada, **que el artículo 2º del D.L. N° 825, de mil novecientos setenta y cuatro, al precisar el concepto de venta, no distingue si los bienes corporales objeto de la convención, tienen una procedencia lícita o ilícita y**, a su vez, el artículo 2º, número 1, del D.L. N° 824, del mismo año, al definir la noción de renta, prescribe que son los ingresos que constituyen utilidad o beneficio que rinde una cosa o actividad, cualquiera sea la naturaleza, origen o denominación, de donde necesariamente se desprende que la legislación tributaria no diferencia entre entradas producidas por actividades legítimas o ilegales. Y en todo caso, la conducta no se comprende entre los ingresos no constitutivos de renta del artículo 17 del último cuerpo legal citado, de todo lo cual debe concluirse que pesa sobre el

encausado la obligación que establece el artículo 3° del mismo Decreto Ley, antecedentes todos que llevan a que el recurso no pueda prosperar”.⁴⁰ (Las negrillas son nuestras).

Luego continúa el máximo tribunal señalado que “ello es así porque no parece equitativo que el legislador grave las actividades mercantiles lícitas y libere de estas cargas aquellas realizadas al margen de la ley y por eso que el injusto previsto en el numeral 9 del artículo 97 del Código del ramo, castiga “el ejercicio efectivamente clandestino del comercio”, en otras palabras, los actos de esta naturaleza realizados al margen de la legalidad, que es exactamente lo que acontece en la especie pues en realidad no se sanciona propiamente la elusión de los gravámenes, como lo reclama el compareciente, sino el ejercicio furtivo del comercio, acción distinta de aquel, y cuya clandestinidad se refuerza con la procedencia delictual de las mercancías, sin perjuicio de la penalidad que pudiera corresponderle por el delito que las originó”.

Y si seguimos así tendremos que debería por ejemplo pagarse impuesto de timbres y estampillas por el préstamo otorgado por el usurero, ya que la ley del ramo no distingue su licitud o ilicitud, y así sucesivamente.

4.3. EL PRINCIPIO DE NO AUTOINCRIMINACIÓN

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

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

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

En definitiva, la tesis expuesta implicaría que un delincuente, a fin de evitar la interposición de una querrela o denuncia por delitos tributarios, debería declarar entre sus rentas el producto de su ilícito, pero ello lo llevaría indefectiblemente a auto denunciarse.

5. CONCLUSIONES

El concepto de renta definido en la ley del ramo implica que la definición de patrimonio y de su incremento debe ser analizado desde el punto de vista del “patrimonio neto” valga la redundancia, es decir, que solo existirá renta en la medida de que el contribuyente adquiera

⁴⁰ Corte Suprema, sentencia de 19 de octubre de 2006, rol N° 990-2005.

el dominio de un bien o nazca para él un crédito sin que correlativamente nazca una obligación para con terceros.

La tesis del Servicio de Impuestos Internos y de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, en el sentido de que deben tributar con el impuesto a la renta los ingresos diferidos –en la parte que cubren prestaciones a llevarse a cabo en ejercicios futuros– y las utilidades obtenidas en actividades ilícitas, en cuanto entienden que para que exista renta basta la mera percepción de un ingreso sin que exista devengo previo, se basa en una equivocada interpretación del artículo 2° N° 3 de la Ley sobre Impuesto la Renta, ya que necesariamente debe haberse previamente adquirido el dominio de un bien o nacido un crédito para su titular conforme a las reglas generales del Código Civil para que exista una utilidad tributable.

Por el contrario, sostenemos que, tanto los ingresos diferidos –en la parte que cubren prestaciones a llevarse a cabo en ejercicios futuros– como las utilidades obtenidas en actividades ilícitas no deben gravarse con el impuesto a la renta por no existir devengo previo en ellas por cuanto no existe incremento de patrimonio.

Sin perjuicio de lo dicho, sostenemos que, en el caso de las utilidades obtenidas en actividades ilícitas, en caso alguno pueden ser gravadas con impuesto, por cuanto dicha obligación tributaria adolecería de objeto ilícito, y obligaría al hechor a auto incriminarse al exigírsele implícitamente que declare impuestos por dichas ganancias para no ser sujeto pasivo de una querrela criminal por delitos tributarios.

6. BIBLIOGRAFÍA

- ACEVEDO ZEPEDA, Carolina (2017): *Aspectos básicos de la incriminación de las ganancias ilícitas* (Universidad de Chile, Escuela de Graduados, Programa de Magíster con mención en Derecho Penal).
- ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo; SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel; VODANOVIC HAKLICKA, Antonio (1961): *Curso de Derecho Civil* (Editorial Nascimento), tomo I, Volumen I.
- Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos (1992): “Vocabulario tributario”, en *Manual de Consultas Tributarias*, N° 180.
- CLARO SOLAR, Luis (1921): “Impuesto a la renta”, *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, tomo XVIII, pp. 37-75.
- COMPOSTO CANALES, Arnolfo (1996): *Manual de contabilidad para abogados* (Editorial Jurídica de Chile).
- DAVIS CASTRO, Cristian (2003): “Situación Tributaria del Enriquecimiento Ilícito: Una Discusión Doctrinaria”, *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, año VII N° 7.
- FIGUEROA VELASCO, Patricio (1997): *Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta. Parte General* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- GALLEGOS AGUILAR, Jaime (2000): *Manual de contabilidad* (Ediciones Jurídicas La Ley).
- GORZIGLIA BALBI, Arnaldo (1996): “Situación Tributaria de los Recursos Obtenidos Ilícitamente”, *Temas de Derecho Universidad Gabriela Mistral*, N° 1/2.
- Manual de Consultas Tributarias, N° 417, septiembre de 2012, Thomson Reuters.
- MEZA BARROS, Ramón (1963): *Manual de Derecho Civil. De las obligaciones* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- Ministerio de Hacienda (1977): *Reforma tributaria* (Santiago, Talleres Gráficos de Gendarmería).
- Real Academia Española de la Lengua. “Diccionario Panhispánico del Español Jurídico”, disponible en <https://dpej.rae.es/lema/incremento-de-patrimonio>.