

ANÁLISIS DE LA NORMATIVA ADMINISTRATIVA EN RELACIÓN A LA APLICABILIDAD DEL ARTÍCULO VIGÉSIMO CUARTO TRANSITORIO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

Marcelo Muñoz Perdiguero

Abogado
Socio de Salcedo & Cía., Abogados + Auditores Tributarios



*A mis profesores, todos ellos, especialmente a Ricardo Gálvez y Dr.
Ferdinand Kirchof*

"Gentles, do not reprehend. If you pardon, we will mend"

Shakespeare: "A Midsummer night's dream".

RESUMEN

El objetivo de este artículo es analizar la normativa administrativa dictada por el Servicio de Impuesto Internos (SII), el Banco Central (BC) y la Unidad de Análisis Financiero (UAF), para efectos de aclarar los requisitos para acogerse al beneficio de la extinción de las obligaciones y sanciones tributarias, además de las aquellas cambiarias, civiles y de otra naturaleza, de acuerdo a lo prescrito por el artículo 24° transitorio de la Ley 20.780, su naturaleza jurídica, el procedimiento administrativo

aplicable y los eventuales y esperados efectos que tendrá para el contribuyente al acogerse a esta amnistía.

1.- INTRODUCCIÓN

1.1 Normativa administrativa del Servicio de Impuestos Internos

El Director nacional, en cumplimiento del artículo 6, letra A, N° 1, del Código Tributario, impartió sus instrucciones y dictó órdenes para la aplicación y fiscalización del régimen del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780.

Así las cosas, que la circular N°8 está orientada, de acuerdo a su propio texto, a instruir sobre el sistema, que el Director Nacional llama “*de declaración voluntaria y extraordinaria para el pago del impuesto único y sustitutivo establecido en el artículo 24° transitorio de la ley N°20.780*”; la ley la llama “*regularización de activos en el exterior*”.

Ya desde el título de la circular se observa un empeño en resaltar un carácter triple de la norma legal:

- 1) Transitorio.
- 2) De aplicación extraordinaria
- 3) De carácter voluntario.

La circular añade:

- 4) El carácter de único y sustitutivo del impuesto que contempla la norma legal.
- 5) Los estrictos controles de su aplicación, conforme a estándares internacionales.

Entonces, la norma, para el Director del Servicio de Impuestos Internos es:

- 1) Transitoria por el espacio de tiempo limitado para que el contribuyente se acoja a él (Introducción N°4).
- 2) Extraordinaria, pues apunta, como lo señalan las actas legislativas y la propia circular, a una “medida especial destinada a la regularización tributaria de cierta clase de bienes o rentas que hayan sido omitidos por parte del contribuyente en los sistemas

habituales de declaración y/o pago de impuestos en el país”¹⁶⁵. El N°3 de la introducción reitera la naturaleza extraordinaria de la norma.

- 3) Voluntaria, en el sentido de que el contribuyente podrá elegir libremente entre acogerse o no a dicho mecanismo.
- 4) Una norma que contiene un impuesto único y sustitutivo a otros.
- 5) Una norma que cuenta con controles estrictos.

Pero es necesario precisar la rigurosidad del Servicio de Impuestos Internos al dar estas calificaciones:

1) **Transitoriedad de la norma:** Es verdad que el artículo 24 transitorio de la Ley 20.780 (y la circular N°8 en comentario) contemplan un espacio limitado de tiempo (del 1 de enero al 31 de diciembre del 2015) para que el contribuyente se acoja al procedimiento descrito. De todas formas, debe tenerse presente que los efectos permanecerán en el tiempo, tanto en caso de un cumplimiento efectivo de sus disposiciones, como en caso de su infracción. Esto no representa ninguna novedad; las relaciones jurídicas se solidificarán y comenzarán a operar los derechos adquiridos consecuenciales. El pago del tributo satisfará el crédito del Estado (N°12 del art. 24 de la ley y III de la circular: “Efectos de la declaración y pago del impuesto”). La propia norma legal (N° 4 y 8 del art. 24 transitorio) y administrativa (II.- “Procedimiento” y III.- “Efectos de la declaración y pago del impuesto”) prevén consecuencias jurídicas que superan al 31 de diciembre del 2015. Así, si bien la circular, en el N°2 del II (“Giro y pago del impuesto”) es muy precisa al señalar que bien puede suceder que la declaración se realice faltando muy pocos días antes del vencimiento del plazo, por lo que el SII tendrá siempre los cinco días hábiles para girar el impuesto. Aquí vemos como, acertadamente, el SII se pone en el caso de que el ejercicio de la declaración antes del término del plazo fatal de declaración (el momento en que la hora indique el paso del 31 de diciembre del 2015 al 1 de enero del 2016) no precluirá ni los derechos del SII de revisión ni el procedimiento de giro y pago del impuesto único y sustitutivo.

Tanto la norma legal (N° 15 del art. 24 transitorio) y administrativa (II N° 3) fijan en el vencimiento del plazo de declaración y pago del impuesto la preclusión del derecho de realizar rectificaciones a la declaración (derecho consagrado en el art., 36 bis del Código Tributario, que permite rectificar errores en las declaraciones que inciden en sumas a pagar al fisco por impuestos, siempre que sean hechas antes de la liquidación

¹⁶⁵ Introducción N°1 de la Circular N°8 del Servicio de Impuestos Internos, 16 de enero 2015, www.sii.cl

o giro por parte del SII). Naturalmente, como el procedimiento (N°8 de la norma legal y N° 2 del número II de la circular) contemplan un giro antes que el pago del tributo (5 días hábiles desde la declaración de los bienes), el contribuyente, no obstante a que existir ya un giro, puede realizar una nueva declaración o corregir la hecha originalmente.

El Estado, a través del SII, así como la Unidad de Análisis Financiero (“UAF”) y otros órganos, tendrá, desde el pago del impuesto, un plazo de doce meses para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones legales, tanto fiscales como de protección contra el lavado de activos y financiamiento del terrorismo. El N° 17 del art. 24 y el número VII de la circular contemplan la posibilidad de que, no obstante haberse declarado y pagado el impuesto, no se produzcan los efectos deseados por el contribuyente (la extinción de las obligaciones civiles, penales, tributarias, cambiarias, administrativas y de sociedades anónimas).

2) Carácter extraordinario de la normativa: Esta característica no parece presentar problemas relevantes. Es importante que se entienda esta característica, pues, como norma que regula una amnistía tributaria¹⁶⁶, su fin es abocarse a regularizar extraordinariamente una situación especial. Cuando decimos “extraordinariamente” nos referimos a que se dicta para ser aplicada dentro de un tiempo limitado, no ordinario, para solucionar que la norma ordinaria no ha podido resolver. El propio SII señala, acertadamente, que se busca resultados extraordinarios, que no se conseguirían probablemente con la legislación normal. Debe tenerse en cuenta su carácter extraordinario para conseguir sus beneficios; si el infractor cree que recibirá amnistías en el futuro, pierde naturalmente el sentido de urgencia que debe impulsarlo a acogerse a este régimen de excepción.

3) Voluntariedad del régimen: No una, sino en repetidas ocasiones insiste el Director Nacional sobre la voluntariedad de la normativa: en el encabezado de la introducción (una vez) y en su N°1 (cinco veces; cuatro veces en forma textual más una referencia a que los contribuyentes “podrán” acogerse a ella) que fundamenta tal voluntariedad. En su introducción, donde el SII busca explicar la normativa, la circular (en su N°1 tercer párrafo) literal y expresamente señala que es un régimen voluntario. La Circular del Banco Central N°934 del 30 de diciembre del 2014 la califica expresamente de un “sistema voluntario y extraordinario de declaración”. La Circular N°51, del 31 de

¹⁶⁶ Miguel Ángel Sánchez Huete señala que “la amnistía supone una medida genérica que elimina la ilicitud de un conjunto de conductas, resulta el olvido —la amnesia, en consonancia a su etimología griega amnestía— del delito”. Miguel Ángel Sánchez Huete, Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal, Revista de Derecho de la Universidad Austral de Valdivia, v. 26 N.1 Valdivia jul. 2013 pág. 100.

diciembre del 2014, de la Unidad de Análisis Financiero, en su considerando c) refuerza dicha posición, al llamarla un “*sistema voluntario y extraordinario*” de declaración de bienes o rentas que se encuentren en el extranjero¹⁶⁷.

Sin embargo, la letra y naturaleza del régimen es, acertadamente, el mismo a aquel emanado por la ley. Así, fiel al N°16 del artículo 24 transitorio, el tercer párrafo de la Circular dispone que la pretendida voluntariedad del régimen es “sin perjuicio de lo dispuesto en el N°16 del citado artículo 24° transitorio. Es decir, inciso 1° del artículo 24° transitorio de la Ley 20.780 habla de un “*sistema voluntario*”, a la vez que el N°16 establece una agravante penal para los casos contemplados en el art. 97 N°4 del Código Tributario (delito tributario de las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda), entrando en una contradicción de términos, como señalamos en el artículo “Aplicabilidad y constitucionalidad del artículo vigésimo cuarto transitorio de la reforma tributaria”¹⁶⁸. El SII, no podía solucionar esta contradicción, pues tiene falla de origen, en el texto de la ley. Pero parece querer salvar esta contradicción señalando que se trata de un régimen voluntario, “sin perjuicio” de lo dispuesto en N°16. ¿Cómo debemos entender esta frase? Para la Real Academia Española, “sin perjuicio es “dejando a salvo”. Conforme a ello, todo lo dispuesto por dicho numeral es dejado a salvo. De ello se sigue que el SII eligió poder decir y mandar mucho sobre el artículo 24, incluso su carácter voluntario, excepto en lo relativo a lo dispuesto en el N° 16. Ahí reina su texto sin invasión ni perturbación de otras consideraciones. Así las cosas, el análisis del N°16 es independiente de todo el resto de la norma en lo que respecta a su carácter voluntario o forzoso.

Nosotros sostenemos que esta formulación es el resultado, consciente o no, de no resolver el tema que bien puede incomodar (que lo hace) todo el sentido de un régimen de excepción y transitorio, que busca invitar a los no cumplidores a “volver al redil” y continuar de cero (con sus responsabilidades civiles, penales, tributarias, cambiarias y otras extinguidas). En pocas palabras, el SII prefirió dejar pasar la polémica, en contravención a su obligación de interpretar las normas (conforme al Art. 6°, letra A, N° 1, del Código Tributario), dejando, en la práctica, la decisión a los Tribunales Tributarios y Aduaneros y las Cortes competentes.

¹⁶⁷No incluye el caso de los bienes ubicados en Chile de que se es beneficiario efectivo en Chile a través de vehículos jurídicos ubicados en el extranjero, como sociedades o trusts

¹⁶⁸ Marcelo Muñoz Perdiguero, “Aplicabilidad y constitucionalidad del artículo vigésimo cuarto de la reforma tributaria”, Revista de Estudios Tributarios N°12 del 2015, Centro de Estudios Tributarios, pág. 135

Por nuestra parte, creemos que una reforma legal podría zanjar el problema constitucional planteado en el artículo escrito el 9 de octubre del 2014: la constitucionalidad de la norma. Un texto en el cual se precisara que sólo los delitos cometidos a partir de la dictación de la norma (enmendada) podrían ser objeto de un reproche jurídico penal por vía del agravante penal propuesto sería conforme al principio de irretroactividad de la ley penal, consagrado en el art. 19 N°3 de la Constitución. Tal enmienda no salvaría el problema de voluntariedad versus obligatoriedad de la disposición (y por extensión del régimen), pero haría aplicable la sanción que el legislador consideró justo incluir. En nuestra opinión, la falta de dicha precisión haría muy difícil (quizás imposible) la interpretación de la disposición (con su actual texto), pues su presencia en la norma transitoria y su lectura hace inescapable que se pretenda incluirla en el examen de delitos tributarios (del art. 97 N°4 del Código Tributario) que se buscan cubrir con la amnistía tributaria (efectuada con la declaración de los bienes y pago del 8% de su valor). Hacer esa distinción sin nueva norma sería agregar una variable que la ley no considera. Además, en el caso concreto de un delito tributario del art. 97 N°4 anterior a la dictación no serviría de mucho, pues involucraría:

1) Su no aplicación

o

2) su inconstitucionalidad¹⁶⁹.

1.2 Normativa Reglamentaria cambiaria del Banco Central de Chile.

El Consejo del Banco Central, como lo señala el N°3 de su circular N°934, adoptó el Acuerdo N°1875-01-141224, para permitir implementar lo dispuesto por el art. 24 transitorio de la ley N° 20.780. Para esto, en el N°4 facultó al Gerente General del banco para “*complementar o introducir las modificaciones que estime necesarias al Manual de Procedimientos y Formularios de Información del Compendio de Normas de Cambios Internacionales*” del mismo banco. Además, el Consejo incorporó una norma transitoria (sin número) al Capítulo I del Manual, el que regla el cumplimiento de las normas cambiarias para la adecuación a las normas cambiarias vigentes de los bienes que fueron declarados ante el SII, diez días hábiles bancarios luego de haberse hecho la declaración de la norma legal y pagado el tributo correspondiente o de haberse hecho la declaración pero no haberse pagado el giro de impuesto correspondiente, por cualquier causa (los diez días hábiles bancarios se contarán, entonces, desde la fecha en que se debió pagar el impuesto). Es decir, normativa

¹⁶⁹Marcelo Muñoz Perdiguero, ob. cit., pág. 145¹⁶⁹.

cambiaría que el contribuyente debe seguir para ingresar las divisas que ingrese con arreglo a este régimen.

Además, el Consejo acordó agregar un nuevo anexo (Anexo N°6) al Capítulo I del manual, que contiene el formato de “Solicitud de Regularización de Información sobre Operaciones de Cambios Internacionales relativas a Bienes o Rentas acogidos al Artículo Vigésimo Cuarto Transitorio de la ley N° 20.780” y el “Formulario Especial de Información”, de carácter transitorio (por la vigencia de la norma transitoria, en lo relativo a la fecha en que las personas puedan acogerse al beneficio).

La circular no está reglando el procedimiento para el ingreso de los bienes que se han declarado, reglado en el N°2 del art. 24 transitorio, sino para efectuar el cumplimiento cambiario legal general, el cual es reconocido y mencionado en numerosos pasajes de la disposición como en los N° 1, 3, 4 y 7, letra d), (expresamente) de la norma legal. Entendemos que la regularización habilitaría a los declarantes cumplidores a ingresar a Chile a través del mercado cambiario formal los bienes. Debe destacarse el hecho de que el cumplimiento cambiario se exige haya o no cumplimiento tributario. La disposición transitoria del manual del Banco Central dispone expresamente que la obligación cambiaria existe aún en caso de *“no haberse pagado dicho tributo girado”*. Más aún, el plazo es de 10 días hábiles bancarios en que debió haberse hecho el pago. Esto es concordante con el procedimiento general dispuesto por la ley y por el SII e incluso con la curiosa situación de que se haya pagado el impuesto, pero no se acceda al beneficio legal por haber incurrido en un error no subsanable o no haberse subsanado dentro de plazo legal. El fin de la normativa es regularizar la información, tanto tributaria como cambiaria y de otra naturaleza¹⁷⁰.

El Anexo N°6 del Capítulo N° I del Manual de Procedimientos y Formularios de Información de Compendio de Normas de Cambio del Banco Central de Chile tiene como título “FORMATO DE SOLICITUD DE REGULARIZACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE OPERACIONES DE CAMBIOS INTERNACIONALES RELATIVAS A BIENES O RENTAS ACOGIDOS AL ARTÍCULO VIGESIMOCUARTO TRANSITORIO DE LA LEY 20.780”. Ya el título nos dice que el objeto es la regularización, no el ingreso de los bienes. Por otro lado, y como anotamos en los acápites correspondientes de este artículo, la declaración (jurada) no indica que sean los únicos que la persona tenga en las situaciones previstas por el art. 24° transitorio; al contrario, dice la persona (contribuyente para la autoridad fiscal)

¹⁷⁰Recordar que este régimen es de regularización (amnistía) de bienes en el extranjero (o en Chile a través de vehículos en el extranjero, no una repatriación (ingreso) de los capitales. No deja de ser curioso que tanto en comisión como en sala, por el Ejecutivo (y el Congreso), se haya hablado de "repatriación de capitales", no siendo correcto en la especie.

señala que solicita la regularización de información (cambiaria) de los bienes que **él ha incluido**, y que los ha incluido **para efectos de acogerse al régimen especial** del art. 24° transitorio de la ley N° 20.780.

Así, lo que solicita es:

- 1) La regularización de la información
- 2) Sobre operaciones de cambios internacionales (normativa cambiaria)
- 3) Relativa a los bienes y rentas **que él incluye** (no otras)
- 4) Con el fin (“para”) acogerse al régimen del art. 24° transitorio.

Si bien no declara que los incluidos son todos sus bienes (que pudieren acogerse a la normativa), sí declara bajo juramento que:

- 1) La solicitud y
- 2) Los antecedentes que se acompañan

“corresponden en forma fidedigna y exacta a las operaciones de cambios internacionales objeto de regularización”; es decir, que los bienes que ingresa son aquellos que el contribuyente acogió a la normativa de amnistía. Debe tenerse presente que el contribuyente bien puede acoger unos bienes al régimen de amnistía, dejando a otros fuera del procedimiento. Esta declaración no hace sino cumplir estrictamente con el ámbito de los bienes que se están acogiendo. No constituye una declaración de que ha incluido todos sus bienes en este régimen.

1.3 Normativa reglamentaria de protección frente al lavado de activos de la Unidad de Análisis Financiero.

La Unidad de Análisis Financiero (“UAF”) emitió su circular que implementa el rol encomendado por el art. 24° transitorio, la N° 51, el 29 de diciembre del 2014. A diferencia del Servicio de Impuestos Internos y del Banco Central, la UAF no ha emitido ningún formulario para el cumplimiento de la norma. No obstante, de acuerdo a su circular N° 51, (Resolución Segunda), proporcionará un formulario único a los bancos que operan en Chile a través del mercado cambiario formal. Con este formulario, el declarante de los bienes a ser acogidos al régimen del art. 24° transitorio de la Ley N° 20.780 y **que deseen ingresar al país (opcional)** deberá identificar:

- 1) Los declarantes

- 2) Los fondos (bienes)
- 3) Su origen, y
- 4) Los beneficiarios finales de los bienes.

Complementando esto, la circular N° 8 del SII, en su Número VII (“MEDIDAS ANTILAVADO DE ACTIVOS Y PREVENCIÓN DEL FINANCIAMIENTO DEL TERRORISMO”), complementa los requerimientos de información, exigiendo (como consecuencia, se dice, del requerimiento de la UAF al SII) la siguiente información al momento de la declaración frente al SII:

- 1) Nombre o razón social (del declarante)
- 2) Cédula de identidad (nacional) o pasaporte (extranjero). Para personas jurídicas se exigirá el Rol Único Tributario (nada se dice en caso de personas jurídicas extranjeras. Suponemos que su número o identificación extranjera).
- 3) Nacionalidad (personas naturales)
- 4) Profesión u oficio (personas naturales) o giro comercial (personas jurídicas)
- 5) Domicilio o dirección y país de origen, en su caso (El vocablo “y” hace pensar que deberán indicar una dirección en Chile si vienen de fuera. También se dice “domicilio”, pero creemos que no se pretende exigir que constituyan domicilio en el sentido civil y tributario).
- 6) Correo electrónico y/o teléfono de contacto (sólo los dos cuando los tengan).

La circular de la UAF (Resolución Cuarta) ordena que el banco compruebe el pago del impuesto antes de ingresar las divisas al país, complementando adecuadamente la norma tributaria. La Resolución Quinta dispone que los documentos y declaraciones “emitidas por cualquiera de las autoridades competentes [entendemos extranjeras] en relación al sistema de declaración [que llama voluntaria y extraordinaria] del artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780 no podrán ser considerados como declaraciones oficiales respecto a que los activos, rentas o fondos declarados o ingresados sean de origen lícito”. Por ello, faculta (debió haber ordenado) a los bancos realizar los controles preventivos que cada uno tenga en cumplimiento de la Ley N° 19.913 (que creó la UAF y estableció la primera normativa sobre el lavado de activos), todo ello de acuerdo a las circulares de la UAF y en conformidad a los propios criterios

operacionales de cumplimiento interno de cada institución, pudiendo aceptar o rechazar las operaciones que les son presentadas.

La circular N° 51 sí contempla el caso de ingreso de los bienes declarados; su resolución Séptima ordena que provengan de países que cuenten con normativa antilavado (de activos) que cumpla con las recomendaciones del GAFI (“*Groupe d'Action Financière sur le Blanchiment de Capitaux*”, el nombre de la FATF (*Financial Action Task Force*) en francés) y cuyas Unidades de Inteligencia Financiera pertenezcan al Grupo Egmont (grupos de Unidades de Inteligencia Financiera de la FATF).

Además, la circular ordena que los bancos (que hayan intervenido en el ingreso de los bienes declarados) que detecten una situación distinta (a que provengan de otros países), deben considerarla como una señal de alerta, activándose la legislación anti lavado de activos, de acuerdo a las leyes N° 19.913 y 20.393.

A la luz de la disposición legal y esta normativa reglamentaria intentaremos dilucidar los aspectos centrales que deben ser considerados por el contribuyente y sus asesores jurídicos al momento de acogerse a este beneficio.

2.- REQUISITOS PREVIOS

2.1 Subjetivos

Como sostuvimos en el artículo anterior¹⁷¹, sólo pueden acogerse al régimen del art. 24° transitorio de la Ley N° 20.780 los contribuyentes domicilios en Chile o residentes, establecidos o constituidos en Chile antes del 1° de enero de 2014.

Este precepto contempla como sujetos que pueden acogerse a esta norma a las personas jurídicas. En efecto, el N°1 de dicha disposición expresamente señala que los sujetos que pueden acogerse a ella son, aparte de los residentes (y domiciliados) en Chile, los establecidos o constituidos en nuestro país. La locución “establecidos” se refiere a los establecimientos permanentes (agencias, conforme a los arts. 121 y siguientes de la Ley N° 18.046, de sociedades anónimas y art. 38 de la Ley de la Renta), pero además a las sociedades que se constituyen en Chile, conforme al art. 11 de la Ley de la Renta, que entiende situadas en Chile las acciones y derechos sociales de las sociedades (según su clase) de sociedades constituidas en Chile.

¹⁷¹Marcelo Muñoz Perdiguero, ob. cit., pág. 126.

Aquí cabe preguntarse sobre la conveniencia de aplicar la amnistía a las personas jurídicas, sin ir más directamente a la búsqueda del beneficiario indirecto; ello parece contrario a todas las búsquedas que se hace del beneficiario efectivo (y bajo el concepto impropio de propietario indirecto) de los bienes y rentas en el extranjero o en Chile a través de vehículos jurídicos extranjeros. De hecho, como se observa más abajo, al analizar la normativa relativa al propietario y al beneficiario efectivo de los bienes, queda expresamente claro que la declaración es prevista para las personas jurídicas, dejando a la UAF, a requerimiento de la citada unidad, la investigación que resulte de la entrega de la “identificación plena de los beneficiarios finales”, como los llama la UAF en el considerando Primero de su circular N°51 del 2014.

De tal manera que la amnistía tributaria se extiende a todo tipo de personas, naturales y jurídicas, incluso aquellas que no están constituidas en Chile, sino sólo establecidas. La protección del lavado de activos y financiamiento del terrorismo demandará que se busque a las personas naturales que se benefician económicamente de la operación, sea en el pasado, presente o futuro (beneficios que los contribuyentes hayan “obtenido, obtienen u obtendrán”).

La norma en estudio, en su N° 11, excluye de la amnistía a los que **a la fecha de la publicación de la ley** (29 de septiembre del 2014) hayan sido condenados, formalizados o sometidos a proceso por ciertos delitos (así como personas que a la fecha de la ley hayan sido citados, liquidados, reliquidados o notificados de giro por materia (se entiende sólo el giro) que diga relación con los bienes o rentas que pretenden acogerse a la amnistía. El N° IV de la circular (“PROHIBICIONES PARA ACOGERSE A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 24° TRANSITORIO.”) replica la norma. No repetiremos los delitos cuya condena y formalización inhabilitan al sujeto a acogerse a la amnistía tributaria más que cuando sea necesario para su análisis particular.

Ahora bien, unas palabras respecto a la fecha elegida que fija la inhabilidad: Si bien tiene sentido pues fija una época fácilmente verificable, deja fuera de su ámbito a personas con el mismo reproche jurídico (o consideraciones de peligro de vulneración de la norma) con acceso al régimen extraordinario, no quedando claras las consecuencias que eso podría tener desde el punto de la igualdad ante la ley.

Una persona que **a la fecha de la publicación de la norma** no ha sido formalizado ni condenado por los delitos ahí enumerados¹⁷² y que se relacionan con los bienes

¹⁷²De la Ley N° 19.913, art. 27, letras a) o b) que se refieren a la ocultación y posesión de bienes de origen ilícitos, como de tráfico de estupefacientes, control de armas, entre otros; delitos tributarios, donde sean contenidos; de lavado de activos de la Ley N° 20.393; de información

resguardados, podrá acogerse al régimen, pues se refieren a delitos tributarios, cambiarios y de lavado de activos.

Así como aquel a quien no se le ha girado un tributo por los que pretendía acogerse a la amnistía, puede ser objeto de dichas condenas, procesamientos o giros entre la publicación de la norma y la fecha en que presente la declaración. ¿Podrán acogerse a la norma? Ya que la normativa de esos ilícitos (o del giro) no precluyen el acogerse a la amnistía, nada los detendría. Ciertamente no es una norma administrativa o una interpretación antojadiza.

2.2 Objetivos

Contrario a lo que pudiera pensarse, no todos los bienes que una persona tenga en el extranjero (o en Chile a través de un vehículo jurídico en el extranjero) puede someterse a este régimen. Son bienes incorporeales, nominativos ubicados en el extranjero o en Chile a través de vehículos jurídicos ubicados en el extranjero.

2.2.1 Bienes¹⁷³

El N°3.1 del art. 24° transitorio (“Bienes y rentas”) se hace cargo de los bienes cuyo dominio pueden verse beneficiados por este régimen. La ley hace la siguiente clasificación:

a) Bienes incorporeales muebles nominativos

i. Acciones

ii. Derechos (sociales) de sociedades constituidas en el exterior.

cambiaría al Banco Central, conforme a los artículo 59 y 64 de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central.

¹⁷³ El Código Civil clasifica los bienes en dos grandes grupos:

Respecto a su materialidad (artículo 563 del Código Civil):

Corporales, que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro.

Incorporeales, que consisten en meros derechos, como los créditos, y las servidumbres activas.

Respecto a su movilidad (artículo 566 del Código Civil):

Muebles (que pueden desplazarse de un lado a otro, sea por sí solos (semovientes) o por terceros (567 del Código Civil)

Inmuebles, como un bien raíz (568 del Código Civil)

- iii. Derecho a los beneficios de un trust o un fideicomiso
- iv. Instrumentos financieros, que incluyen bonos, cuotas de fondos, depósitos y similares pagaderos en moneda extranjera.

b) Divisas

- c) Rentas que provienen de los bienes anteriores, tales como dividendos, utilidades, intereses y **todo otro incremento patrimonial que dichos bienes hayan generado.**

El N° 3 (“Naturaleza de los bienes y rentas que se declaran”) del N°I (“REGLAS DEL SISTEMA VOLUNTARIO DE DECLARACIÓN”) de la circular N°8 del SII repite y elabora sobre lo ordenado por la ley. La circular destaca cómo, en efecto, la legislación excluyó a los bienes al portador; ello, como bien observa, por no adecuarse a los estándares del FATF. Además, esto permite, por razones obvias, asegurar que los bienes hayan efectivamente sido del dominio de los sujetos que se acogen a este régimen especial. La mera tenencia del título al tiempo de la declaración, suficiente a tal época, difícilmente da pistas sobre el dominio a la fecha requerida; podemos afirmar incluso que el carácter de al portador de la acción (u otro título) tiene como fin el acreditar la trazabilidad.

Debemos notar la poca precisión y las redundancias en que cae la ley; de acuerdo a los arts. 2 y 3 del Decreto Ley N° 824 de 1974 (“Ley sobre Impuesto a la Renta”), el domiciliado en Chile tributa sobre su fuente mundial, el bien ubicado en el extranjero y que deriva de otro por el cual el contribuyente debió haber tributado es también un bien; el dividendo, la utilidad y el interés son también bienes. Entendemos que el legislador quiso decir que los bienes (original y sus rendimientos) que debieron tributar son aquellos cubiertos por la norma. Sin embargo, la redundancia y el establecer clasificaciones de cosas esencialmente iguales no sólo no ayudan, sino que confunden, pues podría dar lugar en el futuro a distinciones en el régimen especial (y en el derecho en general) que repugnan al derecho común y al tributario.

Más complejo que el carácter de incorporal de los bienes es el de su carácter nominativo. Ya mencionamos el fin de esta exigencia y que compartimos. El acogimiento de títulos al portador sería una invitación al uso de testaferreros (como el SII lo menciona, en la introducción de la circular, N° 5). Es importante anotar que la circular, en el N° 3 citado aquí exige que los bienes sean **nominativos a la fecha de la declaración**, permitiendo que títulos de otro orden sean convertidos a nominativos. Incluso, en la nota a pie de página N° 1, la circular da ejemplos de jurisdicciones, como la panameña, que permite el canje del título al portador por uno nominativo.

En relación a los bienes situados en el extranjero o en Chile a través de vehículos jurídicos en el extranjero, la circular se hace cargo de las divergencias que pueden perfectamente surgir por las diferencias entre la legislación chilena y las extranjeras. El SII dispone que en caso de haberse utilizado una figura foránea (como el trust¹⁷⁴) y ello hubiere significado el incumplimiento de las normas tributarias chilenas (el SII da los ejemplos de la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley N° 16.271, sobre impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones), esto da lugar a acogerse a la norma de amnistía.

Lo determinante, como lo afirma la circular es si los vehículos extranjeros tienen o no *“el carácter de revocables a la fecha de la declaración”* y si el beneficiario *“mantiene o no la potestad o el derecho a recuperar los bienes de que se trate”*. La circular explica que si los bienes ya han ingresado al patrimonio de otras personas, la revocabilidad del vehículo (como trust o fideicomiso) no será suficiente para acoger dichos bienes al régimen, pues son del dominio de esos terceros y no del declarante. En caso de no poder revocar el vehículo jurídico, el SII le quita la facultad al constituyente (digamos, del Trust) y se lo da a quienes ostentan el carácter de beneficiarios de ellos. La circular llega a advertir que, no obstante la revocabilidad, si la legislación extranjera le da el beneficio a una persona distinta del declarante, son aquellos los que podrán acogerse a la norma (en caso de que cumplan con los demás requisitos).

Finalmente, nótese que es solo el dominio el que debe tener una fecha anterior al 1 de enero del 2014. La revocabilidad (así como el carácter de nominativo del bien) pueden recién existir a la fecha de la declaración. Es importante tener en cuenta estos elementos temporales claros que, si bien relacionados, no son los mismos y se exigen en momentos diferentes.

Respecto a los bienes, debe recordarse que la ley permite (no ordena) realizar la radicación de los bienes ubicados en Chile a través de un ente jurídico en el extranjero, cumpliendo los requisitos y procedimientos señalados en la ley y en la circular y mencionados en este artículo.

2.2.2 Concepto y alcance de dominio para la normativa legal y tributaria

La normativa legal contiene controles estrictos en lo que se refiere a la prueba del dominio de los bienes declarados para fines tributarios (evitando la interposición de terceras personas), como del punto de vista cambiario; la circular del BC incluye la

¹⁷⁴Las alusiones al fideicomiso deben ser estudiadas con cuidado, pues no necesariamente coincidirán con la limitación al dominio del Título VIII del Libro II art.732 y siguientes del Código Civil.

normativa para su ingreso (en caso de ser hecho), pero sobre todo en lo relativo al control de la normativa anti lavado de dinero proveniente de corrupción y tráfico de armas, de la Ley N° 20.393. Por cierto que el dominio probado mediante este procedimiento sirve para acogerse al régimen de amnistía. Concordante con ello, el Considerando Quinto de la circular de la UAF reconoce que los documentos que sirvieron de prueba al declarante no deben considerarse como “declaraciones oficiales respecto a que los activos, rentas o fondos ingresados sea de origen lícito”. Por ello, ordena a los bancos aplicar sus propios procedimientos de vigilancia de ellos para detectar posibles orígenes ilícitos de los mismos. Entendemos que la UAF reconoce que los certificados emitidos por las autoridades competentes no tendrán necesariamente el valor de plena prueba. Esto es de vital importancia si consideramos el sistema de prueba tasada que rige en nuestro ordenamiento en materias civiles que, naturalmente tendrán su repercusión en los efectos tributarios, cambiarios y de prevención del lavado de activos en Chile. Sin pretender agotar este tema en este artículo, debemos entender, sin embargo, que esta disposición no altera las reglas generales sobre la plena prueba de documentos que constituyen escritura pública, plena prueba, semiplena, etc. de acuerdo al Código Orgánico de Tribunales.

La trazabilidad exigida permite afirmar con tranquilidad de que es improbable que dineros procedentes de actividades ilícitas se acojan a esta normativa. Al efecto expondremos los lineamientos gruesos de la normativa del SII (con su relación a la normativa de la UAF y del BC) respecto a los controles relativos al dominio del bien y a la acreditación de no tener su origen en el lavado de dinero y de financiamiento del terrorismo.

Estos controles se implementan, también, para seguir los lineamientos que, en palabras del propio SII en su circular (N°5 de su introducción), obedecen a seguir “*ejemplos de controles estándares de la OCDE sobre la materia*”. La circular va incluso más allá, citando los ejemplos de países como España, México y los Estados Unidos de América. Continúa el SII ejemplificando los estándares en dos guías principales (y que sirven de base de estudio para este artículo).

“a) “Offshore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice”, OCDE, September, 2010”, y

b) “Best Practices Paper, Managing The Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Policy Implications of Voluntary Tax Compliance Programs, FATF, October 2012.”.

La sanción por la no acreditación de la trazabilidad del origen y la negativa o incumplimiento parcial (imperfecto) de completar el formulario (N°1.920 del SII)

acarrea la negativa de los efectos tributarios. La normativa tributaria (SII) es complementada por la de la UAF, de acuerdo a la circular del SII (Número VII “MEDIDAS ANTILAVADO DE ACTIVOS Y PREVENCIÓN DEL FINANCIAMIENTO DEL TERRORISMO” de la circular N°8 del SII y considerando Segundo de la circular N°51 de la UAF) que prescribe en su Considerando Segundo que la negativa o el cumplimiento parcial de completar el formulario de declaración de ingreso de los bienes (cuyo formato debe ser proveído por la UAF a los bancos) acarrea una “señal de alerta” al banco respectivo. Esto no debe entenderse como una “luz amarilla”, que deje indiferente a todo el procedimiento, sino en concordancia con todo el régimen. En efecto, el Considerando Cuarto de la circular N°51 de la UAF dispone que al ingresar al país los bienes, el banco respectivo *“siempre deberá requerir a su cliente, la exhibición del comprobante en que conste el pago del impuesto único y sustitutivo girado por el Servicio de Impuestos Internos (...)”*. Debemos recordar que este ingreso de los bienes es facultativo, de acuerdo al art. 24° transitorio de la Ley N° 20.780. De optarse por tal, sin embargo, debe cumplirse con la normativa tributaria, cambiaria y anti lavado de activos.

Además, debe recalarse que esta disposición (y la exigencia del comprobante) surge sólo en el contexto de un declarante que ingresa bienes que fueron declarados, por lo que este requisito se trata sólo de las divisas que fueron reconocidas como aquellas por las cuales no se pagaron los tributos correspondientes y que se acogieron al régimen de amnistía.

Debe tenerse presente que el control incluye que, de conformidad a la norma estudiada, debe probarse que los bienes no están situados en países o jurisdicciones catalogadas como de alto riesgo o no cooperativas en materia de prevención y combate al lavado de activos y al financiamiento del terrorismo por el FATF (Financial Action Task Force). La lista de tales países y jurisdicciones (“High-risk and non-cooperative jurisdictions”), emitido por el mencionado organismo está en la página web de la UAF (www.uaf.cl) e incluye en su lista negra (propriadamente de alto riesgo) a países como Irán y República Democrática del Pueblo de Corea (“Corea del Norte”), mientras que en la lista gris “no propriadamente de alto riesgo o no cooperativas, sino que deben avanzar), se encuentran Argelia, Ecuador¹⁷⁵, Indonesia y Myanmar. Ya que la ley

¹⁷⁵Especialmente relevante para Chile es Ecuador, país con el que tiene un convenio para evitar la doble tributación internacional vigente y cuyo art. 28 contempla el intercambio de información tributaria. Si bien no incluye la información aquí analizada, es relevante que se alineen (al menos en un mediano plazo) estas dos informaciones, de manera de evitar que un cumplimiento tributario permita el ingreso de lavados de activos de actividades globalmente consideradas (y con razón) como altamente perniciosas. Al respecto, véase “Best Practices Paper, Managing The Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Policy

excluye a los de “alto riesgo”, entendemos que son sólo los países de la lista negra aquellos propiamente excluidos de la normativa tributaria. Los de la lista gris están autorizadas a ser incluidos, con controles que aseguren el origen lícito de los bienes. Queda abierto el caso que se produciría si un país como Ecuador cambiara su categoría a negra. Entendemos que su clasificación debe ser analizada a la fecha de la declaración de los bienes.

En otro aspecto, la circular utiliza en algunos pasajes terminología poco ajustada al derecho común; es el caso de la propiedad indirecta. El N° I, 4 de la circular “Ubicación de los bienes y rentas que se declaran:” llega a definirla. Para el Servicio de Impuestos Internos, se “entiende que hay” (aunque especifica que es para “estos casos”) propiedad indirecta: “*en los casos a que se alude en el párrafo anterior [bienes ubicados en el extranjero de dominio del contribuyente, sea como beneficiario directo o indirecto], y además en los casos en que ésta [la propiedad] deriva del derecho o participación del declarante en la entidad o sociedad constituida en el extranjero, bajo cuyo poder, administración o a cuyo nombre están los bienes en el país*”¹⁷⁶. Si bien existe en el ordenamiento jurídico el concepto de beneficiario efectivo (por ejemplo en los convenios bilaterales suscritos y vigentes de Chile con otros países para evitar la doble imposición internacional), el concepto de propiedad indirecta es nuevo. Es discutible que el Servicio de Impuestos Internos, por vía administrativa pueda incorporar un concepto tan potente y con alcances potencialmente tan grandes. Puede ser causa de no pocas confusiones en el futuro.

La circular N°8 del SII, en su número VII “MEDIDAS ANTILAVADO DE ACTIVOS Y PREVENCIÓN DEL FINANCIAMIENTO DEL TERRORISMO”, define al beneficiario final. Para él, el Beneficiario Final es “*la persona **natural** que tiene todo o parte de la propiedad de la sociedad civil o comercial que declare conforme al presente sistema, así como aquella persona **natural** en cuyo beneficio opera una cadena de sociedades dentro de la cual esté incluida la persona jurídica que presente la declaración jurada ante el Servicio de Impuestos Internos*”. La

Implications of Voluntary Tax Compliance Programs, FATF, October 2012” e “INTERNATIONAL STANDARDS ON COMBATING MONEY LAUNDERING AND THE FINANCING OF TERRORISM & PROLIFERATION. THE FATF RECOMMENDATIONS”FATF 2013.

¹⁷⁶ Cuando dice “se entiende”, ¿se refiere a una presunción, a una ficción legal o a una definición? Existen buenos argumentos para las opciones segunda (la ley obliga a la ficción que dichos bienes, a pesar de estar, en realidad, en el extranjero y en el dominio de un tercero, a considerarlas en Chile y en el dominio de su beneficiario indirecto o final) y la tercera (la ley “entiende” en el sentido lingüístico y racional, que ese concepto debe entenderse de esa y no de otra forma).

circular continúa diciendo que “*Asimismo (del mismo modo), tendrá la calidad de beneficiario final tanto la persona natural que constituye o a cuyo nombre se haya constituido un trust, fideicomiso, fundación u otra entidad, así como aquellas personas que hayan obtenido, obtienen, u obtendrán un provecho económico de ellas*”¹⁷⁷¹⁷⁸.

Respecto a la trazabilidad, podemos encontrar ciertos parámetros en la prueba que requieren los contribuyentes para probar el origen de fondos y justificación de inversiones, prescrita en los artículos 70 y 71 de la Ley de la Renta; de acuerdo a ellos, el SII, en uso de sus facultades de fiscalización, puede demandar que un contribuyente que desarrolla actividades o que adquiere bienes que no se condicen con los ingresos que ha declarado, pruebe su origen. La sanción a la falta de tal prueba es la aplicación del impuesto correspondiente sobre los fondos suficientes para ellos; de la 1ª Categoría o de la 2ª Categoría, dependiendo de la actividad principal del contribuyente.

2.2.3 ¿Declaración total o parcial?

Debe notarse que ni la ley ni la normativa administrativa requieren que la declaración incluya una afirmación de que los bienes declarados son los únicos que el contribuyente tiene en el extranjero (o en Chile a través de vehículos jurídicos en el extranjero). Por el momento diremos que efectivamente es así; al respecto, ahondaremos en el párrafo que trata sobre la declaración y sus efectos.

2.2.4 Valoración de los bienes objeto de la declaración

La valoración del bien declarado es fundamental, pues sirve de base al impuesto que da “derecho de entrada” a la amnistía y a la sanción pecuniaria de la inclusión (maliciosa) de bienes de terceros en la declaración.

La Circular del SII sigue muy de cerca al art. 24º transitorio en este punto. Nótese que el legislador se ciñe a la Ley N° 16.271, sobre impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones, un claro impuesto al patrimonio. Esto sirve de base para argüir razonablemente que comparte esta naturaleza. Al respecto téngase presente que, si bien la herencia o la donación representarán efectivamente un incremento patrimonial, la base del impuesto es el valor del bien mismo; no se resta al bien su costo de adquisición (como sería el “mayor valor” en la enajenación de un bien, de acuerdo a la

¹⁷⁷Las negritas son nuestras.

¹⁷⁸Debe advertirse que dicha definición es para, como lo señala la circular, en el mismo párrafo de la definición, en caso de figuras jurídicas como *trusts* u otros encargos fiduciarios. Cabe preguntarse si no debió separar a las personas jurídicas de los *trusts*, pues la lectura actual puede llevar a concluir que sólo se refiere a *trusts*.

ley de impuesto a la renta). Es por esto que este artículo sostiene que el impuesto (o el pago para acceder a la amnistía), es uno sobre el patrimonio; sobre stock y no sobre flujo (rentas). El hecho de que se graven los rendimientos de los bienes que originalmente no pagaron impuestos no desafía esta conclusión; son bienes que entran a la masa gravada, con total independencia (más bien total indiferencia) del enriquecimiento o empobrecimiento general de la persona.

La norma reenvía a los criterios de valoración del art. 46 de la Ley 16.271, sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones, sobre valoración de bienes de variadas naturalezas (estimamos que la letra a) sería inaplicable, por tratarse de bienes raíces, salvo que se considere que un bien raíz es declarado como bien cuyo dominio se tiene a través de un ente jurídico extranjero) y 46 bis, que establece la valoración de acuerdo al corriente en plaza.

No profundizaremos mucho más en esto, salvo para anotar elementos de interés: confía a autoridades reguladoras (en este caso extranjeras) de valores mobiliarios transables en mercados regulados y abiertos, pero demanda, en caso de no poder hacer estas valoraciones (de acuerdo al art. 46 ó 46 bis o conforme a órganos reguladores extranjeros) a auditores independientes, registrados ante la Superintendencia de Valores y Seguros, quienes deberán emitir un informe de valoración, que debe acompañarse a la declaración (formulario N° 1920).

3.- PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN Y PAGO PREVISTO POR LA NORMATIVA

Es importante señalar que si bien el N° 2 del II (“Procedimiento”) de la circular habla que el giro se realiza “con el sólo mérito” de la declaración hecha por el contribuyente, el SII conserva el derecho a desechar el otorgamiento de la amnistía, tanto a causa de la fiscalización dentro de los doce meses siguientes al pago como por la posibilidad de verificar la inhabilidad del contribuyente para acogerse a la amnistía.

En el N° II, 2 (“Giro y pago del impuesto”), al hablar de la posibilidad de rectificar la declaración (contenida en el Formulario N° 1.920 del SII), el SII señala que hasta antes del pago del impuesto único (previo giro por el SII) el contribuyente puede hacer una nueva declaración, basándose en el derecho que tiene en conformidad al art. 36 bis del Código Tributario., de acuerdo al cual, el contribuyente puede efectuar una nueva, corrigiendo una hecha con “anomalías (así las llama la norma). Pero esta nueva declaración es para “*corregir, rectificar* (las así llamadas “rectificadoras”), *complementar o enmendar su declaración*”. Por ello, creemos que la circular incurre en un error al llamarla una “nueva declaración”; jurídicamente es la misma, aunque

complementada, rectificadora, o enmendada (mención aparte merecen tantos adjetivos, pues puede llevar a confusiones.

Distinto, sin embargo, es el caso de lo expresamente señalado en el N° 3 del mismo N° II, “*Efectos del vencimiento de los plazos para la declaración y para el pago*”; en dicho número, la autoridad fiscal dispone que si no se cumple con todos los requisitos (declaración más pago), no se puede efectuar una nueva declaración en los términos del art. 36 bis del CT.

En el párrafo siguiente, sin embargo, el SII expresamente admite la posibilidad de más declaraciones. Cierto, dicha posibilidad podría entenderse como referida a permitir comenzar de nuevo el “procedimiento”. Sin embargo, por estar en un párrafo distinto (después de un punto aparte), puede perfectamente argüirse que se trata de otra afirmación (aunque relacionada, en atención a su ubicación y a que sigue de la oración “Lo anterior es sin perjuicio”). Después de todo, no debe olvidarse que ni la ley, ni la circular, ni la resolución exenta N°1 del SII ni las instrucciones de llenado exigen que se afirme que los bienes declarados son los únicos de esa condición (y ubicación) en el patrimonio del contribuyente. Tampoco lo exigen las circulares del BC ni de la UAF. De hecho, en el anexo N°6, agregado al manual de procedimientos y formularios de información del CNCI, que contiene su declaración, señala que “*la información sobre operaciones de cambios internacionales relativas a los **bienes y rentas que he incluido (...)***”¹⁷⁹. Bien puede interpretarse que la declaración permite al contribuyente elegir qué bienes incluir y qué bienes no.

Es posible que el legislador no haya advertido esta deficiencia (creemos que lo es), pero es así. Las actas de discusión de la ley no se refieren al asunto, por lo que no podemos echar mano al método histórico de la norma (art. 19, inc. 2°, del Código Civil). Existe un elemento de juicio importante que permite inclinarse por la posibilidad de que el legislador (o al menos sí el SII) efectivamente consideraron la posibilidad de una declaración parcial: El propio documento titulado “Offshore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice, OCDE, September, 2010”, en su “Parte Uno, Marco para programas exitosos de cumplimiento foráneo voluntario”¹⁸⁰, letra C, página 13, expresamente contempla la posibilidad de revelaciones parciales. De hecho, el penúltimo párrafo del N°2 del número III “EFECTOS DE LA DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO” que se extinguen de pleno derecho las responsabilidades respecto a los bienes o rentas “que se

¹⁷⁹ Negritas nuestras

¹⁸⁰ Traducción libre de “Part I. FRAMEWORK FOR SUCCESSFUL OFFSHORE VOLUNTARY COMPLIANCE PROGRAMMES”. Organization for the Economic Cooperation and Development, 2010.

incluyeron en la declaración respectiva”, dejando entender que los no incluidos no tendrán el efecto de la desaparición de la responsabilidad (penal, civil, cambiaria, comercial, tributaria y de todos las demás clases).

De esto se sigue que la omisión de uno o más bienes de la declaración no puede constituir, de suyo, la comisión del tipo penal del art. 97, N° 4, del CT. Es decir, que el contribuyente omita bienes en su declaración, no conllevará, necesariamente, la comisión del delito de la declaración maliciosamente falsa o incompleta. Si bien la lectura del artículo 97, N° 4, podría llevar a dicha conclusión, la normativa del art. 24 transitorio de la Ley N° 20.780 hace jurídico el procedimiento. Por supuesto, los hechos descritos en el N° 6 del art. 24 transitorio citado y reglas de la circular N° 8 del SII (introducción N° 5 y N° I, números 3 al 5 de la circular) podrían llegar a constituir un fraude tributario, con la **similar** pena que el inciso 1° del art. 97, N° 4, del CT: 300% del valor de los bienes declarados (**no del valor del tributo**) y pena de presidio menor en sus grados medio a máximo. La multa de 300% del valor de los bienes puede llegar a ser una sanción extremadamente cuantiosa, por lo que debe advertirse a los que quisieren emprender una acción de esas características. Personalmente tenemos dudas de si se quiso dar esta sanción o si se copió mal la pena pecuniaria del art. 97, N°4, del CT (las actas del mensaje presidencial y la discusión legislativa no dicen nada al respecto al tema). Esto puede considerarse como una violación al principio de proporcionalidad de la sanción, como se previene más adelante en este artículo.

El formato de solicitud al Banco Central de acogimiento a la normativa, Anexo N°6 del Capítulo N° I del Manual de Compendio de Normas de Cambios Internacionales del Banco Central contiene la declaración, por la cual la persona declara ciertos “los bienes y rentas al régimen especial, acogiendo ellos (esos bienes y no otros) al régimen, quedando otros fuera de él.

La persona puede tener bienes:

- 1) Acogidos al régimen, declarándolos, tanto al SII como al BC, como sometidos al escrutinio de la UAF y de todo otro órgano del Estado que quisiere intervenir en el ámbito de su competencia,
- 2) No acogidos al régimen por haber cumplido con todas las normas (de acuerdo al procedimiento ya expuesto)
- 3) No acogidos al régimen por no haber cumplido con la normativa (sea porque no pudo o no quiso cumplir con la normativa legal y reglamentaria analizada en este artículo)

4) No acogidos al régimen por haberlo elegido así la persona. Esto lo restará de los efectos del régimen, pero no constituirá un reproche, ni civil ni penal en sí mismo, más que el agravante penal en caso de comisión de uno de los tipos penales del art. 97 N°4 del CT.¹⁸¹

Por supuesto, no es parte del régimen de sus bienes el delito específico del N°6 del art. 24° transitorio de la ley N°20.780, de declaración ilícita de bienes.

Tanto el N° 8 del art. 24° transitorio como en el II N°4 de la Circular (“Procedimiento”, “Facultades del Servicio para Fiscalizar”), hablan de que, pendiente el plazo de 10 hábiles para subsanar los errores subsanables, el plazo de fiscalización de 12 meses se suspende. Ello, en concordancia con las normas de prescripción del art. 2514 del CC y 200 y 201 del CT, los que ordenan que el plazo deja de computarse mientras no está en condiciones de ejercer su derecho (como señala la propia circular, “(...) *al impedido no le corre plazo*”). Cae en una imprecisión el SII al señalar, en el quinto párrafo del N°4 en estudio, que, subsanado, el plazo (que se encontraba suspendido) se “reinicia” (pues reiniciar es comenzar de nuevo, efecto de la interrupción de la prescripción, no de la suspensión). Este error es, no obstante, corregido en el N°4 del II estudiado, en que no deja dudas que el plazo vuelve a computarse, pero sin perder aquel a quien le aprovecha, el tiempo ganado.

La normativa obliga al SII a fiscalizar el cumplimiento de los requisitos. Se trata de un examen ex-post; el contribuyente declara los bienes que somete al procedimiento: el SII emite sin más trámite (“con el sólo mérito de la misma”) un giro por el impuesto correspondiente (al 8% del valor de los bienes declarados) y el contribuyente paga (ante la Tesorería General de la República). Es aquí cuando comienza la facultad de fiscalización de los requisitos legales, tanto por el SII, como el BC y la UAF (así como, según veremos, por los órganos que puedan participar).

El SII podrá constatar el incumplimiento de requisitos no subsanables y subsanables. Los primeros extinguen el derecho a acogerse a esta normativa (y a la pérdida de lo pagado). Los subsanables pueden serlo dentro de 10 días hábiles desde su notificación.

La circular no da una lista taxativa de los incumplimientos subsanables y no subsanables. Sí da ejemplos, citando dentro de los no subsanables las inhabilidades del N° 11 del art. 24° transitorio (los condenados, formalizados los sometidos a proceso por los delitos enunciados en la norma y que son tratados en este artículo). Dentro de los requisitos subsanables la circular menciona “*la falta de documentos debidamente*

¹⁸¹ Con todas las prevenciones hechas en el artículo sobre la voluntariedad de la norma contenida en Marcelo Muñoz Perdiguero, ob. cit., pág. 140 y ss.

legalizados”. Esta falta de precisión es lamentable, pues deja en la oscuridad un proceso que debe ser claro desde el comienzo, sobre todo si se tiene en cuenta que su rechazo implica no sólo la pérdida del derecho a acogerse al régimen especial, sino que a la pérdida de lo pagado. A falta de mayor claridad, debemos entender que el **incumplimiento no subsanable** es aquel que *prima facie* aparecen como tal, como son la falta de acreditación del domicilio del contribuyente, la ubicación de los bienes en el extranjero o del vehículo jurídico a través del cual se es dueño del bien en Chile, algo similar al requisito de la constatación de oficio por parte del juez de la nulidad absoluta, de acuerdo al art. 1683 del Código Civil, cuando dice que “*aparece de manifiesto*”¹⁸²¹⁸³. El incumplimiento subsanable es todo el resto, es decir, aquel que, aunque perfecto a primera vista, no cumple con los requisitos exigidos por la normativa, tanto procesales (legalización del documento), como sustanciales (prueba del dominio). Téngase, además, en consideración que ni la ley ni las circulares hacen mención de la forma como puede subsanarse los incumplimientos subsanables, lo que agrega dificultades.

El requisito de la trazabilidad debe entenderse como un requisito cuyo incumplimiento deja fuera del régimen al declarante; de esta manera, el hecho de que el SII notifique al declarante, en conformidad a esta normativa, de que no se ha cumplido con los requisitos de trazabilidad (origen, lugar en que se encuentra, época del dominio y personas a través se ejerce el dominio, en caso de ejercerlo a través de terceros), deja fuera al declarante de poder optar al beneficio, perdiendo, no obstante lo pagado, pues no procede devolución, conforme al N°8 del artículo 24° aquí comentado.

Ya que estas definiciones o parámetros pueden no ser claros a casos concretos, casos particulares merecen análisis especial: puede pensarse que, por ejemplo, el carácter nominativo del título. ¿Es este un incumplimiento subsanable? El N° 3 I de la circular exige que el carácter de nominativo del título debe existir a la fecha de la declaración. El canje a uno nominativo sería, pues, un requisito no subsanable. Sólo un defecto de forma o meramente de prueba de ese hecho podría considerarse subsanable, como podría ser la legalización de ellos.

¹⁸²De una forma similar a lo observado a ese respecto para la nulidad absoluta, de acuerdo a lo señalado en “Actos jurídicos y personas”, por Víctor Vial del Río y Alberto Lyon Puelma, Vol. I, “Teoría General del Acto Jurídico”, Víctor Vial del Río, Ediciones Universidad Católica de Chile, 2ª Edición, 1991, pág. 173.

¹⁸³No queda del todo claro qué pasaría si un error no subsanable fuera inadvertido por el SII y se diera curso a la regularización del activo. Entendemos que, por tratarse de norma especial, sólo podría ser revisado dentro del período de prescripción de 12 meses, a partir del pago del impuesto.

Como dijimos, existen otras normas que contienen los elementos de búsqueda de origen de los bienes, como los arts. 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, sobre justificación de inversiones y origen de fondos (con su circular N° 8 del 2000, que reemplazó la N° 68 de 1997). También podemos encontrar elementos similares en el actual art. 21 de la misma ley, que busca al beneficiario efectivo del gasto rechazado (reglamentado por la Circular N° 45 del 2013). Por otro lado, la obligación para acceder a un beneficio también está presente en otras materias, como el arancel debido a la Corporación de Fomento de la Producción (“CORFO”), prevista en la Ley N° 20.241, sobre Beneficios tributarios de la actividad de investigación y desarrollo, cuyas normas reglamentarias más importantes son el Decreto N° 102 del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción del 2012 y la circular del SII N°61 del 2008 (reformados y complementados por la ley 20.570 y la circular del SII N°129 del 2013). Pero, en nuestra opinión, la incertidumbre de este procedimiento (acentuado por una entendible suspicacia del contribuyente), así como la cuantía del impuesto (no comparable con el arancel ya mencionado) hace que se pueda levantar un velo de duda, ansiedad e incertidumbre en el contribuyente. En efecto, las indicaciones que hace la circular N° 8 del año 2000 sobre justificación de inversiones y origen de fondos, en su Capítulo Primero, N° 3, “LOS MEDIOS DE PRUEBA EN LA ETAPA ADMINISTRATIVA DE REVISIÓN” dan más seguridad jurídica en cuanto a la prueba que los que aporta la circular N° 8 del 2015 (sobre el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780). Téngase presente también que la circular N° 45 sobre gastos rechazados hace aplicables (en cuanto a las presunciones) las normas legales de los arts. 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, recién expuestas (2.2.2 letra A de II “Instrucciones sobre la materia”), en tanto que los alcances temporales de las revisiones y sus efectos están mejor definidos (punto 2.1.1 de la Letra B de II “Instrucciones sobre la materia”).

La incertidumbre sobre el procedimiento (sobre el carácter subsanable o no de los requisitos, el del alcance de la trazabilidad) y las consecuencias bastante onerosas de perder lo pagado como tributo de la amnistía pone en tela de juicio el cumplimiento del principio de confianza legítima que debe existir en el proceso, por el cual el administrado conoce el sentido y alcance del proceso administrativo, “*sabe a qué atenerse*”¹⁸⁴.

¹⁸⁴A este respecto, STC Rol N° 1.452-09, considerando 28°: *el principio de confianza legítima que debe presidir las relaciones entre la Administración y los administrados (...)*

4.- PAGO

4.1 Carácter de impuesto único y sustitutivo a otros

La ley y las circulares (tanto del SII como del BC y de la UAF) trabajan bajo la premisa (aparentemente pacífica) de que se trata de un impuesto. El SII (Introducción, N° 2) la llama un “impuesto especial”. Sin embargo, y en línea con el artículo 24 transitorio, el N° 5 del II (“Procedimiento”), dispone la no devolución de lo pagado a título de este impuesto en caso de encontrarse un incumplimiento no subsanable (como una inhabilitación para su declaración) o no subsanado (como no probar el dominio del bien). Si es un impuesto (prestación debida), ¿cómo es posible que su pago imperfecto le dé el derecho al fisco a conservar el dinero sin reconocer los efectos de su fiel y oportuno cumplimiento? Surgen aquí los conceptos del pago de lo no debido y de sanción por incumplimiento. Para escapar al pago de lo no debido y para que el fisco retenga lo recibido, debe (como todas las personas, públicas o privadas en el derecho) un justo título; este parece ser dado por la ley (como título directo). ¿Cuál es el fundamento de este título? Si la no devolución del monto pagado debe entenderse como una sanción, debe precisarse cuál es el hecho reprochable. No puede entenderse como una pena o sanción por la no declaración anterior de sus bienes y su efecto tributario, pues es justamente el fin de la norma de amnistía el perdonar el ilícito anterior.

El hecho objeto del reproche parece ser el suministrar al SII de antecedentes imperfectos, una especie de castigo por pretender obtener los efectos jurídicos de la amnistía. Este es un tipo de sanción administrativa, tipo de sanción que don Eduardo Correa Quinzacara define como *“especie de acto administrativo desfavorable, aunque sujeto a una serie de garantías en su aplicación, identificándose ontológicamente con las penas, en el marco de una política represiva que delimita el legislador dentro de los límites sustantivos que consagra nuestra Constitución”*¹⁸⁵. A este respecto, consideramos que bien puede haber una inconstitucionalidad de la sanción por la desproporción de la sanción y una infracción al debido proceso, protegidos por el art. 19, N° 3, de la Constitución Política de la República, pues el contribuyente entra a un procedimiento que bien puede llevar a la pérdida de su dinero pagado al fisco sin recibir la recompensa prometida, entregando al contribuyente a posibles abusos por parte de la administración. Por cierto, el acto es reclamable conforme a las normas del procedimiento general de reclamaciones, pero ello no libera al procedimiento de su carácter (al menos potencialmente y sobre todo en sus efectos negativos) arbitrario.

¹⁸⁵“Concepto y naturaleza de las sanciones administrativas en la doctrina y jurisprudencia chilena”, Eduardo Correa Quinzacara, Revista de Derecho Universidad Católica del Norte, Sección: Estudios Año 20 - N° 1, 2013, pp. 79-103.

Por supuesto, y conforme a la norma legal y reglamentaria, los ilícitos penales preexistentes continuarán siendo objeto de reproche jurídico (sin el agravante penal pretendido, según postulamos en el artículo ya mencionado sobre la constitucionalidad de la norma, que infringe la irretroactividad de la ley penal).

En el artículo del 9 de octubre del 2014 sostuvimos que se trata de un impuesto que grava el patrimonio; si bien esta aseveración no es incompatible con lo dicho en el primer párrafo de este número, esta consideración debe ser contrastada con los argumentos que sostienen que, al ser una ley de amnistía, el pago (y la declaración que la precede) sería, como señala don Miguel Ángel Sánchez Huete, “*una medida genérica que elimina la ilicitud de un conjunto de conductas*”. Al contrario de un indulto, que involucraría un acto concreto de perdón, la amnistía “*supone una derogación retroactiva de la norma punitiva*”.¹⁸⁶ Si bien no necesariamente concordamos completamente respecto a la derogación retroactiva de toda la norma, sí apreciamos la diferencia fundamental con el indulto, que generalmente se da por vía administrativa a casos concretos; este es un régimen de extinción de la obligación (no sólo de la pena) dictado *ex ante* para todos lo que se acogen a él.

4.2 Causa del pago del impuesto: Costo de la persecución de otros fines lícitos

Es cierto que las actas legislativas hacen del tema fiscal la referencia principal, pero no fue el único; la protección contra el lavado de activos fue la otra consideración importante. De hecho, el motivo o fin extra o supra fiscal que se discutió en el Congreso Nacional y que se explicita más notoriamente es el del lavado de activos y de financiamiento al terrorismo. Fue tratado como el fin prohibido principal¹⁸⁷. También se discutieron los mecanismos para evitar la transferencia artificial de bienes (N° 3 del art. 24) y II de la circular), contemplándose mecanismos para evitar dichas acciones. Sin embargo, el fin en este caso parece ser tributario; que no se vulneren los impuestos debidos (de renta o de herencia y donaciones), de acuerdo al propio texto de la circular (Introducción, N° 2 de la circular N° 8 del SII) a través de esta figura.

Pero puede haber otros fines, que puedan constituir la causa de los actos jurídicos de declaración del bien y de pago del impuesto:

Como ejemplo podemos pensar en:

¹⁸⁶Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal, Revista de Derecho, Universidad Austral de Chile, Volumen XXVI N°1, Valdivia, julio 2013, pág. 100.

¹⁸⁷Historia de la Ley, Biblioteca del Congreso Nacional, págs. 3700 a 3702.

1) Acreditar en Chile un bien para su posterior enajenación y su reconocimiento por el derecho chileno.

2) El acreditar el costo de un bien para justificar su precio elevado (evidentemente, este costo acreditado tendrá consecuencias tributarias directas; será el costo tributario del bien (Art. 24 transitorio, N° 7, letra e), de la ley y N° I, N° 9, letra h), de la circular N° 8 del SII).

3) Realizar la radicación en Chile de bienes ubicados en el extranjero. Si bien existen muchos fines tributarios (en impuesto de herencia y donaciones, de impuesto a la renta por su mayor valor en su enajenación), el N° 14 del art. 24 en comento y número VI no sólo distingue, respecto al alcance de los efectos, sino que literalmente abarca a “*todos los efectos legales*” (debe entenderse también a los reglamentarios que derivan de las leyes). Por ejemplo, cabe preguntarse si el legislador consideró un bien que esté sujeto a una prohibición de no gravar ni enajenar. De acuerdo a la norma legal y administrativa, la operación escaparía a esta prohibición. ¿Cuáles son las consecuencias jurídicas para un bien que se encuentre en esta situación, como consecuencia, de haberse trabado dicha prohibición para asegurar los resultados de un juicio, de acuerdo al art. 290, N° 4, del Código de Procedimiento Civil? ¿Vulneraría el artículo 1464, N° 4, del Código Civil, ocasionando objeto ilícito o sería un caso diferente, pues es la misma ley que no sólo permite tal acto, sino que lo aliente, declarándolo “no enajenación” para todos los fines legales? Las consecuencias podrían ser considerables. Un contribuyente podría, mediante su acogimiento a esta norma, liberarse de dicha prohibición, amparándose en que se acoge a texto expreso de la ley (y norma administrativa), disolviendo el trust o vehículo (entidad) jurídico que era propietario del bien. Podría esgrimirse el principio de especialidad (art. 20 del Código Civil), diciendo que es una norma tributaria, pero la ley no sólo no distingue, sino que dice que el efecto es general, global y el art. 19 del Código Civil, que prohíbe desatender al tenor literal cuando el sentido de la ley es claro, nos obligaría a no distinguir. Quizás es ese el punto; que el sentido de la ley no es claro.

Una interpretación teleológica¹⁸⁸ (no reconocida expresamente por el Código Civil en sus artículos 19 al 24) llevaría a la conclusión de que el legislador y el SII pretenden regularizar la situación meramente tributaria. Sin embargo, parece importante no perder de vista la posible conclusión de una interpretación gramatical, pues la ley (artículo 19 del Código Civil) lo ordena.

¹⁸⁸Don Eugenio Valenzuela Somarriva señala que las normas constitucionales “sobre su tenor literal debe predominar la “finalidad” del precepto que la contiene”. Criterios de hermenéutica constitucional aplicados por el Tribunal Constitucional, Cuadernos del Tribunal Constitucional, Chile, N°31, año 2006, pág. 28.

El Anexo N° 6 del Capítulo N° I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del Banco Central de Chile, que contiene el formulario de declaración de los bienes, expresamente señala que la declaración es para acogerse al régimen especial del art. 24° transitorio de la Ley N° 20.780.

Así, la declaración es para ello; es el fin perseguido: la causa del acto¹⁸⁹. Pero no dice que quiera acogerse al régimen tributario; de hecho no dice que el régimen sea tributario. La normativa (y, en consecuencia, el régimen), que contempla un elemento tributario importantísimo y central, no es solamente tributario, es integral. Esto tiene directo impacto al investigar la causa del acto jurídico de la declaración, pues supone acogerse a un régimen integral, con fuertes connotaciones fiscales, pero que distan de ser las únicas.

5.- EFECTOS

5.1 Naturaleza del delito art. 97, N° 4, principal delito objeto de la amnistía y efecto de la declaración en la acción penal

Los delitos del art. 97, N° 4, del CT son de acción pública de ejercicio discrecional, esto es, a su discreción. Ello, pues, como señala Axel Van Weezel (relacionando el art. 162 del CT con los arts. 53 y 172 del Código de Procedimiento Penal): *“la investigación de hechos que revisten caracteres de delitos tributarios sólo¹⁹⁰ puede ser iniciada por denuncia o querrela del Servicio, o por querrela del Consejo de Defensa del Estado a requerimiento del Servicio”*. Y continúa: *“La acción penal es pública, aunque se halla sometida a una regla especial, la iniciativa exclusiva del Servicio”¹⁹¹*.

¹⁸⁹Al respecto, seguimos la doctrina tradicional de la causa del acto como la motivadora de él, de acuerdo a lo explicado por don Avelino León Hurtado en “La Causa”, Editorial Jurídica, Santiago, 1961, pág. 21.

¹⁹⁰La negrita es nuestra, para reemplazar la cursiva original.

¹⁹¹Delitos Tributarios, Alex Van Weezel, Editorial Jurídica de Chile, 1ª edición, 2007, pág. 169, citando en su segunda afirmación a la SCA San Miguel de 1992, en Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo LXXXIX de 1992, sección 4ª.

La acción penal se enerva con la declaración de los bienes¹⁹². La ley no lo dice expresamente, ni aún en su N° 8 (“Procedimiento”), ni en el N° 4 del N° II (“Procedimiento”) de la circular N° 8 del SII. Pero no podría ser de otra manera, pues la declaración reconoce, si bien no un ilícito penal, un incumplimiento. Sería contradictorio y convertiría a la norma especial en inútil si no se enervara tal acción penal (y civil de persecución de lo debido). Es más, la declaración, al ser jurídica lleva naturalmente a la extinción de la obligación.

¿Pero qué pasa si la declaración es rechazada, sea por error no subsanable o no subsanado? ¿Se convierte tal declaración en una “espada de Damocles”, que le obliga al cumplimiento de sus requisitos, so pena de quedar a merced de las sanciones pecuniarias y corporales del tipo penal original, amén de la sanción específica del N° 6 del art. 24 por incorporación maliciosa o con infracción a las disposiciones del artículo 24 citado?

5.2 Naturaleza de la sanción específica de la declaración ilícita y dolosa de bienes y rentas del art. 24° transitorio de la Ley N° 20.780

¿El tipo penal del N° 6 hace sinónimo a la malicia de la infracción de las normas del art. 24 transitorio o una alternativa de configuración del tipo? Me explico; el no acompañarse los documentos con las certificaciones, ¿constituye malicia o es una alternativa? La respuesta parece estar en el título del N° 6, en la incorporación *dolosa* de bienes de terceros en la declaración. Así como en el art. 97, N° 4, del CT, en que se ocupa la malicia, se ha entendido que incluye el dolo; no puede haber negligencia en la malicia. De esta forma, deberá haber malicia (al menos habrá dolo directo¹⁹³). Por eso, ¿qué pasará si hay negligencia? No habrá tipo penal específico, pero el SII (así como la UAF o el BC) recibirán información que podrían usar para perseguir responsabilidades penales y es bastante legítimo preguntarse la lógica de dejar la posibilidad de acción penal en caso de que no se cumplan todos los requisitos.

¹⁹²Para Miguel Ángel Sánchez Huete, op. cit., pág. 110, en su artículo que estudia la amnistía tributaria española del Decreto Ley 12/2012, esta declaración representa un requisito de procedibilidad negativa, “*en tanto que tiene que ver con el inicio del procedimiento sancionador*”. Hacemos notar que esto es una mejor explicación y dimensiona mejor la situación y naturaleza de la amnistía que una derogación retroactiva de la pena.

¹⁹³Recurso de casación, Corte Suprema – Tercera Sala – 05.06.2012 – Rol 9071-2009 - “*Lo malicioso de la falsedad de la declaración debe ser acreditado por el Servicio, toda vez que atendidos los conceptos empleados por el legislador, en principio, debe presumirse que los antecedentes contenidos en una declaración que no se ajusten a la verdad se han debido a un error involuntario del contribuyente, a su descuido o aún, a su negligencia, más no a su mala fe.*”.

Respecto al estatus del delito y su punición durante y después del trámite de declaración y pago, las complicaciones se acumulan; si pensamos que la declaración enerva (extingue) sólo dilatoriamente el ejercicio de la acción penal del SII, el rechazo de la declaración podría perfectamente dar paso a su ejercicio, resultando en una perspectiva no muy halagüeña para el que considera hacer la declaración. Por otro lado, si la sola declaración enerva definitivamente la acción penal, eso podría dar paso a que alguien quisiera valerse de la amnistía para extinguir su responsabilidad penal sabiendo desde un principio que no cuenta (y a veces justamente no querrá contar) con los antecedentes que le permitan acceder al beneficio. Se podría decir que entonces se aplicará el N° 6 del art. 24 transitorio, pero la presencia y efectos de la redacción deficiente de la norma nos llevan a no perseverar en esa alternativa. Falta precisar en qué consiste la malicia; ¿Es, como sugiere la letra b) de la introducción de la circular N° 8 del SII, para evitar el uso de un testafierro? ¿Se restringe a eso la malicia? El N° 6 del art. 24° transitorio lo sugiere, por lo que de tener otro fin (u otra acción específica), no se ve cómo podría aplicarse la sanción específica.

Estando más o menos clara la situación de declaraciones maliciosas que incluyen bienes de terceros, queda abierta, sin embargo, la cuestión referente a la situación de aquel que pretendió acogerse a la norma (habiendo cometido delito tributario) y que queda a merced de la autoridad en caso de rechazarse su declaración por otro motivo (incluso formal). Una reforma legal que dé claridad y seguridad jurídica sería deseable. Más grave que esto es el monto de la pena, sobre todo la pecuniaria, que llega, como dijimos, no sólo al 300% del impuesto eludido (sanción del art. 97, N° 4, del CT), sino del valor completo de los bienes declarados. Esto bien puede considerarse una desproporcionalidad de la pena, resultante probablemente (como dijimos) de una copia descuidada de la sanción del art. 97, N° 4, del CT¹⁹⁴. El Tribunal Constitucional chileno ha reconocido expresamente la necesidad de la proporcionalidad de la pena. En la causa ROL 1518-09, en su número V de sus considerandos (Vigesimoctavo), señala que *“el derecho a un procedimiento justo y racional no sólo trasunta aspectos adjetivos o formales, de señalada trascendencia como el acceso a la justicia de manera efectiva y eficaz, sino que también comprende elementos sustantivos de significativa connotación material (rol N° 437, considerando 14°), como es –entre otras dimensiones- garantizar la proporcionalidad de las medidas adoptadas en su virtud”*.

¹⁹⁴Aunque tratando otra materia, el Tribunal Constitucional, en fallo de causa ROL N° 1.452-09, sobre eliminación de beneficios tributarios del art. 57 bis de la Ley de la Renta, cita al Tribunal Constitucional español respecto al principio de proporcionalidad en materia tributaria (STC66/1985), que señala que el principio de proporcionalidad *“exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales.*

5.3 Carácter y alcance de la amnistía

Es importante no escapar a dilucidar la naturaleza de la norma y del régimen (y de sus efectos). Es importante tener claro que se trata de una amnistía, no de un perdón, ni legal ni administrativo. Ello es ilustrado muy bien por don Miguel Ángel Sánchez Huete, que señala considerar perdón a la normativa similar del Real Decreto N° 12/2012 implicaría la antijuridicidad de la nueva situación entre el contribuyente y el fisco y no como lo que es, un cambio en de la normativa que regula tal relación.

Ámbito de la amnistía: ¿a quién? Dice: “*respecto de las operaciones o transacciones que digan relación con los bienes o rentas que se incluyeron en la declaración respectiva*”. ¿Debería entenderse que todos los delitos de comisión (art. 1 del CP: delito es el acto u omisión voluntaria penada por la ley) y no de omisión? No parece ser el sentido de la norma; más bien parece ser que todos los actos (y omisiones) penados por la ley que estuvieren conectados o relacionados con los actos jurídicos realizados sobre los bienes declarados.

Ahora bien, el SII mantiene el derecho (y el deber) para perseguir penalmente los ilícitos que no son estrictamente los “*derivad[os] del incumplimiento de las obligaciones establecidas (...)*”. Nos referimos a hechos que pueden ser constitutivos de delito que pueden estar relacionados con los bienes y los ilícitos, pero que no están íntimamente unidos a ellos; por ejemplo, si un contribuyente utiliza un fondo en el extranjero para pagar el 8% del valor de los bienes declarados. Aquí la respuesta parece sencilla: al no estar dentro de la masa de los bienes declarados, no los cubre la amnistía y son perseguibles. Pero, ¿es posible perseguirlos mediante información que es secreta por mandato legal? Esto se responde (al menos parcialmente) más adelante en este artículo, en lo relativo al secreto y deber de reserva.

Otros casos vienen a la mente: el relato en la declaración de cómplices o prácticas de empleadores que pagan en el exterior a ejecutivos, ¿los protegerá? De la lectura de la norma parece indicar que no, constituyendo una consideración de no poca importancia.

5.4 Carácter secreto de la información y deber de reserva: Levantamiento del secreto bancario

La información que el contribuyente entrega al SII, a la UAF y al BC es de carácter estrictamente confidencial y secreto. Esto no es sólo así por el carácter extraordinario de la normativa, que involucra la posibilidad (no certidumbre, como hemos visto) de la amnistía tributaria (y del resto de las responsabilidades, cambiarias, de sociedades anónimas, etc.). También lo es por el contenido potencialmente sensible que tiene respecto a los negocios del contribuyente (cosa que pudo haber sido un factor para ocultar su información al Estado).

Relacionado con las consecuencias de una acreditación fallida de la declaración es el grado de reserva de la información recibida y del uso que pudiere (legítima e ilegítimamente) hacerse de ella.

El N° 13 los obliga a reserva no sólo de esos bienes, sino de los “*datos o antecedentes que hayan sido proporcionados por el contribuyente con motivo de la declaración (...)*”. Estaríamos frente a un hecho punible pero no perseguible: la respuesta viene del inciso segundo del N° 13 del art. 24° transitorio, que levanta el secreto y deber de reserva en los casos del art. 35 del CT, 66 de la ley orgánica del Banco Central y 13 de la ley 19.913 (que creó la UAF y tipificó delitos de lavado de activos y de blanqueo de activos).

Al contribuyente se le pide un “salto de fe” importante: la declaración va acompañada de una renuncia del secreto bancario, establecidos en el art. 154 de la Ley General de bancos (D.F.L. N° 3 de 1997 del Ministerio de Hacienda), art. 1 de la ley de cuentas corrientes bancarias y cheques (D.F.L. N° 707 del Ministerio de Justicia de 1982) y en los arts. 62 y 62 bis del CT. El N°1 del art. 24° transitorio señala que los contribuyentes, por la declaración autorizan al:

- 1) Servicio de Impuestos Internos,
- 2) A la Unidad de Análisis Financiero,
- 3) Al Banco Central de Chile y
- 4) A **toda otra institución u órgano del Estado** que pudiere tener injerencia en lo que respecta a la declaración e ingreso de los bienes

Para **requerir a los bancos información específica** sobre los bienes que se hayan incluido en ella.

Los bancos deberán entregar la información **sin más trámite**.

Además, el N° 3.3 los faculta expresamente a intercambiarse información entre sí.

La sección D del Formulario N° 1920 del SII contiene la leyenda de tal autorización. El Banco Central no tuvo la misma cortesía de advertir explícitamente al declarante de tal acto; el Anexo N°6 del Capítulo N° I del Manual de Procedimientos y Formularios de Información del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del Banco Central (el Formato de solicitud de regularización cambiaría de los bienes que se declaran) no contempla tal leyenda, pero la referencia al sometimiento al art. 24°

transitorio de la Ley N° 20.780 produce ese efecto. Como no existe aún el formato del formulario único de que habla la circular N° 51 de la UAF (para que los bancos la utilicen en su recepción de las declaraciones de los bienes que la persona eventualmente ingresará, pues sólo se utilizará en caso de ingreso de ellos), no podemos hacer la misma observación en tal sentido.

Este levantamiento de información es concordante con:

- 1) La necesidad de recabar la información necesaria para acreditar el buen funcionamiento del régimen extraordinario tributario y
- 2) Proteger la institucionalidad de la amenaza del lavado de activos derivados del terrorismo, corrupción y cohecho, tratado en la ley.

Por ello, es comprensible que las autoridades quieran y deban corroborar que los bienes declarados (y que podrán ser ingresados a Chile) sean los que se declaran, de su propiedad y que no provienen de los ilícitos ya señalados.

Sin embargo, la información puede salirse de control cuando participan muchas personas; El N° 17 de la norma legal señala que no sólo el SII y la UAF, sino *“cualquier otra institución pública que se considere relevante para este propósito”* podrá formar parte de la comisión de coordinación y supervisión del cumplimiento de la normativa. La redacción no es muy feliz; “¿quién debe considerarla relevante? ¿Ella misma? El SII, en el N°VII párrafo final de la circular del SII (“MEDIDAS ANTILAVADO DE ACTIVOS Y PREVENCIÓN DEL FINANCIAMIENTO DEL TERRORISMO”), dispone la formación de la coordinación de que habla el N° 17 del art. 24° transitorio de la ley. El SII repite la formulación de la ley, dejando poco claro quién debe considerar relevante su participación. A falta de norma explicativa, ¿será cada una, independientemente, una especie de invitación abierta de participación?

La misma circular, un poco más arriba prescribe que la UAF tendrá acceso permanente y directo a toda la información recabada, no sólo por los bancos (la información específica), sino por cualquier órgano del Estado, *“sin restricciones de ningún tipo, incluso si ésta está sujeta a secreto o reserva.”* Debe entenderse que este levantamiento es sólo de la información que los órganos del Estado ya tienen; no es una carta blanca a la información que posean los bancos u otras instituciones privadas.

Para asegurar que esta información, se les impone un deber de reserva. El N° 13 del art. 24° transitorio ordena a todo el personal de dependencia del SII, UAF, BC (y de los otros órganos del Estado que hubiesen participado) a no divulgar *en forma alguna:*

1) La cuantía

2) Fuente

3) Ni ningún dato o antecedente que hubiesen sido proporcionados por el contribuyente en el proceso de la declaración de esta amnistía (general, dentro de ella la que más nos interesa, la tributaria).

La ley hace aplicables los artículos correspondientes a las principales áreas involucradas:

1) Art. 35 del CT: que libera del secreto para la prosecución de juicios (tributarios, de alimentos y los que esté investigando el Ministerio Público).

2) Art. 66 de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central, que autoriza el levantamiento del secreto en casos similares

3) Art. 13 de la Ley N° 19.913, que autoriza el levantamiento del secreto en casos de investigaciones llevadas a cabo por el Ministerio Público o en caso de los tipos penales de los arts. 27 (ocultamiento del origen ilícito de los bienes que provienen de estupefacientes, conductas terroristas, sobre control de armas, mercado de valores, entre otros) y. 28 (que pena la asociación ilícita para cometer los tipos del art. 27).

De manera de que existe mucha información confidencial, muchas personas con acceso a ella, pero, por otro lado, fuertes penas que sancionan su revelación.

6.- CONCLUSIÓN

El régimen que contempla el artículo 24° transitorio es de una amnistía de carácter integral, no sólo tributaria., que no comprende una declaración global de los bienes de la persona (el contribuyente para fines tributarios), sino puede ser parcial. Sólo comprende bienes incorpóreos. El impuesto (o el pago para acceder a la amnistía) es sobre el patrimonio; sobre stock y no sobre flujo (rentas).

El Servicio de Impuestos Internos no ha aclarado la cuestión referente a la naturaleza jurídica del mecanismo de esta amnistía, esto es, de la declaración de los bienes ubicados en el extranjero y adquiridos hasta antes del 1 de enero del 2014 por personas domiciliadas en Chile, por los cuales hayan incumplido su obligación de tributar en Chile. No se han abordado todas las consecuencias jurídicas tributarias de la efectiva

declaración de dichos bienes, en cuanto al alcance de conductas de terceros que sean conocidas por medio del procedimiento de la amnistía.

El procedimiento incluye un estricto control en lo relativo a la legislación que protege a Chile del lavado de activos y de financiamiento del terrorismo y delitos de cohecho, de conformidad a la Ley N° 20.393. Si bien esto es positivo, el procedimiento puede presentar problemas de implementación, sobre todo respecto a la trazabilidad de los bienes, que puede resultar en lesiones a principios de seguridad jurídica, de confianza legítima del procedimiento administrativo, desalentando a contribuyentes a acogerse a la norma, pudiendo frustrar su objetivo.

La norma legal y reglamentaria presenta una serie de deficiencias, o al menos de cuestionamientos, de fondo y forma, que incluyen posibles vulneraciones a las garantías constitucionales, lo que aconseja su revisión y modificación, tanto para corregir errores en su aplicación, salvar las posibles inconstitucionalidades y proteger su eficacia.

7.- BIBLIOGRAFÍA

Correa Quinzacara, Eduardo, Revista de Derecho Universidad Católica del Norte, Sección: Estudios Año 20 - N° 1, 2013.

Corte Suprema – Tercera Sala – 05.06.2012 – Rol 9071-2009

León Hurtado, Avelino en “La Causa”, Editorial Jurídica, Santiago, 1961.

Muñoz Perdiguero, Marcelo Alejandro, “Aplicabilidad y constitucionalidad artículo vigésimo cuarto transitorio de la Reforma Tributaria” Revista de Estudios Tributarios N°12, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 2015.

Organization for the Economic Organization and Development, Offshore Voluntary Disclosure, 2010.

Sánchez Huete, Miguel Ángel, Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal, Revista de Derecho de la Universidad Austral de Valdivia, v. 26 N.1 Valdivia jul. 2013

Tribunal Constitucional de Chile: Rol N° 1.452-09

Valenzuela Somarriva, Eugenio, Criterios de hermenéutica constitucional aplicados por el Tribunal Constitucional, Cuadernos del Tribunal Constitucional, Chile, N°31, año 2006.

Van Weezel, Alex, Delitos Tributarios, , Editorial Jurídica de Chile, 1ª edición, 2007, pág. 169, citando en su segunda afirmación a la SCA San Miguel de 1992, en Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo LXXXIX de 1992, sección 4ª.

Vial del Río, Víctor, “Teoría General del Acto Jurídico”, Víctor Vial del Río, Ediciones Universidad Católica de Chile, 2ª Edición, 1991.