

APLICABILIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO VIGÉSIMO CUARTO TRANSITORIO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

Marcelo Muñoz Perdiguero

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



A mis padres, Voltaire y Gester, y mis hermanos, Gerardo y Rodrigo.

**"The fault, dear Brutus, is not in our stars,
But in ourselves, that we are underlings."**

Shakespeare: "Julius Caesar"

RESUMEN

Este artículo busca establecer que el Número 16 del artículo vigésimo cuarto transitorio de la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, es inconstitucional, por vulnerar el principio de irretroactividad de la ley penal, consagrado en el Artículo 19, N°3, de la Constitución. Esta norma, inconstitucional, cambia el carácter de la facultad de declarar, durante el año 2015, los bienes que domiciliados o residentes en Chile hasta el 1 de enero del 2014 adquiridos por domiciliados o residentes en Chile hasta esa misma fecha, pagando un 8% sobre el valor de los bienes y extinguiendo toda otra obligación conexas. Este cambio de naturaleza opera por la imposición de una sanción penal al no ejercicio de la declaración antedicha, transformando la facultad en obligación. El análisis de este

artículo considera las disposiciones relevantes a esta interrogante de la Circular N°8, del 16 de enero de este año, emitida por el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

Este artículo plantea la posible inconstitucionalidad de la norma y los efectos que llevaría tal declaración. Ya que el Tribunal Constitucional aún no ha sido requerido para que se pronuncie respecto de su inconstitucionalidad, debe esperarse a que dicha declaración se dé lugar a propósito de un litigio tributario.

1.- INTRODUCCIÓN

El artículo vigésimo cuarto transitorio de la Ley N°20.780, de 29 de septiembre de 2014 - que reformó diversas normas tributarias, entre ellas la ley sobre impuesto a la renta -, contempla una norma de declaración de bienes y rentas ubicados en el extranjero que no hubieren pagado impuestos en Chile, habiendo estado sus titulares obligados a hacerlo.

Diversas interrogantes surgen como consecuencia de este artículo: ¿es el artículo aplicable a todas las personas o contempla restricciones?, ¿se refiere sólo al impuesto a la renta o se aplica a otros tributos?, ¿extingue todas las obligaciones tributarias o sólo aquéllas de los que se acogen a este artículo?. Pero, por sobre todo, queda la duda si se trata de una facultad o de una obligación.

2.-LIMITACIONES GENERALES A LA APLICACIÓN DE LA NORMA

2.1.- Elementos Espaciales y Temporales

Sólo los contribuyentes domiciliados o residentes, establecidos o constituidos (como las personas jurídicas) en Chile antes del 1 de enero de 2014 son los sujetos alcanzados por esta norma. De esta forma, los que no hubieren tenido domicilio o residencia en Chile a esa fecha, aun cuando la hubieren adquirido después, no pueden optar a este beneficio.

Como ejemplo, podemos imaginar que un contribuyente, Pedro, era residente en Argentina y se radica durante el 2013 en Chile, quedando dentro de la norma. Otra persona, Ignacio, residente en Chile sólo desde el 1 de enero del 2014, no podrá hacerlo.

Pero no a todos se aplica la disposición; sólo en cuanto tengan bienes y rentas que se encuentren en el extranjero, cuando, habiendo estado afectos estos bienes y rentas a impuestos en Chile, no hayan sido declarados oportunamente y/o gravados en Chile.

Así, siguiendo con el ejemplo, Pedro podrá acogerse a esa norma por sus rentas derivadas del mayor valor en la enajenación de acciones de una sociedad anónima inscrita en Argentina, “Viva Argentina S.A.”, pero no Ignacio (por no ser residente en Chile antes del 1 de enero del 2014).

Pero el párrafo anterior hace referencia no sólo al elemento espacial de los bienes y rentas (el extranjero), sino también temporal (bienes y rentas adquiridos antes del 1 de enero del 2014). El punto 3.2 del artículo 24° de la Ley N° 20.780, prescribe que sólo pueden acogerse los bienes o derechos (los derechos son, de acuerdo al artículo 565 del Código Civil, bienes incorporeales, por lo que podría considerarse que por “bienes” debiera entenderse las cosas corporales, de manera de no ser redundante. Sin embargo, la Circular N°8 del SII, en su I.- “REGLAS DEL SISTEMA VOLUNTARIO DE DECLARACIÓN”, N°3 habla sólo de bienes incorporeales: la letra a) explícitamente (“bienes incorporeales muebles nominativos”) y la letra b) habla de “divisas”. Es decir, se aplica sólo a bienes muebles incorporeales. De hecho, el formulario N°1920, en que debe realizarse la declaración, y las instrucciones de llenado no contrarían esta conclusión. Por supuesto, la naturaleza jurídica de la divisa podría llevar a otras conclusiones; pero se trata de un bien que representa una moneda fiduciaria, de curso legal obligatorio; el bien mismo no es el papel, sino su fuerza liberatoria) adquiridos antes del 1 de enero del 2014, así como las rentas de tales bienes (no dice derechos). Al no exigir que las rentas existan antes de la fecha antedicha, surge la pregunta si sólo los bienes (y derechos) deben haber sido adquiridos antes de dicha fecha, mientras que sus rentas (los rendimientos de dichos bienes y derechos) pueden quedar fuera de la exigencia temporal. La consecuencia de contestar esta pregunta es clara: si se dice que las rentas siguen la suerte (en cuanto a la condición temporal) de los bienes que los produjeron, sólo las rentas producidas hasta antes del 1 de enero del 2014 pueden acogerse a la norma. De concluirse que las rentas quedan (por lectura estricta de la norma) fuera de dicha exigencia, los contribuyentes podrían acogerse a la declaración respecto a ellas, incluso a las que se hayan producido después, pero antes del vencimiento de la norma transitoria, es decir, el 31 de diciembre de 2015. El artículo 19 del Código Civil prohíbe interpretar una norma en tanto y en cuanto su sentido sea claro. Pero este es justamente un caso que el sentido no lo es. Por tanto, deberemos recurrir a su espíritu, manifestada en ella misma o en su historia fidedigna (las actas en que se discutió y se aprobó, pues ni el mensaje, ni las votaciones en la comisiones) ni en sala registran discusión o mención al respecto. Pareciera que la norma pretende incluir dentro del elemento temporal a las rentas, quedando fuera de la fecha sólo

como consecuencia de la construcción gramatical de la oración. Por lo demás, en las actas no aparece nada que indique que los legisladores quisieron excepcionar a las rentas de dicha restricción temporal.

Siguiendo con el ejemplo, sólo los bienes (acciones) y rentas (dividendos) de Pedro que hubieren rendido (el mayor valor en la enajenación de las acciones de “Viva Argentina S.A.”) podrán ser declarados. Si vendió durante el año 2014 acciones que tenía en el 2013, sólo podrá declarar la existencia de las acciones, pero no del mayor valor, por queda fuera de la norma. Javier, residente en Chile desde el 2010, pero que tiene bienes y rentas adquiridos recién después del 1 de enero del 2014, no podrá acogerse al procedimiento especial. En cuanto a Ignacio, ya había quedado fuera de la norma con el mecanismo de eliminación anterior.

2.2. Tributos alcanzados por la ley

De manera de que el elemento temporal (y el espacial) parecen claros, podemos afirmar que se trata de bienes y los rendimientos que ellos produjeron (rentas), por lo que podemos analizar la siguiente pregunta: ¿se refiere sólo al impuesto a la renta o a otros? Aquí la ley de nuevo no es clara; la norma habla de los bienes y rentas que hubieren estado afectos a impuestos en el país, pero continúa la norma señalando que, o no hayan sido declarados, o no hayan pagados los tributos. Los tributos no se componen sólo de impuestos; los impuestos son tributos internos (como el IVA, el impuesto a la renta, etc.), mientras que dentro de los tributos externos encontramos los aranceles aduaneros. ¿Debemos entender que incluye a los tributos en general o sólo los impuestos y, si ellos, sólo los de la renta o todos? Siguiendo el adagio que cuando la ley no distingue, no corresponde al intérprete hacerlo y, en ausencia de comentarios al respecto en la historia fidedigna ya identificada, debería concluirse que se refiere a todos. Así, esta norma incluye a todos los tributos, externos e internos y, dentro de éstos últimos, no sólo los de la renta, sino todos. Eso sí, el tributo debe tener relación con un bien o con una renta que se encuentre en el extranjero. No obstante, debe tenerse presente que las circulares N°934 del Banco Central del 30 de diciembre del 2014, N°51 de la Unidad de Análisis Financiero, del 31 de diciembre del mismo año y N°8 del Servicio de Impuestos Internos, 16 de enero de este año, hacen referencia sólo a los tributos internos, no participando el Servicio Nacional de Aduanas en este proceso. De todas maneras, la pregunta no nos parece totalmente zanjada, sobre todo por el carácter omnicompreensivo de la amnistía (tributaria, cambiaria, civil, penal, entre otros).

De esta forma, si Pedro (el único que puede acogerse a la norma), durante el 2013 (o antes), hubiere prestado un servicio afecto a IVA en Chile, como una actividad

publicitaria prestada en Chile, y hubiere utilizado su remuneración para comprar las acciones de “Viva Argentina S.A.” que luego adquirió, el tributo que no ha pagado IVA podrá acogerse a la norma.

3.- OBLIGACIONES QUE SE EXTINGUEN POR LA DECLARACIÓN

Ahora que sabemos que la norma incluye todos los tributos debidos por bienes (incorporales), así como sus rentas existentes hasta antes del 1 de enero del 2014, debemos determinar si todas las obligaciones tributarias se extinguen mediante el cumplimiento exitoso del procedimiento que la norma transitoria indica¹⁰¹.

¹⁰¹Contrario 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. De acuerdo a la Circular N°8 del Servicio de Impuestos Internos, Son bienes incorporales, nominativos ubicados en el extranjero o en Chile a través de vehículos jurídicos ubicados en el extranjero.

i) Bienes

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 incorporales muebles nominativos
 - a. Acciones
 - b. Derechos (sociales) de sociedades constituidas en el exterior.
 - c. Derecho a los beneficios de un trust o un fideicomiso
 - d. 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.

Aunque excede del ámbito de este trabajo, adviértase que, al contrario del Real Decreto Ley 12/2012 en España, que estableció una amnistía tributaria que exigía el ingreso de los bienes, en Chile, la mera declaración de los bienes (y el pago del impuesto) basta. En España no sólo se buscaba la regularización impositiva, sino, como señala Miguel Ángel Sánchez Huete, tuvo como fin “*incrementar los ingresos públicos en un momento crítico*”¹⁰².

El número 12 de la disposición prescribe que, declarados los bienes y rentas, y pagado el impuesto del 8% sobre sus valores, “*se extinguirán de pleno derecho las responsabilidades civiles, penales o administrativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas por la legislación cambiaria, tributaria, de sociedades anónimas y de mercado de valores, tanto respecto de los bienes o las inversiones de cualquier naturaleza, como de las rentas que éstas hayan generado y que se incluyeron en la declaración respectiva (...)*.” La norma exceptiona de esto las obligaciones y deberes de información del artículo 27 de la Ley N° 19.913 (ley de responsabilidad penal de las empresas) y a las personas que están impedidas de acogerse a la norma (como los condenados o sometidos a proceso por la infracción a esa norma, a delitos tributarios, por lavado de activos o ciertos delitos contenidos en la ley orgánica constitucional del Banco Central, como la falsedad maliciosa en presentaciones al Banco Central o en operaciones de cambio internacional, así como en la emisión de billetes falsos).

Usando nuestro ejemplo, Pedro sólo podrá declarar el IVA por la remuneración por la actividad publicitaria y el impuesto a la renta por el mayor valor por la enajenación de las acciones si no estuviere (a la fecha de la publicación de la reforma tributaria) sometido a proceso por un delito tributario.

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 de 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 tributable. Además, 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.

¹⁰² Miguel Ángel Sánchez Huete, “Medidas Tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”, Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile, Vol. XXVI-N°1-Julio 2013, pág. 108.

Nada dice la norma sobre los terceros responsables de los tributos (no sólo impuestos). Tampoco nada se dijo en las comisiones del Senado ni de la Cámara de Diputados sobre esto. Ya que el artículo habla de la extinción de “(...) *las obligaciones civiles, penales o administrativas*” derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias, sin distinción, debemos entender que todas ellas se extinguen. Las responsabilidades pecuniarias principales (el tributo, no multas) serán civiles, en tanto que las responsabilidades penales serán aquellas de penas, tanto pecuniarias como corporales. Las administrativas podrían ser, por ejemplo, de un funcionario, en tanto que no constituya delito. Todas estas responsabilidades, entonces, y de todos los involucrados en un hecho quedarían liberados de su responsabilidad, por lo que puede decirse con tranquilidad que un hecho (la declaración de los bienes y rentas) ejercido por uno puede liberar la responsabilidad de otro.

Así, si Pedro es gerente de una empresa constituida y residente en Chile y si su empleador, “Los Empresarios S.A.” deposita el 12 de enero del 2013 parte de su remuneración en el exterior con el fin de no tener que retener y enterar en arcas fiscales el impuesto de segunda categoría de Pedro, la responsabilidad tributaria de la empresa (como agente retenedor) se extinguirá, aún en caso de configurarse delito, por la declaración de Pedro de esos dineros.

Como consecuencia, la declaración de los bienes y rentas existentes hasta el 1 de enero de 2014 por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile hasta antes de dicha fecha y el pago del impuesto en la forma prescrita, libera la responsabilidad de todos los que, en forma principal o lateral (cómplices, inductores, encubridores en caso de delitos y otros obligados e infractores en los demás casos), hubieren participado, como es el caso de “Los Empresarios S.A.”, quienes se han salvado de ser sancionados por la actuación de Pedro, sin su consentimiento o, incluso, en su contra.

4.- NATURALEZA DE LA DISPOSICIÓN: FACULTAD U OBLIGACIÓN DE LA DECLARACIÓN

Falta responder la pregunta que, a primera vista, pareciera obvia. ¿Se trata de una facultad (un derecho) o un deber (una obligación)? Es decir, ¿está Pedro facultado u obligado a declarar los bienes por sus remuneraciones como gerente, por el IVA por el precio de su prestación de servicios y por la renta derivada de la venta de sus acciones en “Viva Argentina S.A.”? El Código Civil no define la palabra “obligación” ni las palabras “facultad” ni “derecho”. En el caso de las obligaciones, el artículo 1437 del Código señala que “*Las obligaciones nacen (...)*”. Para las palabras “derecho” debemos remitirnos a los artículos 12, 15 y otros, que hablan de las fuentes donde se reconocen, mientras que la Constitución no los define, pero los reconoce como anteriores al Estado (artículos 1 y 19).

En este análisis hacemos referencia al derecho entendido en su sentido subjetivo. Para Francisco Carnelutti, el derecho objetivo es “*el conjunto de mandatos dirigidos a los componentes de una sociedad para dar orden a su convivencia y para regular y organizar sus actividades*”¹⁰³, Por su parte, don Antonio Vodanovic H. identifica el derecho subjetivo como el “*interés jurídicamente protegido*”¹⁰⁴, que se refleja en la protección de la satisfacción de ese interés, el derecho a demandar su cumplimiento. El artículo 577 del Código Civil distingue la relación jurídica de ese interés en derechos reales y personales; los primeros, regulados en el Artículo 577 del Código Civil son aquellos que se tienen sobre una cosa sin respecto a determinada persona (eso quiere decir que su respeto es exigible a todas las personas), en tanto que los segundos, normados en el artículo siguiente del Código Civil, son aquellos llamados créditos, que sólo pueden reclamarse de determinadas personas. Estos derechos tienen la obligación correlativa de otros. En el caso del derecho personal, el Código Civil lo identifica en el obligado directo y principal (por vía de ejemplo el prestamista en el citado Artículo 578, aquel que es obligado por su voluntad o un hecho voluntario o por un hecho suyo o por disposición directa de la ley, de conformidad al artículo 1437 del Código Civil) o subsidiariamente, como el fiador, de acuerdo al artículo 2335 del mismo código.

En el caso del derecho real, la infracción de respeto da a su titular derecho (en el sentido subjetivo, es decir, la facultad) de accionar en su defensa, a través, por ejemplo de la acción reivindicatoria, del Artículo 889 del Código Civil: todo poseedor no dueño puede ser sujeto de esa acción, por cuanto se ha colocado en contra del derecho real de su dueño que obliga a todos.

Así, continuando en la cita al Profesor Vodanovic, “*El derecho objetivo sería la norma de obrar (norma agendi), y el derecho subjetivo, la facultad de obrar (facultas agendi)*”.¹⁰⁵ El Derecho Civil, el ordenamiento da el marco objetivo (derecho objetivo) para que el individuo, el sujeto de derecho haga valer sus intereses, esencialmente subjetivos (sin sujeto que tenga el interés no hay tal interés¹⁰⁶) los cuales delinear su(s) derecho(s) subjetivo(s).

¹⁰³Francisco Carnelutti, “Nuevo Proceso Civil Italiano, traducción española, Barcelona, 1942, Nº1, pág. 29, citado en “Derecho Civil, Parte Preliminar y Parte General, explicaciones basadas en las versiones de clases de los Profesores de la Universidad de Chile, Arturo Alessandri R. y Manuel Somarriva U., redactadas, ampliadas y actualizadas por Hernán Vodanovic H., Editorial Jurídica, Tomo Primero, Quinta Edición, EDIAR Cono Sur Ltda., Santiago, 1990, pág. 5.

¹⁰⁴ Hernán Vodanovic H., op. cit., pág. 5.

¹⁰⁵ Hernán Vodanovic H., op. cit., pág. 6.

¹⁰⁶ “Cogito ergo sum”, según Descartes, en su Discurso del Método de 1637. Si no existe un sujeto, no hay alguien que esté pensando.

Como bien señala el Profesor Daniel Peñailillo Arévalo, al regular las obligaciones (que son correlativas a los derechos, sean reales o personales) el ordenamiento jurídico procede a:

- 1) Reconocer la vinculación (jurídica)
- 2) Estructurarla
- 3) Consagrar los diversos *caracteres*¹⁰⁷ que adopta
- 4) Disponer sus efectos.¹⁰⁸

Respecto al derecho objetivo y subjetivo de conceptos jurídicos tributarios se han hecho consideraciones muy interesantes y valiosas: un caso destacado es el de don Antonio Faúndez Ugalde, quien, en su análisis de la naturaleza jurídica del IVA Crédito Fiscal, cuestiona el planteamiento que (entre otros) tiene el Servicio de Impuestos Internos del IVA Crédito Fiscal como derecho personalísimo¹⁰⁹. Para él, el IVA Crédito Fiscal no forma parte del derecho subjetivo, sino del derecho objetivo, “*formado parte de un procedimiento de determinación de los impuestos*”¹¹⁰. Esto lo lleva a desarrollar la interesante tesis de que es parte del cálculo del impuesto y negar su carácter de derecho subjetivo. Esto, en su opinión, es el fundamento de la improcedencia de transmisión (o transferencia) a terceros, sino que tiene el destino obligado de su imputación, por la misma persona, a su compensación con débitos fiscales resultantes de operaciones gravadas con el IVA, de acuerdo al artículo 26 del Decreto Ley N°825 de 1974, “Ley del IVA”. Concordando con muchas de sus premisas y razonamientos, creemos que ello no es suficiente para explicar el fenómeno. Tampoco compartimos la premisa de que el mecanismo y su naturaleza jurídica sean incompatibles con el derecho común, para lo cual cita y adscribe (sólo en esa parte) al trabajo de doña Elizabeth Emilfork¹¹¹. Para nosotros, el derecho se basa en la relación (vínculo jurídico) entre derechos y obligaciones, que se regulan en normas que, como señala el Profesor Máximo Pacheco G., forman “*sistemas que regulan la conducta humana*”¹¹². De esta forma, el derecho (subjetivo) existe desde

¹⁰⁷ Cursiva del autor.

¹⁰⁸ Daniel Peñailillo Arévalo, “Obligaciones, Teoría General y Clasificaciones, La resolución por incumplimiento”, Editorial Jurídica de Chile, 2003, pág. 13.

¹⁰⁹ Oficio N° 1.579, del Servicio de Impuestos Internos del año 2008.

¹¹⁰ Antonio Faúndez Ugalde, “LA NATURALEZA JURÍDICA DEL IVA CRÉDITO FISCAL Y SUS EFECTOS EN LOS PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL”, Centro de Estudios Tributarios, de la Universidad de Chile, Revista N°7, 2012, pág. 18.

¹¹¹ El autor cita (en op. cit., pág. 5) la obra de doña Elizabeth Emilfork “*Impuesto al valor agregado: el crédito fiscal y otros estudios*”, de Editorial Jurídica Congreso, 1999, pág. 30.

¹¹² Máximo Pacheco G., “Teoría del Derecho”, Editorial Jurídica de Chile, 3ª Edición, pág. 40.

que ingresa al patrimonio de la persona. El mismo Profesor Pacheco G. señala que el patrimonio “*es el conjunto de derechos y obligaciones pertenecientes a una persona jurídica*”¹¹³, *evaluables en dinero*”. El mecanismo de imitación del IVA Crédito Fiscal no es una entelequia en el espacio, es, como don Antonio Faúndez lo subraya, parte de un procedimiento¹¹⁴, un procedimiento de cómputo del impuesto. Como tal, más que un derecho, es parte del ejercicio de una obligación (en derecho todo se mueve en torno a derechos y sus obligaciones correlativas). Esta obligación es la consagrada, de forma general, en realizar la contabilización de sus operaciones en los libros y de acuerdo a los procedimientos demandados por la ley: de acuerdo al artículo 25 y siguientes del Código de Comercio (llevar los libros que la norma manda, como el libro diario, mayor, de balances y copiator de cartas) y 16 del Código Tributario, siguiendo los principios contables vigentes. Ya que la tributación del IVA (y del Impuesto a la Renta del D. L. N°824 de 1974 y de todos los demás impuestos en Chile) son una consecuencia de los hechos jurídicos que les sirven de base, y dado a que es el contribuyente el que conoce sus operaciones y las comunica al Estado (esa es la función de los formularios N°22, 29 y 50, entre otros (y declaraciones juradas, como la 1.850, 1.851, 1.852 y 1.853, sobre rentas provenientes de inversiones (e sus diversas formas) en el exterior, entre otras), es natural que él tenga la obligación de realizar las imputaciones y demás cálculos que manda la Ley del IVA, particularmente aquí los dispuestos en el Artículo 23 y siguientes de dicha ley. Las consecuencias derivadas de la obligación de la imputación del IVA Crédito Fiscal al IVA Débito Fiscal son aquellas que ingresan al patrimonio del sujeto de derecho, no el IVA Crédito Fiscal. Adviértase, por ejemplo, que el Artículo 26 de la ley del IVA utiliza la expresión “se acumulará”, indicando un mecanismo que debe seguirse. Recién el artículo 27 habla expresamente de una facultad (derecho subjetivo), pues ha ingresado a su patrimonio. Por supuesto, el Artículo 25 implica una norma habilitante (“Para hacer uso del crédito fiscal, el contribuyente deberá”). Esto es una norma imperativa, pues establece requisitos). Por otro lado, un contribuyente que haga un cálculo erróneo y no aprovecha el IVA Crédito Fiscal, incurriría en un pago de lo no debido, que dan derecho a su restitución (Art. 2295 del Código Civil para el derecho común y Artículo 126 del Código Tributario).

De esta manera, entendemos la facultad como un derecho subjetivo: En relación a la llamada facultad de acogerse al Artículo 24° Transitorio de la Ley N°20.780 (en la medida y hasta la extensión, como se verá, que lo sea), este es un derecho subjetivo: la

¹¹³ Persona jurídica no en cuanto contrapuesto a persona natural, sino que un sujeto jurídico, un sujeto de derecho.

¹¹⁴ Antonio Ugalde Faúndez, op. cit., pág. 11.

facultad (así pretendida) de reclamar del Estado que le otorgue aquello a que tiene derecho: una amnistía, que incluye la extinción de obligaciones de variada índole; comercial, civil, cambiaria, penal y tributaria. Es parte del patrimonio del contribuyente. El problema, como veremos, es que dicha facultad se ve truncada por una sanción por su no ejercicio, lo cual hace que las personas afectas a dicha sanción sufran la inversión de la relación jurídica: de un derecho (subjetivo), de ser acreedor, pasan a soportar una obligación (también subjetiva), a ser deudor del fisco; deberá acogerse al régimen especial. No sólo eso; deberá, en cumplimiento de la Circular N°8 del 2015 del Servicio de Impuestos Internos, N°934 del 2014 del Banco Central y N°51 del 2014 de la Unidad de Análisis Financiero, cumplir con los requisitos de trazabilidad de los bienes, de manera de evitar la infracción contra el control de lavado de dinero provenientes del narcotráfico, tráfico de armas y de la corrupción de la Ley N° 19.913.

Al respecto, cabe recordar que, en la Circular N°8 del SII, de fecha 16 de enero del 2015, no una, sino en repetidas ocasiones insiste el Director Nacional sobre la voluntariedad de la normativa. La Circular del Banco Central N°934 del 30 de diciembre del 2014 la califica expresamente de un “sistema voluntario y extraordinario de declaración”, en tanto que la Circular N°51, del 31 de 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 extranjero.

Sin embargo, y como exponemos en este artículo, la letra y naturaleza del régimen es, el mismo a aquel manado por la ley, no salvando esta contradicción¹¹⁵¹¹⁶.

¹¹⁵El desarrollo y fundamentación latos de esto excede el ámbito del presente artículo. Baste por ahora advertir que la circular N°8 del 16 de enero del 2015 del Servicio de Impuestos Internos, fiel al N°16 del artículo 24 transitorio, el tercer párrafo dispone que la pretendida voluntariedad del régimen es “sin perjuicio de lo dispuesto en el N°16 del citado artículo 24° transitorio. ¿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

4.1.- Consideraciones generales

Por ello, y de acuerdo al artículo 20 del Código Civil siguiendo el método gramatical (“*Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio (...)*”), deberemos emplear la palabra de acuerdo al significado que le da la Real Academia Española. Para ella, obligación es:

1. Aquello que alguien está obligado a hacer.
2. Imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre.
3. Vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer algo, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación recta de ciertos actos.

Por su parte, derecho es:

1. Justo, legítimo
2. Facultad de hacer o exigir todo aquello que la ley o la autoridad establece en nuestro favor, o que el dueño de una cosa nos permite en ella.

De manera que la diferencia entre un derecho y una obligación es que el hecho puede o no verificarse, a elección del sujeto, sin ser sancionado por ninguna de sus elecciones. El Código Civil (artículo 1568) define al pago como “la prestación de lo debido”. Es decir, hacer lo que la persona debe hacer, dar lo que debe dar, aquello que constituye su obligación. Si no es obligación, es un derecho, sujeto a la libertad de su titular y su no ejercicio no es sancionable, ni civil, administrativa ni penalmente. Respecto a la fuente de dicha obligación, ella es la ley de manera directa, de acuerdo a los artículos 1, 10, 14 y 1437, entre otros, del Código Civil.

las normas (conforme al Art. 6º, letra A, N° 1, del Código Tributario), dejando, en la práctica, la decisión a los Tribunales Tributarios y Aduaneros y las Cortes competentes.

¹¹⁶No debemos culpar al Director Nacional de SII por esto; el Art. 6º, letra A, N°1, del Código Tributario, le obliga a interpretar (debe entenderse que fielmente) las disposiciones (legales) tributarias. Una interpretación contra ley, o incluso fuera de ley, sería inconstitucional, a la luz del Art. 19, N°20, inciso 1º, de la Constitución Política de la República. Al respecto, doña Ángela RadovicSchoepen advierte acertadamente que “*las circulares del Servicio de Impuestos Internos, que gozan de obligatoriedad para los funcionarios y contribuyentes en general, (...) no sólo sirven como directrices en determinados casos, sino que también son utilizadas para actualizar la jurisprudencia y lograr así una interpretación uniforme del derecho tributario (Ángela RadovicSchoepen en “Justificación de Inversiones y Gastos, Ley de Impuesto a la Renta”, Editorial Jurídica Cono Sur Ltda., 2001, pág. 13.*

4.2.- Texto de la ley:

El número 1 del artículo vigésimo cuarto transitorio dice expresamente que los contribuyentes (que pueden acogerse a la norma, de acuerdo a los parámetros ya explicados) *“podrán optar voluntariamente por declarar (...)”*. Incluso el encabezado de ese número habla de una facultad (derecho): *“1.- Contribuyentes que pueden acogerse.”*.

El carácter voluntario es reforzado en numerosas disposiciones. Dentro de ellas, en el primer párrafo, después del primer punto seguido dice: *“También podrán declarar sus bienes y rentas que se encuentren en Chile, cuando sean beneficiarios de aquellos a través de sociedades (...) en el extranjero”*.

De manera tal que Pedro entenderá que tiene el derecho a hacer estas declaraciones (y pagar el tributo del 8% del valor de los bienes y rentas). En caso de no hacerlo, no debería tener ni sufrir sanción alguna. Por supuesto, las responsabilidades permanecen por el impuesto de segunda categoría por la remuneración recibida de “Los Empresarios S.A.”, el IVA por la actividad publicitaria y el impuesto de primera categoría (y, en su caso global complementario) por el mayor valor en la venta de las acciones de “Viva Argentina S.A.”, todos ellos no declarados ni los impuestos pagados.

Como ya dijimos, el número 11 incluso prohíbe a ciertas personas ejercer este derecho; aquellos indicados anteriormente y que son personas condenadas o sometidas a proceso por materias tributarias, cambiarias, de lavado de dinero y otras.

Sin embargo, el número 16 de la norma transitoria introduce una disposición que complica las cosas. Señala textualmente: *“Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 97 N°4 del Código Tributario, se considerará como una circunstancia agravante para la aplicación de la pena, el hecho de que el contribuyente no se haya acogido al régimen establecido en este artículo”*.

El artículo 97, N°4, del Código Tributario sanciona, en su tipo general, con multas (del 50% hasta el 300% del impuesto) y penas corporales (presidio menor con grado medio a máximo, es decir, de 541 días a 5 años) las *“(...) declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda (...)”*.

El artículo 24 transitorio de la reforma tributaria no puede entenderse como las declaraciones en el ejercicio de ese procedimiento, pues la sanción (el agravante penal) se gatilla por no acogerse al régimen establecido en dicho artículo (no puede

entenderse que signifique el acogerse mal). Más aún, el número 6 de este artículo tipifica y sanciona un uso fraudulento de este procedimiento; la inclusión maliciosa de bienes de terceros en la declaración.

Un agravante es una sanción. El Código Penal las define como “*circunstancias que agravan la responsabilidad criminal*”. La ley penal general contempla varias, como:

Cometer el delito mediante precio, recompensa o promesa (artículo 12 N° 2 Código Penal).

Hacer uso de facturas u otros documentos falsos en la ejecución del delito descrito de la declaración maliciosamente incompleta o falsa (agravante del inciso 4° del artículo 97, N°4, del Código Tributario).

De forma tal que el hecho punible principal es descrito como: “*Para los efectos de los dispuesto en el artículo 97, N°4, del Código Tributario*”. El agravante, no el hecho punible principal, es el no haberse acogido al artículo en “este” artículo 24 transitorio de la ley que contiene la reforma tributaria. Lo dispuesto en ese artículo es, entonces, el haber realizado declaraciones maliciosamente falsas o incompletas, lo que se ve agravado (y sancionado en consecuencia) cuando el contribuyente no se hubiere acogido a ese artículo. La sanción para Pedro es por no haber declarado los bienes y rentas (y/o pagado el impuesto especial y excepcional del 8% sobre su valor), en la medida de que haya cometido un delito del artículo 97, N°4, del Código Tributario.

Pero la ley habla de facultad. “Podrá”, “optar” y “voluntariamente” son palabras que denotan una facultad.¹¹⁷La conjugación del punto número 1 “Contribuyentes que pueden acogerse.” con el número 16 (sin título), que establece una sanción, nos lleva a concluir, por lógica, que estamos en presencia de una obligación. Su infracción (no declarar los bienes y rentas adquiridos hasta antes del 1 de enero del 2014 que hubieren debido pagar tributos en Chile) consiste en que se agrava la pena en caso de que sea condenado por el artículo 97, N°4, del Código Tributario.

Pero sólo pueden ser sancionados quienes podían acogerse al artículo 24 transitorio; esto es, los contribuyentes domiciliados residentes en Chile hasta antes del 1 de enero

¹¹⁷ Si bien el artículo 1 del Código Penal define el delito como la “*acción u omisión voluntaria penada por la ley*”, la ley penal quiere sancionar el dolo (elemento volitivo del tipo). De hecho, corrientes jurídico penales han pretendido que el que comete un delito no contraviene ninguna norma ninguna obligación; más bien se adecúa al tipo. Esta posición desconoce la antijuridicidad de la conducta.

del 2014 que hubieren tenido bienes y rentas hasta antes de esa fecha. Por tanto, todo el resto, al no poder acogerse al artículo 24 transitorio, quedan fuera. Esto alcanza a quienes están impedidos de acogerse, como los ya descritos, por lo que no pueden cometer esta infracción ni ser sancionados.

Por ello, Pedro no “puede” acogerse a la norma, sino que “debe” hacerlo. Él no tiene la opción de declarar que recibió una remuneración en el extranjero, ni de declarar sus remuneraciones por sus servicios periódicos ni por el mayor valor en la venta de las acciones de “Viva Argentina”.

Claramente esto estaba muy lejos de la intención del legislador, la sanción penal cambió la naturaleza de la disposición. Mientras la sanción del N°16 del artículo 24 transitorio permanezca, es forzoso considerarla como un deber. Si desaparece la sanción, desaparece la única razón para sostener su cambio de naturaleza.

4.3.- Aplicabilidad y constitucionalidad de la normativa

Establecido ya que esta declaración de bienes y rentas de que habla este artículo es, en tanto permanezca la sanción del N°16 del artículo 24 transitorio de la Ley N°20.780, una obligación (y obligación penal), cabe ver su conformidad con el ordenamiento jurídico. El artículo 19, N°3, de la Constitución prescribe: *“Ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado.”*. Por ello, la ley no puede sancionar conductas no penalizadas con anterioridad a su comisión. De manera tal que sólo los delitos (declaraciones maliciosamente falsas o incompletas) cometidas después de la entrada en vigencia del artículo 24 transitorio pueden llevar aparejado el agravante mencionado.¹¹⁸

¹¹⁸El Profesor Enrique Cury, separando los elementos del Principio “NULLUM CRIMEN, NULLA POENA SINE LEGE”, explica en “Derecho Penal, Parte General”, Ediciones Universidad Jurídica de Chile, Sexta Edición, 2001, pág. 168, cómo este principio, consagrado en el Artículo 11 de la Constitución Política del Estado de Chile de 1925, estaba separado en dos partes, la “NullaPoena sine lege” (ninguna pena sin ley) y “Nullum crimen sine lege” (ningún crimen o delito sin ley). También advierte cómo, en su evolución, autores, como Jescheck, adicionan elementos, como el de la determinación (del delito y de la pena), llegando al “Nullum Crimen, NullaPoena sine legepraevia, scripta et stricta”. Por su parte, el Profesor Jaime Náquira R. (en “Principios y Penas en el Derecho Penal Chileno Jaime Náquira R. et al, en Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, Universidad Católica de Chile, 2008, pág. 4) la Constitución sí consagra la retroactividad de la nueva ley más favorable. Esto es concordante con el Art. 3° del Código Tributario, que establece la

Como la ley de la renta obliga a los contribuyentes a declarar sus aumentos patrimoniales (rentas), cada año declaran algo nuevo. No son los bienes los que deben declarar, sino sus aumentos patrimoniales (el impuesto territorial, de la ley N°17.235 sí grava el dominio o tenencia de bienes, pero no es aplicable, pues sólo grava aquellos situados en Chile). Dichos delitos no son continuados; el hecho punible no es tener dineros sin pagar los impuestos, sino las declaraciones maliciosamente falsas o incompletas. Por consiguiente, a no ser que cada año el contribuyente caiga en un delito específico (comprobado individualmente como típico, antijurídico y culpable), no puede aplicarse este agravante a conductas dolosas del artículo 97, N°4, del Código Tributario cometidas con anterioridad, pues el delito y sus circunstancias agravantes deben estar presentes al momento de su comisión.

Cabe entonces preguntarse si es posible aplicar el agravante en el caso que un contribuyente tenga bienes adquiridos antes del 1 de enero del 2014 y rentas generadas con anterioridad a dicha fecha y realice un acto típico durante el año 2015, que es tiempo en que debe dar cumplimiento a esta obligación (no facultad, pues tiene asociada una sanción); la respuesta vuelve a ser negativa: No es posible pensar que este agravante aumente la pena a un delito de los descritos en el artículo 97, N° 4, del Código Tributario, cometido en el años 2015, pues los agravantes deben entenderse vinculados al hecho principal, esto es, al momento de la comisión del delito y con relación a él. Dicho de otra forma, debe cumplir con el hecho de no acogerse a la norma transitoria al cometer el delito de los tipificados en el artículo citado del Código Tributario. Cabe recordar que la propia norma transitoria hace una relación entre el delito y el agravante, al decir que *“Para efectos de lo dispuesto en el artículo 97 N°4 del Código Tributario, (...)”*. Si dice *“Para efectos”*, está relacionando el no acogerse al artículo transitorio al hecho punible principal. Esto se refuerza si uno considera que una norma transitoria tiene como objetivo el regularizar una materia por un período limitado. El fin del artículo veinticuatro transitorio de la Ley N°20.780 es el de regularizar la situación de los contribuyentes por los impuestos debidos a la fecha de la dictación de la norma y por los delitos cometidos a esa fecha. Así, si alguien comete un delito que consista en declarar un formulario 29 del Servicio de Impuestos Internos de forma maliciosamente falsa o incompleta por el impuesto al IVA, ese delito (la declaración maliciosa que podrá llevar a la determinación de un IVA menor al debido) no podrá ser sancionado en forma más gravosa por el hecho de no haberse acogido al artículo transitorio.

irretroactividad de las normas tributarias, salvo que exima o haga menos gravosa una sanción por infracciones tributarias.

Pedro no puede ser sancionado penalmente por no declarar el año 2015 sus bienes y rentas que debieron haber pagado tributos en Chile hasta antes del año 2014, no obstante estar obligado a ello; la comisión del delito se fija en el momento de su perpetración, en cualquier momento antes del 1 de enero del 2014 y, ciertamente, antes de la entrada en vigor de la norma. Si Pedro comete después un delito tributario, como sería declarar maliciosamente falsa su declaración de la renta en el formulario N°22 del Servicio de Impuestos Internos, el agravante (no declarar sus remuneraciones de “Los Empresarios S.A.”, la remuneración por la actividad periodística y el mayor valor por la venta de las acciones en “Viva Argentina S.A.”) no estará vinculado al delito tributario (la declaración maliciosamente falsa del Formulario N°22), por referirse a un hecho con el cual no tiene conexión.

Por cierto es posible que personas tengan bienes o rentas que no hayan pagado los tributos debidos en Chile y que no hayan cometido ningún delito de los del artículo 97, N°4, del Código Tributario. Cuesta imaginarlo, pero es posible que, por error, alguien no supiera de su existencia. Incluso sabiéndolo, la ausencia de la perpetración efectiva del delito específico es posible. No será la generalidad de los casos, pero es posible. En este caso, no habría ninguna sanción (por lo menos no la del 97, N°4, del Código Tributario ni de esta norma transitoria), pues el agravante sólo existe en la medida de la existencia de la pena (y del delito) principal. En ese caso, puede considerarse como una facultad o una obligación sin sanción correlativa. Más bien parece ser una facultad, pues la obligación general, de declaración y pago de los impuestos ya existe y su sanción estará sujeta a la prescripción, de acuerdo al artículo 2521 del Código Civil y 200 y 201 del Código Tributario. Lo mismo vale para los casos en que no se hayan declarado y/o pagado todos los tributos por los bienes adquiridos antes del 1 de enero del 2014 pero que no configuren el tipo penal específico antedicho.

Por supuesto, el contribuyente que durante el año 2014 (antes del 2015) haya cometido un delito tributario del artículo 97, N°4, no puede ser sancionado. Antes del 30 de septiembre, fecha de publicación de la ley, por ser contrario a la Constitución (irretroactividad), y desde el 30 de septiembre hasta el 31 de diciembre del mismo año por falta de conexión entre el agravante y el hecho punible principal. Esto merece recalcar y profundizarse: El juez podría considerar que el agravante penal (“el no haberse acogido al régimen del Artículo 24° Transitorio de la Ley N°20.780”) podría ser aplicado, no retroactivamente a hechos típicos anteriores a la vigencia de la norma, sino a hechos posteriores, digamos desde el 1 de enero del 2016. Sin embargo, y como se ha esbozado en este trabajo, el agravante constituye un reproche, no moral, sino jurídico, y jurídico penal, por lo que debe haber una relación, un nexo entre el hecho típico y el agravante. Lo más lejos en términos de desconexión que llega la ley penal es negar la atenuante de la irreprochable conducta anterior, no agravar la pena

original¹¹⁹. Por ello, no es posible que se aplique este agravante a hechos típicos del Art. 97 N°4 del Código Tributario cometidos con posterioridad, a contar del 1 de enero del 2015. Si bien podría, en ese caso, verse salvado el problema de la constitucionalidad de la ley penal por su irretroactividad, no podría aplicarse por la inconexión con el delito. Nótese, además, que en ese caso, el carácter de obligatorio no se ve salvado, sino, quizás incluso profundizado.

Probablemente los legisladores no intentaron dictar una norma obligatoria, pero la naturaleza es más fuerte que la intención subjetiva y teleológica del Presidente la República, que la envió por mensaje al Congreso Nacional, ni de los diputados y senadores que la aprobaron, por lo que debe entenderse como lo que es; una obligación, cuya infracción es sancionada por la ley. Pero es, como vemos, una sanción inconstitucional.

Por tanto, tenemos que Pedro, en mora del cumplimiento de sus obligaciones, tiene la facultad de acogerse al procedimiento alternativo de la declaración y pago del impuesto especial y vigente sólo en el año 2015. Pero si ha cometido delito, la norma le obliga a declararlo y pagará un 8% sobre el valor de dichos bienes y rentas. De lo contrario, sería sancionado, con el agravante penal (texto explícito de la norma). No

¹¹⁹Por supuesto, el Artículo 12 del Código Penal incluye circunstancias agravantes que no están directamente o necesariamente vinculados con el hecho típico: El N° 15, que agrava la pena por “Haber sido condenado el culpable anteriormente por delitos a que la ley señale igual o mayor pena”, en tanto que el N°16 agrava la pena por “Haber sido condenado el culpable anteriormente por delito de la misma especie”. El profesor Sergio Huidobro Martínez justifica (haciendo las clasificaciones de reincidencia propia y ficta y genérica y específica) el agravamiento de la pena como por un reproche jurídico penal por la consideración que la pena aplicada no cumplió con su finalidad preventiva especial. Sergio Huidobro Martínez, “Algunos comentarios a la Ley N° 20.253 en materia de reincidencia”, Revista Actualidad Jurídica N° 18 - Julio 2008 Universidad del Desarrollo, pág. 491. Sin embargo, estos agravantes tienen dos características:

- 1) Son vinculados al hecho típico en su descripción fáctica. Se reincide en un actuar ya castigado
- 2) Son la consecuencia del incumplimiento de una obligación, no de una pretendida facultad. No puede entenderse que se cumpla con el ya citado principio del Nullum Crimen NullaPoena sine legepraevia, scripta, stricta et certa. Al respecto véase que el Profesor Eduardo Gandulfo Ramírez, señala: “la idea matriz de la taxatividad es que toda y cualquier punición tenga como eje básico, los tipos específicos y la penalidad específica de la parte especial. Allí la estrictez es mayor, en cuanto no permitir una amplitud en las condiciones o supuestos normativos para la aplicación de la pena, que vayan en desmedro de los valores jurídicos protegidos de la previsibilidad, estabilidad y objetividad para el sujeto al poder coactivo del Estado.” Eduardo Gandulfo Ramírez. “¿Qué queda del Principio de Nullum Crimen NullaPoena sine Lege? Un enfoque desde la argumentación jurídica.”, Política criminal, vol.4 N° 8 Santiago, Diciembre. 2009, Art. 2, pp. 292-382 (1-91). [http://www.politicacriminal.cl/Vol_04/n_08/Vol4N8A2.pdf]

debe olvidarse que la agravante resulta de un reproche; un reproche jurídico y penal. Si bien no es parte del tipo objetivo como en otros delitos, como los citados por el Profesor Alex Van Weezel, de los artículos 97 N°10 (reiteración en el no uso o mal uso de ciertos documentos) o N°24 inciso 1° (abuso reiterado de franquicias tributarias relativas a donaciones) del Código Tributario¹²⁰, el agravante contiene un juicio de valor (jurídico) y en el cual basa su reproche y la sanción asociada¹²¹, por lo que el reproche no puede resultar del no acogimiento a una facultad.

4.4.- Cuadro Sinóptico

Los siguientes escenarios ilustran la aplicabilidad y constitucionalidad de la norma:

A) Contribuyente no domiciliado en Chile:	No cubierto la norma
B) Contribuyente domiciliado en Chile:	
1) Desde el 1/1/2014	No cubierto la norma
2) Antes del 1/1/2014	
2.a) Con bienes adquiridos desde el 1/1/2014	No cubierto la norma
2.b) Con bienes adquiridos antes del 1/1/2014	
2.b.1) No existe conducta del 97 N°4 C.T.	Facultad
2.b.2) Existe conducta del 97 N°4 C.T.	
2.b.2.1) Cometida desde 1/1/2015	No punible (inconexión con hecho punible principal)
2.b.2.2) Cometida del 30/9/2014a 31/12/2014	No punible (No puede declarar los bienes y rentas)
2.b.2.2) Cometida del 1/1/2014 a 29/30/2014	No punible (Art. 19, N°3 inc. 4°, de la Constitución)
2.b.2.2) Cometida antes del 1/1/2014	No punible (Art. 19, N°3, inc. 4°, de la Constitución)

¹²⁰ Alex Van Weezel, “Delitos Tributarios”, Editorial Jurídica de Chile, 2007, págs. 58 y 59.

¹²¹ Noticias Jurídicas, Artículos doctrinales, Derecho Penal: La Reincidencia en la doctrina española actual, que señala “*cita MOMMSEN a los "profetas" que corrompen las costumbres o turban de alguna manera el espíritu de los pobladores que actúan por primera vez y los que perseveran en su actitud, a los autores de desórdenes y también a los que acogen esclavos fugitivos. FERRINI, por su parte, recoge los casos del liberto poco servicial con su amo en varias ocasiones y los militares y monjes que desertan varias veces.* Fuente: <http://noticias.juridicas.com/articulos/55-Derecho-Penal/200010-00000004.html>

La inconstitucionalidad de la norma debe ser, sin embargo, declarada. Una vez declarada, la norma se entiende derogada. Al momento de la derogación, desaparecen todas las causas que hacían de la declaración una obligación y obtiene, por fin, el fin deseado de dar una facultad, una opción, ejercida voluntariamente, sin sanción por acogerse o no ella.

Pero para eso, el Tribunal Constitucional debe declarar su inconstitucionalidad. El artículo 93, N°s 6 y 7, de la Constitución Política prescribe:

“Son atribuciones del Tribunal Constitucional:

6°.- Resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución;

7°.- Resolver por la mayoría de los cuatro quintos de sus integrantes en ejercicio, la inconstitucionalidad de un precepto legal declarado inaplicable en conformidad a lo dispuesto en el numeral anterior;”

Continúa los incisos 10 y 11: *“(…)Corresponderá a cualquiera de las salas del Tribunal declarar, sin ulterior recurso, la admisibilidad de la cuestión siempre que verifique la existencia de una gestión pendiente ante el tribunal ordinario o especial, que la aplicación del precepto legal impugnado pueda resultar decisivo en la resolución de un asunto, que la impugnación esté fundada razonablemente y se cumplan los demás requisitos que establezca la ley. (...).*

En el caso del número 7°, una vez resuelta en sentencia previa la declaración de inaplicabilidad de un precepto legal, conforme al número 6° de este artículo, habrá acción pública para requerir al Tribunal la declaración de inconstitucionalidad, sin perjuicio de la facultad de éste para declararla de oficio.

De la aplicación del número 16 del artículo 24 transitorio depende la imposición de una sanción penal. Todo su texto, pero nada más que su texto, genera esta inconstitucionalidad, por lo que la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad declarada por el Tribunal Constitucional hace desaparecer, para el caso concreto, la norma que provocó esta inconsistencia jurídica y falla conceptual. Sin entrar a la interesante distinción que se ha hecho entre la derogación y anulación de la norma, podemos decir con tranquilidad que la norma no encuentra aplicación¹²², no

¹²²María José Zegers Quiroga y Tomás Eugenio Mackenney Bertrán, “*El Tribunal Constitucional, El Control De Constitucionalidad Y La Declaración De Inaplicabilidad*”,

será leída ni aplicada por un juez. Al no existir para el Derecho, queda sólo la lectura del artículo 24 transitorio, ahora sí con las palabras “podrá”, “optar” y “voluntariamente” con su verdadero sentido.

Pero debe pasar que el Tribunal Constitucional se pronuncie, teniendo el efecto de hacer “desaparecer la norma para el caso concreto” para que podamos leer la disposición como corresponde, como un derecho. Para ello, se requiere una gestión judicial, la que naturalmente será conocida por el tribunal tributario y aduanero respectivo, en virtud de la Ley N° 20.322, del 27 de enero del 2009, y que vino a establecer por fin un juez independiente en primera instancia, corrigiendo el mecanismo del Libro Tercero del Código Tributario. Las partes (probablemente siempre el contribuyente) o el juez tributario podrá requerir un pronunciamiento al Tribunal Constitucional en relación a la aplicabilidad de dicha norma en la gestión judicial que debe resolver. Por cierto, deberemos esperar que se forme un litigio tributario por esta causa, lo que, forzosamente será a partir del año 2016, una vez agotada la posibilidad para que los contribuyentes se acojan al artículo 24 transitorio. Apenas exista una sentencia estimatoria de inaplicabilidad por inconstitucionalidad sobre este precepto legal, se podrá iniciar, de oficio o por acción pública, el proceso constitucional para declarar su inconstitucionalidad en abstracto y con efecto *erga omnes*¹²³.

5.- CONCLUSIONES

Esta norma, que pretendía establecer una facultad para estimular el cumplimiento de la normativa tributaria general derivado de maquinaciones dolosas que apuntaban al no pago de impuestos en Chile (principalmente la Ley de la Renta), terminó creando una facultad o derecho para las personas que no están precisamente en esa situación por no haber cometido el delito tributario, es decir, aplicándose a casos que no era el objetivo principal de regularizar y, a la vez, imponiendo una obligación sin sanción posible: Si cometen el delito tributario durante el año 2015, el agravante es inaplicable por falta de conexión con el hecho punible principal, en tanto que si se sanciona un delito cometido con anterioridad a la dictación de la norma infringirá el artículo 19, N°3, de la Constitución. Sin embargo, una vez declarada la inconstitucionalidad de la norma, se entenderá derogada, desapareciendo. Esto provoca que la opción de acogerse o no a

Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2010.

¹²³ Enrique Navarro Beltrán, “*El control de constitucionalidad de las leyes en Chile (1811-2010)*”, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N° 43, del año 2011, págs. 126 y ss.

declarar los bienes y rentas adquiridos antes del 1 de enero del 2014 no tenga asociada una sanción, cumpliendo con todos los requisitos conceptuales y jurídicos para ser considerada una facultad legal.

Concluimos, además, que el SII, más propiamente su Director Nacional, al hacer una interpretación fiel del texto, no pudo salvar el problema de la naturaleza del régimen, por lo que sus vicios permanecen.

Esperemos, entonces, que se declare luego tal inconstitucionalidad, para despejar las dudas y evitar vulneraciones a los derechos de los contribuyentes.

6.- BIBLIOGRAFÍA

CURY URZÚA, Enrique, “Derecho Penal, Parte General”, Ediciones Universidad Jurídica de Chile, Sexta Edición, 2001.

FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, “La naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial”, Revista N°7, Centro de Estudios Tributarios, de la Universidad de Chile, 2012

Gandulfo Ramírez, Eduardo “¿Qué queda del Principio de Nullum Crimen Nulla Poena sine Lege? Un enfoque desde la argumentación jurídica.”, Política criminal, vol.4 N° 8 Santiago, Diciembre. 2009, Art. 2, pp. 292-382 (1-91). [http://www.politicacriminal.cl/Vol_04/n_08/Vol4N8A2.pdf]

Huidobro Martínez, Sergio, “Algunos comentarios a la Ley N° 20.253 en materia de reincidencia”, Revista Actualidad Jurídica N° 18 - Julio 2008 Universidad del Desarrollo, pág. 491.

NÁQUIRA RIBEROS, JAIME et al, “Principios y Penas en el Derecho Penal Chileno, en Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, Universidad Católica de Chile, 2008, pág. 4

NAVARRO BELTRÁN, Enrique, “El control de constitucionalidad de las leyes en Chile (1811-2010)”, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N° 43, 2011.

NOTICIAS JURÍDICAS, ARTÍCULOS DOCTRINALES, DERECHO PENAL: La Reincidencia en la doctrina española actual, 2000.

Oficio N° 1.579, del Servicio de Impuestos Internos del año 2008.

PACHECO Gómez, Máximo, “Teoría del Derecho”, Editorial Jurídica de Chile, 3ª Edición, 1988.

PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, “Obligaciones, Teoría General y Clasificaciones, La resolución por incumplimiento”, Editorial Jurídica de Chile, 2003.

RADOVIC SCHOEPEN, Ángela, “Justificación de Inversiones y Gastos, Ley de Impuesto a la Renta”, Editorial Jurídica Cono Sur Ltda., 2001

SÁNCHEZ HUETE, MIGUEL ÁNGEL, “Medidas Tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”, Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile, Vol. XXVI-Nº1-Julio 2013.

VODANOVIC H., Hernán, “Derecho Civil, Parte Preliminar y Parte General”, explicaciones basadas en las versiones de clases de los Profesores de la Universidad de Chile, Arturo Alessandri R. y Manuel Somarriva U., Editorial Jurídica, Tomo Primero, Quinta Edición, EDIAR Cono Sur Ltda., Santiago, 1990

ZEGERS QUIROGA, María José y MACKENNEY BERTRÁN, Tomás, “El Tribunal Constitucional, El Control De Constitucionalidad Y La Declaración De Inaplicabilidad”, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2010.