



REPORTE TRIBUTARIO

Nº 55
NOVIEMBRE 2014

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

Estimados lectores,

En esta quincuagésima quinta edición del Reporte Tributario, Nº55 noviembre/2014, hemos decidido seguir analizando aspectos relacionados con la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y en este número, una normativa especial que entrará en unos días más en vigencia: el artículo vigésimo cuarto transitorio, que establece un sistema voluntario y extraordinario de declaración de bienes o rentas que se encuentran en el extranjero.

Hemos estimado conveniente, en el marco de nuestra serie de reportes relacionados con la reforma tributaria, tocar este tema ya que esta disposición, incluso desde el momento en que fue propuesta, generó más de una polémica y en la actualidad, a días de que comience la vigencia de este régimen, suscita muchas interrogantes. El autor de este reporte no sólo plantea algunas dudas de interpretación del artículo, sino que también algunas cuestiones sobre su constitucionalidad. Evidentemente serán los órganos competentes los llamados a resolver las interrogantes y a pronunciarse sobre su conformidad con el ordenamiento constitucional, en caso que se promuevan reclamos sobre este punto. Por lo pronto, al publicar este reporte, hemos querido aportar al debate desde el punto de vista técnico, llamando la atención sobre puntos que merecen un estudio particular.

Los invitamos a visitar www.cetuchile.cl, sitio en el que podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Profesor Gonzalo Polanco Zamora
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET Universidad de Chile.

APLICABILIDAD Y CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO VIGÉSIMO CUARTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

I. INTRODUCCIÓN



El artículo vigésimo cuarto transitorio de la Ley N°20.780, de 30 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.

Marcelo Muñoz Perdiguero
Abogado
Colaborador Centro de Estudios Tributarios
Socio Salcedo y Cía.

II. LIMITACIONES GENERALES A LA APLICACIÓN DE LA NORMA

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, aún 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 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 hasta el 1 de enero del 2014). El punto 3.2 de las reglas aplicables de esta disposición prescribe que sólo pueden acogerse los bienes o derechos (los derechos son, de acuerdo al artículo 565 del Código Civil, bienes incorporales, por lo

que podría considerarse que por “bienes” debiera entenderse las cosas corporales, de manera de no ser redundante) 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.

Tributos alcanzados por la ley:



De manera de que el elemento temporal (y el espacial) parecen claros, podemos afirmar que se trata de bienes (corporales e incorporales) 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, debe 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.

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 no pagado IVA podrá acogerse a la norma.

III. OBLIGACIONES QUE SE EXTINGUEN POR LA DECLARACIÓN



Ahora que sabemos que la norma incluye todos los tributos debidos por bienes (corporales e incorporeales), así como sus rentas (corporales e incorporeales) 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 indica.

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 excepciona de esto las obligaciones y deberes de información del artículo 27 de la ley 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 las 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.

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.

IV. 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) .

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 de 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.

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:

- a. Cometer el delito mediante precio, recompensa o promesa (artículo 12 2º Código Penal).
- b. Hacer uso de facturas u otros documentos falsos en la ejecución del delito descrito de la declaración maliciosamente incompleta o falsa (agravante del inciso 4º 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.¹ La 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 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 periodísticos 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.

¹ 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.

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.



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 se 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 año 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.

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.

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.

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 30/9/2014 a 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)

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 5 y 6 prescriben:

“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 su derogación (una vez declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional), hace desaparecer 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 aplicación², no 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 que podamos leer la disposición como corresponde, como un derecho. El tribunal de que habla es, naturalmente, el tribunal tributario y aduanero, en virtud de la ley 20.322, del 27 de enero del 2009, y que vino a establecer por fin una 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 la declaración de inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional. 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.

V. 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 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.

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

² “EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y LA DECLARACION DE INAPLICABILIDAD”, María José Zegers Quiroga y Tomás Eugenio Mackenney Bertrán, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2010.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE