



UNIVERSIDAD DE CHILE  
Facultad de Derecho  
Departamento de Derecho Económico

## **PROGRAMA DE AMNISTÍA FISCAL EN LA REFORMA TRIBUTARIA 2014**

Análisis de la Declaración Voluntaria de Bienes en el Exterior del Artículo  
24 Transitorio Ley 20.780 y del Derecho Comparado

**Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y  
Sociales**

PHILLIPE GERARD TRUAN SAXTON  
PROFESOR GUÍA: CRISTIAN GÁRATE GONZALEZ  
Santiago, Chile.  
Marzo 2016



## Tabla de contenido

<b>ABSTRACT .....</b>	<b>8</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>9</b>
<b>CAPITULO I.....</b>	<b>16</b>
<b>Evasión internacional y erosión de la base imponible .....</b>	<b>16</b>
1.1. Introducción.....	16
1.2. Breve síntesis histórica de la problemática .....	18
1.3. La Situación Actual .....	20
1.4. Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios .....	22
1.4.1 Principales problemas asociados a la erosión de la base imponible .....	26
1.5. Críticas al trabajo de la OCDE sobre BEPS.....	28
1.6. Conclusiones .....	31
<b>CAPÍTULO II.....</b>	<b>32</b>
<b>Amnistías fiscales: Parte General .....</b>	<b>32</b>
2.1. Introducción.....	32
2.2. Definición.....	34
2.2.1. Programa de Gobierno .....	35
2.2.2. Disponibilidad temporal .....	35
2.2.2.1 La relación entre los programas permanentes de declaración voluntaria y las amnistías fiscales .....	38
2.2.3 Grupos específicos de contribuyentes.....	38
2.2.4 Alivio para el contribuyente.....	39
2.2.4.1. Amnistías fiscales y Convenios Fiscales .....	40
2.2.5 Beneficios para los participantes (Incentivos).....	41
<b>Capítulo III .....</b>	<b>44</b>
<b>Justificación económica de las amnistías fiscales .....</b>	<b>44</b>
3.1. Introducción.....	44
3.2. Pros y contras de las amnistías fiscales .....	45

3.3. Recomendaciones de la OCDE y la doctrina para el diseño e implementación de una amnistía fiscal.....	48
---	----

## **CAPÍTULO IV ..... 52**

### **Derecho Comparado ..... 52**

4.1. Introducción: .....	52
4.2. Amnistía Fiscal Sudáfrica 2003.....	52
4.2.1. Disponibilidad temporal de la amnistía.....	53
4.2.2. Objetivos de la amnistía.....	53
4.2.3. Candidatos (eligible persons).....	54
4.2.4. Impuestos cubiertos.....	54
4.2.5. Requisitos.....	55
4.2.6. Requisitos específicos para la amnistía al control de cambios .....	55
4.2.7. Requisitos específicos para la amnistía tributaria.....	56
4.2.8. Incentivos a la participación/alivio .....	57
4.2.9. Amnistía para los facilitadores (facilitators).....	57
4.2.10. Aspectos Procesales.....	58
4.10.11. Orgánicos.....	58
4.10.12. Procedimiento .....	59
4.10.13. Inicio del procedimiento .....	59
4.10.14 Procedimiento posterior a la aprobación de la declaración .....	59
4.10.15. Causales de invalidación de la aprobación.....	60
4.10.16 Procedimiento posterior en caso de rechazo de la declaración .....	60
4.10.17. Reglas sobre confidencialidad de las declaraciones .....	60
4.3. Amnistía Fiscal Estados Unidos 2009 (Offshore Voluntary Disclosure Program 2009) ...	61
4.3.1. Disponibilidad temporal de la amnistía.....	63
4.3.2. Objetivos .....	63
4.3.3. Diseño de la amnistía.....	64
4.3.4. Candidatos .....	64
4.3.5. Impuestos cubiertos.....	64
4.3.6. Requisitos.....	65
4.3.7. Incentivos a la participación/alivio .....	65
4.3.8. Aspectos Procesales.....	66
4.3.9. Orgánicos.....	66

4.3.10. Procedimiento.....	67
4.3.11. Inicio del procedimiento .....	67
4.3.12. Pre-aprobación de la declaración .....	68
4.3.13. Procedimientos posteriores a la aceptación .....	68
4.3.14. Cierre del proceso.....	69
4.3.15. Reglas relativas a los Agentes.....	69

## **CAPÍTULO V ..... 71**

### **Amnistía fiscal en Chile ..... 71**

5.1. Introducción.....	71
5.2. Características del Programa de Amnistía Fiscal .....	73
5.3. Diseño de la Amnistía .....	75
5.3.1. Candidatos .....	76
5.3.1.1. Sujetos excluidos del sistema .....	78
5.3.2 Impuestos Cubiertos.....	79
5.3.3. Requisitos.....	80
5.3.3.1. Bienes que pueden ser parte de la declaración.....	82
5.3.3.1.1. Fecha de adquisición de los bienes.....	83
5.3.3.1.2. Lugar en donde se encuentran los bienes .....	84
5.3.3.1.3. Prueba del dominio de los bienes o rentas .....	84
5.3.3.1.4. Reglas especiales para acreditar la calidad de beneficiario (propiedad indirecta):	
.....	86
5.3.3.2. Origen y trazabilidad de los bienes y rentas.....	87
5.3.3.2.1 Regularización de las obligaciones cambiarias.....	88
5.3.3.2.2. Idioma de la documentación .....	90
5.3.3.3. Pago del impuesto único y sustitutivo.....	90
5.3.4. Reglas para valoración de bienes y rentas .....	91
5.3.5. Tratamiento contable de los bienes y rentas incluidos en la declaración .....	92
5.3.6. Controversias entorno a la valoración realizada por el declarante.....	93
5.3.7. Incentivos para la participación/alivio.....	93
5.3.8. Aspectos Procesales.....	95
5.3.8.1 Orgánicos.....	95
5.3.8.2. Procedimiento.....	95
5.3.8.2.1. Inicio del procedimiento .....	95

5.3.8.2.2. Declaración.....	95
5.3.8.2.3. Inventario.....	96
5.3.8.2.4. Efectos de la presentación de la declaración.....	97
5.3.8.2.5. Giro del impuesto único.....	98
5.3.8.2.6. Pago del impuesto único.....	99
5.3.8.2.7. Término del Procedimiento.....	99
5.3.8.2.8. Suspensión del plazo de fiscalización.....	101
5.3.8.2.9. Efectos de la resolución que declara el incumplimiento de requisitos.....	101
5.3.8.2.10. Aprobación de la declaración.....	102
5.3.9. Radicación de bienes y rentas en Chile.....	102
5.3.9.1. Efectos de la radicación de bienes.....	104
5.3.10. Protección de la información de los declarantes.....	104
5.3.11. Medidas anti lavado y prevención del financiamiento del terrorismo.....	104
<b>CAPÍTULO VI .....</b>	<b>107</b>
<b>Análisis comparativo de la amnistía chilena .....</b>	<b>107</b>
6.1. Introducción.....	107
6.2. Marco de comparación.....	107
6.3. Objetivos de las amnistías.....	110
6.4. Causales de invalidación de la declaración.....	110
6.5. Sanción por incumplimiento de los requisitos.....	111
6.7. Incentivos para la participación.....	114
<b>CAPÍTULO VII .....</b>	<b>116</b>
<b>Análisis crítico amnistía fiscal chilena .....</b>	<b>116</b>
7.1. Introducción.....	116
7.2. Cuestiones de constitucionalidad de la letra D del numeral 11 del artículo 24 transitorio.....	116
7.3. Cuestiones de constitucionalidad e inaplicabilidad de la circunstancia agravante establecida en el numeral 16.....	119
7.4. Incumplimientos subsanables e insubsanables.....	122
7.4.1. Simple delito establecido por el numeral 6.....	124
7.5. Efectos civiles de la amnistía respecto de terceros.....	126
7.6. Delimitación de la trazabilidad.....	130

7.7. Inclusión en la declaración de rentas cuya acción de cobro esté prescrita .....	131
7.8. Desistimiento de la declaración.....	132
7.9. Utilización de la información respecto de los procedimientos normales de fiscalización	133
<b>CONCLUSIÓN .....</b>	<b>135</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>138</b>

## ABSTRACT

La presente tesis tiene como objetivo realizar un análisis crítico del procedimiento de declaración voluntaria de bienes y rentas extranjeras introducido a través del artículo 24 transitorio de la ley 20.780 o Reforma Tributaria 2014. El procedimiento, que en doctrina es conocido como amnistía fiscal, otorga una oportunidad por un período de tiempo limitado, para que los contribuyentes que se encuentren en incumplimiento de sus obligaciones tributarias puedan regularizar su situación frente a la autoridad nacional.

Para llevar a cabo los objetivos del presente estudio, es menester primeramente analizar la problemática de la evasión internacional, especialmente respecto de la denominada Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios al Extranjero o BEPS (base erosion and profit shifting por sus siglas en Inglés). Analizaremos el trabajo de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) y la doctrina internacional en la materia.

En los capítulos siguientes se realizará un análisis de las amnistías fiscales, su naturaleza, características y justificación económica a la luz de la doctrina, las recomendaciones OCDE. Respecto a la medida en derecho comparado, analizaremos en profundidad los programas adoptados en Sudáfrica y Estados Unidos. Los capítulos finales se abocan al estudio y análisis crítico del programa chileno, a la luz de las recomendaciones OCDE y las experiencias analizadas en los capítulos anteriores

## INTRODUCCIÓN

En el mes de Septiembre del año 2014, se publicó la ley 20.780 la cual trajo profundos cambios al sistema tributario en general y al de impuesto a la renta en particular<sup>1</sup>. Entre los diversos cambios que presentó la referida ley, se encuentra la implementación de un procedimiento de carácter transitorio para la declaración de rentas y capitales que se encuentren en el exterior y que no hayan sido declarados en la oportunidad legal correspondiente, gravando a tales rentas y capitales con una tasa preferencial y única de un 8%. Dicho procedimiento fue introducido en el Protocolo de acuerdo de la Reforma Tributaria adoptado por la comisión de Hacienda del Senado en su artículo 24 transitorio, no siendo parte del proyecto de reforma tributaria originalmente propuesto por la presidencia.

En doctrina, el procedimiento del artículo 24 transitorio es conocido como amnistía fiscal. Existe evidencia de que las amnistías fiscales han sido un recurso utilizado por los gobiernos desde hace más de 2200 años, como consta una inscripción del año 200 A.C encontrada en la piedra Rosetta y que da cuenta de un agradecimiento a un gobernante por perdonar las deudas fiscales y la liberación de evasores de impuesto<sup>2</sup>.

A lo largo del siglo XX, estas amnistías fueron un recurso utilizado por numerosos países, tanto de economías desarrolladas, como de aquellos en vías de serlo. Entre las economías que las han ejecutado destacan: Australia, Austria (1982, 1993), Bélgica (1984), Finlandia (1982, 1984), Francia (1982, 1986), Grecia, Irlanda (1988, 1993), Italia (1982, 1984, 2002), Nueva Zelanda (1988), Portugal (1981, 1982, 1986, 1988), España (1977) y Suiza, Argentina (1987, 1995), Bolivia, Colombia (1987), Ecuador, India, Panamá (1974), Perú, México, Filipinas, Rusia (1993, 1996, 1997) y Turquía. Por su parte Estados Unidos comenzó a utilizar las amnistías sólo a partir de la década de 1980, sin embargo, hasta el año 2004 se habían implementado 78 programas distintos en 42 de sus 50 estados<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> En Chile el impuesto a la renta está regulado en el Decreto Ley 824 de 1974 (Ley de impuesto a la renta o LIR).

<sup>2</sup> ADAMS C.1993. For Good and Evil. The impact of taxes on the course of Civilization. Londres. Madison Books. P. 30.

<sup>3</sup> BAER, K. Y LE BORGNE, E. 2008. Tax amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives. Washington DC. International Monetary Fund. [Kindle e-book] P. 422.

A partir del estudio de este tipo de programas, se han detectado tres razones básicas para la introducción de una amnistía fiscal<sup>4</sup>:

- Para elevar los ingresos rápidamente.
- Para incrementar el cumplimiento futuro (al incentivar a los contribuyentes a declarar y pagar impuestos previamente no declarados).
- Para inducir la repatriación de capital fugado, por razones que van más allá de los ingresos inmediatos y el cumplimiento, como podrían ser la balanza de pagos, la inversión doméstica o consideraciones en torno al sistema financiero.

En Chile, la adopción de la amnistía fiscal obedece principalmente a objetivos recaudatorios. La declaración que acompaña la introducción del programa de amnistía fiscal<sup>5</sup>, demuestra la preocupación del legislador frente al efecto que generará en el país la introducción de sustanciales cambios a la institucionalidad y normativa tributaria nacional a través de la reforma tributaria (alcanzando sus máximos efectos sólo a partir del año 2018). La inclusión de la amnistía fiscal, con el sólo objeto de compensar una menor recaudación, no se condice con el hecho de que este tipo de programas son generalmente concebidos como medidas complementarias a una estrategia más de largo plazo que envuelve mejorar el cumplimiento tributario en general<sup>6</sup>, sin perjuicio de que en el corto plazo, una mayor recaudación es una motivación común<sup>7</sup>.

A pesar de la gran cantidad de países que han recurrido a programas de amnistía fiscal, misiones del FMI<sup>8</sup> han puesto de relieve que las amnistías fiscales son utilizadas como resultado de debilidades fundamentales en el diseño normativo, institucional u operacional de

---

<sup>4</sup> Ibid. Pp. 106-104.

<sup>5</sup> En el protocolo de acuerdo que introdujo el programa de amnistía fiscal se señala en el punto 12 (Compensaciones): “Compartiendo como uno de los objetivos centrales de la Reforma Tributaria alcanzar una mayor recaudación de 3,0% del PIB, el efecto fiscal de algunas de las medidas reseñadas precedentemente exige compensar el menor ingreso que su incorporación generará”. En el Informe Financiero N° 71 de Agosto de 2014 del Ministerio de Hacienda, se señala como meta de recaudación para el programa, la suma de 68.000 millones de pesos respecto de la amnistía fiscal.

<sup>6</sup> OCDE. 2010. Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice. Paris. OECD Publishing. Pp.1-2.

<sup>7</sup> Ibid. P.11.

<sup>8</sup> Fondo Monetario Internacional.

los sistemas tributarios<sup>9</sup>. Brasil adoptó de manera reciente un programa de amnistía fiscal a través del proyecto de ley 2960/15, el cual otorga un perdón a la responsabilidad criminal derivada de delitos como la evasión fiscal, blanqueo de dinero, uso de documento falso, asociación criminal, contabilidad paralela, funcionamiento irregular de institución financiera a cambio del pago de una multa del 30% del valor de los bienes regularizados, además de ponerse al corriente del pago de la renta. La medida a sido ampliamente cuestionada por la oposición brasilera debido a la amplitud de la cobertura criminal de la amnistía ya que diversas autoridades oficialistas (incluida la propia presidenta Dilma Rouseff) se encuentran cuestionadas por casos de corrupción, especialmente respecto del denominado caso Petrobras<sup>10</sup>.

En algunos casos las amnistías fiscales pueden solucionar algunas de estas deficiencias, como por ejemplo, aquellas destinadas a registrar contribuyentes de actividades económicas informales, sin embargo, como lo demuestra la experiencia comparada, muchas veces las amnistías en estos países raramente se refieren a estas debilidades específicas y sólo se introducen como una forma de generar ingresos en el corto plazo<sup>11</sup>.

Estudios económicos recientes, como el del profesor Hari S. Luitel<sup>12</sup> han puesto en tela de juicio la conveniencia económica de utilizar las amnistías fiscales (principalmente respecto a informes que sirvieron de base para los gobiernos federales de diversos Estados Americanos en la adopción de la primera oleada de amnistías fiscales), incluso si sólo son introducidas con fines recaudatorios en el corto plazo. Respecto del mediano y largo plazo también se ha puesto en tela de juicio la eficacia de las amnistías fiscales para mejorar el cumplimiento tributario.

---

<sup>9</sup> Al respecto, Baer y Le Borgne señalan que las mayores deficiencias se producen porque el marco legal de estos países no provee a la administración tributaria con poderes suficientes para hacer cumplir la recaudación y carece de medidas claves para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones. BAER, K Y LE BORGNE, E. 2008. Op.Cit P. 188.

<sup>10</sup> Europa Press. Brasil aprueba amnistía fiscal para activos no declarados en el extranjero [en línea] <<http://www.europapress.es/internacional/noticia-brasil-aprueba-ammistia-fiscal-activos-no-declarados-extranjero-20151112063711.html>> [consulta: 3 de Diciembre 2015]

<sup>11</sup> Autores como Casanegra, argumentan que la mayoría de las amnistías fiscales han fallado en cumplir sus objetivos de recaudación de ingresos adicionales. CASANEGRA, M. 2002. Tax amnesties: Alive and Flourishing. Finance & the Common Good/Bien Commun 12. Pp. 49-56. En: BAER, K Y LE BORGNE, E. 2008. Op.Cit P. 120.

<sup>12</sup> LUITEL, H. 2014. Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?: Evidence for State Tax Amnesty Programs in the United States. Lexington Books. [Kindle e-book]

A pesar de las dudas expuestas sobre la conveniencia económica de adoptar esta política impositiva, en los últimos años ha venido cobrando fuerza la introducción de amnistías fiscales con el sólo objeto de combatir el incumplimiento tributario internacional. La OCDE viene desde hace más de dos décadas recomendando a sus países miembros la introducción de amnistías fiscales<sup>13</sup> con el objetivo de enfrentar el incumplimiento tributario internacional. Este tipo de amnistías son conocidas por la doctrina como “*Offshore Voluntary Disclosure Programs*”<sup>14</sup>. El principal cuestionamiento que ha recibido este tipo de programas, es que al ser una forma de amnistía específica y reciente, no existen en la actualidad estudios económicos que den cuenta de los efectos de su implementación en el mediano y largo plazo<sup>15</sup>. A pesar de la falta de evidencia científica, estos programas han sido respaldados por la OCDE como una herramienta útil en la lucha contra la evasión internacional de impuestos.

La amnistía fiscal del artículo 24 transitorio es un ejemplo de OVDP ya que tiene como objetivo la declaración de bienes y rentas de fuente extranjera. El programa fue diseñado en gran parte siguiendo las recomendaciones de la OCDE recogidas en su estudio de 2010 “*Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis and Policy Advice*”<sup>16</sup>.

La primera hipótesis de la presente tesis comparte la idea de la OCDE de que las amnistías fiscales pueden ser una herramienta útil para combatir el incumplimiento tributario internacional. Si bien existe consenso en la idea de que las amnistías fiscales han sido utilizadas tradicionalmente de manera equivocada por los gobiernos como verdaderos “*parches*” de las deficiencias internas de sus sistemas tributarios, creemos que cuando se trata de combatir el incumplimiento tributario de carácter internacional se encuentran plenamente justificadas. La idea que sustenta esta hipótesis es que este no es un problema que necesariamente tenga como causa debilidades fundamentales en el diseño normativo,

---

<sup>13</sup> El año 2000 la OCDE publicó un informe denominado *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: 2000 Report* (OCDE 2000). En el apartado VII de dicho informe, se recomienda a los países miembros “el desarrollo de una estrategia de cumplimiento voluntario para permitir a contribuyentes incumplidores declarar los ingresos y ganancias que hayan ocultado en el pasado a través del aprovechamiento de las ventajas proporcionadas por las leyes de secreto bancario estricto”. El desarrollo de esta estrategia ha sido además un tema recurrente en los “*Progress Reports*”, que la OCDE publica periódicamente respecto del mismo tema, dando cuenta del desarrollo de estos programas.

<sup>14</sup> *Programas de Declaración Voluntaria de Beneficios en el Extranjero*, conocido como OVDP, por sus siglas en inglés.

<sup>15</sup> LEDERMAN, L. 2012. *The use of voluntary disclosure initiatives in the battle against offshore tax evasion*. *Villanova Law Review* 200(57) [en línea] <<http://digitalcommons.law.villanova.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1313&context=vlr>> [Consulta: 13 de Junio 2015] Pp. 19-24.

<sup>16</sup> OECD. 2010. *Voluntary Disclosure: Comparative Analysis and Policy Advice*. París. OECD Publishing.

institucional u operacional de los sistemas tributarios, sino que obedece a una problemática distinta.

Existe evidencia que muestra la existencia de una tendencia creciente hacia el incumplimiento de las obligaciones tributarias internacionales por parte de los contribuyentes, especialmente respecto a aquellos de alto patrimonio y de las empresas multinacionales<sup>17</sup>. En el caso de este tipo de contribuyentes, el incumplimiento no significa siempre una actuación ilegal *per se* sino que obedece al aprovechamiento de ventajas amparadas por las diferencias normativas entre las distintas legislaciones tributarias nacionales.

El principal efecto que genera esta problemática es la disminución de la recaudación, especialmente del impuesto a la renta por parte de los países considerados en su conjunto. El fenómeno, conocido como “*erosión de la base imponible y traslado de beneficios*” o BEPS por sus siglas en inglés, muestra la importancia que ha adquirido el fenómeno y la preocupación que genera a nivel internacional<sup>18</sup> lo que se ha traducido en un catálogo de medidas<sup>19</sup> para combatirla, las cuales serán implementadas y profundizadas en los próximos años por la OCDE y otros organismos internacionales.

Si bien el fenómeno BEPS no está exento de reparos por parte de la doctrina internacional, especialmente respecto de su magnitud (como analizaremos en el primer capítulo), es indudable su ocurrencia. Desde esta perspectiva los OVDPs pueden ser utilizados precisamente como una herramienta para recabar información y cifras confiables en torno al problema con el objetivo mayor de combatir el incumplimiento internacional y no como meras herramienta de recaudación. A partir de esta idea surge la segunda hipótesis de esta tesis según la cual, el legislador chileno recurrió a una buena herramienta pero no por las razones correctas y esto afectó su diseño.

---

<sup>17</sup> Aún cuando existe consenso en torno a la ocurrencia e importancia del fenómeno, la doctrina y los estudios de campo han fallado en determinar la magnitud de éste. Actualmente existen marcos metodológicos muy diversos para la recopilación y el análisis de datos lo que depende de la sola voluntad de los países.

<sup>18</sup> En Junio del año 2012, el G-20 destacó la “necesidad de evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, para lo cual instó a la OCDE a estudiar el problema y elaborar un plan de acción para hacerle frente.

<sup>19</sup> OCDE. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. París. OECD Publishing.

Estados Unidos implementó a partir del año 2009 una serie de OVDPs de manera exitosa, los cuales ciertamente han tenido como uno de sus objetivos principales mejorar el cumplimiento voluntario de sus contribuyentes, sin embargo la recopilación de información para el diseño de nuevas estrategias para el combate de la evasión internacional, también fue uno de sus objetivos principales. Este segundo objetivo es de la mayor importancia ya que permite justificar la introducción de una amnistía fiscal como una herramienta para el diseño de un sistema tributario más eficiente y equitativo en el mediano-largo plazo. En otras palabras, este segundo aspecto permite explicar a los contribuyentes cumplidores, que la amnistía fiscal es un costo al que se debe incurrir, si es que se pretende comprender de mejor manera una problemática que ha sobrepasado las competencias de la autoridad fiscal, tanto por su naturaleza como por su complejidad.

El legislador chileno habría desaprovechado esta oportunidad. Una situación similar la vivió Sudáfrica el año 2003, al incorporar una amnistía fiscal que si bien resultó muy exitosa en términos de recaudación, sus efectos se diluyeron en el mediano-largo plazo al no haber sido utilizada para el desarrollo de una nueva estrategia fiscal contra la evasión internacional. Tanto la experiencia sudafricana como la estadounidense han sido seleccionadas para un estudio comparativo con el programa chileno.

No obstante que la presente tesis asume el contexto de una amnistía fiscal en pleno funcionamiento, no es menos cierto que siempre existirá la posibilidad de implementar este tipo de programas en el futuro. En consecuencia, el estudio de las amnistías fiscales es pertinente y necesario, tanto para evaluar el presente como también proyectar hacia el futuro la política recaudatoria.

Los principales objetivos de la presente tesis son, entonces:

- Definir un concepto claro de amnistía fiscal, sus elementos esenciales y características a la luz de la doctrina y la experiencia comparada a nivel internacional.

- Analizar la función económica que pueden desempeñar las amnistías fiscales en el contexto global y la chilena en particular.
- Hacer una revisión de los fundamentos económicos que sustentan la introducción de las amnistías fiscales como herramienta de recaudación en el corto plazo y como una política para mejorar el cumplimiento voluntario en el mediano y largo plazo.
- Realizar un análisis crítico del programa de amnistía fiscal introducido en Chile a través de la reforma tributaria del 2014.
- Evaluar la amnistía de acuerdo a los parámetros establecidos tanto por la OCDE como por la doctrina internacional.

## CAPITULO I

### Evasión internacional y erosión de la base imponible

#### 1.1. Introducción

La consolidación de las amnistías fiscales como una herramienta en la lucha contra el incumplimiento tributario internacional es reciente. Tradicionalmente, las amnistías fiscales se han utilizado para recaudar ingresos adicionales para hacer frente a situaciones de déficit presupuestario. Desde esta perspectiva, es importante conocer el contexto en el cual se desarrolla esta nueva tendencia, especialmente si tenemos en cuenta que el uso tradicional de las amnistías fiscales ha sido objeto de amplia crítica no sólo de parte de la doctrina tributaria sino que también desde la economía. Es menester entonces, entender el cumplimiento tributario en general y la mecánica de las evasión internacional en particular, para así estar en condiciones de evaluar por un lado la pertinencia de la introducción de una amnistía fiscal con el objeto de combatir esta problemática, y por otro entender cómo puede contribuir en este respecto.

Cada país en el ejercicio de su potestad soberana ha implementado un particular sistema de tributación. Las diferencias entre unos y otros pueden ser profundas e incluso contradictorias. El éxito de uno u otro sistema tributario dependerá del grado de cumplimiento de la normativa, no existiendo a este respecto una solución única y mundialmente aceptada, ya que los factores para la adopción de uno u otro sistema dependen de factores diversos, especialmente de carácter cultural. Sin embargo, existe cierto consenso en la doctrina de que una alta tasa de incumplimiento tributario, es principalmente el resultado de los siguientes factores<sup>20</sup>:

---

<sup>20</sup> BAER K Y LE BORGNE, E. 2008. Op. Cit. Pp. 214-265.

- Mala administración fiscal.
- Un sistema legal deficiente (o de cumplimiento de la ley).
- Una política fiscal inadecuada (muy compleja, impuestos regresivos, tasas altas, entre otros).

Las autoridades han debido modernizar sus procedimientos de fiscalización para cumplir sus metas recaudatorias, mejorar el cumplimiento voluntario de sus contribuyentes y administrar el sistema tributario con integridad y confianza<sup>21</sup>. La complejidad del escenario actual ha empujado a las autoridades fiscales incluso a reevaluar sus métodos de análisis de rendimiento, cuestión abordada por la OCDE en algunos de sus estudios y guías prácticas<sup>22</sup>.

Sin perjuicio de que una alta tasa de incumplimiento puede tener su origen en problemas intrínsecos del sistema tributario<sup>23</sup>, existe también la posibilidad de que no obstante un buen diseño del sistema y una administración eficiente, las tasas de incumplimiento puedan estancarse o incluso tender al alza. Este fenómeno se explica por el explosivo crecimiento del comercio producto de la apertura de las barreras comerciales y la integración económica, como también de los avances tecnológicos (especialmente del comercio electrónico y de las tecnologías de la información). El resultado de este proceso ha sido la complejización de las actividades de fiscalización de las autoridades fiscales. Las administraciones tributarias se han visto enfrentadas a un sujeto que opera en diversas jurisdicciones y que cuenta con acceso a asesorías fiscales sumamente sofisticadas. El enfoque de la comunidad internacional fue en un comienzo encaminado a eliminar las trabas al comercio, especialmente respecto del fenómeno de la doble tributación internacional. Esta realidad ha puesto de relieve la necesidad de los estados de ponerse de acuerdo en torno a una serie de aspectos con tal de hacer frente a los

---

<sup>21</sup> OECD. 2014. Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide. Paris. OECD Publishing. P. 9.

<sup>22</sup> Al respecto se puede consultar los estudios de la OECD: Evaluating the effectiveness of Compliance Risk Treatment Strategies (2010a) o Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide (2014). Ambos disponibles en el sitio web de la OECD [en línea] <http://www.oecd.org> [Consulta: 13 de Marzo 2015]

<sup>23</sup> Según Michel Jorrat, “en el cumplimiento tributario inciden, principalmente, cuatro aspectos: la eficacia de la acción fiscalizadora, la simpleza de la estructura tributaria, las sanciones efectivamente aplicadas y la aceptación del sistema impositivo por parte de los contribuyentes.” JORRAT, M. 2012. Gastos Tributarios y Evasión Tributaria en Chile: Evaluación y Propuestas (Borrador). Centro de Estudios Públicos de Chile. P.14. Disponible [en línea] <[http://www.cepchile.cl/dms/archivo\\_5008\\_3148/doc\\_%20Jorratt\\_Gastos-tributarios-y-evasion-tributaria.pdf](http://www.cepchile.cl/dms/archivo_5008_3148/doc_%20Jorratt_Gastos-tributarios-y-evasion-tributaria.pdf) >[Consulta: 3 de Diciembre de 2015]

problemas derivados de este nuevo escenario, la expansión del comercio ha venido de la mano con la necesidad del aumento de la cooperación y el dialogo entre las administraciones fiscales.<sup>24</sup>

## **1.2. Breve síntesis histórica de la problemática**

Las normas y principios que actualmente regulan la tributación internacional, tanto de personas como de empresas, tienen su origen inmediato en el trabajo realizado en el marco de la ya desaparecida Sociedad de las Naciones<sup>25</sup>. En la década de 1920, la comunidad internacional veía necesaria la creación de normas y principios que solucionaran diversos problemas relativos al lugar de tributación de comerciantes y empresas que realizaban operaciones transfronterizas. Las diferencias entre una legislación y otra en torno a los factores de conexión y que dan lugar a la facultad de gravar ciertas transacciones comerciales, generaba muchas veces lo que se conoce como “doble tributación”.

Los principios fundamentales en torno al fenómeno de la doble tributación fueron esbozados al tenor del trabajo de un grupo de economistas en el seno de la Sociedad de las Naciones. El antiguo criterio de residencia por sí solo fue rechazado por los economistas quienes plantearon en su reemplazo la doctrina de la lealtad económica “cuya finalidad sería la de ponderar las diversas contribuciones aportadas por diferentes Estados a la producción y el

---

<sup>24</sup> “Early on it was recognized that the interaction of domestic tax systems can lead to overlaps in the exercise of taxing rights that can result in double taxation. Domestic and international rules to address double taxation, many of which originated with principles developed by the League of Nations in the 1920s, aim at addressing these overlaps so as to minimize trade distortions and impediments to sustainable economic growth. The interaction of domestic tax systems (including rules adopted in accordance with international standards to relieve double taxation), however, can also lead to gaps that provide opportunities to eliminate or significantly reduce taxation on income in a manner that is inconsistent with the policy objectives of such domestic tax rules and international standards. While multinational corporations urge co-operation in the development of international standards to alleviate double taxation resulting from differences in domestic tax rules, they often exploit differences in domestic tax rules and international standards that provide opportunities to eliminate or significantly reduce taxation.” OECD. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, París OECD Publishing. P. 7. “Since at least the 1920s, it has been recognized that the interaction of domestic tax systems can lead to overlaps in the exercise of taxing rights that in turn can result in double taxation. Countries have long worked and are strongly committed to eliminate such double taxation in order to minimize trade distortions and impediments to sustainable economic growth, while affirming their sovereign right to establish their own tax rules. There are gaps and frictions among different countries tax systems that were not taken in account in designing the existing standards and which are not dealt with by bilateral tax treaties. The global economy requires countries to collaborate on tax matters in order to be able to protect their tax sovereignty.” OCDE. 2013b. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris. OECD Publishing. P.9.

<sup>25</sup> UNITED NATIONS. 2001. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, Department of Economic & Social Affairs. United Nations, New York. P. 15.

disfrute de la renta<sup>26</sup>”. De esta forma no siempre sería el país de residencia del comerciante o empresa quien estaría facultado para cobrar impuestos provenientes de rentas obtenidas a través de estas operaciones. Esta solución fue además armónica con las pretensiones de países en vías de desarrollo, generalmente receptores de inversión extranjera. La forma en la que se fueron adoptando estos principios fue a través de la suscripción de diversos tratados multilaterales y bilaterales para evitar la doble tributación. Ya desaparecida la Sociedad de las Naciones, el trabajo en esta materia fue retomado por las Naciones Unidas, sin embargo, la Comisión Fiscal y el Comité sobre Relaciones Tributarias Internacionales de este organismo dejarían de funcionar en 1954, tomando la batuta a este respecto la OECD<sup>27</sup>.

La primera gran convención surgida a partir del trabajo de la OECD fue la “Convención Modelo de Doble Tributación sobre la Renta y el Capital” publicada en 1977<sup>28</sup>, la cual ha sido revisada en varias ocasiones (1992, 1994, 1995 y 1997). Naciones Unidas también adoptó una convención modelo (1980), la cual en parte, incorporó varias de las provisiones contenidas en los trabajos de la OCDE.

En materia tributaria, el trabajo de la OCDE ha ido en la dirección de proponer actualizaciones tanto a la normativa interna de los países y de los tratados, promoviendo la cooperación internacional y la transparencia. A partir de la década de 20, en el siglo XX, el comercio mundial sufriría una serie de cambios producto de la globalización, la liberalización progresiva del movimiento de capitales y del trabajo, la eliminación de barreras para el comercio, el desarrollo de las tecnologías de la información y la digitalización del comercio entre otros factores<sup>29</sup>. Estos cambios trajeron una intensa integración del comercio y un aumento exponencial de las operaciones comerciales transfronterizas. Si bien, la adopción de los convenios de doble tributación internacional permitieron pavimentar la apertura e integración de la economía<sup>30</sup>, los gobiernos y gran parte de la doctrina internacional han

---

<sup>26</sup> GRAETZ, M Y OHEAR, J. 1997. The Original Intent of U.S. International Taxation. Yale School of Law, Faculty Scholarship Series. Working Paper 1620 [en línea] <[http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2619&context=fss\\_papers](http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2619&context=fss_papers)> [Consulta: 9 de Junio 2015]. Pp.1066-1089.

<sup>27</sup> En esos años era conocida como la OEEC (Organization for European Economic Cooperation), transformándose sólo en 1961 en la actual OECD.

<sup>28</sup> El hecho de que el primer borrador fue presentado en 1963, muestra lo complejo que resultó adoptar la redacción definitiva.

<sup>29</sup> OECD .2013b. Op. Cit. P. 7.

<sup>30</sup> Actualmente existen más de 3.000 convenios de doble tributación vigentes.

puesto la alama sobre ciertas deficiencias producidas precisamente por esta realidad, las cuales no fueron previstas en un comienzo. Según la propia OCDE<sup>31</sup> “los principios comunes de distribución de la competencia tributaria entre naciones, inspirados en las experiencias nacionales, parecen no haber seguido el ritmo de evolución del entorno empresarial”.

### 1.3. La Situación Actual

Tradicionalmente, la tributación de las empresas multinacionales no ha sido un tema de interés relevante para la doctrina<sup>32</sup>, sin embargo, en los últimos años se ha transformado en uno de los tópicos mas estudiados tanto por teóricos como por los diseñadores de las políticas fiscales. Uno de los trabajos doctrinarios que podrían señalarse como importantes para explicar este fenómeno, es el del profesor Edward Kleinbard de la University of Southern California, quien desarrolló el concepto de “stateless income”. Según este concepto, el movimiento de ingresos tributables dentro de un grupo multinacional desde una jurisdicción de alta tributación a una de baja tributación con fines meramente tributarios (es decir sin cambiar su realidad económica), tendría el efecto de reducir la tributación tanto en el país fuente como en los países en donde se generan los ingresos<sup>33</sup>. El resultado de esto generaría un perjuicio tributario a un gran número de países, toda vez que la mayoría de las compañías que utilizan estrategias fiscales con estos objetivos operan a nivel mundial, como por ejemplo Apple, Amazon, Google, Starbucks o Microsoft, entre algunas de las que han sido ampliamente estudiadas<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> OCDE. 2013a. Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Paris. OECD Publishing.

<sup>32</sup> DHARMAPALA, D. 2014. Base Erosion and Profit Shifting: A Simple Conceptual Framework. University of Chicago, Coase-Sandor Institute for Law and Economics, Working Paper 703 [en línea] <[http://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2377&context=law\\_and\\_economics](http://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2377&context=law_and_economics)> [consulta: 9 de Julio 2015] P. 2.

<sup>33</sup> “Stateless income comprises income derived for tax purposes by a multinational group from business activities in a country other than the domicile of the groups ultimate parent company, but which is subject to tax only in a jurisdiction that is not the location of the customers or the factors of production through which the income was derived, and is not the domicile of the groups parent company. Google Inc.’s ‘Double Irish Dutch Sandwich’ structure is one example of stateless income tax planning in operation.” KLEIBARD, E. 2011a. Stateless Income. Florida. Florida Tax Review 11 [en línea]<[http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/WP1208.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/WP1208.pdf)> [Consulta: 18 de Julio 2015]. P.702.

<sup>34</sup> Pascal Saint-Amans, director del Centro de Políticas y Administración Tributaria de la OCDE y Raffaele Russo, quien encabeza el proyecto BEPS, han señalado que resolver el problema del “stateless income” es el principal objetivo del proyecto BEPS. La declaración completa se encuentra En: OECD. 2014. Oecd insights: Combating BEPS and making sure we have fair tax systems: An OECD/G20 Venture [en línea] <<http://oecdinsights.org/2014/09/29/combating-beps-and-making-sure-we-have-fair-tax-systems-an-oecdg20-venture/>>[Consulta: 18 de Octubre 2015]

El subcomité permanente de investigaciones del Senado norteamericano ha venido estudiando el tema desde hace ya varios años<sup>35</sup>. En el 2012, en el seno del trabajo de este subcomité, se citó a altos ejecutivos de Microsoft, Hewlett-Packard y Apple para responder sobre las prácticas fiscales de estas empresas. El principal impulsor de estas iniciativas ha sido el presidente del subcomité, el Senador Carl Levin, quien ha venido reiterando desde hace años, que las multinacionales norteamericanas estarían aprovechándose de las lagunas de la ley tributaria para pagar menos impuestos e incluso no pagar impuestos en lo absoluto. Según el Senador, la ley tributaria debiera terminar con las lagunas que<sup>36</sup>:

- Permiten a las multinacionales trasladar sus ingresos a través de acuerdos de transferencia de precios abusivos.
- Permiten a las multinacionales pretender mantener sus ingresos en el extranjero, mientras realmente los retornan en dinero a través de una serie de préstamos exentos de impuestos.
- Permiten a las multinacionales pretender mantener sus ingresos en el extranjero mientras mantienen subsidiarias en el extranjero para recolocar el dinero en bancos e inversiones en el país.
- Permiten a entidades norteamericanas operadas y manejadas fuera de los Estados Unidos constituirse en el extranjero, reclamar status extranjero, y así evitar sustancialmente impuestos en el país.
- Permiten a las firmas financieras norteamericanas tratar los “swap payments” recibidos de los Estados Unidos como una fuente extranjera de ingresos no tributables.
- Permiten a las multinacionales hacer a una subsidiaria extranjera invisible para efectos tributarios y así evitar la tributación de ingresos pasivos extranjeros bajo las llamadas reglas de “check the box” y “CFC look-through”.

---

<sup>35</sup> Toda la información es pública y está disponible en el sitio web del subcomité permanente: [en línea] <<http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations>> [consulta: 8 de Mayo 2015]

<sup>36</sup> LEVINE, C. 2012. Offshore Tax Loophole. Carta a los miembros del subcomité permanente de investigaciones del Senado norteamericano. 2 de Octubre de 2012 [en línea] Subcommittee on Fiscal Affairs US Senate <<http://www.hsgac.senate.gov/download/levin-letter-re-10-offshore-tax-loopholes-october-5-2012>> [Consulta 16 de Julio 2015].

- Permiten a las multinacionales deducir los costos de mover trabajos y operaciones al extranjero.
- Permiten a fondos mutuos evitar los límites e impuestos sobre la especulación de commodities al desviar sus actividades a través de empresas fantasmas extranjeras.
- Limitan la fiscalización tributaria con herramientas inadecuadas para combatir a los contribuyentes que ocultan activos en cuentas secretas de paraísos fiscales.
- Permiten a contribuyentes ocultar activos en cuentas bancarias norteamericanas abiertas a nombre de entidades extranjeras.

En el mes de Junio del año 2012, en su reunión en Los Cabos, México, los líderes del G-20, influenciados por los estudios anteriormente descritos, efectuaron un comunicado conjunto declarando que “Reiteramos la necesidad de prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y seguiremos con atención el trabajo de la OCDE en esta materia<sup>37</sup>”. Luego en Febrero de 2013 la OCDE publicó un reporte denominado “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, para unos meses después, en Julio, publicar un plan de acción para enfrentar esta problemática.

#### **1.4. Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios<sup>38</sup>**

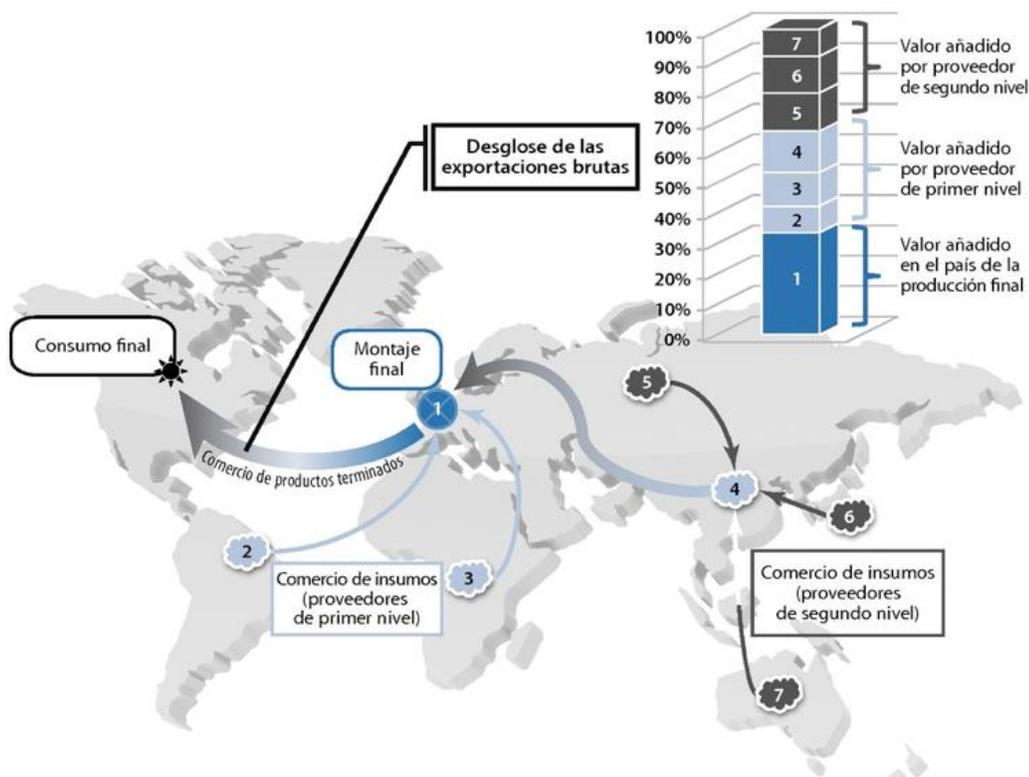
La erosión de la base imponible es el resultado de una serie de prácticas, principal pero no exclusivamente de empresas multinacionales, que tienen como objeto la reducción o exención del pago de impuesto a la renta. Esta reducción o exención en el pago se produce por el aprovechamiento de ventajas provenientes de la disgregación de las estructuras empresariales por el mundo y de las lagunas y fricciones que se producen por la interacción de las normas tributarias de distintas legislaciones. Esto obedece a la realidad actual del comercio internacional, en la cual además de la disgregación de las estructuras empresariales, se suman la extensión de las cadenas de valor a nivel mundial donde existen múltiples tareas y etapas de

---

<sup>37</sup> El comunicado completo puede leerse En: The Telegraph: G20 Summit communiqué: full text [en línea] <<http://www.telegraph.co.uk/finance/g20-summit/9343250/G20-Summit-communique-full-text.html>> [consulta: 2 de Julio 2015]

<sup>38</sup> En esta sección se sigue el trabajo de la OCDE. 2013a. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Paris. OECD Publishing.

producción de bienes y servicios que se realizan en países distintos. En el siguiente gráfico podemos apreciar una representación simplificada de estas cadenas de valor.



**Gráfico N° 1 Representación simplificada de cadena de valor mundial<sup>39</sup>**

En la sección anterior se ha hecho referencia al fenómeno de la doble imposición, el cual obsta al crecimiento del comercio transfronterizo, sin embargo esta no es la única forma en que interactúan las normas tributarias ya que pueden generarse lagunas que dan pie a una tributación reducida o la no tributación, llamada “doble exención” o “stateless income”. La doble exención o una imposición inferior a la ordinaria, no son *per sé* negativas ya que pueden provenir de una legítima y adecuada planificación fiscal. El problema se suscita cuando se obtienen ventajas a partir de estructuras artificiales, sin contenido económico alguno, las cuales sólo tienen por objeto reducir o eliminar totalmente la imposición.

<sup>39</sup> Fuente: OCDE. 2012. Global Value Chains: OCDE Work on Measuring Trade in Value-Added and Beyond. Paris. OECD Publishing. P.18.

El traslado de beneficios al exterior no es la única forma de erosionar la base imponible pero constituye la más importante<sup>40</sup>. Las diferencias en las tasas efectivas de tributación existentes entre los países de residencia de las empresas y el lugar en donde se generan los beneficios (país fuente) es en cierta medida el origen del problema. Esto debido a que las empresas buscan, de manera artificiosa, declarar los ingresos provenientes de sus actividades en la fuente, en países con tasas bajas o exentas, “trasladando” así, a través de sociedades instrumentales u otros mecanismos, los ingresos de forma nominal desde los países donde éstos se producen.

Es difícil medir la magnitud del problema debido a que los estudios disponibles hasta la fecha, no arrojan conclusiones que permitan determinar directamente la incidencia del fenómeno en una menor recaudación por parte de los Estados. Si bien la OCDE cuenta con estadísticas detalladas en torno al promedio de recaudación de impuestos a la renta en relación con el PIB (3% ), no se ha podido determinar la relación entre el crecimiento de las empresas, el crecimiento del PIB y el crecimiento de la recaudación por este concepto. Esto debido a la dificultad de contar con datos confiables respecto de las empresas, ya que por lo general los datos son obtenidos a partir de las propias declaraciones de los contribuyentes. Otro método que ha sido utilizado por los analistas y que a pesar de no entregar antecedentes concretos de la magnitud del problema, puede darnos una idea de la extensión de éste, es el relativo al análisis de los flujos de capitales provenientes de la inversión extranjera directa<sup>41</sup> (FDI por sus

---

<sup>40</sup> Las causas pueden ser múltiples como lo ha indicado también el Comité de Expertos en Asuntos Tributarios de las Naciones Unidas: “The important thing to note is that there is not one single cause of base erosion and profit shifting. In some cases it reflects gaps and inadequacies in the design of domestic laws. Countries’ domestic rules for taxing multinationals on their world-wide profits (‘controlled foreign company’ (CFC) rules) may be inadequate. In other cases countries’ rules for taxing investment into their country may be undermined by the use of related-party debt funding to strip out profits. In some instances, certain transfer pricing practices (i.e. ‘mispricing’) result in base erosion and profit shifting. These practices are particularly prevalent in relation to multinational profits generated by brands, intellectual property or digital services that are highly mobile and can be located anywhere in the world, but can also exist in relation to the pricing of extractive resource-related contracts, for example.

Another set of problems arise from complex interactions between different countries’ tax rules. For example, one country may classify a local entity as a company. But the country where the investor in that entity is resident may treat the investor as the direct owner of the assets of the company. That is, that second country does not recognize the existence of a separate legal entity between the investor and the assets. These types of ‘hybrid entities’ can be used to claim the same deduction in two countries and may result in unintended double non-taxation. Similar double non-taxation problems can arise from mismatches in the way different countries classify instruments as being either debt or equity.” UNITED NATIONS. 2014. Subcommittee on base erosion and profit shifting issues for developing countries. P.2. [en línea] <[http://www.un.org/esa/ffd/tax/BEPS\\_note.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/BEPS_note.pdf)> [Consulta: 3 de Diciembre 2015]

<sup>41</sup> La definición de la OCDE para la FDI (Foreign Direct Investment) es la siguiente: “Foreign direct investment is a category of investment that reflects the objective of establishing a lasting interest by a resident enterprise in one economy (direct investor) in an enterprise (direct investment enterprise) that is resident in an economy other than that of the direct investor.

siglas en inglés). Los estudios han observado que importantes flujos de inversión, provienen de países o territorios considerados “paraísos fiscales” o regímenes con una baja tributación. Finalmente la doctrina ha puesto su interés en el estudio de las diferencias entre los tipos impositivos nominales y los efectivos. El objeto es la determinación de la tasa efectiva de impuesto pagado por las empresas una vez agregadas las deducciones y exenciones contempladas en la legislación, ya que la tasa nominal por sí sola no es un antecedente suficiente para determinar las ventajas de determinadas estructuras empresariales, las cuales por regla general son bastante complejas y se relacionan con una múltiples jurisdicciones.

La mayor dificultad para la determinación de la magnitud del fenómeno, sin embargo, radica en que por sus características, la erosión de la base imponible es un fenómeno que no afecta esencialmente a un país determinado, sino que a todos considerados como conjunto. Por esta razón es que la OCDE ha abogado por un enfoque holístico del problema (ya que no existe una medida única para combatirlo) además de comprometer un esfuerzo coordinado de todos los países, debido a que las respuestas unilaterales pueden generar mayores problemas aún<sup>42</sup>. Lo que está en juego no es únicamente la disminución de los ingresos tributarios sino que también la soberanía fiscal y la equidad tributaria, cuestiones sobre las cuales se volverá más adelante.

---

The lasting interest implies the existence of a long-term relationship between the direct investor and the direct investment enterprise and a significant degree of influence on the management of the enterprise. The direct or indirect ownership of 10% or more of the voting power of an enterprise resident in one economy by an investor resident in another economy is evidence of such a relationship. Some compilers may argue that in some cases an ownership of as little as 10% of the voting power may not lead to the exercise of any significant influence while on the other hand, an investor may own less than 10% but have an effective voice in the management. Nevertheless, the recommended methodology does not allow any qualification of the 10% threshold and recommends its strict application to ensure statistical consistency across countries.” OECD. 2014. Glossary of foreign direct investment terms and definitions [en línea] <<http://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/2487495.pdf> > [Consulta: 28 de Septiembre 2015]

<sup>42</sup>El Comité de Expertos en Asuntos Tributarios también se ha pronunciado respecto de esta problemática, señalando que “The global international tax framework reflected in countries` domestic law and bilateral tax treaties assumes that multinational companies will pay tax somewhere on their cross-border income. Generally speaking, it is envisaged that income will be taxable either in the country where the income is earned (the source state) or the state where the multinational is headquartered (the residence state) – depending of the nature of the cross-border activity undertaken by the multinational. A fundamental concern is that international standards, both in terms of domestic law and bilateral arrangements, have not kept pace with developments in the global economy. But it is difficult for any country, acting alone, to fully address these issues. This is a global problem that requires a global response, but one calibrated to the needs and situations of all countries, including developing countries”. UNITED NATIONS. 2014. Committee of Experts in Tax Matters. P.2. [en línea] <[http://www.un.org/esa/ffd/tax/BEPS\\_note.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/BEPS_note.pdf)> [Consulta: 3 de Diciembre 2015]

### **1.4.1 Principales problemas asociados a la erosión de la base imponible**

En su estrategia para combatir la BEPS<sup>43</sup>, la OCDE ha establecido que quienes se ven perjudicados por este fenómeno no son únicamente los gobiernos, sino que también los contribuyentes individuales e incluso las propias empresas. En el primer caso, los contribuyentes deben soportar una carga mayor de contribución al financiamiento público, debido a que las empresas no contribuyen en proporción al volumen de sus operaciones en el país (por el traslado artificial de los ingresos a otros territorios). En el segundo caso, las propias empresas se ven perjudicadas a causa de costos reputacionales, además de que se generan ventajas competitivas para aquellas que tienen la capacidad de bajar o eliminar sus contribuciones respecto de aquellas domesticas o que no cuentan con presupuesto para una asesoría fiscal sofisticada.

En lo que respecta a los gobiernos, la propia integridad del sistema tributario se encuentra comprometida debido a la percepción de los contribuyentes de que las empresas multinacionales (EMT) no pagan impuestos o lo hacen en forma muy reducida, generando de esta forma un sentimiento de injusticia y un incentivo para la búsqueda de mecanismos de evasión para “emparejar la cancha”.

A fin de hacer frente al BEPS, es menester identificar los problemas específicos que generan las fricciones y lagunas que hemos venido señalando. Según la OCDE<sup>44</sup>, estos son:

- Transparentar los tipos impositivos efectivos aplicables a la EMT.
- Las discordancias internacionales en la clasificación de las entidades y los instrumentos, en particular los mecanismos híbridos y el arbitraje.
- La aplicación de conceptos que figuran en los convenios fiscales a los beneficios derivados del suministro de bienes y servicios digitales.

---

<sup>43</sup> OCDE. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. París. OECD Publishing.

<sup>44</sup> Ibid. P. 43.

- El régimen fiscal de la financiación mediante endeudamiento entre partes vinculadas, de las operaciones de compañías de seguros cautivas y de otras operaciones financieras intra grupo.
- Los precios de transferencia, en particular, respecto de la transmisión de riesgos y de bienes intangibles, la distribución artificial de la propiedad de los activos entre diferentes personas jurídicas dentro del mismo grupo, y la realización entre esas personas jurídicas de operaciones que serían muy infrecuentes entre partes independientes.
- La eficacia de las medidas de lucha contra la evasión fiscal, en particular, los principios contables generalmente admitidos, los regímenes de compañías foráneas controladas (CFC), las normas relativas a subcapitalización y las normas destinadas a evitar toda utilización abusiva de convenios fiscales; y
- La existencia de regímenes preferentes perjudiciales.

El análisis de cada uno de estos problemas es una materia que excede largamente los propósitos de este capítulo, que no es otro que dar al lector un panorama general de la situación en torno al fenómeno BEPS. La OCDE a través de su plan de acción para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, propuso una batería de soluciones para ser discutidas e implementadas por la comunidad internacional en el mediano y largo plazo. El plan establece las acciones necesarias para paliar los efectos del fenómeno, establece plazos para su puesta en marcha y discusión y finalmente identifica los recursos y la metodología necesaria para poner en marcha dichas acciones.

Las acciones son las siguientes<sup>45</sup>:

- Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
- Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- Reforzar la normativa sobre CFC.

---

<sup>45</sup> Ibid. Pp.13-26

- Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- Impedir la utilización abusiva de convenios.
- Impedir la elusión artificiosa del estatuto “establecimiento permanente”.
- Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
- Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.
- Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
- Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
- Desarrollar un instrumento multilateral.

Como puede observarse, el plan de acción es bastante ambicioso y extensivo. No es materia de esta tesis profundizar en este aspecto, sino que más bien llamar la atención en cuanto al crucial momento que vive la comunidad internacional en estas materias.

### **1.5. Críticas al trabajo de la OCDE sobre BEPS.**

Como señalamos en la sección anterior, existen varios enfoques para medir la magnitud y existencia de la erosión de la base imponible, sin embargo, ninguno ha resultado *per se* concluyente. La mayoría de estos estudios han podido sólo aportar evidencia indirecta de este fenómeno. Existen estudios que ponen en tela de juicio las conclusiones a que ha llegado la doctrina del “stateless income” y el trabajo de la OCDE sobre el fenómeno BEPS, indicando que los estudios disponibles sobre este fenómeno han exagerado sus conclusiones. Una de las voces más representativas de esta crítica es la del profesor Dhammika Dharmapala, quien a través de un estudio comparativo de la literatura empírica disponible sobre la magnitud

de la erosión de la base imponible<sup>46</sup> llegó a concluir que las estimaciones de los estudios disponibles a partir de 1990 eran 3 veces mayores que aquellas de estudios más recientes. El autor además señala que algunos temas específicos de la iniciativa BEPS parten de evidencia incompleta e incluso la falta de ella. Estos puntos específicos son<sup>47</sup>:

- La magnitud del traslado de beneficios de las matrices a las filiales en oposición al traslado de beneficios entre filiales extranjeras.
- El rol de la propiedad intelectual y otros intangibles en BEPS y la pregunta sobre como el traslado de ingresos interactúa con el lugar real de las actividades económicas a través de las jurisdicciones.
- El impacto en el traslado de beneficios de la existencia de sistemas de tributación territorial versus sistemas de tributación mundial en el país de residencia de la matriz.
- Si el traslado de beneficios a aumentado en los últimos años.
- Las consecuencias del traslado de beneficios para la recaudación de impuestos.

Una de las críticas más profundas al énfasis que ha puesto la OCDE y países como Estados Unidos o el Reino Unido en el combate la erosión de la base imponible, es que la verdadera razón de este énfasis viene impulsada precisamente por Estados Unidos y el Reino Unido, países que enfrentan un escenario fiscal desfavorable producto de una política de gasto desproporcionada en relación a los ingresos tributarios.

Según esta doctrina, lo que estaría detrás de la preocupación de gobiernos como el de Estado Unidos y el Reino Unido es lo que Buchanan<sup>48</sup> llama “ilusión fiscal”. La ilusión fiscal es una distorsión en la conciencia fiscal de los ciudadanos sobre la naturaleza y alcance de los gastos públicos o el peso de la tributación<sup>49</sup>. De acuerdo al autor, el objetivo sería oscurecer el

---

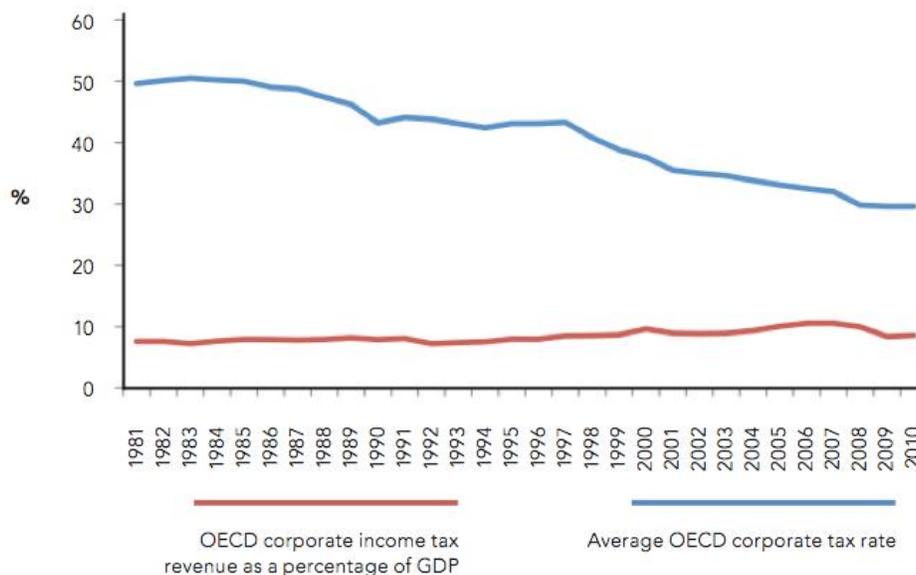
<sup>46</sup> DHARMAPALA, D. 2014. “What do we know about base erosion and profit shifting? A review of the empirical literature. Cesifo, Working Paper 4612 [en línea] <[www.CESifo-group.org/wpT](http://www.CESifo-group.org/wpT)> [consulta: 16 de Marzo 2015] P.15.

<sup>47</sup> Ibid.P.18

<sup>48</sup> BUCHANAN, J. 1967. Public Finance in Democratic Process. Indianapolis. Liberty Fund.P.125.

<sup>49</sup> La definición de Buchanan es la siguiente: “The connection between the total amount of resources actually utilized in producing or supplying public services and any individualized share in this total may be obscured to the taxpayer. In other words, the individual shares in the opportunity cost of public spending may be hidden. Illusions of this sort can be generated in at least five separate institutions of taxation.” Ibid.P.130.

verdadero costo de los bienes y servicios públicos. Para cierto sector de la doctrina, la idea de que la recaudación por concepto de impuesto a las empresas estaría disminuyendo sería una forma de ilusión fiscal, especialmente cuando se asocia a la idea de competencia<sup>50</sup> tributaria. Cifras de la OCDE demuestran lo contrario. En el siguiente gráfico se puede apreciar que, a pesar de que las tasas han disminuido, la recaudación se ha mantenido constante e incluso ha tendido a aumentar levemente desde 1981.



**Gráfico N° 5 Ingresos por impuesto a las empresas y tasas de impuesto.<sup>51</sup>**

Para el profesor Dharmapala<sup>52</sup>, si bien existen dudas respecto a los beneficios de la iniciativa BEPS sobre los ingresos tributarios y la distribución de la base imponible mundial, la iniciativa podría afectar positivamente en el sentido de reducir los costos asociados al cumplimiento y la planificación tributaria, costos que podrían ser utilizados en actividades productivas.

<sup>50</sup> Richard Teather definió la competencia tributaria como “el uso de tasas efectivas de impuesto bajas por los gobiernos para atraer capital y negocios a sus países”. TEATHER, R. 2005. The Benefits of Tax Competition. Londres. The Institute of Economic Affairs [en línea] <<http://www.iea.org.uk/sites/default/files/publications/files/upldbook303pdf.pdf>> [Consulta: 19 de Junio 2015] P.25.

<sup>51</sup> Fuente: OCDE. 2013. Op.Cit. P.43.

<sup>52</sup> DHARMAPALA, D. 2014. Op. Cit. P.9.

## **1.6. Conclusiones**

Este capítulo ha tenido como objetivo dar a conocer las dificultades que enfrentan actualmente las administraciones fiscales frente a un escenario de fiscalización complejo. La mecánica de la erosión de la base imponible a través de la disgregación de las estructuras empresariales y el aprovechamiento de las diferencias normativas entre las distintas legislaciones, ha tornado virtualmente imposible enfrentar a la evasión con respuestas unilaterales.

El actual estado de desarrollo que enfrentan los gobiernos y organizaciones como la OCDE, requiere de una mayor recopilación de datos y consecuente análisis para poder así plantear respuestas más eficaces a la problemática de la evasión internacional. Desde esta perspectiva las amnistías fiscales pueden cumplir un rol muy importante al servir como herramientas para la recopilación de información de los contribuyentes. La información así obtenida puede servir para identificar: los mecanismos que se utilizan para realizar la evasión, las estructuras o medios empleados y los sujetos que asesoran a los contribuyentes para perseguir estos fines. Este es un aspecto de las amnistías fiscales muy poco estudiado por la doctrina y pasado por alto por las administraciones fiscales. Esto último podría explicarse porque los gobiernos y las administraciones fiscales, al estar preocupados casi exclusivamente del cumplimiento de metas de recaudación cada vez mayores, pierden de vista la planificación y desarrollo de estrategias en el mediano-largo plazo.

## CAPÍTULO II

### Amnistías fiscales: Parte General

#### 2.1. Introducción

La amnistía fiscal ha sido un mecanismo utilizado recurrentemente en varios países en vías de desarrollo<sup>53</sup>, generalmente con el objeto de financiar políticas públicas del gobierno de turno, sin embargo, también ha sido utilizado por países desarrollados<sup>54</sup> en circunstancias extraordinarias. En éste último caso, para hacer frente a períodos de recesión económica<sup>55</sup>, crisis financieras o una gran deuda pública. Otros casos en los que la medida ha sido utilizada han sido para albergar la repatriación de capitales mantenidos por los contribuyentes en el extranjero y para moderar la liberalización económica y la apertura del mercado.

En el capítulo anterior hicimos hincapié en la creciente presión que tienen los gobiernos para cumplir con metas de recaudación cada vez más elevadas, con el objeto de financiar los diversos programas de gobierno. Cuando el nivel de gasto público es superior a los ingresos fiscales<sup>56</sup> se produce déficit fiscal y un consecuente aumento de la deuda pública. Un ejemplo de esta problemática es lo que enfrentaron diversos estados federales norteamericanos desde principios de la década de los 80, producto de una falta de apoyo en el *enforcement* de la política fiscal impuesta por el gobierno central<sup>57</sup>. Estados Unidos enfrentó en esa década un fuerte aumento de la deuda fiscal producto del déficit provocado por el aumento en el gasto (especialmente en defensa) y una disminución de ingresos fiscales luego de los recortes introducidos por la Economic Recovery Tax Act de 1981 y la Tax Equity and Fiscal Responsibility Act de 1982<sup>58</sup>. El resultado de la política fiscal introducida por el gobierno de Reagan fue un aumento sin precedentes de la deuda pública<sup>59</sup>. A partir de 1982,

---

<sup>53</sup> Argentina, Colombia, Brasil, India y Turquía.

<sup>54</sup> Irlanda, Italia, España, Grecia y Portugal.

<sup>55</sup> La recientemente aprobada amnistía tributaria brasilera, se adoptó con el objetivo hacer frente a la peor recesión que ha enfrentado el país en los últimos 25 años, la cual a tenido como efecto fuertes recortes presupuestarios.

<sup>56</sup> Como ya lo hemos señalado en el capítulo anterior, en Chile el déficit fiscal el año 2015 alcanzaría el 1,1%.

<sup>57</sup> DUBLIN, 1992. "State income tax amnesties: Causes." *The Quarterly Journal of Economics* 107. P.1057.

<sup>58</sup> Estas leyes reducirían la recaudación de impuesto a las empresas en más de un 40%. AUERBACH, A. 1983. *Corporate Taxation in the United States*. University of Pennsylvania, Brookings Papers on Economic Activity 2/1983 [en línea] <<http://core.ac.uk/download/files/153/6252188.pdf>> [consulta: 12 de Abril 2015]. Pp.458-459.

<sup>59</sup> CAMPAGNA, A. 1994. *The economy in the Reagan years*. Westport. Greenwood Press. P.176.

(año de la primera amnistía fiscal) se introdujeron 33 programas<sup>60</sup>. De manera mas reciente, entre los años 2001 y 2012 los estados federales ofrecieron 65 amnistías fiscales<sup>61</sup>, promediando 5,4 amnistías por año. Esta tendencia ha disminuido en los últimos años: En el 2013 sólo se ofrecieron 2 amnistías (Conneticut y Louisiana) y en el 2014 sólo 3 (Massachussetts, New Jersey y Lousiana)<sup>62</sup>.

La relación entre amnistías fiscales y déficit fiscal es evidente. Esto se explica por la percepción de que este tipo de programas generan ingresos tributarios adicionales en el corto plazo, ya sea a través de recaudación inmediata de impuestos o a través de la adición de nuevos contribuyentes y un consecuente aumento de la base<sup>63</sup>. En doctrina y, a partir del estudio de este tipo de programas, se han detectado tres razones básicas para la introducción de un programa de amnistía fiscal<sup>64</sup>:

- En el corto plazo, se espera que las amnistías puedan convertirse en una fuente de ingresos rápidos para los gobiernos.
- En el mediano plazo, un programa de amnistía se espera que aumente la base imponible.
- Adicionalmente, algunas amnistías tienen objetivos más específicos, como por ejemplo la repatriación de capitales.

En los últimos años ha venido cobrando cada vez más fuerza la utilización de amnistías fiscales como herramienta para la repatriación de capitales como objetivo específico. Como se señalara en el capítulo anterior, una de las formas más comunes de erosión de la base imponible es el traslado de beneficios al exterior. Este fenómeno ha sido tradicionalmente combatido de dos maneras. Primero, negociando acuerdos de intercambio de información con los países receptores de los beneficios<sup>65</sup>, solución que ha resultado inoficiosa toda vez que los

---

<sup>60</sup> BAER, K Y LE BORGNE, E. 2008. Op.Cit. P. 422.

<sup>61</sup> LUITEL, Op.Cit P.131.

<sup>62</sup> Datos obtenidos en la página web de la Federation of Tax Administrators (Federación de administraciones tributarias de Estados Unidos) [en línea] <[www.taxadmin.org](http://www.taxadmin.org)> [Consulta: 10 de Julio 2015]

<sup>63</sup> BAER, K y LE BORGNE, E. 2008. Op.Cit. P. 138.

<sup>64</sup> Ibid. Pp. 106-104.

<sup>65</sup> Principalmente paraísos fiscales. La OCDE ha tendido a abandonar el concepto de paraíso fiscal por el de régimen tributario perjudicial o dañino. Si bien la existencia de regímenes fiscales beneficiosos es un factor preponderante en la desviación del

contribuyentes siempre pueden trasladar sus beneficios a otros regímenes preferentes. En segundo lugar, a través de una amnistía fiscal<sup>66</sup> en la forma de un incentivo para que el contribuyente declare de manera voluntaria sus beneficios mantenidos o trasladados al exterior en contravención a las normas de control de cambio y tributarias. Esta segunda opción ha sido la recomendada por la OCDE en el marco de sus informes sobre mejoramiento del acceso a información bancaria para efectos tributarios y otros trabajos del organismo.

Este capítulo tiene como objetivos delimitar el concepto de amnistía fiscal para luego revisar críticamente los fundamentos económicos que se han esgrimido para su implementación.

## **2.2. Definición**

En doctrina existen diversas definiciones de amnistía fiscal. En una primer acercamiento se puede definir<sup>67</sup> como la oferta de un gobierno limitada en el tiempo, dirigida a un grupo específico de contribuyentes, de pagar un monto definido a cambio del alivio de la responsabilidad tributaria (incluyendo intereses y multas) relativa a uno o más ejercicios anteriores, y de la liberación de la persecución penal. Otra definición<sup>68</sup> señala que las amnistías fiscales son programas de gobierno que generalmente conceden inmunidad frente a la persecución legal y ofrecen penas pecuniarias reducidas a contribuyentes evasores que paguen de manera voluntaria sus obligaciones tributarias pendientes e intereses, típicamente en un corto período de tiempo.

---

flujo de capitales desde y hacia estas legislaciones, por sí solo, no constituye el único factor que incide en este tipo de operaciones. OCDE.2013a. Op.Cit. P.33.

<sup>66</sup> Existe cierto grado de confusión en la doctrina en este aspecto ya que algunos autores tratan a los programas de repatriación de capitales de forma independiente a las amnistías fiscales. Las principales diferencias que aducen para diferenciar las amnistías fiscales de los programas de repatriación de capitales, son la extensión del alivio al contribuyente y el hecho que, por regla general, los programas de repatriación no son aplicables a los contribuyentes bajo investigación. No se comparte esta distinción toda vez que la repatriación de capitales es una especie de amnistía fiscal. LANGENMAYR, D. 2014. Voluntary disclosure of evaded taxes – Increasing revenues, or increasing incentives to evade?. Munich Discussion Paper, No 2014-41. P.4.

<sup>67</sup> BAER, K y LE BORGNE, Op.Cit. PO.157.

<sup>68</sup> LUITEL, Op.Cit. PO.125.

Para efectos de la presente tesis, la amnistía fiscal es un programa de gobierno que tiene como objetivo atraer a contribuyentes específicos a declarar y pagar impuestos no declarados previamente en infracción de sus obligaciones tributarias, a cambio de un alivio de las responsabilidades derivadas de estas infracciones, por un período de tiempo limitado.

A continuación analizaremos los elementos más característicos de las amnistías fiscales.

### **2.2.1. Programa de Gobierno**

El primer elemento característico de las amnistías fiscales es que son por lo general programas de gobierno, en el sentido de requerir autorización legislativa para su implementación y no un simple acto administrativo de la autoridad fiscal. Esto se explica porque las amnistías fiscales reducen o eliminan tributos, evitan sanciones pecuniarias e incluso penales, siendo éstas, por regla general, materias de ley.

Estados Unidos ha presentado casos de excepción a esta regla. Se han introducido amnistías por la vía administrativa en nueve ocasiones, especialmente en el estado de Texas<sup>69</sup>. Sin embargo, el ejemplo más notable de esta práctica han sido los “Offshore Voluntary Disclosure Programs”, los cuales, dado que tienen como objeto combatir la evasión internacional de impuestos, escapan de la regulación federal y son implementados por la IRS (Internal Revenue Service, la autoridad fiscal norteamericana) a nivel nacional y por la vía administrativa.

### **2.2.2. Disponibilidad temporal**

El segundo elemento que caracteriza las amnistías fiscales es que se ofrecen por un período limitado de tiempo. La duración de la amnistía puede ir desde un mes (por ejemplo la amnistía de California en 2005) a un año (la regla general). Existen autores que señalan que la

---

<sup>69</sup> Datos obtenidos En: Sitio web de la Federación de Administraciones Fiscales de Estados Unidos. [en línea] Federation of Tax Administrators <<http://www.taxadmin.org/fta/rate/amnesty1.pdf>> [consulta: 13 Agosto 2015]

duración óptima de una amnistía sería de tres meses<sup>70</sup>, ya que es común que los potenciales participantes esperen hasta el final para acogerse. Mientras más contribuyentes se acojan al programa, mayor será la presión para los dudosos debido a que las posibilidades de ser auditados post amnistía aumentarían. Esto ocurre generalmente hacia el final del período de amnistía por lo que un período superior al planteado acarrea costos adicionales para la autoridad fiscal.

Algunas legislaciones han implementado programas de tipo permanentes, sin embargo éstos nunca son tan beneficiosos como las amnistías fiscales estándar. En este sentido podemos clasificar las amnistías en:

<b>Tipos de Amnistía</b>	<b>Características</b>
<b>Amnistías Permanentes</b>	Están permanentemente disponibles para los contribuyentes en la ley tributaria y pueden ejercerse en forma limitada. Generalmente se permiten con limitaciones temporales (desde la omisión o error en la declaración) o relativas a los montos, y contemplan otros requisitos como no haber sido condenado el contribuyente por delitos tributarios. Nunca contemplan una rebaja del impuesto principal.
<b>Amnistías Estándar</b>	Son aquellas que están disponibles durante un período de tiempo limitado y de manera extraordinaria. Generalmente son parte de una ley especial o están insertas en el marco de reformas generales al sistema tributario.

<sup>70</sup> ALM, J Y BECK, W. 1990. Tax amnesties and tax revenue. Public Finance Review 18(4) [en línea] <<http://pfr.sagepub.com>> [consulta: 8 de Mayo 2015].Pp.433-453

Bélgica es un buen ejemplo que ilustra estas diferencias. El año 2004, antes de la entrada en vigor de la Directiva de la Unión Europea sobre Depósitos<sup>71</sup>, el legislador belga, en vista al inminente acceso que tendría su autoridad fiscal a información respecto a los ingresos de sus contribuyentes a través del pago de intereses por sus depósitos en bancos extranjeros, y previendo la situación que se generaría respecto de los incumplimientos masivos por concepto de no declaración de estos pagos, instituyó una amnistía fiscal para efectos de mitigar los efectos de estos incumplimientos masivos. La amnistía belga estuvo disponible solo para personas naturales y tuvo como objeto dinero y otros activos que tuvieran como fuente ingresos no declarados. El programa especial de 2004 en Bélgica tuvo dos tasas diferentes: 9% como regla general y 6% en caso de que el contribuyente hiciera ciertas inversiones en el país. A partir del 2006, Bélgica estableció un sistema permanente de regularización tributaria para sus contribuyentes. A este programa permanente sólo puede accederse una vez en la vida para personas naturales, y en el caso de personas jurídicas, sólo una vez durante la existencia de la compañía. Las tasas de este sistema permanente son menos beneficiosas que las del programa especial de 2004.

Otro país que introdujo un programa permanente fue Suiza. En el año 2010 y luego de un arduo debate en torno a la posibilidad de introducir una amnistía general, el legislador suizo introdujo un programa de amnistía especial (sólo referente a impuesto a la herencia) y un programa permanente. Este segundo programa general, al igual que en Bélgica, sólo podría usarse una vez en la vida del contribuyente. La cobertura de esta amnistía era respecto de los cargos penales por delitos tributarios siempre que la autoridad fiscal no tuviera noticia de los delitos y que la declaración se realizara de manera espontánea y completa. En este caso, el contribuyente debe prestar total colaboración en orden a aclarar el monto debido y pagarlo en alguna forma (debería llegarse a un acuerdo a este respecto con la autoridad). La amnistía sólo se refirió a la responsabilidad penal, no otorgando tasas preferenciales a los beneficiarios. La legislación suiza tuvo especial cuidado en regular limitaciones a los sujetos elegibles para esta amnistía, la cual incluyó también a compañías privadas, estableciendo que un cambio en el

---

<sup>71</sup> Directiva 2003/48/EC del 3 de Junio de 2003 sobre tributación de ingresos por depósitos en cuentas de ahorro en la forma de pago de intereses.

nombre, el cambio de domicilio de sus oficinas o una fusión, no permitirían a la compañía acceder al beneficio por segunda vez.

### **2.2.2.1 La relación entre los programas permanentes de declaración voluntaria y las amnistías fiscales**

La mayoría de las legislaciones mantiene algún tipo de programa permanente de declaración voluntaria en su legislación general. Aplicar de modo inflexible el cumplimiento forzado es altamente ineficaz, tanto desde la perspectiva de la recaudación, como de los costos de implementar una fiscalización tan estricta. Las diferencias principales dicen relación tanto con los requisitos para acogerse al programa (las amnistías fiscales tienen por lo general criterios más amplio de admisión) como con los beneficios otorgados a los participantes (las amnistías tienen mayores beneficios).

### **2.2.3 Grupos específicos de contribuyentes**

El tercer elemento característico de las amnistías fiscales dice relación con el sujeto al cual éstas se dirigen: grupos específicos de contribuyentes. Esta es una característica esencial de este tipo de amnistías toda vez que el alivio de la responsabilidad tributaria, civil o penal, requiere previamente del incumplimiento de algún tipo obligación tributaria ya sea principal o accesoria. Este incumplimiento puede tener relación con una multiplicidad de elementos que van a depender del diseño del sistema tributario en cuestión, sin embargo, existen dos formas básicas de determinar al sujeto de la amnistía. En primer término puede relacionarse con el tipo de impuesto (por ejemplo contribuyentes de impuestos personales, impuestos corporativos, impuesto a la herencia, etc.). En segundo término puede referirse al sujeto mismo, desde todos los contribuyentes de un determinado impuesto a grupos específicos de éstos (por ejemplo pequeños contribuyentes, contribuyentes personas naturales, empresas, etc.). También puede ser mixta (referirse a un sujeto e impuesto específico).

Los OVDP, o programas de declaración voluntaria de beneficios en el extranjero, son un ejemplo de esta última modalidad, al ser amnistías fiscales que se aplican a grupos específicos de contribuyentes y respecto de impuestos específicos, sin embargo contienen un elemento de discriminación adicional, la ubicación territorial de los bienes o del origen de las

rentas<sup>72</sup>. Los OVDP tiene un objeto muy específico, al buscar la declaración de bienes y rentas de fuente extranjera a cambio de una penalidad reducida, una reducción de la posibilidad de ser perseguidos criminalmente una vez detectada la evasión, o ambos<sup>73</sup>. Este tipo de programas tiene como objetivo específico combatir la evasión internacional de impuestos<sup>74</sup>. El programa chileno se enmarca dentro de esta línea.

#### **2.2.4 Alivio para el contribuyente**

El cuarto elemento característico de las amnistías fiscales se refiere a la oferta del gobierno para los contribuyentes incumplidores. El incumplimiento de una obligación tributaria puede gatillar una amplia gama de responsabilidades que pueden ir desde multas a penas de presidio en caso de delitos tributarios. En este sentido las amnistías pueden caer dentro de dos categorías: financieras o legales.<sup>75</sup> En las primeras, la amnistía significa la reducción de la responsabilidad del pago de los impuestos parcial o totalmente no declarados. La segunda se refiere a la exención de la responsabilidad civil o criminal.

Algunos países han introducido amnistías que no eximen a sus contribuyentes de las penas y otras sanciones por la no o sub declaración de impuestos. Este tipo de programas han sido diseñados para incentivar el cumplimiento voluntario a través de otros métodos, desarrollando de esta forma amnistías de auditoría y amnistías legales.

Las amnistías de auditoría tienen como regla común, una promesa de la autoridad de limitar su capacidad para auditar a sus contribuyentes como contraprestación al cumplimiento de ciertos requisitos. Por lo general estos requisitos se refieren a un aumento de los impuestos pagados en ejercicios determinados (pasados y/o futuros). Respecto de los ejercicios pasados, un ejemplo de este tipo de programas fue la amnistía introducida en Colombia el año 1998, en la cual, los contribuyentes que declararan un aumento de un 30% en sus ingresos tributables de

---

<sup>72</sup> CRAIG BOISE, M. 2007. Breaking Open Offshore Piggybanks: Deferral and the Utility of Amnesty. *George Mason Law Review* 6(18).Pp.667-694.

<sup>73</sup> LEDERMAN, L. 2012. Op.Cit P.501.

<sup>74</sup> Ibid. P.524.

<sup>75</sup> BAER, K y LE BORGNE. Op.Cit P.164.

los ejercicios de 1996, 1997 y 1998, no estarían sujetos a auditoría por estos períodos<sup>76</sup>. Respecto de ejercicios futuros, este enfoque es adoptado por lo general cuando la autoridad fiscal no tiene la capacidad para auditar y hacer cumplir la ley de forma adecuada. Portugal introdujo uno de estos programas en 1986<sup>77</sup>.

Una segunda modalidad de amnistía de auditoría es aquella que garantiza a los contribuyentes que no serán sujetos a auditoría respecto de declaraciones pasadas si es que la última declaración es correcta. Este tipo de amnistías se han introducido en Colombia, República Dominicana y México.

El problema de estos tipos de amnistías es que sus resultados no han sido estudiados adecuadamente para verificar su impacto en el mediano plazo (aumentar el cumplimiento tributario). Sin embargo, es posible divisar una externalidad positiva producida por este tipo de programas, ya que a medida que aumenta la participación en estos programas, aumenta también la probabilidad de ser auditado (a los contribuyentes no participantes).

#### **2.2.4.1. Amnistías fiscales y Convenios Fiscales**

Los convenios fiscales<sup>78</sup> son un contrato entre la autoridad fiscal y el contribuyente mediante el cual el primero se obliga a pagar, en un período mayor de tiempo, el monto total de los impuestos adeudados más una rebaja en los intereses y multas<sup>79</sup>. Las principales diferencias entre las amnistías fiscales y los convenios fiscales radica en que en las primeras, los contribuyentes ven reducido en todo o en parte su responsabilidad tributaria y penal<sup>80</sup>, mientras que en los segundos, se mantiene el valor del impuesto adeudado además de que por

---

<sup>76</sup> El beneficio se extendió incluso a contribuyentes que no hubieren hecho declaración de impuesto en los ejercicios 1996 y 1997.

<sup>77</sup> En este caso, un aumento de un 30% en el pago de impuestos, aseguraría 5 años sin auditorías. Esto no se aplicaría en casos de sospecha de fraude.

<sup>78</sup> En Chile esta institución funciona a través de las llamadas Condonaciones del SII. Esta institución a sido cuestionada por diversos sectores, especialmente luego de la condonación del 99% de los intereses y multas a la empresa Johnsons`s (más de \$59.000 millones de pesos). Al respecto En: Emol: Cronología del caso Johnsons [en línea] <<http://www.emol.com/noticias/economia/2013/07/12/608857/cronologia-del-caso-johnsons-y-las-denuncias-de-presuntas-irregularidades-en-el-sii.html>>[consulta: 18 de Noviembre 2015]

<sup>79</sup> BAER, K y LE BORGNE, Op.Cit. P. 164.

<sup>80</sup> En este sentido, la amnistía puede reducir el monto mismo del impuesto adeudado, los intereses morosos o las multas.

lo general, teniendo generalmente además como requisito que el contribuyente no haya cometido delitos tributarios.

### **2.2.5 Beneficios para los participantes (Incentivos)**

Toda amnistía conlleva una renuncia parcial del Estado a su potestad de perseguir las responsabilidades tributarias, civiles y criminales derivadas del incumplimiento de las leyes tributarias.

La extensión de la amnistía va a depender del sistema tributario de cada país. En este sentido la amnistía puede reducir o aliviar el pago de:

- Intereses por concepto de atraso en el pago del impuesto no declarado o declarado tardíamente.
- Multas a beneficio fiscal por la no observancia de obligaciones tributarias.
- Excesos, producto de un aumento en la tasa a título de pena.
- El pago del impuesto adeudado.

En este último caso (la reducción misma del impuesto adeudado), la amnistía es denominada amnistía extensiva<sup>81</sup>. Este tipo de amnistía fiscal exime de responsabilidades respecto de auditorías pasadas e incluso, en ciertas ocasiones, de auditorías futuras.

---

<sup>81</sup> MACHO-STADLER, I. 1999. Tax Amnesties in a Dynamic Model of Tax Evasion. *Journal of Public Economic Theory* 1(4). P. 439-463.

Se pueden clasificar las amnistías de acuerdo a sus beneficios<sup>82</sup>:

Tipos de Amnistía	Características
De Revisión	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Contribuyentes pueden revisar las declaraciones de impuestos de ejercicios fiscales específicos con una pena reducida.</li> <li>– Contribuyentes pueden corregir sus declaraciones de ingresos (al alza) y pagar los impuestos que faltan.</li> <li>– Los contribuyentes que acepten la amnistía no son inmunes a las actividades de investigación y auditoría de la autoridad tributaria.</li> </ul>
De Investigación	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Los contribuyentes pueden obtener exención de ser auditados en ejercicios fiscales específicos tras el pago de una cuota de amnistía.</li> <li>– Esta es esencialmente una oferta para no investigar el monto real, o el origen, de los ingresos tributables de los contribuyentes que se acojan al programa.</li> </ul>
De Persecución	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ofrece una renuncia parcial de la pena para los contribuyentes acusados que, de declararse culpables, aliviarán el curso judicial.</li> <li>– El gobierno suspende su poder de fiscalización con respecto a años fiscales específicos a cambio de una compensación.</li> </ul>

### 2.3. Conclusiones

En el presente capítulo se ha intentado delimitar de la manera más clara posible el concepto de amnistía fiscal, tarea ardua ya que las amnistías fiscales pueden presentar diferencias muy notorias entre un país y otro. A pesar de estas diferencias, se ha determinado aquellos elementos esenciales que son comunes en la mayoría de los casos.

En la siguiente tabla<sup>83</sup> se presentan los factores típicos que generalmente se han tenido en cuenta para el diseño de los programas de amnistía fiscal:

---

<sup>82</sup> FRANZONI, L. 1998b. Punishment and Grace: On the economics of tax amnesties. Public Finance Review 51 [en línea] <http://www2.dse.unibo.it/franzoni/Punish.PDF> [Consulta: 16 de Junio 2015].Pp.3-7.

<b>Sujetos cubiertos</b>	<b>Impuestos cubiertos</b>	<b>Alcance de la amnistía</b>	<b>Acompañamiento al programa</b>	<b>Otros</b>
Contribuyentes no registrados	Impuestos personales	Intereses	Reforzamiento del “enforcement”	Duración: – Una vez – Permanente
Contribuyentes sin declaración	Impuestos a las empresas	Multas	Aumento de las auditorías	Bases: Legislativa Decreto administrativo
Contribuyentes incumplidores: Deudas fiscales impagas	Impuestos a la propiedad	Responsabilidad criminal: Responsabilidad civil Prisión	Reforma tributaria: – General – Diseñada, en parte, a solucionar el incumplimiento	
Evasores: – Rentas no declaradas – Rentas sub declaradas	Otros	Deudas fiscales: – pequeños montos – Cualquier monto		

---

<sup>83</sup> Datos obtenidos de: PELLECHIO, A. 1993. Tax Amnesties. Washington: Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund. P.34.

## Capítulo III

### Justificación económica de las amnistías fiscales

#### 3.1. Introducción

A través del tiempo los gobiernos de turno se han visto tentados a delinear programas de amnistía fiscal con el objeto de aumentar la recaudación en el corto plazo, para enfrentar déficit fiscales o bien, para enfrentar presiones presupuestarias. Las razones por las cuales se introducen este tipo de programas caen dentro de tres categorías<sup>84</sup>:

- Para elevar los ingresos rápidamente.
- Para incrementar el cumplimiento futuro (al incentivar a los contribuyentes a declarar y pagar impuestos previamente no declarados).
- Para inducir la repatriación de capital fugado, por razones que van más allá de los ingresos inmediatos y el cumplimiento, como podrían ser la balanza de pagos, la inversión doméstica o consideraciones en torno al sistema financiero.

Para parte de la doctrina<sup>85</sup>, el problema de los gobiernos para introducir o no una amnistía fiscal, es evaluar si el diseño del sistema tributario está recaudando los ingresos deseados de manera eficiente o no.

La introducción de un programa de amnistía con este fundamento, constituye un incentivo para que el contribuyente incumplidor revise su decisión de observar la norma tributaria. Esta decisión del contribuyente es el resultado de su evaluación de los beneficios que le reporta la evasión por un lado (impuestos no pagados) y los costos de una posible detección por otro. Esta segunda variable es compleja y se puede clasificar en dos categorías<sup>86</sup>: Aquellas que están en control del gobiernos y aquellas que dicen relación con la idiosincrasia del contribuyente, reflejada en sus preferencias (por ejemplo tolerancia al riesgo) como también actitudes sociales a la evasión. Los gobiernos pueden alterar la mayor parte de las

---

<sup>84</sup> BAER, K y LE BORGNE, E. 2008. Op.Cit P.172.

<sup>85</sup> Alm, McKee, y Beck (1990); Andreoni (1991); Malik y Schwab (1991); Stella (1991); Graetz y Wilde (1993).

<sup>86</sup> BAER, K y LE BORGNE, Op.Cit P.273.

variables que afectan la decisión del contribuyente de incumplir sus obligaciones tributarias. Estas son algunas de estas variables:

- Las penas directas en los casos de evasión (financieras, civiles y criminales).
- Las penas indirectas (costos reputacionales).
- Probabilidades de detección (cantidad de recursos destinados a la administración tributaria y fiscalización).
- Beneficios de la evasión de impuestos (ahorro financiero; ahorro de tiempo para evadir el proceso de declaración y pago de impuestos)

A pesar de que los gobiernos tienen el control de la mayoría de las variables que afectan la decisión del contribuyente de evadir, la probabilidad de detectar la evasión siempre estará por debajo de 100% debido a que este tipo de contribuyentes, aún cuando se anuncien medidas más estrictas para hacer cumplir la ley, por lo general ajustan su conducta a las nuevas condiciones lentamente. Algunos autores como Stella<sup>87</sup> han realizado estudios que señalan la existencia del llamado “problema de la inconsistencia temporal del gobierno”, el cual consiste en una percepción generalizada de los evasores de que los anuncios del gobierno sobre nuevas medidas estrictas para aplicación de la ley por lo general terminan en cambios poco relevantes o introducidos de manera muy lenta (por los costos asociados).

### **3.2. Pros y contras de las amnistías fiscales**

Para el profesor Craig Boise, las amnistías fiscales tienen principalmente 3 beneficios: recaudan mayores ingresos en el corto plazo, incentivan el cumplimiento futuro respecto de los contribuyentes que participaron en la amnistía y suavizan el cambio a un régimen de control más estricto<sup>88</sup>. Este último aspecto es fundamental según Boise, quien resaltó la importancia de no sólo reforzar el “enforcement” sino que también publicitarlo<sup>89</sup>. Por otro lado las amnistías fiscales tendrían los siguientes costos: disminuyen la percepción de equidad en el

---

<sup>87</sup> STELLA, P. 1991. An Economic Analysis of Tax Amnesties. Washington D.C. International Monetary Fund. P. 383.

<sup>88</sup> CRAIG BOISE, M. 2007. Op.Cit. PP. 667-694.

<sup>89</sup> California realizó una campaña previa a su amnistía de 1984 donde publicitó arrestos y otras medidas en contra de contribuyentes de alto patrimonio, embargando públicamente botes y autos de lujo, rematando bienes inusuales, etc. Ibid. P.707.

sistema tributario, disminuyen la percepción de seriedad sobre los crímenes tributarios y al crear expectativas sobre la repetición de las amnistías pueden generar un aumento en el incumplimiento<sup>90</sup>. Frente a los beneficios y costos de las amnistías fiscales, el autor desarrolló una serie de recomendaciones con el objeto de alcanzar el óptimo de resultados con este tipo de programas:

- Ser acompañados por una reforma que desincentive la evasión en el futuro.
- Ser acompañados con una mayor fuerza y voluntad de hacer cumplir la ley.
- Ser ofrecidos sólo una vez.
- Minimizar la percepción de injusticia no ofreciendo la amnistía a evasores conocidos.
- No haciendo la amnistía extensiva.
- No tener como objetivo sólo el aumento de la recaudación.<sup>91</sup>

Estudios económicos recientes ha llegado a determinar que las amnistías fiscales <sup>92</sup>:

- Tienen por sí solas, un efecto muy limitado respecto del cumplimiento voluntario.
- Sus efectos en el cumplimiento voluntario son inciertos tanto en corto como en el mediano plazo.
- El impacto en la recaudación es incierto tanto en el corto como en el largo plazo).

El problema de las amnistías es que por sí solas no afectan las variables de costo-beneficio asociadas a la decisión de evadir impuestos. Las amnistías, por sí mismas, sólo pueden afectar el cumplimiento voluntario a través de variables que dicen relación con factores socioculturales o idiosincráticos cuando el evasor haya sub valorado el costo

---

<sup>90</sup> Ibid. PP. 696-701.

<sup>91</sup> Ibid. 696-705.

<sup>92</sup> MACHO-STADLER, I. 1999. Op. Cit. P.463.

psicológico de cometer fraude. En este caso la amnistía reduce el costo de pasar de ser evasor a contribuyente cumplidor<sup>93</sup>.

En el siguiente recuadro podemos observar un resumen de los argumentos doctrinales a favor o en contra de las amnistías fiscales<sup>94</sup>:

<b>Argumentos a Favor</b>	<b>Argumentos en contra</b>
Mejoramiento Pareto, ya que nadie pierde y el gobierno mejora ingresos.	Perjudica la moral, ya que los contribuyentes honestos ven que sus costos de comportarse honestamente decrecen.
Permite a los incumplidores por error volver al camino de la honestidad.	Es una acción demasiado blanda contra los incumplidores
Remueve el sentido de culpa de ciudadanos ordinarios.	El sentimiento de culpa es removido de tal modo que los cumplidores puedan comenzar a evadir impuestos.
Es lo más apropiado antes de aumentar las penas y el enforcement, o la transición a un nuevo sistema tributario.	Los individuos se vuelven conscientes de las altas tasas de incumplimiento en el sistema.
Es una señal de que el gobierno está comprometido a solucionar el problema de la evasión.	Envía la señal equivocada de que el gobierno es incapaz de hacer cumplir sus normas.
Aumenta la base fiscal al devolver contribuyentes al sistema.	Los contribuyentes perciben y anticipan las amnistías. Esto genera aumento en el incumplimiento y reducción de la base.
Genera ingresos en el corto y largo plazo para el gobierno.	La experiencia indica que las amnistías producen pocos ingresos o que son sobrevalorados.
Reduce los costos administrativos de la recaudación.	La recaudación pudo hacerse a través de los medios ordinarios, la diferencia es de tiempo.
Mejora el cumplimiento al permitir el monitoreo de contribuyentes nuevos.	Esto no es posible. Si fuera cierto, la amnistía no sería necesaria.

---

<sup>93</sup> “On its own, a tax amnesty has no direct effect in increasing compliance. This key result in the literature has the following intuition: tax amnesties offer citizens an incentive to reveal past tax evasion and become current with their tax payments. They do not however, affect the direct cost-benefit of tax evasion: the tax code is unchanged, tax administration enforcement is unchanged, and so on. For tax evaders, that is, citizens for whom the tax evasion benefits were higher than its cost, an amnesty has no direct effect on their equilibrium trade-off: they will continue to evade tax”. LE BORGNE. Op.cit. P.301.

<sup>94</sup> Datos obtenidos de: LUITEL, H. 2014. Op.Cit.P.167

### **3.3. Recomendaciones de la OCDE y la doctrina para el diseño e implementación de una amnistía fiscal**

En esta materia la OCDE ha identificado una serie de principios con el objeto de evitar los problemas clásicos de las amnistías fiscales tradicionales<sup>95</sup>:

Los objetivos de estos programas son generalmente entregar soluciones eficientes respecto a sus costos, para mejorar la recaudación en el corto plazo y mejorar el cumplimiento voluntario en el mediano-largo plazo, como ya se ha señalado. Lo importante es que los objetivos estén claros tanto para los potenciales participantes como para la totalidad de la población.

Los términos del programa deben también ser claros y accesibles en guías comprensibles tanto para los potenciales participantes como para la población con el objeto de evitar cualquier ambigüedad o desigualdad de trato por parte de la autoridad.

Se requiere además claridad en torno a los costos reales de implementar el programa en relación a los ingresos obtenidos a través de este. Señalar los costos de oportunidad de no implementar el programa es fundamental. La publicación de esta información es importante para reafirmar a los contribuyentes cumplidores de que el gobierno está actuando en sus intereses para aumentar la carga fiscal eficientemente.

El programa debe estar cuidadosamente diseñado para no exagerar los incentivos ya que de otro modo se rompe el equilibrio entre las estrategias de apoyo e incentivo al cumplimiento voluntario y aquellas destinadas a contrarrestar el incumplimiento, cuestión que puede resultar muy perjudicial en el mediano y largo plazo.

Si bien, no existen estudios que evalúen estos programas en el mediano y largo plazo, es muy probable que aquellos que logren generar una vinculación entre su estrategia general de combate a la evasión y el programa en cuestión, sean los más exitosos.

---

<sup>95</sup> OCDE. 2010. Op.Cit. Pp.11-15.

Otro principio fundamental es que los programas de declaración voluntaria tienen que mejorar los niveles de cumplimiento del grupo objetivo sobre el que se focalizan. En la medida que la cooperación internacional y el intercambio de información en materias tributarias aumentan, el riesgo para los contribuyentes evasores de ser detectados también debe aumentar. Este tipo de programas debe tender a aumentar esta tendencia, incrementando el riesgo de detección de los evasores y proveyendo un incentivo creíble y de corta duración para la participación.

Si bien un programa exitoso tenderá a aumentar los ingresos en el corto plazo, debe hacerlo en el contexto de mejorar el cumplimiento de todos los contribuyentes de manera permanente. El carácter extraordinario del programa debe ser creíble para los contribuyentes al no permitir la idea de que en el futuro podrán esperar por un programa similar. Por parte, los contribuyentes cumplidores, deben ser notificados de que la autoridad perseguirá a quienes no participen en el programa.

Con el objeto de asistir a los países en la implementación exitosa de este tipo de programas, la OCDE formuló una serie de recomendaciones para las administraciones fiscales con el objeto de incentivar la participación<sup>96</sup>:

- Guía de procedimiento de declaración voluntaria: La autoridad fiscal debiera incluir una guía clara del proceso, las personas a contactar y la documentación requerida. Esta guía debiera a su vez contener información sobre cómo obtener respuestas relativas al procedimiento. Esta guía debiera ser fácilmente accesible tanto para los contribuyentes como para los asesores. Adicionalmente la administración puede utilizar medios de comunicación masivos para atraer atención sobre la existencia de dicha información<sup>97</sup>.

---

<sup>96</sup> OCDE. 2010. Op. Cit. Pp.15-17.

<sup>97</sup> India implementó en 1997 uno de los programas de amnistía fiscal más exitosos a nivel internacional, cuyo slogan era: “30% de impuestos, 100% de paz mental”.

- Tratamiento frente a la falta de documentación: La guía debiera explicar cómo será el tratamiento frente a la falta de documentación. Muchas veces será difícil para el contribuyente contar con toda la documentación necesaria para acceder al programa, cada caso es diferente. En estos casos es importante dar ejemplos y establecer principios generales.
- Confidencialidad de la información: Para los potenciales participantes, existe la preocupación de que la información contenida en la declaración u obtenida a través del procedimiento, permanezca confidencial. Esta preocupación puede variar de un país a otro dependiendo del sistema tributario. La forma de enfrentar esto puede ir desde limitar la información a ciertos agentes, proteger la información a través de normas especiales de secreto aplicables a los agentes una la unidad creada al efecto<sup>98</sup> a operar el sistema a través de terceros<sup>99</sup>.
- Actividades de cumplimiento futuro: Los contribuyentes pueden temer que la declaración pueda atraer investigaciones futuras sobre sus operaciones ya sea de manera inmediata o que su declaración afecte su perfil de riesgo y por ende aumente la probabilidad de futuras auditorías. Esto puede evitarse limitando el manejo de la información disponible a ciertos agentes sólo dentro de la unidad u operando a través de terceros (bancos).
- Contacto a terceras personas: Debe existir claridad en torno a la posibilidad de contactar a terceros como por ejemplo trabajadores o bancos y en que circunstancias puede operar esto.
- Multas e intereses: La administración debe otorgar información que permita calcular de manera clara los intereses y multas que podrían generarse y la manera de calcularse. Los contribuyentes deben estar al tanto de los potenciales costos de acogerse al programa.

---

<sup>98</sup> Sudáfrica fue un caso paradigmático de este tipo de programas, país que el año 2003 entregó la ejecución del programa a una unidad especialmente creada para tal efecto, implementando fuertes medidas de secreto en el manejo de la información recabada en virtud del programa.

<sup>99</sup> Algunas legislaciones han dado a los contribuyentes la posibilidad de realizar la declaración y pago a bancos, los cuales emiten un certificado que puede utilizarse como escudo frente a futuras auditorías. Así lo hizo Italia en el año 2001, cuya amnistía recibió el nombre de “Escudo Fiscal”.

- Persecución criminal: Las circunstancias bajo las cuales una potencial persecución criminal pueda llevarse a cabo deben ser claras. En algunos países esta política debe estar desarrollada en conjunto con el organismo persecutor.
- Discusiones anónimas: La administración debe indicar si existe una institución a la cual los contribuyentes deben dirigir sus preguntas, como por ejemplo una línea telefónica o sitio web, con el objeto de verificar de manera anónima si es elegible para el programa.

Finalmente, para complementar las recomendaciones de la OCDE, cabe hacer presente las conclusiones de Mikesell y Ross<sup>100</sup>, quienes en el 2012, publicaron un estudio que abarcó más de 117 amnistías en Estados Unidos, entre los años 1980 y 2011. Llegando a las siguientes conclusiones:

- La publicidad es decisiva.
- Deben incluirse las cuentas por cobrar.
- Otorgar la posibilidad de pagos parcelados<sup>101</sup>.
- Tener criterios amplios de admisión.
- Las amnistía modernas no reducen el pago del impuesto principal, sólo los intereses.
- Deben introducirse acompañadas de reformas al sistema de fiscalización<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup> MIKESELL, J Y ROSS, J. 2012. Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems. National Tax Journal 65 [en línea] <<http://www.ntanet.org/NTJ/65/3/ntj-v65n03p529-62-fast-money-contribution-state.pdf>> [Consulta: 16 de Junio 2015]. PP.561-562.

<sup>101</sup> Es preferible otorgar al contribuyente la posibilidad de pagar en cuotas ya que de otra forma, el pago total de una sola vez puede ser bastante oneroso y de esta forma no le permite acogerse al sistema, aun cuando tenga la intención de hacerlo.

<sup>102</sup> En derecho comparado esto es conocido como “stick and carrot”. Según esta lógica, los contribuyentes estarán más llanos a acogerse al programa en caso de que exista la amenaza cierta de un mayor control o penalidad frente a la decisión de no acogerse a él.

## **CAPÍTULO IV**

### **Derecho Comparado**

#### **4.1. Introducción:**

En este capítulo analizaremos las experiencias de Sudáfrica (2003) y Estados Unidos (2009) en la introducción de amnistías fiscales. La elección de estos dos programas obedece primeramente a un criterio de similitud con el chileno<sup>103</sup> en el sentido de tener como objeto principalmente la declaración de beneficios en el extranjero y por ende combatir principalmente la evasión internacional de impuesto a la renta. En segundo término, los dos programas fueron catalogados como exitosos de acuerdo a la doctrina y a los propios resultados entregados por las autoridades de estos dos países.

#### **4.2. Amnistía Fiscal Sudáfrica 2003**

Sudáfrica tiene una amplia experiencia en la introducción de amnistías fiscales. La primera vino a sólo un año de la caída del régimen del apartheid a través de la Tax Amnesty Act de 1995, un año después vino la segunda amnistía a través de la Final Relief on Tax, Interest, Penalty and Additional Tax Act de 1996. Estas dos amnistías tuvieron como objeto regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se opusieron a pagar impuestos a un gobierno antidemocrático<sup>104</sup>.

En 2003 vendría la tercera experiencia a través de la Exchange Control Amnesty and Amendment of Taxation Laws Act. Esta ley vendría a suavizar la transición del sistema tributario sudafricano desde uno de tributación en base a la fuente, a un sistema de renta mundial en el año 2001. Los resultados de esta amnistía excedieron todas las expectativas. Un total de 43.137 aplicaciones fueron presentadas a la autoridad, declarando un total de 68,9 billones de Rands, de los cuales el 65,3% eran activos mantenidos ocultos en el extranjero. En este período el Rand se apreció considerablemente en relación con todas las monedas

---

<sup>103</sup> Brasil basó su programa en la legislación chilena, sin embargo por su reciente aprobación (al 3 de Diciembre de 2015 sólo a sido aprobada por la cámara de Diputados restando sólo la aprobación del Senado) no fue posible analizarla.

<sup>104</sup> MALHERBE, J. 2011. Tax Amnesties. Holanda. Kluwer Law International. P.43.

internacionales. Sudáfrica introdujo nuevas amnistías en 2006, 2008, 2010, 2011 y 2012, sin embargo ninguna tuvo el éxito del programa de 2003<sup>105</sup>.

Como antecedentes para la introducción de la amnistía de 2003, Sudáfrica tomó en cuenta una tasa de crecimiento relativamente superior al promedio mundial como incentivo para la declaración o repatriación de capitales, además de rendimientos de la tasa de interés superiores a los de los países desarrollados de la época. Legislativamente, el país mejoró su fiscalización fiscal, estableció además la obligación cambiaria y tributaria de declarar los activos en el exterior. Además se subrayó la entrada a una gran cantidad de tratados sobre cooperación e intercambio de información para fines tributarios y cambiarios a partir de 1994<sup>106</sup>. Todos estos cambios fueron coronados con un programa de amnistía fiscal y cambiario.

#### **4.2.1. Disponibilidad temporal de la amnistía**

La amnistía fue implementada originalmente por un período de seis meses (1 de Junio a 30 de Noviembre de 2003), sin embargo, durante la marcha el plazo se amplió hasta el 29 de Febrero de 2004 debido a la dificultad de los contribuyentes de obtener toda la documentación necesaria<sup>107</sup>.

#### **4.2.2. Objetivos de la amnistía**

La propia ley que implementó la amnistía, en su preámbulo señaló los objetivos:

- Permitir a los violadores de las normas cambiarias y ciertos actos tributarios, regularizar sus negocios respecto de activos mantenidos en el extranjero (foreign assets).
- Permitir la máxima revelación (disclosing) de activos y facilitar la repatriación.

---

<sup>105</sup> Ibid. P.45.

<sup>106</sup> SUDÁFRICA. Department of Treasury (Departamento del Tesoro). 2003. Exchange control amnesty and amendment of taxation laws bill. Explanatory Memorandum [en línea] <http://www.treasury.gov.za/legislation/bills/2003/2003%20Amnesty%20Bill%20EM.pdf>. [Consulta 13 Enero 2015].

<sup>107</sup> MALHERBE, J. 2011. Op. Cit. PP.43-44.

- Extender la base imponible al revelarse activos extranjeros previamente no reportados.

#### **4.2.3. Candidatos (eligible persons)**

Respecto a los candidatos, la amnistía se aplicó a personas que calificaran como residentes sudafricanos antes del 28 de Febrero de 2003 y que tuvieran el carácter de:

- Personas naturales
- Corporaciones cerradas (Close Corporations) (hasta 10 miembros)
- Trusts
- Sucesiones

Se dejó fuera a las compañías públicas o privadas (Companies) ya que en Sudáfrica este tipo de personas jurídicas está regulado por un control cambiario especial y a la obligación de repatriar sus utilidades, salvo autorización expresa en contrario y sólo en caso de acreditarse la necesidad de mantener estas utilidades con la finalidad de expandir sus operaciones en el exterior<sup>108</sup>.

#### **4.2.4. Impuestos cubiertos**

La amnistía sudafricana cubrió la falta de declaración de rentas de acuerdo a la ley de renta sudafricana contenida en la “Income Tax Act ” de 1962 y la “Estate Duty Act” de 1955. Como a su vez la violación a su ley de control de cambios (exchange Control) contenida en la “Currency and Exchanges Act” de 1933.

Se excluyeron aquellos impuestos que suponen obligaciones fiduciarias con otros privados, como son los impuestos de retención de royalties y la retención de impuestos por parte de empleadores<sup>109</sup>.

---

<sup>108</sup> SUDÁFRICA. 2003. Op.Cit.P.7.

<sup>109</sup> Ibid. P.8.

#### **4.2.5. Requisitos**

La amnistía fue aplicable a dos clases de personas, aquellas en búsqueda de alivio cambiario (exchange control relief), y aquellas en búsqueda de alivio tributario (tax relief):

- El postulante (applicant) en búsqueda de alivio cambiario pudo realizar la declaración si es que mantenía su propiedad directamente respecto de uno o más activos extranjeros<sup>110</sup> hasta la fecha límite, además del valor derivado de estos activos.
- Aplicar para alivio tributario si es que mantenía una propiedad directa (direct beneficial ownership) de los activos y de las rentas generadas por éstos.

Los postulantes podían hacerlo respecto de un alivio o ambos. Por otro lado, los requisitos mínimos para acceder a la amnistía eran los siguientes:

- Entregar una declaración jurada o solemne (sworn affidavit).
- Remitir las declaraciones dentro del plazo de duración de la amnistía.
- Confirmar que no había activos obtenidos a través de actividades ilícitas.
- La amnistía no procedía si la SARB o SARS<sup>111</sup> notificaba una auditoria, investigación u otra acción de “enforcement” antes de la entrega de la declaración. Esta notificación o aviso debía estar relacionado con una violación al control cambiario, ingresos extranjeros no declarados, o sumas domésticas no declaradas y transformadas en activos extranjeros.

#### **4.2.6. Requisitos específicos para la amnistía al control de cambios**

---

<sup>110</sup> La autoridad los define como cualquier fondo mantenido en divisas extranjeras (por ejemplo dinero efectivo mantenido fuera o dentro de la República) como también, cualquier activo transferido o acumulado fuera de Sudáfrica. Esta definición no incluyó por regla general activos al portador, si es que la identidad del beneficiario del instrumento no puede ser determinada por referencia al instrumento mismo o por la persona que emite el instrumento. Sólo se permitieron incluir bonos extranjeros al portador en caso de que el declarante lograra probar que el instrumento deriva de fondos del propio declarante mantenidos con al menos 18 meses de anticipación antes de la adquisición del bono. Ibid.P.8-9.

<sup>111</sup> SARB (South African Reserve Bank) y SARS (South African Revenue Service) la autoridad fiscal.

La declaración de un activo extranjero requiere de una declaración del valor de mercado del activo a la fecha de la declaración (el valor de mercado debe serlo en la moneda del país donde se sitúa el activo) y una descripción del activo identificando sus características y ubicación. El valor de mercado del activo es de vital importancia ya que determina el nivel de protección de la amnistía, la tasa de amnistía (tasa) y el costo inicial del activo. El valor de mercado del activo debe estar generalmente apoyado en:

- Un certificado de avalúo por un tasador del país donde el activo está ubicado.
- Una evaluación a través de una autoridad gubernamental del país donde se ubica el activo.
- Cualquier otro medio de prueba del valor del activo que se pueda, por buenas razones, aceptar.
- En el caso de instrumentos financieros, existían requisitos adicionales. Los activos declarados debían venir generalmente con un original o una copia certificada de una cartola de cuenta.

#### **4.2.7. Requisitos específicos para la amnistía tributaria**

Al igual que en materia cambiaria, la amnistía operaba activo por activo. Este principio proveía certeza respecto de la protección de la amnistía por los activos declarados. Para estos efectos el postulante debía declarar recibos extranjeros y “facturas” que:

- Hubiesen surgido de su último año o antes de la fecha de inicio.
- Hubiesen tenido relación con activos declarados mantenidos a la fecha de inicio de la amnistía.

En segundo lugar, el candidato debía revelar la identidad, características y ubicación de los activos.

El contribuyente debía acompañar además una declaración con los activos revelados y los impuestos debidos hasta el último día del período tributario. Esta declaración debía señalar tanto el valor histórico como el valor estimado de mercado. El costo histórico actuaba como

balance con el objeto de comparar el inicio y fin del valor del activo en ese año. Si el candidato no proporcionaba la información adecuada, el SARS podía estimar el valor. La falta de información adecuada no obstaba a que el candidato recibiera la amnistía.

El último requisito involucraba la entrega de una declaración de renta (tax returns). La declaración debía ser entregada a un comisionado antes de la fecha de término del plazo, salvo que se le hubiere otorgado prórroga. En caso de no cumplirse esta condición, la aprobación se invalidaba. Esta obligación era verificada independientemente por el organismo fiscalizador.

#### **4.2.8. Incentivos a la participación/alivio**

La amnistía se aplicaba a los activos no declarados, acumulados o convertidos a activos extranjeros. La tasa de este impuesto (amnesty levy) era de 2% del monto inicialmente acumulado o convertido a activos extranjeros que eran objeto de la amnistía. Esta eliminaba además el interés, y las penas civiles o criminales (clausula 16).

Respecto al control de cambios, la declaración de activos extranjeros estaba condicionada a una tasa de un 5% para activos repatriados y un 10% para activos mantenidos en el extranjero, es decir aliviaba las multas provenientes de la falta de declaración para efectos cambiarios.

#### **4.2.9. Amnistía para los facilitadores (facilitators)**

La normativa sudafricana se hizo cargo de los llamados facilitadores, que eran asesores o simples intermediarios que asistieron para la acumulación o transferencia ilegal de activos al extranjero.

Los candidatos no podían ser forzados para revelar nombres de facilitadores y, los nombres revelados voluntariamente, no podían ser dados a conocer a funcionarios del SARB o SARS. Es más, ninguno de los dos organismos tenían poder alguno para forzar la revelación de nombres por el candidato (ni durante el proceso ni durante las revisiones subsecuentes).

Estos facilitadores por lo tanto, no necesitaban alivio a través de la amnistía al no estar expuestos a persecución por resultado de la amnistía.

La autoridad sudafricana consideró que el requerir los nombres de estas personas (para efectos de la revelación de los mecanismos a través de los cuales se llevaron a cabo los ilícitos) podría resultar en una “caza de brujas”. Para la autoridad, la amnistía no estaba diseñada como un acto de confesión, sino que tenía como objetivo solamente la revelación de activos extranjeros.

El programa dispuso una excepción a la regla anterior para facilitadores cuya anonimidad pudiere verse afectada por la amnistía, a pesar de las provisiones anteriores (casos en que pudiere ser fácil para el fiscalizador localizar a estas personas). En estos casos, el facilitador debía aplicar junto con el sujeto principal y calificar como residente. Para recibir amnistía, el facilitador debía satisfacer dos requisitos básicos: Primero, concurrir a la declaración conjuntamente con el candidato principal. En segundo lugar, debía confirmar de que no había razón para sospechar que los montos acumulados o transferidos provenían de actividades delictivas.

#### **4.2.10. Aspectos Procesales**

#### **4.10.11. Orgánicos**

A nivel institucional, Sudáfrica impulsó la creación de una unidad especial, para el sólo efecto de implementar su programa: la Joint Amnesty Unit, en adelante la Unidad, bajo el mando de una persona nombrada por el Ministro de Finanzas y con apoyo de personal del Banco Central Sudafricano (SARB) y la autoridad fiscal (SARS).

La competencia de esta unidad para aprobar o rechazar las aplicaciones está dada por la ley (competencia estricta), sin embargo la misma ley otorgó al ministro una amplia autoridad regulatoria para implementar la amnistía en atención al corto período de tiempo del programa con el objeto de solucionar anomalías, incongruencias u otros problemas no previstos por la ley.

#### **4.10.12. Procedimiento**

#### **4.10.13. Inicio del procedimiento**

El procedimiento se iniciaba con la entrega de una declaración jurada o solemne a la Joint Amnesty Unit durante la vigencia de la amnistía. Una vez entregada la declaración la Unidad iniciaba el procedimiento de revisión de la declaración y podía aceptarla o rechazarla. Cabe destacar que la ley no contempló plazos para la Unidad respecto al proceso de revisión de las declaraciones. Una vez revisada la declaración la Unidad debía enviar una carta al candidato notificando la aprobación o el rechazo, fundamentando esta última decisión.

#### **4.10.14 Procedimiento posterior a la aprobación de la declaración**

En caso de ser aprobada la declaración, la fecha de pago era generalmente en un plazo de tres meses después de que la Unidad había otorgado su aprobación (cláusula 13). En caso de optar por la repatriación, ésta debía ocurrir dentro de los tres meses siguientes a la aprobación. La Unidad podía otorgar extensión del pago por otros tres meses en los siguientes casos:

- Si el candidato razonablemente no podía convertir los fondos en moneda nacional dentro de los tres meses.
- Si el candidato repatriara o pagará el impuesto a través de dividendos de una compañía foránea en orden a gozar del beneficio de una excepción de dividendos extranjeros para dueños de un interés relevante en una compañía foránea.

Los candidatos debían pagar la amnistía a un organismo autorizado y el pago debía provenir de fondos extranjeros. El pago del 5% por activos repatriados debía provenir de los activos mismos. El pago del 10% por fondos mantenidos en el exterior debía provenir de otros fondos no repatriados. El único caso en el cual los fondos podían no provenir del extranjero, es cuando ya no existían fondos, en tal evento, el pago debía provenir de fondos ya repatriados.

#### **4.10.15. Causales de invalidación de la aprobación**

La amnistía fue diseñada para maximizar la certeza para los candidatos y minimizar la información requerida, como también, para maximizar los criterios objetivos para su aprobación. En consecuencia, la amnistía minimizó las situaciones en que la aprobación podía ser declarada inválida<sup>112</sup>.

La falta de entrega de la declaración de renta del año tributario (2002/2003) antes de la fecha de cierre de la amnistía (29 de Febrero de 2004) invalidaba la aprobación. Esta limitación de tiempo aseguraba que el proceso de la amnistía en su totalidad podía finalizar en el menor tiempo posible.

La amnistía sería invalidada además, si se determinaba que el candidato mantuvo cualquier activo que provenía de actividades ilícitas.

#### **4.10.16 Procedimiento posterior en caso de rechazo de la declaración**

En caso de rechazo por parte de la Unidad, los candidatos podían apelar al jefe de la misma, quien la derivaba a un panel de expertos. Este panel consistía en un delegado senior del SARS y un delegado senior del SARB. En caso de un nuevo rechazo del panel, el candidato podía llevar el caso a los tribunales tributarios.

#### **4.10.17. Reglas sobre confidencialidad de las declaraciones**

El procedimiento fue diseñado para proveer el máximo de privacidad, desde la revisión de la declaración por parte de la Unidad, en adelante:

- Proceso de aprobación: Respecto de las declaraciones de impuesto, los miembros de la Unidad estaban sujetos a las mismas normas de secreto que los funcionarios del SARS, por lo tanto, otros departamentos del gobierno (incluyendo SARS y SARB) no podían tener acceso a la misma, salvo casos limitados en los que el

---

<sup>112</sup> Ibid.P.31.

secreto se levantaba. Sin embargo, miembros de la Unidad sí podían tener acceso a la información del SARB y el SARS.

- Uso de la información para efectos posteriores: Existían dos sistemas, uno para las declaraciones aprobadas y, otro para aquellas que fueren rechazadas. Respecto de las primeras, los comisionados del SARS y SARB recibían copias de las solicitudes aprobadas sólo para efectos de aplicar la amnistía. Estas instituciones usaban las solicitudes para actualizar la información del candidato. Estos antecedentes no podían ser utilizados para comenzar investigaciones.
- Respecto a las solicitudes rechazadas: La información que contenían no podía ser revelada. En la fecha de finalización de las actuaciones de la Unidad, la información era remitida a Tesorería para ser retenida por cinco años. La razón de esto era que la documentación estuviera disponible para el auditor general para efectos de llevar a cabo su auditoría general. La Tesorería estaba sujeta a las mismas normas de secreto.

Toda información al ministro, para efectos de dar cuenta al parlamento, debía tener los nombres borrados .

#### **4.3. Amnistía Fiscal Estados Unidos 2009 (Offshore Voluntary Disclosure Program 2009)**

La experiencia norteamericana con OVDPs es bastante particular ya que su introducción no fue hecha a través de iniciativas legislativas sino que como práctica administrativa de la autoridad fiscal (IRS). El gobierno había mantenido una política de declaración voluntaria permanente por más de 50 años, con el objeto de evitar la persecución civil y criminal derivada de incumplimientos tributarios<sup>113</sup>. La actual normativa que regula la materia en general es la IRM 9.5.11.9 (manual de la IRS) que regula la práctica (procedimiento) de declaración voluntaria (Voluntary Disclosure Practice). Esta normativa señala que para participar en una declaración voluntaria, los ingresos no declarados de los contribuyentes deben provenir de una fuente legal y la declaración del contribuyente debe ser

---

<sup>113</sup> BARTHOLOMEW L. 1984. Disincentives to Voluntary Disclosure: United States v. Hebel and Deleet Merchandizing Corp. v. Commissioner. Virginia. The Virginia Tax Review 401. PP. 401-403.

en tiempo, verdadera y completa. Una declaración será considerada en tiempo por la IRS si es recibida antes que: (1) La IRS haya iniciado una investigación civil o penal del contribuyente o relacionada a una responsabilidad específica del contribuyente, (2) La IRS haya recibido información de un tercero alertando a la IRS de un incumplimiento de un contribuyente específico.

La declaración será considerada verdadera y completa cuando el contribuyente demuestre su intención de cooperar y en los hechos coopere en la determinación de su responsabilidad y al realizar acuerdos de buena voluntad para pagar completamente el impuesto, intereses y las multas que se determinen. En resumen, el marco procedimental y sustantivo está regulado por esta normativa, siendo atribución de la IRS regular su implementación y funcionamiento.

El primer OVDP fue en 2003, relacionado con un proyecto de la IRS sobre tarjetas de crédito internacionales del año 2000<sup>114</sup>. El programa perdonó las multas por fraude, falta de declaración fraudulenta, y otras multas por falta de entrega de información. Adicionalmente los participantes no serían procesados criminalmente. Los resultados de esta amnistía fueron muy por debajo de los 100 millones de dólares que la IRS había calculado recaudar. Según una investigación del Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria (TIGA por sus siglas en inglés), se declararon 3,3 millones de los cuales sólo se recaudaron 744.546 dólares, siendo el costo de implementación del proyecto 56 millones de dólares<sup>115</sup>.

El OVDP de 2009 fue la segunda experiencia. A principios de ese año, el gobierno norteamericano presentó cargos en contra del banco suizo UBS y otras instituciones financieras. Las presiones norteamericanas terminaron con la entrega de información sobre contribuyentes norteamericanos con cuentas no declaradas en bancos suizos<sup>116</sup>. La amnistía de 2009 requirió a los contribuyentes el pago de impuestos e intereses por las cantidades

---

<sup>114</sup> LEDERMAN, L. 2012. Op. Cit. P.504.

<sup>115</sup> ROBBINS, E. 2010. Foreign account reporting and compliance update. [En línea] <<http://www.americanbar.org/content/dam/aba/events/taxation/taxiq-11mid-168.authcheckdam.pdf>> [Consulta: 13 de Julio 2015] P.3.

<sup>116</sup> SZARMACH, L. 2010. Piercing the Veil of Bank Secrecy? Assessing the United States' Settlement in the UBS Case. 43. University of Cornell, Cornell International 409 [en línea] <<http://www.lawschool.cornell.edu/research/ilj/upload/szarmach.pdf>> [Consulta: 9 de Mayo 2015] Pp. 409-411.

depositadas en cuentas en el extranjero por los últimos seis años, más un interés penal de 20% sobre la mayor cantidad en ese mismo período de tiempo<sup>117</sup>. Esta vez la amnistía fue un éxito, recibiendo aproximadamente 15.000 declaraciones y recaudando 3,4 billones de dólares<sup>118</sup>. Las últimas dos experiencias ocurrieron en 2011 y 2012 respectivamente, siguiendo el éxito de la amnistía del 2009. Estos dos últimos programas no cambiaron sustancialmente el marco utilizado en 2009 y sus resultados no han superado la experiencia de ese año. Los mayores cambios que se introdujeron fueron subir el interés penal (25% en 2011 y 27,5% en 2012) y extender el número de ejercicios cubiertos (desde 6 a 8)<sup>119</sup>.

Aun cuando, existe un estatuto permanente de declaración voluntaria disponible para los contribuyentes norteamericanos, en Marzo de 2009 la IRS implementó una serie de memorándums internos centralizando el procedimiento de declaración voluntaria respecto de cuentas extranjeras en su oficina de Philadelphia, desarrollando una nueva política de penalidades para contribuyentes que hicieran declaraciones voluntarias respecto de estas cuentas y otros activos extranjeros. Finalmente la política se hizo pública a través de la página web de la IRS donde se incluyó una sección especial con preguntas y respuestas (frequently asked questions o FAQs) respecto de las penalidades y otras materias de importancia<sup>120</sup>.

#### **4.3.1. Disponibilidad temporal de la amnistía**

El programa estuvo originalmente disponible para los contribuyentes por un lapso de seis meses (entre Marzo y Septiembre de 2009), sin embargo a través de un memorándum<sup>121</sup> el plazo se extendió a Octubre del mismo año.

#### **4.3.2. Objetivos**

Según la propia IRS, el objetivo principal del programa era aumentar el cumplimiento voluntario de la ley tributaria respecto de contribuyentes evasores de impuestos a través de

---

<sup>117</sup> ROBBINS, E. 2010. Op.Cit. PP. 57–34.

<sup>118</sup> ROBBINS, E. 2010. Op.Cit. PP. 97–11

<sup>119</sup> LEDERMAN, L. 2012. Op. Cit. Pp.516-517.

<sup>120</sup> Disponible [en línea] Internal Revenue Service <<http://www.irs.gov/uac/Voluntary-Disclosure:-Questions-and-Answers>> [Consulta: 4 de Julio 2015]

<sup>121</sup> IR-2009-84.

cuentas y entidades extranjeras. En segundo término, la información obtenida a través del programa sería utilizada por la IRS para el diseño de nuevas estrategias para el combate de la evasión internacional.

#### **4.3.3. Diseño de la amnistía**

#### **4.3.4. Candidatos**

El OVDP estaba propuesto en términos bastante amplios, pudiendo entrar al programa toda persona norteamericana (natural o jurídica), sin embargo, para efectos del programa, es especialmente relevante tener la calidad de persona respecto de la obligación de presentar la declaración llamada FBAR (Foreign Bank Account Reporting), ya que éste es el principal instrumento que tiene la IRS para recabar información de sus contribuyentes en el extranjero. Según este criterio, una persona estadounidense es<sup>122</sup>:

- Un ciudadano de Estados Unidos.
- Un residente de Estados Unidos.
- Una persona que viva y haga negocios en los Estados Unidos.

El término “persona” incluye a individuos y toda clase de entidades comerciales como trusts y sucesiones.

#### **4.3.5. Impuestos cubiertos**

El sistema de tributación de renta norteamericano impone a sus contribuyentes una gran cantidad de obligaciones de información (accesorias) que se materializan a través de una serie de declaraciones específicas contenidas en diversos estatutos, que sirven de sustento para el cumplimiento de la obligación principal (determinación y pago de impuesto a la renta). La declaración más importante está contenida en el FBAR<sup>123</sup> (Foreign Bank Account Reporting).

---

<sup>122</sup> ROBBINS, E. 2015. Op.Cit. P.2-5.

<sup>123</sup> El FBAR es la declaración que toda persona norteamericana debe presentar anualmente si es que mantiene un interés financiero, o autoridad de firma (o alguna otra autoridad similar), en una cuenta financiera (bancaria o de inversión) mantenida a través de una institución financiera de un país extranjero, si en cualquier año calendario, el valor agregado de la

Otras declaraciones incluyen: <sup>124</sup> Declaración de activos financieros específicos (Form 8938<sup>125</sup>), declaración anual de transacciones con trusts extranjeros y recibo de ciertas regalías (Form 3520<sup>126</sup>), declaración de informaciones de personas norteamericanas respecto a ciertas corporaciones extranjeras (Form 5471 <sup>127</sup>), entre otras. La amnistía cubrió tanto las obligaciones principales como las accesorias, respecto al impuesto a la renta que tuvieron relación con cuentas y activos extranjeros.

#### **4.3.6. Requisitos**

Los requisitos para acceder al programa son los generales dispuestos en el IRM 9.5.11.9 (manual de la IRS) que regula la práctica (procedimiento) de declaración voluntaria (Voluntary Disclosure Practice), los cuales ya fueron analizados en la parte introductoria de esta sección.

El OVDP 2009 estableció ciertas condiciones adicionales para acceder a una penalidad reducida dirigida exclusivamente respecto de obligaciones de carácter internacional. Estas condiciones eran las siguientes: El contribuyente debía llenar o corregir sus declaraciones de renta de los años 2003 a 2008 incluyendo declaraciones de información y la forma TD F 90-22.1 (FBAR).

#### **4.3.7. Incentivos a la participación/alivio**

La normativa de la IRM 9.5.11.9 establece una oportunidad disponible permanentemente para los contribuyentes norteamericanos de someterse a este procedimiento para evitar un procedimiento criminal. En el punto (2) se establece que una declaración voluntaria podría no resultar en una acusación criminal, cuestión que queda a criterio del

---

cuenta extranjera excede los 10.000 USD en cualquier momento durante el año. IRS. 2009. Internal Memorandum: Examination of offshore transactions: Updated practices: Revocation of Last Chance Compliance Initiative. P.2.

<sup>124</sup> IRS. 2009. Internal Memorandum: Examination of offshore transactions: Updated practices: Revocation of Last Chance Compliance Initiative. P.1-3.

<sup>125</sup> [en línea] <https://www.irs.gov/uac/Form-8938,-Statement-of-Foreign-Financial-Assets> [consulta: 16 Julio 2015]

<sup>126</sup> [en línea] <https://www.irs.gov/instructions/i3520/> [consulta: 16 Julio 2015]

<sup>127</sup> [en línea] <https://www.irs.gov/uac/Form-5471,-Information-Return-of-U.S.-Persons-With-Respect-to-Certain-Foreign-Corporations> [consulta: 16 Julio 2015]

agente a cargo del caso. Esto quiere decir que no existe ningún tipo de rebaja ya sea en el impuesto debido, intereses o multas.

El OVDP 2009 estableció incentivos adicionales para la declaración voluntaria bajo este programa especial, estos son:

- La IRS decidirá si aplica una multa de un 20% o una multa de 25% de multa penal sobre los ingresos no declarados por cada ejercicio tributario en vez de la multa de 75% generalmente aplicable.
- Respecto del resto de las potenciales multas, incluyendo la omisión de presentar FBAR y otras declaraciones de información, la IRS determinará una multa adicional igual al 20% del monto de la cuenta bancaria o entidad extranjera en el día calendario que presente el mayor valor agregado de la cuenta o activo.
- En circunstancias excepcionales, la multa de 20% del punto anterior podría ser reducida a 5% si se cumplen los siguientes requisitos: (a) el contribuyente no abrió ni hizo abrir la cuenta o constituyó la entidad (b) no ha habido actividad alguna en la cuenta o entidad durante el período, la cuenta o entidad era controlada por el contribuyente (c) todos los impuestos aplicables han sido pagados excepto los intereses.

En conclusión, el OVDP no reduce el impuesto ni los intereses, sólo rebaja las multas y otorga la oportunidad al contribuyente de no ser procesado por delitos tributarios.

#### **4.3.8. Aspectos Procesales**

#### **4.3.9. Orgánicos**

A nivel institucional el programa general de declaración voluntaria es manejado por la división de investigaciones criminales de la IRS (en adelante CI por sus siglas en inglés), dependiente del Departamento de Justicia. El OVDP 2009 centralizó el proceso en las oficinas de la CI en Philadelphia. Una vez que la CI autoriza la declaración voluntaria, el procedimiento quedó en manos de un Agente de la IRS especialmente asignado a cada caso.

#### **4.3.10. Procedimiento**

#### **4.3.11. Inicio del procedimiento**

El procedimiento podía iniciarse personalmente por el contribuyente o a través de un representante legal ya sea contactando directamente las oficinas del CI local o enviando una carta con información necesaria para determinar si se cumplen las condiciones para participar del programa.

La IRS estableció un formato de carta (Voluntary Disclosure Letter) con la información necesaria para iniciar el procedimiento. La información requerida era la siguiente:

- Señalar el origen de los fondos.
- Declarar si el contribuyente o una entidad relacionada estaba siendo auditada o investigada criminalmente por la IRS u otro organismo.
- Para cuentas o activos donde el contribuyente tenía el control o era beneficiario, se precisaba señalar todas las instituciones financieras y el país donde estaban situadas. Para las cuentas, también se debía señalar las fechas en que fueron abiertas o cerradas. Señalar la persona de contacto en cada institución financiera.
- Explicar el propósito para establecer la cuenta o activo.
- Establecer una lista de cada persona o entidad relacionada con la cuenta, su estructura formal y la naturaleza de su relación con la cuenta.
- Explicar toda clase de reuniones u otras formas de comunicación en relación con las cuentas o activos de las instituciones financieras. También incluir reuniones con asesores independientes de la institución financiera relacionada con estas cuentas o activos, proveer nombres, lugares y fechas de estas reuniones o comunicaciones.

Finalmente cabe señalar que el contribuyente en conjunto con la información necesaria para la evaluación de su caso por parte de la CI, debía presentar patrocinio de abogado (power of attorney).

#### **4.3.12. Pre-aprobación de la declaración**

Presentado el caso a las oficinas del CI, era sometido a una evaluación con el objeto de determinar si el contribuyente era susceptible de someterse al procedimiento de declaración voluntaria (preclearance). La CI tenía un plazo de 30 días para enviar una notificación de aceptación o denegación de la solicitud de entrada al programa.

La denegación no era apelable, en cuyo caso el contribuyente debía someterse al procedimiento general. En caso de ser de aceptada la solicitud, la CI junto con notificar este hecho, asignaba un agente a cargo del caso.

#### **4.3.13. Procedimientos posteriores a la aceptación**

Una vez notificado el contribuyente y asignado el agente a cargo de caso, debían remitirse los antecedentes escritos que permitían a la autoridad fiscal realizar un examen acabado del caso (Voluntary Disclosure Submission Package). Esta información debía contener lo siguiente:

- Copias de las declaraciones de impuesto originales o enmendadas realizadas por el contribuyente correspondiente a todos los años cubiertos por el programa.
- Declaraciones de impuesto completas y precisas de todos los años cubiertos por el programa junto con un detalle del monto y tipo de ingresos no reportados.
- Una copia de la carta (voluntary disclosure letter) originalmente enviada a la CI.
- Un estado de cuenta o activos completo para cada activo o cuenta previamente no declarados.
- Una hoja de cálculos con estimación de las penas pecuniarias aplicables.
- Un acuerdo firmado en donde se extienda el período de evaluación de impuestos y multas.
- Copias de FBARs
- Cartolas para todas las cuentas financieras por cada año cubierto por el programa.

En caso de declaración de entidades o sucesiones u otras circunstancias especiales, la IRS podía requerir antecedentes adicionales.

En conjunto con esta información, el contribuyente debía proponer un acuerdo de pago por todo el impuesto, intereses o multas aplicables .

Finalmente, el contribuyente debía cooperar con el agente en todo momento, especialmente si éste tenía preguntas o requería información adicional.

#### **4.3.14. Cierre del proceso**

Una vez que el agente había determinado que la declaración es correcta, precisa y completa, y había verificado el impuesto, intereses y multas aplicables, notificaba esta situación al contribuyente y presentaba un Acuerdo de Cierre (Closing Agreement on Final Determination Covering Specific Matters), resumiendo los términos de la declaración.

La ejecución por parte del contribuyente del acuerdo, determinaba el cierre del procedimiento. En caso de que el contribuyente no pueda pagar de forma inmediata los impuestos, intereses y multas (situación que debía ser acreditada por el contribuyente), éste podía llegar a un acuerdo respecto de esta situación con el agente.

#### **4.3.15. Reglas relativas a los Agentes**

Es preciso destacar que los agentes tienen amplia competencia para determinar la información requerida para cada caso. En contrapartida a esta amplia competencia, los agentes tienen el deber de asistir a los contribuyentes en el procedimiento de declaración, incluyendo asistencia en la obtención de la documentación necesaria ante instituciones extranjeras. Por este motivo, no existe un plazo determinado para el cierre del procedimiento, el cual en algunos casos incluso puede llegar a durar dos años.

En caso de que el contribuyente considere inaceptable el acuerdo de cierre propuesto por el agente, no existe la posibilidad de apelar. En este caso el contribuyente deberá

someterse a las reglas generales (Opt Out), pudiendo la IRS aplicar los impuestos, intereses y multas que correspondan de acuerdo al procedimiento normal de auditoría.

## CAPÍTULO V

### Amnistía fiscal en Chile

#### 5.1. Introducción

La amnistía fiscal en Chile fue introducida por el artículo 24 transitorio de la ley 20.780, el 29 de Septiembre de 2014, denominada “Reforma Tributaria”, ley que modificó el sistema de tributación de la renta e introdujo diversos ajustes en el sistema tributario chileno. El artículo 24 transitorio establece y regula la declaración de bienes o rentas que se encuentren en el extranjero, sistema que fue además complementado con la circular N° 8 del 16 de Enero de 2015 (en adelante la circular) emitida por el Servicio de Impuestos Internos. La regulación en Chile se basó, según la historia fidedigna de la ley, en el trabajo y las recomendaciones de la OCDE en la materia, especialmente en un estudio denominado “Offshore Voluntary Disclosure Comparative analysis, guidance and policy advice<sup>128</sup>”. Finalmente en Julio de 2015, el SII publicó el Oficio Ordinario N° 1.934 (en adelante el oficio) en donde el SII responde una serie de dudas respecto del alcance y aplicación del artículo en cuestión<sup>129</sup>.

Es importante el contexto legal en el cual se introduce la amnistía fiscal, el cual corresponde a la ya mencionada Reforma Tributaria, la cual dentro de sus principales modificaciones incluyó las siguientes<sup>130</sup>:

- Aumento del impuesto a las empresas y régimen dual: La reforma tributaria aumenta de manera progresiva el Impuesto de Primera Categoría e implementa dos nuevos regímenes de tramitación alternativos.

---

<sup>128</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8: Imparte instrucciones sobre el sistema de declaración voluntaria y extraordinaria para el pago del impuesto único y sustitutivo establecido en el artículo 24° transitorio de la Ley N°20.780, Enero 2015.P.2.

<sup>129</sup> El SII incorporó además varias resoluciones exentas y jurisprudencia ordinaria regulando aspectos menores, como por ejemplo la presentación del formulario 1920 a través de medios electrónicos (resolución exenta 83 y 87 de 2015). Dichas resoluciones y jurisprudencia serán citadas cuando sea oportuno..

<sup>130</sup> Información obtenida del sitio web del Estudio Carey & Cía [en línea] Carey. Reforma tributaria 2014: Principales reformas <<http://reformatributaria2014.carey.cl/principales-reformas/>> [consulta: 14 de Septiembre 2015]

- Impuesto adicional a los dividendos: Dependiendo del régimen al cual se acojan los contribuyentes, se modifican las reglas en torno a la aplicación del impuesto adicional.
- Reglas sobre exceso de endeudamiento: De acuerdo a estas reglas, los pagos por intereses, comisiones, servicios y cualquier otro recargo convencional que correspondan al exceso de endeudamiento (cuando dicho endeudamiento sea superior a 3 veces el capital) al cierre del ejercicio se gravarán con un impuesto único del 35%.
- Reglas de fuente para instrumentos de deuda: de acuerdo a estas normas, los títulos de deuda emitidos en Chile o por establecimientos permanentes de empresas chilenas en el exterior, serán considerados como de fuente chilena y tributarán en el país (no importando la residencia de quien los enajena).
- Eliminación del impuesto único: Anteriormente se gravaba la ganancia de capital obtenida por la venta de acciones en compañías chilenas con un 20%, cuestión eliminada por la reforma, debiendo tributarse (a partir de 2017) de acuerdo al sistema general.
- Reglas sobre CFC: Se implementan sobre esta materia, los estándares OCDE que hemos analizado a propósito del fenómeno de la erosión de la base imponible.
- Definición de paraíso tributario: Se reemplaza la antigua “lista” de paraísos por una definición general, de acuerdo con los estándares OCDE que fueron estudiados a propósito de la erosión de la base imponible.
- Reglas sobre precios de transferencia: Se aplican nuevamente los estándares OCDE sobre esta materia, aplicando una fiscalización de reorganizaciones y reestructuraciones internacionales que impliquen exportación de activos.
- Nuevo tratamiento del goodwill tributario: El cual establece que el menor valor establecido en el proceso de fusión impropia de sociedades, cuando el valor de la inversión total es superior a su capital propio, se deberá distribuir entre los activos no monetarios que reciba la sociedad absorbente hasta su valor de mercado.
- Norma anti-elusión: Según este principio, las obligaciones tributarias nacen y se hacen exigibles de acuerdo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados (algo así como un principio de primacía de la realidad en derecho

tributario). Además se estableció una sanción (pecuniaria) para las personas naturales o jurídicas que participen en el diseño de los actos, contratos o negocios de abuso o simulación.

Es claro que la reforma tributaria tuvo como uno de sus principales objetivos recoger las recomendaciones de la OCDE en la materia, como por ejemplo respecto del trabajo de la comisión de asuntos fiscales en torno a la erosión de la base imponible o plan BEPS. Reglas como las referentes a precios de transferencia y CFCs, generarán un entorno menos apto para esquemas de planificación tributaria agresiva.

A pesar de los buenos augurios, de incrementar la recaudación fiscal y corregir los defectos del sistema tributario chileno, que se supone ocurrirá cuando la reforma se aplique plenamente, un parte importante del paquete de modificaciones originalmente introducido en el proyecto de ley presentado por el Ejecutivo, se vio fuertemente debilitado por las modificaciones que sufrió en su tramitación en el Congreso. Me refiero, no solo a aquellas normas que afectaban la inversión y el emprendimiento sino también a aquellas normas que otorgaban mayores atribuciones de fiscalización para el SII, las cuales fueron cuestionadas por su complejidad, amplitud y profundidad (inclusive presentándose reparos respecto de su constitucionalidad). Estas facultades podrían haber significado un avance en el poder de fiscalización del SII a nivel interno, lo cual generaría un incentivo para los contribuyentes a acogerse al programa de amnistía fiscal<sup>131</sup>.

## **5.2. Características del Programa de Amnistía Fiscal**

La regulación del programa obedece a los estándares establecidos por la OCDE, además de contar con una serie de salvaguardas con el objeto de evitar el su uso malicioso para fines ilícitos, por ejemplo para evitar el lavado de activos y el financiamiento de actividades ilegales.

---

<sup>131</sup> Es menester recordar que por regla general las amnistías operan hacia el pasado y los cambios de fondo en la legislación tributaria operan hacia el futuro. En cambio, el reforzamiento de las reglas de cumplimiento forzado o enforcement y una atribución de mayores recursos en este sentido, tienen un efecto mayor cuando el objetivo planteado es generar una amenaza al contribuyente incumplidor.

Los objetivos de estas salvaguardas están señalados en la circular del SII, los cuales son proteger la aplicación de las normas relativas a la prevención y combate de los delitos de lavado de activos, financiamiento del terrorismo y del crimen organizado y evitar que a través de este sistema se declaren bienes o rentas de terceros mediante la interposición de testaferros u otros intermediarios.

Según la propia legislación y la circular<sup>132</sup> del SII que nos permite conocer la visión de la autoridad fiscal respecto del programa, sus características son las siguientes:

- **Extraordinario:** El sistema no modifica las reglas generales del ordenamiento tributario, por ejemplo las reglas sobre prescripción en materia tributaria.
- **Transitorio:** El plazo para presentar la declaración es de un año, rigiendo desde el 1 de Enero de 2015 al 31 de Diciembre del mismo año. Respecto de las personas y las rentas o bienes que pueden ser acogidos al sistema, el artículo 24 dispone reglas especiales.
- **Voluntario:** Los efectos que regula el artículo 24 transitorio tienen origen en un acto de voluntad libre y espontaneo. Esto tiene importantes consecuencias para los contribuyentes que se acojan al sistema ya que el mismo Servicio de Impuestos Internos en su circular, señala que al presentar la declaración, el contribuyente reconoce frente a la administración tributaria el carácter de beneficiario de tales rentas o bienes y el hecho de no haber cumplido oportunamente con las obligaciones tributarias que los hayan afectado<sup>133</sup>. De este modo se desprende que el contribuyente reconoce un incumplimiento y en el caso de que existieran errores u omisiones en la declaración que pudieran invalidar sus efectos, el contribuyente

---

<sup>132</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8. Op.Cit.Pp.1-2.

<sup>133</sup> Esto resulta de importancia toda vez que muchas veces las estructuras societarias o los vehículos de inversión que suelen utilizarse para estos fines resultan ajenos al derecho local, y en otras tienen tal sofisticación que el carácter de beneficiario o propietario de las rentas o bienes subyacentes sólo puede ser establecido indirectamente luego del análisis de cadenas societarias, acuerdos fiduciarios, fondos de distinta naturaleza e incluso fundaciones.

estaría ante una situación peor que antes de haber presentado dicha declaración, habiendo reconocido su incumplimiento y pudiendo además haber aportado información relevante para su fiscalización.

De acuerdo a la circular<sup>134</sup>, la voluntariedad del sistema se manifiesta en el hecho de que aquellos contribuyentes que decidieran voluntariamente no someterse al sistema, no recibirán un trato discriminatorio de parte de la autoridad fiscal ni tampoco serán sometidos a un régimen tributario más gravoso que el que correspondería a la normativa actualmente vigente, sin perjuicio de constituirse, de acuerdo al numeral 16 del artículo 24 transitorio<sup>135</sup>, como una circunstancia agravante.

- **Carácter del impuesto establecido en la norma:** El artículo 24 transitorio establece un impuesto de carácter especialísimo, con carácter de único y sustitutivo<sup>136</sup> de otros impuestos que debieren haber gravado o afectado a los bienes y rentas declaradas por el contribuyente. Esto significa que aún existiendo más de un impuesto aplicable, el impuesto del artículo 24 transitorio, reemplaza a todo tributo. La circular<sup>137</sup> señala que esto es sin perjuicio de los órdenes de prelación para su retiro, distribución o remesa de acuerdo a la legislación aplicable, cuando el declarante sea contribuyente de primera categoría de la LIR, que declare rentas efectivas según contabilidad completa.

En general, se puede establecer, que los impuestos que pueden ser reemplazados por el del artículo 24 son aquellos establecidos en la LIR, el impuesto de herencias y donaciones y otros impuestos más específicos, no siendo el impuesto al valor agregado uno de ellos.

### 5.3. Diseño de la Amnistía

---

<sup>134</sup> Ibid.P.1.

<sup>135</sup> 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. Esta norma a sido objeto de debate en doctrina ya que podría considerarse que la circunstancia agravante estaría cambiando el carácter voluntario del programa, cuestión que analizaremos en detalle más adelante.

<sup>136</sup> Esto significa además que se aplican las reglas establecidas por el propio artículo 24 transitorio y lo dispuesto por el SII para la determinación y pago del impuesto, no pudiendo aplicarse las normas del impuesto sustituido, como por ejemplo de la ley 16.271 sobre impuesto a la herencia.

<sup>137</sup> Ibid.P.2.

### 5.3.1. Candidatos

El sistema está dirigido a contribuyentes del Estado chileno, nacionales o extranjeros, cuestión que está en plena concordancia con el sistema general ya que en Chile tributan los residentes o domiciliados en el país por sus rentas sean de fuente nacional o extranjera. El artículo establece ciertas reglas, con el objeto de evitar que personas o entidades lleguen al país con la sola finalidad de acoger bienes o rentas a este régimen especial y de esta forma evitar el uso de mala fe de la amnistía fiscal.

Para estos efectos, los contribuyentes deben estar domiciliados, establecidos, constituidos o tener residencia en el país con anterioridad al 1º de Enero de 2014 (numeral 1). Por tanto una sociedad constituida en Chile durante el 2014 no podrá acogerse al programa, sin embargo, sus socios, en caso de tener domicilio o residencia en Chile anterior a esa fecha, podrán acogerse.

Es importante señalar que el declarante podrá tener, respecto de los bienes y rentas, la calidad de titular del dominio<sup>138</sup> de aquellos (propiedad directa) o ser beneficiario de ellos (propiedad indirecta). Esta distinción es de capital importancia para determinar si un sujeto puede acogerse al programa y respecto a que bienes o rentas. La normativa no entrega una definición de beneficiario o propietarios indirecto, este defecto fue subsanado por la circular<sup>139</sup> del SII que indicó que “se entiende que hay propiedad indirecta, para estos fines, en los casos a que se alude en el párrafo anterior<sup>140</sup>, y además en los casos en que ésta deriva del derecho o

---

<sup>138</sup> Pueden existir dudas en torno a la persona que deba presentar la declaración en casos de copropiedad o cuando las divisas se encuentren en cuentas bancarias bipersonales. Para esto es necesario adelantar que el alivio que otorga la amnistía es sólo respecto al declarante y a los bienes o rentas que incluya en su declaración, por lo tanto en caso de copropiedad deberá incluirse la cuota del comunero siempre que pueda probar su dominio sobre ella. En caso de cuentas bipersonales, el declarante deberá probar su dominio sobre los fondos (en ningún caso se presumirá proporción alguna, el declarante siempre deberá probar su derecho de dominio o calidad de beneficiario). En este sentido en el Oficio 1934 se señaló que “el dueño de los fondos debe ser el declarante para los fines del citado artículo 24 transitorio. En caso que los fondos depositados sean, en cualquier proporción, de propiedad de ambos titulares de la cuenta bancaria, cada uno deberá presentar su respectiva declaración.”. CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Oficio Ordinario N° 1.934: Aplicación del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, Julio 2015.P.3.

<sup>139</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8. Op. Cit. P.6.

<sup>140</sup> Se refiere al caso de aquellos bienes o rentas de los que el declarante sea su beneficiario o propietario indirecto en razón de que los mismos se encuentran a nombre de un mandatario o bien a nombre o bajo la administración de un trust o encargo fiduciario.

participación del declarante en la entidad o sociedad constituida en el extranjero, bajo cuyo poder, administración o a cuyo nombre están los bienes en el país.” Como resumen, la calidad de beneficiario podrán provenir de las siguientes circunstancias:

- Mandatario constituido o domiciliado en el extranjero
- Sociedades y otras entidades con personalidad jurídica constituidas en el extranjero
- Trusts<sup>141</sup>, encargos fiduciarios u otras entidades sin personalidad jurídica propia establecidos en el extranjero.

La circular<sup>142</sup> del SII señaló que, respecto a la determinación del beneficiario de los bienes o rentas a través de instituciones jurídicas (que son ajenas a nuestro derecho), se debe atender especialmente a si la entidad, como por ejemplo un trust o fundación, tienen o no el carácter de revocables a la fecha de la presentación de la declaración a que se refiere el artículo 24 transitorio. Según el criterio del SII la revocabilidad se entiende cuando el constituyente o fundador, a pesar de haber designado expresamente al o los beneficiarios o fijado las reglas para determinarlos, mantiene la potestad o el derecho a recuperar los bienes o rentas que se trate<sup>143</sup>. Esta idea se refuerza por el razonamiento del SII, en cuanto declara en la circular<sup>144</sup> que “En aquellos casos en que se establezca la revocabilidad a la fecha de la declaración, el declarante deberá ser el constituyente o fundador<sup>145</sup> de cuya voluntad pende la posibilidad de recuperar los bienes o rentas, salvo que los beneficiarios del trust o la fundación

---

<sup>141</sup> Al ser el trust una institución jurídica ajena a nuestro derecho se hace necesario definir este concepto. Según el artículo 3 del Convenio sobre la Ley Aplicable al Trust y su Reconocimiento (Conferencia de Derecho Internacional Privado de la Haya, 1985), se puede definir como: “Las relaciones jurídicas creadas - por acto inter vivos o mortis causa - por una persona, el constituyente, mediante la colocación de bienes bajo el control de un trustee en interés de un beneficiario o con un fin determinado. [en línea] < <https://www.hcch.net/es/instruments/conventions/full-text/?cid=59>> [Consulta: 23 de Septiembre 2015].

<sup>142</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8. Op. Cit. P.6.

<sup>143</sup> Esto se condice con el objetivo de evitar que se utilice el programa para declarar bienes de terceros (testaferros). En el caso de un trust revocable, al existir la posibilidad para que el constituyente deje sin efecto el trust con posterioridad a la presentación de la declaración (y por ende volviendo los bienes a su patrimonio), quien debe presentar la declaración es precisamente el constituyente.

<sup>144</sup> Ibid.P.6.

<sup>145</sup> La Jurisprudencia Ordinaria n°2785 de Noviembre de 2015 precisó que en los casos en que declare el constituyente o fundador de un trust revocable, “si como consecuencia de la regulación de la entidad en el extranjero los bienes o rentas terminan en definitiva beneficiando a personas o entidades distintas del declarante, los beneficios y efectos de esta ley no se extenderán a esos terceros que no han presentado respecto de esos bienes o rentas declaración alguna.” Esto está de acuerdo con la circunstancia de que el alivio de la amnistía sólo alcanza a quienes presenten la declaración y sólo respecto de los bienes y rentas que se incluyeron en ella, no siendo extensivos los beneficios a ningún tercero. CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Jurisprudencia Ordinaria n°2.785: Solicita confirmar criterios relativos al carácter irrevocable de trust o fundaciones para efectos de acogerse al artículo 24 transitorio de la ley n°20.780, Noviembre 2015.

hayan ya recibido bienes o rentas, caso en el cual, por mucho que el constituyente o fundador pueda dejar sin efecto tales instituciones, esos bienes o rentas ya han ingresado al patrimonio de esos beneficiarios”.

Tal como se desprende de lo señalado precedentemente, sin perjuicio de que el carácter de beneficiario debe existir como tal con anterioridad al 1 de Enero de 2014, la revocabilidad o irrevocabilidad de los beneficios que se obtengan o del carácter de beneficiario a través de las entidades señaladas u otras instituciones, deberá existir a la fecha de la presentación<sup>146</sup> de la respectiva declaración.

### **5.3.1.1. Sujetos excluidos del sistema**

El numeral 11 del artículo 24 transitorio excluye a ciertas personas de los beneficios del programa de amnistía fiscal, por estar en alguna de las siguientes situaciones:

- Que hayan sido condenadas, formalizadas o sometidas proceso por alguno de los delitos señalados en las letras a) o b), del artículo 27 de la ley N°19.913, que crea la unidad de análisis financiero y modifica diversas disposiciones en materia de lavado y blanqueo de activos, según éstos se regulen en dicha ley o sean regulados en cualquier normativa que se dicte a futuro y que amplíe dicho concepto, siempre y cuando dicha ampliación se haya producido con anterioridad a la fecha en que el contribuyente se acoja a las disposiciones de este artículo; o quienes hayan sido juzgados y condenados en el extranjero por el delito de lavado de dinero o delitos

---

<sup>146</sup> Esto quiere decir que podría cambiarse la calidad de revocable del trust hasta antes de presentar la declaración. Así lo señaló el Oficio n°1934 de Julio de 2015: “El carácter de beneficiario debe existir como tal – en todo caso – con anterioridad al 1° de enero de 2014 y mantenerse en dicha calidad hasta la fecha de presentarse la declaración. Sin perjuicio de lo anterior, la irrevocabilidad de los beneficios del trust, encargo fiduciario o fundación, debe estar determinada con anterioridad a la presentación de la declaración.” Oficio. PP.5-6. Por otro lado la jurisprudencia Ordinaria n°2786 de Noviembre de 2015 agregó la obligación de acompañarse las modificaciones a los reglamentos o estatutos de la fundación, encargo fiduciario o trust que determinan la irrevocabilidad, o los actos donde conste la decisión del trustee, administrador o fiduciario en el mismo sentido, en los casos en que la irrevocabilidad se estableció con posterioridad al 31 de diciembre de 2013 y hasta antes de la presentación de la declaración.

d) Aunque no imprescindible, tratándose de varios beneficiarios de un mismo trust o fundación, es conveniente que los antecedentes en que se funden las distintas declaraciones sean en esencia los mismos.

e) Cuando el trust, encargo fiduciario o fundación tenga varios beneficiarios, todos ellos podrán declarar los bienes o rentas en la proporción que les corresponda.

base o precedente; b) hayan sido condenadas, formalizadas o sometidas a proceso por delito tributario.

- Que hayan sido condenadas, formalizadas o sometidas a proceso por los delitos de lavado de activos, financiamiento del terrorismo y delitos de cohecho en los términos previstos en la ley N° 20.393, sobre responsabilidad penal de las personas jurídicas.
- Que hayan sido condenadas, formalizadas o sometidas a proceso por alguno de los delitos establecidos en los artículos 59 y 64 de la Ley Orgánica Constitucional que rige al Banco Central de Chile.
- Que hayan sido objeto de una citación, liquidación, reliquidación o giro por parte del Servicio de Impuestos Internos, que diga relación con los bienes o rentas que se pretenda incluir en la declaración a que se refiere este artículo.

Finalmente cabe señalar que estas situaciones debían haber acaecido hasta el día 29 de Septiembre de 2014, fecha de publicación de la ley 20.780.

### **5.3.2 Impuestos Cubiertos**

La amnistía chilena está planteada a este respecto en términos bastante amplios. La redacción del numeral 12 señaló que “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”. A primera vista pareciera ser que el legislador chileno se refiere a cualquier tributo establecido en la legislación chilena. A pesar de la amplitud de la redacción, es menester complementar el numeral 12 con los demás requisitos establecidos en el artículo 24 transitorio, como por ejemplo que el declarante tenga domicilio o residencia en Chile<sup>147</sup> o que la declaración debe estar relacionada con bienes y rentas que se encuentren en el extranjero<sup>148</sup> (numeral 1). La

---

<sup>147</sup> Esto dejaría fuera al impuesto adicional.

<sup>148</sup> Esto dejaría fuera tributos externos como el arancel aduanero.

amnistía tampoco hace distinción respecto a la obligación incumplida por lo que cubre tanto la obligación tributaria principal, es decir la declaración y pago del impuesto (por ejemplo impuesto a la renta contenida en el Decreto Ley 824), y aquellas de carácter accesorio (que sirven para la determinación de la base imponible como son las de informar ciertas operaciones).

Los principales impuestos<sup>149</sup> cubiertos por la amnistía fiscal son los siguientes:

- Impuesto a la renta de primera categoría.
- Impuesto único de segunda categoría.
- Impuesto global complementario.
- Impuesto a la herencia.
- Impuesto a las ventas y servicios (IVA).
- Impuesto de timbres y estampillas.

Los únicos límites a la cobertura de la amnistía dispuestos en el mismo numeral 12 se refieren a los deberes de información<sup>150</sup> y lo establecido en el artículo 27 de la Ley N°19.913 que creó la unidad de análisis financiero y modificó diversas disposiciones en materia de lavado y blanqueo de activos.

### **5.3.3. Requisitos**

Es menester que el contribuyente evalúe con bastante detenimiento el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 24, ya que un eventual incumplimiento podría dejarle en una situación incluso más desmedrada que de no haber presentado declaración alguna.

---

<sup>149</sup> Vale recordar que el declarante debe realizar un relato que establezca la trazabilidad del bien o rentas incluida en la declaración. Este relato puede dar cuenta del incumplimiento de diversas obligaciones tributarias, por ejemplo con la no declaración de una actividad afecta a IVA en el país.

<sup>150</sup> Se refiere a la obligación de informar que tienen las personas naturales o jurídicas que el artículo 3 de la ley 19.913 señala, respecto de toda información sospechosa que adviertan en el ejercicio de sus actividades.

Los requisitos suponen la existencia de un incumplimiento tributario. El propio SII ha señalado en su circular<sup>151</sup>, que la finalidad de este sistema es subsanar dicho incumplimiento, por lo que es esencial el reconocimiento que sobre dicho incumplimiento haga el propio contribuyente en su declaración. Lo anterior se explica por lo relevante de la voluntad del contribuyente en orden a reconocer un incumplimiento de fondo, como por ejemplo, cuando tales entidades o estructuras hayan sido constituidas con la finalidad principal de sustraer de la aplicación de impuestos en el país a determinados bienes o rentas. No obstante lo anterior, las circunstancias que conforme a la ley tributaria dan nacimiento en sentido estricto a las obligaciones de que se trate, podrán también ser consideradas para determinar la existencia del citado incumplimiento; por ejemplo, cuando tratándose de rentas del exterior, estas hayan sido efectivamente percibidas por el contribuyente o puestas a disposición del mismo, no obstante lo cual no hayan sido oportunamente incorporadas en las bases imponibles de los respectivos impuestos a la renta en el país; o cuando el contribuyente haya dispuesto efectivamente de las rentas o fondos que formaron parte del patrimonio de la entidad extranjera a través de tarjetas de crédito internacionales o de otras formas.

En resumen los requisitos son los siguientes:

- Que en la declaración, el contribuyente incluya bienes y rentas cuya inclusión esté permitida y que sean de su propiedad o, a lo menos, sea beneficiario de las rentas<sup>152</sup>.
- Que dichos bienes y rentas hayan sido adquiridos con anterioridad al 1 de Enero de 2014.
- Que los bienes hayan debido ser informados o declarados para fines tributarios, no habiéndose cumplido esta obligación por el contribuyente.
- Que los bienes y rentas sean de fuente extranjera (excepcionalmente se permite incluir en la declaración bienes o rentas de fuente chilena).
- Establecer el origen y trazabilidad de los bienes y rentas declarados.

---

<sup>151</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8. Op.Cit.P.1.

<sup>152</sup> En su numeral 6, el artículo 24 transitorio establece una sanción para aquellos contribuyentes que incorporen con dolo o malicia bienes o rentas de terceros en la declaración, actuando como testaferros. Esta sanción corresponde a una multa del 300% del valor de los bienes o rentas y con presidio menor en grados medio a máximo.

- Pagar el impuesto único y sustitutivo girado por el Servicio de Impuestos Internos<sup>153</sup>.

### **5.3.3.1. Bienes que pueden ser parte de la declaración**

El legislador estableció una serie de requisitos objetivos para determinar cuales bienes y rentas pueden incluirse en la declaración. En primer lugar se establece la naturaleza de los bienes y rentas para luego regular una serie de reglas aplicables a dichos bienes y rentas (numeral 3.1):

- **Incorporales muebles nominativos** (ej. acciones o derechos en sociedades constituidas en el exterior, derecho a los beneficios de un trust o fideicomiso). Se incluye también, dentro de esta categoría, toda clase de instrumentos financieros o valores, tales como bonos, cuotas de fondos, depósitos, y otros similares, que sean pagaderos en moneda extranjera.
- **Divisas**
- **Rentas que provengan de los bienes** indicados en las letras anteriores (ej. Dividendos, utilidades, intereses y todo incremento patrimonial que dichos bienes hayan generado). El SII ha señalado en su circular<sup>154</sup> que en cuanto a las rentas obtenidas, podrán acogerse tanto aquellas que hayan sido luego invertidas por el contribuyente, como las destinadas a financiar gastos. Cuando tales rentas hayan sido destinadas al consumo por el contribuyente, de forma tal que ya no se encuentren formando parte de los activos que conforman su patrimonio, podrá declararlas separadamente de los bienes de que se trate e incorporarlas en el inventario señalado.

La norma dejó fuera los títulos al portador. Estos activos se consideran riesgosos de acuerdo a los estándares GAFI<sup>155</sup>. Su naturaleza, además dificulta la determinación del

---

<sup>153</sup> Este último requisito se analizará cuando se estudie el procedimiento giro y pago del impuesto único establecido en el programa.

<sup>154</sup> Ibid.P.5.

<sup>155</sup> Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux. Organismo creado por el G7 y que tiene como objetivo desarrollar políticas que ayuden a combatir el lavado de dineros y el financiamiento del terrorismo.

beneficiario de los títulos a una fecha determinada. Sólo podrían<sup>156</sup> incluirse en la declaración acciones u otros títulos que con anterioridad a la fecha de su presentación, hayan tenido el carácter de nominativos, es decir, extendidos a nombre del contribuyente o de la persona o entidad determinada que los tiene a nombre o en representación de aquél.

Respecto de los títulos que hayan sido originalmente creados al portador y luego sustituidos o cambiados por títulos nominativos, éstos deben haberlo sido con anterioridad a la fecha de presentación de la declaración, siempre y cuando, en esencia, se trate de los mismos títulos, es decir, representativos del capital de la entidad y por el mismo monto o valor. En este sentido, el cambio, reemplazo, canje o sustitución, no puede tener el efecto de constituir una enajenación de los títulos originales.

Finalmente, se excluyeron también los bienes o rentas que se encuentren en países o jurisdicciones catalogadas como de alto riesgo o no cooperativas en materia de prevención y combate al lavado de activos y al financiamiento del terrorismo por el GAFI<sup>157</sup> (numeral 17 inciso final).

#### **5.3.3.1.1. Fecha de adquisición de los bienes**

Los bienes o derechos deben haber sido adquiridos con anterioridad al 1 de Enero de 2014, al igual que las rentas que provengan de ellos. Dichos bienes y rentas deben haber estado afectos a impuestos en el país en el momento de haber tenido el contribuyente la obligación de declararlos (numeral 3.2 del artículo 24 transitorio).

El criterio del SII al respecto es, que los bienes y rentas debieron haber sido oportunamente declarados por el contribuyente o gravados en Chile. Las rentas o bienes debieron haber sido declaradas o informados con fines tributarios, no siendo suficiente la declaración o informe para fines cambiarios.

---

<sup>156</sup> Ibid.P.5.

<sup>157</sup> Estos países son actualmente Afganistán, Argelia, Angola, Bosnia Herzegovina, Corea del Norte, Guyana, Irán, Laos, Myanmar, Panamá, Nueva Guinea, Siria, Uganda y Yemen. Fuente [en línea] <<http://www.fatf-gafi.org>> [consulta: 16 Julio 2015]

#### **5.3.3.1.2. Lugar en donde se encuentran los bienes**

De acuerdo a la finalidad del programa, en principio, sólo bienes y rentas de fuente extranjera debieran ser parte de la declaración (numeral 1 inciso primero), sin embargo la normativa permite en ciertos casos declarar bienes y/o rentas que se encuentren en Chile (numeral 1 inciso segundo), lo cual tiene importantes consecuencias para el declarante:

La regla general es que debe tratarse de *bienes y rentas que se encuentren en el extranjero*, cuando habiendo estado afectos a impuestos en el país, no hayan sido oportunamente declarados y/o gravados con los tributos correspondientes en Chile (numeral 1), aún cuando hayan sido declarados o informados para fines cambiarios.

Si bien, el artículo 24 transitorio se aplica de manera general, a bienes y rentas que los contribuyentes mantengan en el extranjero, existe una excepción a la regla cumpliendo ciertos requisitos bastante específicos. Los beneficiarios (constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile) de *aquellas rentas y bienes que se encuentren en Chile*, deben serlo a través de sociedades, entidades, trusts, encargos fiduciarios o mandatarios en el extranjero.

#### **5.3.3.1.3. Prueba del dominio de los bienes o rentas**

Como ya se ha observado, la voluntariedad del sistema dice relación con la facultad para presentar la declaración, sin embargo una vez que ésta es presentada, se producen importantes efectos para el contribuyente atendido que uno de los principios en los cuales se funda es la buena fe del declarante. Para el legislador chileno, pesa sobre el declarante la obligación de acreditar que los bienes y rentas que incluya en su declaración son de su propiedad o que en caso de ser beneficiario de los mismos (propiedad indirecta) acreditar esta situación. El legislador ha establecido para estos efectos, las siguientes reglas (numeral 3.3):

- **Bienes sujetos a inscripción o registro (de acuerdo a la legislación del país en donde se encuentran):** Se acredita mediante certificado emitido por la entidad encargada del registro o inscripción, legalizado, autenticado y traducido al español

si fuere procedente. A esto se suma el requisito de que el certificado debe singularizar los bienes y el hecho de estar inscritos a nombre del contribuyente, de una entidad de su propiedad o de un mandatario o encargado fiduciario según fuere el caso.

- **Acciones u otros títulos:** Se acredita acompañando copia de los títulos en donde consten además de una certificación del emisor que acredite la autenticidad de los mismos, su vigencia y el hecho de haberse emitido con anterioridad al 1 de Enero de 2014. El declarante deberá además acompañar copia del acto o contrato en virtud del cual adquirió los títulos. Todos los documentos legalizados, autenticados y traducidos al español, si es que fuere procedente.

En el caso de que se hayan transformado títulos al portador en títulos nominativos, la nominación de título al portador, debe ser antes de la presentación de la declaración.

En el caso de títulos custodiados por depósitos centrales de valores, corredoras, bancos o entidades extranjeras de cualquier clase, registradas o sometidas a la fiscalización de las entidades reguladoras de sus respectivos países, bastará con un certificado emitido por tal entidad que dé cuenta de los activos de que es propietario o beneficiario el declarante, debiendo referirse dicho certificado a la fecha de haber adquirido, recibido en custodia o entregado tales títulos por el declarante.

- **Derechos, bienes o rentas que se tengan indirectamente:** En este caso el declarante deberá identificar al constituyente o settlor, al administrador, encargado fiduciario o trustee y a los beneficiarios finales de tales bienes o rentas. Acompañando copia del mandato, encargo fiduciario o trust, legalizados, autenticados y traducidos si es que fuere procedente.

Respecto de todas estas situaciones, el SII podrá además exigir los títulos originales, si es que el declarante lo mantiene aún en su poder, o en su defecto, acompañar copia del título

que dé cuenta de su enajenación posterior a la declaración. Deberán cumplirse a este efecto las formalidades que de acuerdo a la ley chilena, dan fecha cierta a un acto<sup>158</sup>.

El legislador estableció una excepción a estas reglas, al permitir declararse bienes aún sin los documentos de respaldo, sin embargo, éstos serán requeridos por el SII en el ejercicio de sus facultades de fiscalización. En este caso los documentos deberán acompañarse hasta antes de emitirse el giro del impuesto.

#### **5.3.3.1.4. Reglas especiales para acreditar la calidad de beneficiario (propiedad indirecta):**

El artículo 24 transitorio no reguló los criterios o reglas aplicables para aquellos casos en que los bienes o rentas que se incluyan en la declaración, no estén bajo el control directo del declarante. En estos casos, determinar la calidad de beneficiario de la entidad intermediaria, como por ejemplo, en los casos de trusts, fideicomisos o mandatos, resulta fundamental. Dicha omisión fue subsanada por la circular<sup>159</sup> del SII, la cual entregó las siguientes reglas especiales:

- El declarante deberá acompañar documentos que acrediten el derecho de la sociedad o entidad sobre los bienes y rentas, y además los documentos que demuestren sus derechos en aquellas sociedades o entidades extranjeras.
- Si los bienes y rentas declarados figuran a nombre de un mandatario, se deberá acompañar los documentos que acrediten que están a nombre de éste, y el mandato donde consta el carácter de beneficiario del declarante.
- Respecto de los bienes y rentas bajo propiedad o administración directa o indirecta de una fundación, trust o de un encargo fiduciario u otra entidad, corresponderá acreditar que efectivamente se encuentran bajo su dominio o administración, o que tiene el carácter de beneficiario, acompañando además los documentos de

---

<sup>158</sup> A este respecto hay que observar la norma del artículo 1703 del Código Civil que señala al respecto: “La fecha de un instrumento privado no se cuenta sino desde el fallecimiento de alguno de los que le han firmado, o desde el día en que ha sido copiado en un registro público, o en que conste haberse presentado en juicio, o en que haya tomado razón de él o le haya inventariado un funcionario competente, en el carácter de tal.”

<sup>159</sup> Ibid.Pp.9-10.

constitución y aquellos necesarios para acreditar el derecho que invoca el contribuyente a los bienes y rentas que declara. En esta materia, entre otros documentos, podrán acompañarse para el caso de las fundaciones, el acta fundacional o instrumento que haga sus veces o documento constitutivo y reglamentos emitidos por los órganos correspondientes, como por ejemplo, el reglamento emitido por el fundador, el consejo de la fundación o el protector, entre otros.

- En los casos de encargo fiduciario, los documentos en que conste el encargo, o cualquier otro documento que acredite la existencia del encargo. Para el caso de trust, el instrumento constitutivo del mismo (trust deed) sus enmiendas y cartas de deseos (letter of wishes), entre otros. Legalizados, autenticados y traducidos al idioma español, según corresponda.

### **5.3.3.2. Origen y trazabilidad<sup>160</sup> de los bienes y rentas.**

Este último requisito se desprende de la obligación de acompañar a la declaración un inventario y descripción detallada de todos los bienes y rentas, expresando entre otras cosas su origen (numeral 5). La citada norma no desarrolló dicho requisito, sin embargo el SII en su circular<sup>161</sup> abarcó este punto estableciendo algunas reglas acerca del origen y trazabilidad de los bienes y rentas:

- El origen de los bienes, rentas o beneficios susceptibles debe ser descrito por el contribuyente, como pueden ser pagos recibidos en el exterior por concepto de remuneraciones, saldos de precio en determinadas transacciones, comisiones, herencias, legados y/o donaciones, entre otros.
- Respecto a la trazabilidad en el tiempo, se señaló que puede tratarse de rentas o capitales obtenidos en el extranjero o enviados al exterior desde Chile con anterioridad al 1 de enero de 2014, de modo que la declaración puede incluir

---

<sup>160</sup> Este es un aspecto muy conflictivo de la amnistía fiscal ya que en los hechos, es imposible determinar de manera exhaustiva los documentos e información necesaria para establecer la trazabilidad de los bienes y rentas incluidas en la declaración, por lo que se analizará en mayor profundidad en el capítulo 7.

<sup>161</sup> Ibid. Pp.12-13.

bienes, o rentas de varios años anteriores, sin que sea relevante para los fines de su declaración la aplicación de las normas sobre prescripción de la acción fiscalizadora del servicio ni de las acciones de cobro de los impuestos adeudados. En consecuencia, el legislador chileno no estableció un límite respecto al número de ejercicios anteriores que caben dentro del programa. En el caso de tratarse de bienes, rentas y beneficios cuya acción de cobro estaría prescrita, el contribuyente al declararlos renuncia de manera tácita al beneficio de la prescripción a cambio de la regularización de su situación tributaria a través de un procedimiento simple y con una tasa especialmente beneficiosa.

- Para acreditar el origen y la trazabilidad de los bienes y rentas, se deberán acompañar antecedentes (documentación de respaldo) los cuales dependerán de la naturaleza de los bienes y rentas.
- En el caso de derechos o acciones en sociedades constituidas en el extranjero o aquellas a las que de cualquier forma se les haya transferido activos o rentas no declaradas por contribuyentes en Chile, deberá acreditarse el origen, naturaleza, especie, número, cuantía del bien o rentas transferidas a cualquier título o forma a esta última sociedad, por parte del contribuyente declarante.
- Finalmente, el contribuyente deberá tener en cuenta que su descripción del origen y trazabilidad de los bienes, debe razonablemente permitir la trazabilidad de lo declarado y obtener conclusiones sobre su origen y posterior disponibilidad, aún a falta del cumplimiento de la normativa cambiaria sobre compra de divisa en Chile y posterior envío al extranjero; lugar en que se encuentran; y personas o entidades que los tengan a cualquier título, cuando no se hallen directamente en poder o a nombre del contribuyente.

#### **5.3.3.2.1 Regularización de las obligaciones cambiarias**

Los contribuyentes, además de presentar la declaración y efectuar el pago del impuesto respectivo, deberán regularizar, en su caso, el cumplimiento de las obligaciones impuestas en materia cambiaria por el Banco Central de Chile conforme a su Ley Orgánica Constitucional, en la forma y los plazos que esta institución determine (numeral 10).

Para estos efectos el Banco Central, a través del acuerdo N° 1875-01-141224, que introdujo una disposición transitoria<sup>162</sup> al Capítulo I del Manual de Procedimientos y Formularios de Información del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, aprobó las instrucciones aplicables a la regularización de la información sobre operaciones de cambios internacionales asociadas a los bienes o rentas que se encuentren en el extranjero y que sean declarados por los contribuyentes. El referido acuerdo dispone que los contribuyentes que se acojan al sistema deberán regularizar aquellas operaciones que no hayan sido informadas al Banco Central oportunamente o lo hayan sido en forma inexacta o incompleta.

La forma de realizar esta regularización es a través de la presentación de una solicitud<sup>163</sup> que deberá ser dirigida al Banco Central de Chile y presentada a través de su Oficina de Partes, dentro de los primeros 10 días hábiles bancarios del mes siguiente a aquel en que se hubiere declarado y pagado el impuesto único establecido en el numeral 8 del artículo Vigésimocuarto Transitorio de la Ley N° 20.780; o, en su defecto, de haberse efectuado la declaración indicada, pero no haberse pagado dicho tributo girado por el Servicio de Impuestos Internos, cualquiera sea la causa de ello, dentro del plazo de 10 días hábiles bancarios del mes siguiente a aquel en que debió haberse pagado el citado impuesto.

A la solicitud deberán acompañarse los siguientes antecedentes:

---

<sup>162</sup> La citada disposición señala lo siguiente: “Los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que se acojan al sistema voluntario y extraordinario de declaración de bienes o rentas establecido por el Artículo Vigésimocuarto Transitorio de la Ley N°20.780 sobre Reforma Tributaria, que deban regularizar, en su caso, el cumplimiento de las obligaciones impuestas en materia cambiaria por el Banco Central de Chile, respecto de las operaciones de cambios internacionales asociadas a tales bienes o rentas, de conformidad a lo previsto en el numeral 8 de ese precepto legal, deberán hacerlo en la forma y plazos determinados mediante el Acuerdo de Consejo N° 1875-01-141224, publicado en el Diario Oficial de 30 de diciembre de 2014. Para tales efectos, deberán utilizar el Anexo N°6 de este Capítulo, que contiene el formato de Solicitud de Regularización de Información sobre Operaciones de Cambios Internacionales relativas a Bienes o Rentas acogidos al Artículo Vigésimocuarto Transitorio de la Ley N°20.780, y el Formulario Especial de Información correspondiente.” CHILE. Banco Central. 2015. Acuerdo N° 1875-01-141224: Instrucciones aplicables a la regularización de la información sobre operaciones de cambios internacionales asociadas a los bienes o rentas que se encuentren en el extranjero y que sean declarados por los contribuyentes, Marzo 2015.

<sup>163</sup> El formato de dicha solicitud se encuentra en el Anexo N°6 del Capítulo I del Manual antedicho.

- Formulario Especial de Información<sup>164</sup>, del Anexo N° 6 del Capítulo I del Manual de Procedimientos y Formularios de Información del Compendio de Normas de Cambios Internacionales.
- Copia autorizada ante Notario Público de Formulario N° 1920 sobre Declaración Jurada Extraordinaria de Bienes, Divisas, y Rentas.
- Copia autorizada ante Notario Público de comprobante de pago del impuesto único establecido en el artículo 24 Transitorio N°8 de Ley N°20.780.

#### **5.3.3.2.2. Idioma de la documentación**

En todos los casos en que sea necesario acompañar documentación, el artículo 24 de la ley 20.780 requirió que estos fueran legalizados, autenticados y traducidos al idioma español, cuando corresponda (numeral 3.3). Sin embargo el SII<sup>165</sup>, señaló que no es necesario acompañar – a la fecha de presentarse la declaración – antecedentes legalizados, autenticados y traducidos. Dichos antecedentes serán excepcionalmente requeridos en cuanto sean estrictamente necesarios para los fines del ejercicio de las facultades que la Ley confiere a al SII.

#### **5.3.3.3. Pago del impuesto único y sustitutivo**

La falta de pago del impuesto dentro del plazo antes referido, de acuerdo a lo expresamente señalado por el SII<sup>166</sup>, constituye el incumplimiento de uno de los requisitos legales para el derecho a los beneficios que contempla el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, de 2014. Sin embargo a continuación, el mismo servicio aclara que la falta de pago dentro de este plazo podrá ser subsanado a través de un pago con posterioridad pero con los respectivos reajustes, intereses y multas<sup>167</sup>.

---

<sup>164</sup> El Formulario Especial de Información debe contener la individualización del declarante y una lista con los tipos de operaciones que el contribuyente quiere regularizar, indicando el tipo de activo, el país en donde se ubica, el código o nombre de la moneda de origen y el valor en la moneda de origen.

<sup>165</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8. Op.Cit.P.13.

<sup>166</sup> Ibid. Pp.13-14.

<sup>167</sup> Es importante tener en cuenta que el plazo de 12 meses que tiene el SII para revisar la declaración del contribuyente comienza a partir del pago íntegro del impuesto. CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Oficio Ordinario n° 1.934.Op.Cit.P.4.

### 5.3.4. Reglas para valoración de bienes y rentas

Uno de los principios fundamentales que informa a este procedimiento es el de buena fe del declarante. De acuerdo a este principio, es el propio declarante quien debe aportar toda la información a través de su declaración, la cual debe contener una valoración de los bienes y derechos que declara. Sin embargo, deben observarse ciertas reglas para la determinación del valor de los bienes y derechos declarados, teniendo en cuenta la facultad de que dispone el SII de fiscalizar el cumplimiento de los requisitos.

La regla básica respecto a la valoración de los bienes y rentas, es el valor comercial o de mercado de estos, a la fecha de la declaración. El legislador (numeral 7) y el SII en su circular<sup>168</sup> establecieron reglas particulares para ciertos casos:

- > Conforme a lo dispuesto en el artículo 46 de la ley N°16.271, sobre Impuesto a las Asignaciones por Causa de Muerte y Donaciones, en cuanto resulte aplicable considerando la naturaleza y ubicación de los bienes. De no ser aplicable lo establecido en el citado artículo, el valor de los bienes se determinará conforme a las normas del artículo 46 bis del mismo texto legal.

Para aplicar la regla de valoración que dispone el artículo 46 bis de la Ley N°16.271, se entiende por valor corriente en plaza al valor de reposición, que corresponda a bienes de igual o similar naturaleza y calidad, en el mismo lugar en que se encuentre el bien que se valora conforme a esta regla, a la época en que se presenta la declaración.

- En el caso de acciones, derechos o cualquier título sobre sociedades o entidades constituidas en el extranjero; bonos y demás títulos de crédito, valores, instrumentos y cualquier activo que se transe en el extranjero en un mercado regulado por entidades públicas del país respectivo, el valor de tales activos será el precio promedio que se registre en tales mercados dentro de los seis meses anteriores a la fecha de la presentación de la declaración. Lo anterior deberá

---

<sup>168</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8.Op.Cit.Pp.10-13.

- acreditarse con un certificado emitido por la respectiva autoridad reguladora o por un agente autorizado para operar en tales mercados, debidamente legalizado, autenticado y traducido al idioma español, según corresponda. La circular del SII señala como ejemplo de autoridades competentes para emitir el certificado, bancos locales o extranjeros inscritos en las respectivas entidades reguladoras extranjeras.
- Cuando no pueda aplicarse lo dispuesto en los casos anteriores, deberán declararlos a su valor comercial o de mercado, teniendo como base para tales efectos un informe de valoración elaborado por auditores independientes registrados ante la Superintendencia de Valores y Seguros.

Los valores declarados, cuando sea pertinente, deberán convertirse a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio informado para la respectiva moneda extranjera por el Banco Central de Chile según el número 6, del Capítulo I, del Compendio de Normas de Cambios Internacionales o el que dicho Banco establezca en su reemplazo, correspondiente al día hábil anterior a la declaración.

### **5.3.5. Tratamiento contable de los bienes y rentas incluidos en la declaración**

El valor que se pague como impuesto único, según lo que establece el artículo 24 transitorio, constituirá el costo de dichos bienes para todos los efectos tributarios (numeral 7).

En el caso de contribuyentes que declaren su renta efectiva afecta al impuesto de primera categoría en base a contabilidad completa, los bienes y rentas declaradas, deberán registrarse en la contabilidad a la fecha de su declaración. Se considerarán como capital para los efectos de lo dispuesto en el número 29, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>169</sup>.

---

<sup>169</sup> Se refiere a los ingresos que no se consideren rentas o que se reputen capital según texto expreso de una ley.

### **5.3.6. Controversias entorno a la valoración realizada por el declarante**

En aquellos casos en que el contribuyente no pudiere acreditar el valor de los bienes o rentas de acuerdo a las reglas anteriores, el SII podrá tasarlos conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario. De esta tasación, el contribuyente puede reclamar conforme al procedimiento general de reclamación dispuesto en el Libro Tercero del Código Tributario (numeral 7).

Las diferencias de impuesto único que se determinen como consecuencia de la tasación que efectúe el SII, dentro de los plazos de prescripción que fija el artículo 20 del Código Tributario, se considerarán para todos los efectos tributarios, como un impuesto sujeto a retención.

En caso que, habiéndose realizado la tasación por parte del contribuyente, el SII tuviere dudas respecto a la veracidad de dicha tasación, éste citará al contribuyente como trámite previo, requiriéndole información y antecedentes que justifiquen la tasación realizada. Esta citación no produce el efecto de suspender el plazo para girar diferencias del impuesto único.

De la tasación y giro del impuesto, el contribuyente podrá reclamar de acuerdo al procedimiento general de reclamaciones que establece el Código Tributario, otorgándosele en este caso además el derecho de interponer recurso de reposición administrativa contemplado en el mismo Código.

### **5.3.7. Incentivos para la participación/alivio**

El numeral 8 del artículo 24 transitorio que regula el procedimiento, dispone una tasa de impuesto única y sustitutiva<sup>170</sup> de los demás impuestos que pudieren haber afectado los bienes o rentas contenidos en la declaración, la cual asciende a un 8% sobre el valor de dichos bienes o rentas determinados por el contribuyente.

---

<sup>170</sup> Este impuesto no podrá utilizarse como crédito contra impuesto alguno, ni podrá deducirse como gasto en la determinación del mismo impuesto único ni de ningún otro tributo. No obstante lo anterior, no se aplicará en este caso lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

A su vez el numeral 12 establece la extinción de pleno derecho de 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 las operaciones o transacciones que digan relación con los bienes o rentas que se incluyeron en la declaración respectiva para los fines del citado artículo 24° transitorio.

Cabe destacar que el alivio es aplicable sólo a la persona que presenta la declaración y respecto a los bienes y derechos incluidos en ella. Hay alguna doctrina<sup>171</sup> que interpreta la generalidad del numeral 12, respecto a las obligaciones que se extinguen<sup>172</sup>, en el sentido de abarcar incluso a terceros que no presentaron la declaración. Sin embargo, no es posible adscribir a esta posición doctrinal toda vez que el propio numeral 12 parte señalando que “Con la declaración y pago del impuesto único que establece el presente artículo, y siempre que se cumplan los requisitos que establece, se presumirá de derecho la buena fe del contribuyente respecto de la omisión de declaración o falta de cumplimiento de las obligaciones respectivas.”. Esto quiere decir que el alivio es aplicable a el contribuyente que presentó la declaración y pagó el impuesto, no alcanzando a terceros. Así lo ha venido confirmando el SII en numerosas oportunidades<sup>173</sup>

---

<sup>171</sup> Según Marcelo Muñoz “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 ...” MUÑOZ, M. 2015. Aplicabilidad y constitucionalidad del artículo vigésimo cuarto transitorio de la reforma tributaria. Revista de Estudio Tributarios 12/2015. P.131.

<sup>172</sup> El numeral 12 se limita a señalar que “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 para los fines del presente artículo.”

<sup>173</sup> Por ejemplo respecto de los trusts, el SII en su Oficio 2785 señaló que “si como consecuencia de la regulación de la entidad en el extranjero los bienes o rentas terminan en definitiva beneficiando a personas o entidades distintas del declarante, los beneficios y efectos de esta ley no se extenderán a esos terceros que no han presentado respecto de esos bienes o rentas declaración alguna.”. Otro ejemplo lo encontramos en el Oficio 1934 respecto de las cuentas bipersonales en donde el SII señalara que “En caso que los fondos depositados sean, en cualquier proporción, de propiedad de ambos titulares de la cuenta bancaria, cada uno deberá presentar su respectiva declaración.”.

### **5.3.8. Aspectos Procesales**

#### **5.3.8.1 Orgánicos**

La normativa chilena entregó al Servicio de Impuestos Internos la responsabilidad de implementar el programa desde el punto de vista orgánico. En este sentido, es el SII quien tiene la tarea de recibir todas las declaraciones, girar los impuestos respectivos y además de fiscalizar el cumplimiento de los requisitos. Otros organismos públicos que participan en el procedimiento son Tesorería (recaudación del impuesto único y sustitutivo) y eventualmente el Banco Central (regularización de la información cambiaria) y la Unidad de Análisis Financiero.

#### **5.3.8.2. Procedimiento**

##### **5.3.8.2.1. Inicio del procedimiento**

El procedimiento se inicia con la presentación de una declaración voluntaria del contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos. Cabe mencionar que el citado formulario se encuentra disponible para su llenado en la página web del Servicio<sup>174</sup>. Junto con la declaración debe acompañarse un inventario y descripción detallada de todos los bienes y rentas que sean objeto de la misma, que formara parte integrante de aquella.

##### **5.3.8.2.2. Declaración**

La circular del SII señaló que conforme a las reglas generales, esta declaración podría ser presentada por el propio contribuyente personalmente o a través de sus representantes, caso en el cual deberá acreditarse dicha representación. La resolución exenta N° 1 de 2015, instruyó sobre la presentación de la misma en papel a través del Formulario N° 1920, creado a los efectos de la declaración y pago del impuesto del artículo 24 transitorio, señalando además que debería contener, todos los antecedentes de hecho y de derecho en que se funde, de los

---

<sup>174</sup> Originalmente la declaración podía entregarse en papel, sin embargo a través de diversas resoluciones exentas (1,61,83, y 87 todas de 2015) el fue regulando la forma de presentar la declaración para finalmente establecer exclusivamente la entrega digital (resolución exenta 83) y en caso de sobrepasarse la capacidad del sitio web (dada la cantidad de documentos de respaldo) dicha información se puede entregar en un disco compacto (resolución exenta 87).

cuales debe desprenderse el cumplimiento de los requisitos del sistema, conforme a lo señalado en el N°4 del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780. La resolución exenta N°83 del 29 de Septiembre de 2015 modificó la resolución anterior, señalando que la presentación del Formulario 1920 deberá ser llenado y presentado por los contribuyentes exclusivamente en la página web del Servicio, a través de la presentación electrónica del Formulario<sup>175</sup>.

Finalmente el contribuyente puede efectuar una nueva declaración en los términos del artículo 36 bis del Código Tributario<sup>176</sup>, o corregir, rectificar, complementar o enmendar su declaración original. El límite para presentar una nueva declaración de acuerdo al artículo 36 bis del Código Tributario es hasta vencido el plazo para presentar la declaración y pagado el impuesto girado. Sin perjuicio de esto, el contribuyente puede presentar tantas declaraciones como estime pertinente dentro del plazo legal.

#### **5.3.8.2.3. Inventario**

La declaración deberá acompañar un inventario y descripción detallada de todos los bienes y rentas que sean objeto de la misma, los cuales formarán parte integrante de aquella. Este inventario debe incluir la siguiente información: Origen, naturaleza, especie, número, cuantía del bien o renta declarados.

El SII<sup>177</sup> requirió que el contribuyente identificara el tipo de renta con que se financió el bien o divisa incluido en la declaración, lo cual debe realizarse de acuerdo a los siguientes códigos:

---

<sup>175</sup> En el evento que los antecedentes de respaldo del Formulario 1920 declarado electrónicamente excedan de la capacidad permitida por el Sistema de Declaración de Bienes y Divisas en el extranjero, el contribuyente debe presentarlos contenidos en un disco compacto adjunto a un Formulario 2117 en la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, debiendo anexar en la aplicación por Internet, un listado con el detalle de los señalados documentos fundantes.

<sup>176</sup> Artículo 36 bis.- Los contribuyentes que al efectuar su declaración incurrieren en errores que incidan en la cantidad de la suma a pagar, podrán efectuar una nueva declaración, antes que exista liquidación o giro del Servicio, corrigiendo las anomalías que presenta la declaración primitiva y pagando la diferencia resultante, aun cuando se encontraren vencidos los plazos legales, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones y recargos que correspondan a las cantidades no ingresadas oportunamente y las sanciones previstas en los números 3 y 4 del artículo 97 de este Código, si fueren procedente.

<sup>177</sup> Resolución exenta n°1 de Enero de 2015.

<b>Código</b>	<b>Descripción</b>
1	Renta de Bienes Raíces.
2	Rentas provenientes de capitales inmobiliarios: consistentes en intereses, pensiones o cualquier otro producto derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquier clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación.
3	Rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguro, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras actividades análogas, constructoras, periodísticas, publicitarias de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.
4	Rentas obtenidas por corredores, comisionistas con oficinas establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que sean personas naturales, colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos, clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento.
5	Rentas del trabajo y servicios personales.
6	Herencias.
7	Otras rentas no contenidas en los numerales anteriores.
8	Otras fuentes de financiamiento de los bienes y divisas declaradas.

Finalmente en caso de que el financiamiento se haya realizado con más de un tipo de renta, deberá indicarse aquel que haya aportado la mayor cantidad para la adquisición del bien o divisa.

#### **5.3.8.2.4. Efectos de la presentación de la declaración**

La normativa dispone que los contribuyentes autorizan al Servicio de Impuestos Internos, a la Unidad de Análisis Financiero y cualquier otra institución u órgano del Estado que pudiera tener injerencia en lo que respecta a la declaración e ingreso de los bienes y rentas materia de este artículo:

- Para requerir a los bancos información específica sobre las rentas o bienes que se haya incluido en ella, quienes deberán entregarla sin más trámite que la solicitud de la respectiva institución (numeral 1 inciso 3ro).
- Para que entre todas las instituciones mencionadas puedan intercambiar entre sí, de la misma forma, dicha información para los fines de lo dispuesto en el programa.
- Estas normas dejan indemne las facultades del Banco Central de requerir antecedentes de operaciones de cambios internacionales. También la entrega de información sujeta a reserva conforme al procedimiento que señala el artículo 66 de ese mismo cuerpo legal.

#### **5.3.8.2.5. Giro del impuesto único**

El numeral 8 del artículo 24 señala que es obligación del servicio girar el impuesto dentro del plazo de cinco días hábiles siguientes a la presentación de la declaración. El SII<sup>178</sup> señaló en su circular que si por alguna circunstancia ello no ocurre, el Servicio no está impedido de hacerlo con posterioridad al vencimiento de dicho plazo. En el caso que la presentación de la declaración se realice en los últimos días del plazo legal, el giro que se emita con posterioridad al 31 de diciembre de 2015, es válido y el pago de éste por parte del contribuyente implica la plena aplicación de las disposiciones que establece el citado artículo 24° transitorio. Esto está en concordancia con el hecho de que el plazo de vigencia del programa es sólo para efectos de presentar la declaración.

En los casos en que exista una corrección, rectificación, complemento o enmienda de la declaración, el plazo de cinco días hábiles para girar el impuesto se cuenta desde la presentación de la declaración rectificatoria o corrección de que se trate. En caso que no corresponda la emisión de un nuevo giro, el plazo de diez días para pagar el impuesto se contará desde la notificación de la resolución que tenga por corregida o enmendada la declaración.

---

<sup>178</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8.Op.Cit.Pp.13-14.

En los casos en que corresponda emitir un nuevo giro, dentro del plazo legal de emisión de éste, procederá también a anular el giro original. El pago de dicho giro, no obsta a la revisión por parte del servicio de su correcta determinación, pudiendo girar diferencias de impuesto único que resulten de la fiscalización que la misma Ley le faculta realizar.

#### **5.3.8.2.6. Pago del impuesto único**

El pago del impuesto único y sustitutivo debe efectuarse dentro de los diez días hábiles siguientes a la notificación del correspondiente giro, debiendo dejarse constancia del pago en el expediente respectivo (numeral 8).

El plazo de pago no es fatal toda vez que el SII<sup>179</sup> señaló en su circular que puede realizarse el pago con posterioridad pero con los respectivos reajustes, intereses y multas.

La Dirección de Presupuestos mediante el Ordinario N° 341 de 16 de febrero de 2015, dictó la Resolución Exenta SII N° 61 de 20 de julio de 2015, que autoriza el pago en moneda extranjera del impuesto del artículo 24° Transitorio de la Ley N°20.780, en Dólares y en Euros.

#### **5.3.8.2.7. Término del Procedimiento**

Una vez pagado el impuesto único y sustitutivo girado por el SII, éste dispone de un plazo de 12 meses, que se cuenta desde el día siguiente a la fecha del pago íntegro del impuesto, para fiscalizar el cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 24 transitorio. Esta fiscalización del servicio tiene como objeto determinar tanto el cumplimiento de los requisitos como también girar eventuales diferencias de impuesto único que pueda resultar de la fiscalización (numeral 8). Para estos efectos podrá revisar tanto la declaración del contribuyente como también los antecedentes en que se funda, ejerciendo con este objeto todas las facultades que por ley le corresponden como también aquellas que le son conferidas por el propio artículo 24 transitorio.

---

<sup>179</sup> Ibid.P.14.

El procedimiento puede terminar de manera favorable o desfavorable para el contribuyente dependiendo de si este ha cumplido o no los requisitos que dispone el artículo 24 transitorio. A partir de la fiscalización del SII eventualmente podrían detectarse el incumplimiento de uno o más de los requisitos del artículo 24 transitorio. En este sentido habría que distinguir<sup>180</sup>:

- Incumplimientos no susceptibles de ser subsanados: Se refieren a los requisitos propiamente tales del programa, por ejemplo la fecha de adquisición de los activos, la naturaleza de los bienes incluidos, que se trate de personas jurídicas establecidas fuera de Chile, o la concurrencia de alguna de las prohibiciones que establece el numeral 11 del citado artículo 24° transitorio, entre otros. En estos casos el SII notifica al contribuyente, conforme a las reglas generales, una resolución fundada que declara la existencia de dicho incumplimiento. De esta resolución el contribuyente podrá reclamar conforme al procedimiento general de reclamaciones que establece el Código Tributario.
- Incumplimientos subsanables: Se refieren a aquellos que no tienen directa relación con los requisitos sino que sirven para acreditarlos o para determinar el monto del impuesto único, como sería la falta de documentos debidamente legalizados o de respaldo en general. En estos casos se le notificará al contribuyente una resolución que así lo declare y que lo requiera para que, dentro del plazo de diez días hábiles contados desde la respectiva notificación, proceda a corregir la deficiencia de que se trate. Vencido este plazo el servicio deberá emitir una resolución fundada declarando subsanado o no el incumplimiento, caso este último<sup>181</sup> en que el contribuyente podrá reclamar de la resolución, conforme al procedimiento general de reclamaciones que establece el Código Tributario.

---

<sup>180</sup> Esta distinción la desarrolló el SII en su circular . Ibid.Pp.14-15.

<sup>181</sup> La resolución debe declarar expresamente que la declaración voluntaria de que se trata ha quedado fuera de los beneficios que establece el artículo 24° transitorio.

Cabe destacar que el SII, según lo señalado en su circular<sup>182</sup>, puede notificar incumplimientos ya sean subsanables o no subsanables cuantas veces proceda durante el plazo de 12 meses. Por lo tanto no obsta al servicio notificar la existencia de un incumplimiento no subsanable el hecho de haberse notificado y cumplido una notificación anterior en el sentido de subsanar algún requisito.

#### **5.3.8.2.8. Suspensión del plazo de fiscalización**

Este plazo se suspende desde la notificación de la resolución por la que se declara la existencia de un incumplimiento subsanable. Esta suspensión rige hasta la emisión de la resolución del Servicio por la cual éste declara que el cumplimiento ha sido o no subsanado.

Según el criterio del SII<sup>183</sup>, en el caso de que el contribuyente obtenga una sentencia favorable de acuerdo al procedimiento general de reclamación establecido en el Libro Tercero del Código Tributario<sup>184</sup>, el plazo de 12 meses se reanuda por el saldo que reste para su cumplimiento, desde el momento en que el Servicio es notificado de la sentencia definitiva del reclamo. A contar de esa misma fecha, se deberá proceder a dejar sin efecto las actuaciones que el Servicio haya emitido, en ejercicio de las facultades que le otorga el Código Tributario, su Ley Orgánica y demás normas legales pertinentes.

#### **5.3.8.2.9. Efectos de la resolución que declara el incumplimiento de requisitos**

Existen importantes consecuencias para el contribuyente en caso de que se le haya notificado la resolución fundada que declara la existencia de un requisito insubsanable o que el incumplimiento no fue subsanado por el contribuyente habiendo sido requerido para ello (numeral 8). Si es que ha vencido el plazo para reclamar o se encuentre ejecutoriada el fallo que rechaza el reclamo interpuesto por el contribuyente se presentan dos consecuencias importantes:

---

<sup>182</sup> Ibid.Pp.13-14.

<sup>183</sup> Ibid.P.14.

<sup>184</sup> En los casos en que se haya reclamado la notificación de la existencia de un incumplimiento no subsanable o de la notificación de la resolución que declara no subsanado un incumplimiento subsanable (ambos casos en que se termina el procedimiento).

- El SII queda facultado para ejercer las facultades que le confiere el Código Tributario, su Ley Orgánica y las demás disposiciones legales.
- No procederá la devolución del impuesto único y sustitutivo pagado.

#### **5.3.8.2.10. Aprobación de la declaración**

El procedimiento puede terminar favorablemente para el contribuyente con la aprobación expresa o tácita de su declaración, en el sentido de que tanto la declaración como los antecedentes en que se funda han sido presentados en conformidad a las disposiciones del artículo 24° transitorio de la Ley N°20.780.

- Aprobación expresa: Se produce en los casos en que el SII haya notificado una resolución al contribuyente en el sentido de da por cumplido el requerimiento de subsanar algún error u omisión contenido en la declaración. En este caso el servicio, por medio de la misma resolución u otra posterior, de oficio o a petición de parte, según amerite la fiscalización que se realice, declarará el cumplimiento de las condiciones exigidas por la Ley.
- Aprobación tácita: Se produce por el vencimiento del plazo para fiscalizar el cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 24° transitorio, sin que el servicio emita y notifique al contribuyente una resolución que declare la falta de alguno de los requisitos legales. En este caso el contribuyente podrá solicitar que el servicio le certifique el hecho de haber vencido el plazo para fiscalizar, y que en el curso del mismo no se le ha notificado resolución alguna que le impida acceder al sistema que regula el artículo 24° transitorio. A petición del contribuyente y en la misma certificación se dará cuenta del pago íntegro del impuesto único.

#### **5.3.9. Radicación de bienes y rentas en Chile**

La normativa chilena no contiene ningún incentivo para la repatriación de los bienes y rentas declaradas, estableciendo una tasa única para todos los casos. Sin embargo, en caso de que el contribuyente quisiera retornar al país los bienes y rentas, deberá circunscribirse a lo

dispuesto para tal efecto en las instrucciones del Banco Central. El artículo 24 transitorio faculta al Banco Central a requerir información de bancos privados para estos efectos.

Existe la posibilidad de que los declarantes personas jurídicas o a través de encargos fiduciarios, una vez pagado el impuesto, radiquen los bienes y rentas declaradas en Chile. El numeral 14 del artículo 24 transitorio permite al declarante presentar una solicitud para que los activos que se encuentran radicados en tales sociedades, entidades o propietarios fiduciarios, se entiendan, para todos los efectos legales, radicados directamente en el patrimonio del contribuyente en Chile.

Para estos efectos, los requisitos son los siguientes:

- Tenga los bienes y rentas declarados a través de sociedades u otras entidades o encargos fiduciarios.
- Pague el correspondiente impuesto único por dichos bienes y rentas.
- Dé cumplimiento a las demás obligaciones de acceso de información para el adecuado intercambio de la misma entre las instituciones señaladas en el numeral 1 del artículo 24° transitorio.
- Disuelva las sociedades o entidades o deje sin efecto los encargos fiduciarios. Para efectos del registro o inscripción, según corresponda, de tales bienes a nombre del contribuyente es título suficiente la propia Ley.
- Acreditar ante quien corresponda que los bienes o rentas a registrar o inscribir han sido materia de la declaración y se ha pagado a su respecto el impuesto respectivo.

Considerando lo establecido en los numerales 1 y 14 del artículo 24° transitorio, debe entenderse que se pueden radicar directamente en el patrimonio del contribuyente “en Chile”, los activos que se encuentran en el país o en el extranjero, a través de sociedades, entidades, trusts, encargos fiduciarios o mandatarios en el extranjero y respecto de los cuales sean beneficiarios.

### **5.3.9.1. Efectos de la radicación de bienes**

La radicación no constituye una enajenación sino que una reorganización del patrimonio del contribuyente. Para efectos de su registro en el país, el valor de los bienes y rentas es el declarado por el contribuyente y que haya quedado afecto al pago del impuesto único.

En la radicación y registro de los bienes y rentas el SII, sólo cuenta con la facultad de tasar de acuerdo a las reglas ya expresadas, no siéndole aplicables las facultades del artículo 64 del Código Tributario.

Finalmente una vez radicados en el patrimonio del contribuyente en Chile, los bienes y rentas tributarán conforme a las reglas generales.

### **5.3.10. Protección de la información de los declarantes**

Para llevar a cabo la ejecución de la amnistía fiscal y como es una práctica común en el diseño de este tipo de programas, se requiere la protección de la información de los declarantes. Para estos efectos, la información que recabe el Servicio de Impuestos Internos, el Banco Central de Chile y la Unidad de Análisis Financiero, las demás instituciones u órganos del Estado y bancos, así como el personal que actúe bajo su dependencia, no podrán divulgar en forma alguna la cuantía o fuente de los bienes o rentas, ni otros datos o antecedentes que hayan sido proporcionados por el contribuyente con motivo de la declaración.

### **5.3.11. Medidas anti lavado y prevención del financiamiento del terrorismo**

En su numeral final, el artículo 24 transitorio establece una serie de medidas con el objeto de evitar la utilización maliciosa del programa de amnistía fiscal respecto a la declaración de bienes y rentas provenientes de actividades delictivas graves como el narcotráfico. En este sentido, el numeral 17 exige al declarante el cumplimiento de las obligaciones impuestas por la ley N° 19.913 y demás normas dictadas en materia de prevención de lavado de activos y financiamiento del terrorismo.

El SII tiene la obligación de reportar a la Unidad de Análisis Financiero las operaciones que estimen como sospechosas de acuerdo a lo establecido en el artículo 3°, de la ley N°19.913, norma que define como tal *“todo acto, operación o transacción que, de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad de que se trate, resulte inusual o carente de justificación económica o jurídica aparente, sea que se realice en forma aislada o reiterada.”*.

Es importante señalar que en el ejercicio de sus funciones, la Unidad de Análisis Financiero tiene amplios poderes de fiscalización. Por ejemplo, la UAF podrá tener previa solicitud, acceso permanente y directo, para el debido cumplimiento de sus funciones legales, a toda la información recabada por las instituciones públicas referidas, respecto de los bienes y rentas declaradas por los contribuyentes conforme a este artículo, sin restricciones de ningún tipo, inclusive si ésta está sujeta a secreto o reserva.

El SII ha señalado en su circular<sup>185</sup> que, para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en este numeral, el declarante deberá identificarse aportando la siguiente información:

- Nombre o razón social: en el caso de las personas jurídicas se debe agregar el nombre de fantasía de la empresa, si procede.
- Número de Cédula de Identidad o número de pasaporte cuando se trate de ciudadanos extranjeros. En el caso de personas jurídicas se deberá solicitar su RUT.
- Nacionalidad, en el caso de las personas naturales.
- Profesión, ocupación u oficio en el caso de personas naturales, o giro comercial en el caso de personas jurídicas.
- Domicilio o dirección en nuestro país, y en el país de origen o de residencia si acaso lo mantuviere.
- Correo electrónico y/o teléfono de contacto.

---

<sup>185</sup> Ibid.Pp.20-21.

En caso de que el declarante se negara a proporcionar la información requerida, se entenderá este hecho como una señal de alerta a objeto de analizar el envío de un reporte de operación sospechosa a la UAF.

## CAPÍTULO VI

### Análisis comparativo de la amnistía chilena

#### 6.1. Introducción

En este capítulo se realizará un análisis comparativo de la amnistía fiscal chilena en relación con las experiencias norteamericana y sudafricana analizadas en el capítulo IV. Comenzaremos con un análisis general de estas diferencias para luego estudiar en mayor detalle los aspectos más relevantes.

#### 6.2. Marco de comparación

Para realizar el análisis comparativo se utilizará en primer lugar el criterio de la OCDE<sup>186</sup>, el cual reconoce los factores típicos que generalmente se han tenido en cuenta para el diseño de las amnistías fiscales, estos son:

- Duración
- Objetivos
- Candidatos
- Impuestos cubiertos
- Incentivos para la participación
- Medidas de acompañamiento
- Resultados

Como primer elemento diferenciador entre los tres programas tenemos la duración del período para presentar la declaración, siendo el de Chile el más largo (12 meses) y Sudáfrica el más corto (7 meses) muy seguido de Estados Unidos (7 meses).

Los objetivos de los diferentes programas son bastante similares entre Sudáfrica y Chile (esencialmente la regularización tributaria y un aumento de la recaudación y de la base

---

<sup>186</sup> OCDE. 2010. Op Cit. Pp.38-45.

imponible). Estados Unidos por otro lado se planteó objetivos más enfocados en el mediano-largo plazo (mejorar cumplimiento voluntario y obtener información para el desarrollo de una nueva estrategia de combate contra el incumplimiento internacional). Este último aspecto será analizado en mayor detalle más adelante en este capítulo.

Respecto a los candidatos a la amnistía, Sudáfrica restringió los candidatos por razones de diseño de sus sistema cambiario (las Corporaciones se encontraban afectas a un sistema especial por lo que quedaron fuera). Por otro lado, respecto de aquellas personas o entidades a las cuales se dirige la oferta, tanto Estados Unidos como Chile dejaron fuera a evasores identificados. En el caso de Estados Unidos, la normativa señala que para participar en una declaración voluntaria, la declaración del contribuyente debe ser en tiempo, verdadera y completa. Una declaración será considerada en tiempo por la IRS si es recibida antes que: (1) La IRS haya iniciado una investigación civil o penal del contribuyente o relacionada a una responsabilidad específica del contribuyente, (2) La IRS haya recibido información de un tercero alertando a la IRS de un incumplimiento de un contribuyente específico. La normativa chilena por su parte estableció en serie de prohibiciones (numeral 11 del artículo 24 transitorio de la ley 20.780) que dejó fuera del programa a personas que hayan sido objeto de una citación, liquidación, reliquidación o giro por parte del Servicio de Impuestos Internos, que diga relación con los bienes o rentas que se pretenda incluir en la declaración, y a los condenados, formalizados o sometidos a proceso por la comisión de los delitos que señala el citado numeral 11.

Los impuestos cubiertos por la norma parecieran a primera vista diferenciar a Chile de Estados Unidos y Sudáfrica, sin embargo un mayor análisis es necesario. Los tres programas de amnistía tienen como objetivo principal el impuesto a la renta (Sudáfrica incluyó además de manera expresa el impuesto a la herencia), sin embargo esto constituye sólo la obligación principal del contribuyente, quien por lo general a incumplido una serie de obligaciones accesorias. Estados Unidos optó por revisar estas obligaciones accesorias de forma separada (formularios de declaración como el ya mencionado FBAR) otorgando una rebaja de la multa a este concepto. Chile optó por un perdón genérico a toda obligación secundaria e incluso respecto de otros tributos como por ejemplo el IVA o el impuesto a la herencia. Sudáfrica por

su parte estableció además, reglas particulares respecto al incumplimiento de obligaciones cambiarias y otras accesorias. Es menester señalar que este aspecto va a depender de la forma en que está diseñado el sistema tributario, no obstante el enfoque de fondo es generalmente el mismo (impuesto a la renta).

A continuación tenemos un cuadro comparativo con las diferencias entre los tres programas de amnistía fiscal:

	<b>Sudáfrica</b>	<b>Estados Unidos</b>	<b>Chile</b>
<b>Duración</b>	8 meses	7 meses	12 meses
<b>Objetivos de la amnistía</b>	Regularización tributaria; aumento base imponible	Mejorar cumplimiento voluntario; obtención de información para el diseño de estrategias	Regularización tributaria; recaudación
<b>Candidatos</b>			
Contribuyentes no registrados	Si	Si	Si
Contribuyentes sin declaración	Si	Si	Si
Incumplidores identificados	Si	No	No
Evasores	Si	Si	Si
Limitaciones	Se dejaron fuera a las Corporaciones públicas y privadas	No	No
<b>Impuestos cubiertos</b>			
Todos los impuestos	No	No	Si
Otros	Solo impuesto a la renta y herencia	Solo impuesto a la renta	
<b>Incentivos a la participación/Perdón</b>			
Intereses	Si	No	Si
Multas	Si	reducida 20%	Si
Resp. Civil y Penal	Si	Sólo la penal	Si
Tasa de impuesto	2%	No	8%
<b>Medidas de acompañamiento</b>			
Aumento del enforcement, auditorías	Si	Si	No
Aumento de las penas post amnistía	No	No	No
Reforma tributaria	Si	No	Si
Duración (sólo una vez o permanente)	Solo una vez	Solo una vez	Solo una vez
Anonimidad (de la administración)	Si	No	No
<b>Resultados</b>			
Ingresos brutos recolectados	68,9 billones de Rands	3,4 billones de Dólares	No hay datos
Participación	43.137	15.000	No hay datos
Otros	63% de activos declarados era extranjero	Se repitió la experiencia en varias oportunidades	

Como se puede observar a partir de la información expuesta, los tres programas presentan bastantes similitudes, sin embargo existen también diferencias de las cuales pasaremos a analizar las más importantes en cuanto a sus efectos.

### **6.3. Objetivos de las amnistías**

El programa norteamericano tuvo como uno de sus objetivos centrales la recopilación de datos con el objetivo de diseñar en el futuro, una estrategia más efectiva en la lucha contra la evasión internacional. Esto se tradujo en requerimientos de información comprensivos y que la información obtenida de los contribuyentes podría ser utilizada por la administración fiscal para perseguir a los llamados facilitadores<sup>187</sup>.

Por otro lado el caso sudafricano es diametralmente opuesto. El programa de este país tuvo como objetivo incentivar la repatriación de activos a gran escala, otorgando expresa amnistía a los facilitadores en aquellos casos en que necesariamente se vería comprometida la revelación de su nombre.

En enfoque del legislador chileno se centró exclusivamente en el aumento de la recaudación. Lamentablemente se desaprovechó la oportunidad de estudiar el fenómeno de la evasión internacional, ya que toda la información obtenida a través del programa no puede ser utilizada con otros fines mas que corroborar que se cumplen los requisitos para acceder al alivio.

### **6.4. Causales de invalidación de la declaración**

Las consecuencias de la invalidación o anulación de la declaración para un contribuyente puede resultar muy perjudicial. En primer lugar, la preparación de la declaración tiene una serie de costos asociados que van desde asesoría profesional a la obtención de una gran cantidad de documentación, lo cual involucra altos costos y tiempo. En segundo lugar, la invalidación de la declaración puede dejar al contribuyente en una situación delicada frente a la administración fiscal, pudiendo temer el ejercicio de las facultades de fiscalización ordinarias.

---

<sup>187</sup> Desde esta perspectiva la amnistía opera como la llamada delación compensada, renunciando el estado en perseguir la responsabilidad penal del contribuyente con el objeto de alcanzar al facilitador.

Tanto Estados Unidos como Sudáfrica comprendieron que es importantísimo acotar al máximo posible la posibilidad de invalidar la declaración. Estados Unidos diseñó su sistema para que no fuera posible la invalidación, asignando un agente que no sólo actuaba como fiscalizador sino que como coayudante del declarante en la obtención de la documentación. Sudáfrica lo hizo a través de la simplificación de los requisitos, la delimitación expresa de las causales de invalidación<sup>188</sup> y la aplicación del alivio de la amnistía activo por activo, significando esto último que en caso de existir incumplimientos parciales (por ejemplo no poder acreditar el origen de un determinado bien), no se invalidaría toda la declaración.

La situación del declarante chileno en este respecto es bastante riesgosa. El legislador no distinguió entre incumplimientos parciales o totales. Esto significa que una declaración puede ser declarada inválida en caso de que no se subsane cualquier tipo de incumplimiento. Este problema puede sortearse si es que se presentan distintas declaraciones, sin embargo esto es administrativamente más costoso e ineficiente desde un punto de vista económico. El problema se agrava si es que consideramos las sanciones por el incumplimiento de los requisitos, cuestión que analizaremos a continuación.

### **6.5. Sanción por incumplimiento de los requisitos**

Los requisitos para acceder a los beneficios de una amnistía fiscal pueden ser más o menos complejos dependiendo del país donde se implementen, sin embargo en todo programa de amnistía fiscal se contempla la obligación de establecer el origen y trazabilidad de los bienes, cuestión que es muy compleja de solucionar en sede legislativa producto de la gran variedad de casos que pueden presentarse en la práctica. La OCDE ha señalado que es necesario que los requisitos establecidos sean claros, sin embargo es virtualmente imposible detallar de antemano los documentos y antecedentes que deban acompañar los contribuyentes para corroborar que se cumplen dichos requisitos.

Estados Unidos sorteó este problema al dotar a los agentes a cargo de cada caso, con la facultad de requerir los documentos que estime pertinentes para acreditar el origen

---

<sup>188</sup> La falta de entrega de la declaración de renta del año correspondiente a la amnistía y la comprobación de que los activos provenían de actividades ilegales.

y trazabilidad de las rentas o bienes, complementando esta facultad con el deber de asistir al mismo contribuyente en la obtención de la referida documentación. Sudáfrica por su parte estableció en su procedimiento la devolución de las tasas en caso de rechazarse la solicitud, en conjunto con establecer también la reserva respecto de las declaraciones rechazadas siempre y cuando no lo hayan sido por estar relacionadas con actividades ilegales.

La amnistía fiscal chilena se aleja de estos criterios estableciendo que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos del programa traerá aparejada las siguientes consecuencias al declarante:

- > El SII queda facultado para ejercer las facultades que le confiere el Código Tributario, su Ley Orgánica y las demás disposiciones legales.
- > No procederá a la devolución del impuesto único y sustitutivo pagado.

Estas sanciones pueden ser entendidas como un desincentivo para la presentación de la declaración, especialmente cuando exista duda del contribuyente respecto de su capacidad para acreditar de forma satisfactoria para la autoridad el origen y trazabilidad de los bienes, teniendo además en consideración que los plazos son bastante breves para la obtención de la documentación en caso de ser requerida por la autoridad en el ejercicio de su potestad de fiscalización (diez días hábiles contados desde la respectiva notificación).

Este desincentivo fue morigerado en parte con el establecimiento, por parte del SII, de un procedimiento de pre-evaluación que originalmente no fue previsto en el artículo 24 transitorio. Este procedimiento consiste en la revisión de un caso concreto por parte del equipo del SII encargado de recibir y revisar las declaraciones juradas. Al efecto, de conformidad al artículo 8 bis del Código Tributario se puede coordinar una reunión con la finalidad de aclarar dudas generales o particulares, además de verificar, a través de una rápida revisión y de acuerdo al listado de antecedentes puestos a disposición por el mandatario o por el contribuyente en la reunión respectiva, si aquellos son razonablemente suficientes para fines de presentar el formulario 1920 en tiempo y forma. En definitiva, esta reunión se enmarca en un proceso de atención, facilitación y asistencia a los contribuyentes, que bajo ninguna

circunstancia inhiben las acciones posteriores de fiscalización por parte de este Servicio, en el plazo de doce meses que prevé la norma.

## **6.6. Amenaza a los contribuyentes**

Tanto Estados Unidos como Sudáfrica contemplaron la amenaza de una mayor fiscalización a los contribuyentes. En Chile no se contempló dicha amenaza (sin perjuicio de que reforma tributaria aumentó la dotación de personal del SII). La amenaza de una mayor fiscalización es un aspecto altamente recomendado por la doctrina<sup>189</sup> para el éxito de las amnistías fiscales. Esto significa establecer amenazas a los contribuyentes en caso de no participar en el programa, lo cual es conocido como “stick and carrot” en derecho comparado.

Si bien el legislador chileno estableció la no participación en el programa (habiéndose cumplido los requisitos para hacerlo) como una circunstancia agravante de la responsabilidad penal (numeral 16), esta amenaza adolece de graves problemas<sup>190</sup> para su aplicación. Lo que pudo haber hecho el legislador chileno es realizar reformas profundas al sistema de fiscalización, aumentando de esta forma la posibilidad de detección de los contribuyentes que no se acogieran al programa. Como ejemplos de este tipo de medidas están la reorganización de las actividades de las auditoras y sus facultades para la fiscalización de los contribuyentes, modificación de las leyes que provean uso de los fondos recaudados por la amnistía para financiar el cumplimiento forzado y amenazas directas a contribuyentes específicos. Este fue el camino utilizado por Estados Unidos ya que en virtud del acuerdo público con el banco suizo UBS por el cual se reveló los nombres de 4.450 contribuyentes bajo sospecha por la I.R.S. de mantener cuentas en el extranjero, y el envío de cartas de coerción, se tradujo en una participación masiva en el programa. Por su parte Bélgica introdujo la amnistía fiscal justo antes de que la directiva de la Unión Europea para ahorro impositivo de 2005 fuera implementada. Esta directiva haría que los inspectores de los

---

<sup>189</sup> MIKESELL, J y ROSS, J. 2012. Op.Cit.561-562.

<sup>190</sup> Esto será analizado en el capítulo siguiente.

servicios de impuestos de toda Europa recibieran información sobre los intereses generados por sus contribuyentes en otros países miembros<sup>191</sup>.

### **6.7. Incentivos para la participación**

Las amnistías chilena y sudafricana comparten la característica de ser ambas extensivas (incluyen una tasa reducida y el alivio de los intereses, multas y la responsabilidad penal). Estados Unidos por otro lado, sólo contempló la rebaja de las multas y el alivio de la responsabilidad penal. Esta diferencia radica esencialmente en el hecho de que la amnistía norteamericana efectivamente tenía la característica de otorgar una oportunidad para que los contribuyentes declararan voluntariamente sus activos frente a la amenaza real de ser detectados. Esto refuerza la idea de que las amnistías fiscales no cambian las variables de costo-beneficio asociadas a la decisión de evadir impuestos.

Mas allá de ser un problema de diseño interno de la amnistía, la decisión de otorgar amplios beneficios para la participación, arrojan una débil señal de parte de la autoridad fiscal en torno a su capacidad y compromiso con la lucha en contra de la evasión internacional, cuestión que se ve reforzado con la mirada de corto plazo del legislador al poner el aumento de la recaudación como principal objetivo de la amnistía.

Finalmente a modo de resumir las diferencias entre estos programas, esta vez con un enfoque en torno al diseño de los distintos programas, tenemos el siguiente cuadro:

---

<sup>191</sup> ALM, J. 1993. Op. Cit. P.143.

	<b>Sudáfrica</b>	<b>Estados Unidos</b>	<b>Chile</b>
<b>Duración de la medida</b>	9 meses	7 meses	12 meses
<b>Objetivos</b>	Regularización tributaria internacional Aumentar Base Imponible Repatriación de activos	Aumentar cumplimiento tributario Obtención información para diseño de nuevas estrategias	Aumentar la recaudación Regularización tributaria internacional Aumentar la base imponible
<b>Candidatos</b>	Residentes personas naturales Corporaciones Trust y Sucesiones	Toda persona natural o jurídica norteamericana	Personas naturales o jurídicas Residentes o domiciliados en Chile
<b>Activos declarables</b>	Cualquier activo	Fondos en cuentas bancarias y otros activos en entidades financieras	Incorporales muebles nominativos Divisas Rentas derivadas de los anteriores De fuente extranjera
<b>Impuestos Cubiertos</b>	Principalmente impuesto a la renta y herencias	Impuesto a la renta	Todos los impuestos
<b>Requisitos</b>	Entrega de aplicación a amnistía Realizar nueva declaración de renta	Corregir declaraciones de renta e información de años cubiertos Realizar declaración en tiempo, verdadera y completa	Entrega declaración e inventario Pago del impuesto único y sustitutivo
<b>Causales invalidación o rechazo</b>	Si activos procedían de actividades ilícitas Si no se presenta la declaración de renta	No procede anulación	Variedad de causas
<b>Incentivos</b>	Tasa del 2% valor activos Elimina interes, multas y penas criminales.	Sólo reducción de multas y de la posibilidad de ser acusado criminalmente	Tasa del 8 % valor de los activos Elimina interes, multas y penas criminales
<b>Recepción declaraciones</b>	Unidad especial creada al efecto	Agente especialmente asignado por la IRS (tramita todo el procedimiento)	Servicio de Impuestos Internos
<b>Duración Procedimiento</b>	Normalmente 1 año	No existe tiempo, en algunos casos podía extenderse dos años.	1 año
<b>Plazo de pago desde el giro</b>	3 meses	De común acuerdo con el declarante	10 días hábiles

## CAPÍTULO VII

### Análisis crítico amnistía fiscal chilena

#### 7.1. Introducción

En este capítulo se analizará en mayor profundidad los aspectos de la amnistía tributaria chilena que presentan mayores dudas o interrogantes en relación con su sentido o alcance, como también se realizará un análisis crítico sobre las posibles lagunas o contradicciones en su diseño normativo. La doctrina tributaria chilena ya ha presentado algunos reparos al artículo 24 transitorio<sup>192</sup>, especialmente respecto del carácter “voluntario” del programa y de la constitucionalidad del numeral 16<sup>193</sup> del ya citado artículo, sin perjuicio de que se ofrecen otros cuestionamientos a su redacción e interpretación por parte del SII, especialmente en lo señalado por este último en su circular.

#### 7.2. Cuestiones de constitucionalidad de la letra D del numeral 11 del artículo 24 transitorio

El numeral 11 del artículo 24 transitorio excluye a ciertas personas de los beneficios del programa de amnistía fiscal. Esta exclusión se encuentra justificada en la mayoría de los casos que plantea la norma, teniendo en cuenta los dos objetivos esenciales que buscó cautelar el sistema: que el declarante fuese jurídicamente y en los hechos el beneficiario de los bienes o rentas, a fin de evitar que bienes de terceros fuesen incorporados en la misma (testaferros) y, que el origen de los bienes y rentas, aun cuando dan cuenta de un incumplimiento tributario, no provengan de actividades ilícitas de la mayor gravedad, específicamente a delitos de lavado de activos. En consecuencia, desde las letras A a la E se excluyó a personas que hubieren sido condenadas, formalizadas o sometidas a proceso por delitos de lavado de dinero, financiamiento del terrorismo, o cohecho entre otros.

---

<sup>192</sup> CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS. 2014. Reporte N° 55. Universidad de Chile [en línea] [http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=140&Itemid=227](http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=140&Itemid=227) [Consulta: 14 Enero 2015] Pp.3-5.

<sup>193</sup> El cual crea una nueva circunstancia agravante para los delitos del artículo 97 n° 4 del Código Tributario.

La letra D de este numeral se aparta de la lógica descrita anteriormente al excluir a personas que “hayan sido objeto de una citación, liquidación, reliquidación o giro por parte del Servicio de Impuestos Internos, que diga relación con los bienes o rentas que se pretenda incluir en la declaración a que se refiere este artículo.”. A diferencia de los numerales anteriores, en donde se requiere a lo menos la formalización de la persona y por delitos relacionados con el lavado de activos, la letra D excluye a la persona del programa por la sola circunstancia de haberse realizado una citación, liquidación, reliquidación o giro respecto de los bienes o derechos que pretende acoger al programa. Esto implica una vulneración del artículo 19 número 2 de la Constitución Política, que establece la igualdad ante la ley.

Uno de los objetivos de la amnistía fiscal es la regularización de la situación tributaria de los contribuyentes. Esto significa que como prerequisite para ingresar al programa, estos deben haber incumplido alguna obligación respecto de los bienes y rentas que pretendan incluir en la declaración. La circular<sup>194</sup> del SII viene a confirmar lo ya expresado por la norma en el sentido de que la presentación de la declaración importa reconocer dichos incumplimientos de manera expresa frente a la autoridad. El potencial sujeto elegible para el programa es siempre el contribuyente incumplidor, por lo tanto cabe precisar si es justificable asignar un trato desigual por el sólo hecho de haberse realizado una citación, liquidación, reliquidación o giro por parte del SII.

Al respecto cabe citar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional conociendo de un recurso de inaplicabilidad en la causa rol N°1.399-2009, que en su considerando decimosegundo señala como concepto de igualdad ante la ley que “consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes. No se trata, por consiguiente, de una igualdad absoluta sino que ha de aplicarse la ley en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo. La igualdad supone, por lo tanto, la distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición”. A continuación en el considerando decimosexto la aludida sentencia declara “Que en el fallo Rol 1273, recaído en causa de inaplicabilidad por inconstitucionalidad que sirve de sustento al

---

<sup>194</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8. Op.Cit.P.18.

procedimiento de autos, esta Magistratura incorporó en su entendimiento sobre la igualdad los criterios jurisprudenciales que en el derecho comparado se han utilizado en la última década para afrontar las crecientes complejidades que presentan los casos sobre tal garantía constitucional, así como los afanes desplegados por la doctrina en la misma dirección. De estos aportes, entre otros descritos en la sentencia citada, destaca el enfoque alemán que distingue conceptualmente entre “igualdades esenciales” y “desigualdades esenciales”, de tal modo que estamos en presencia de una igualdad esencial cuando “personas, grupos de personas o situaciones, sobre la base de un punto de partida (*tertium comparationis*), son comparables”, de lo que, consecuentemente, el Tribunal Constitucional Federal alemán ha decidido que la Ley Fundamental considera arbitrario y, por ende, inconstitucional, tratar desigualmente a las igualdades esenciales, así como tratar igualmente a las desigualdades esenciales. Además, se agrega la denominada “nueva fórmula”, consistente en considerar lesionada la igualdad ante la ley cuando un grupo de destinatarios de la norma, comparados con otro grupo de destinatarios de la norma, son tratados de manera distinta, a pesar de que entre ambos grupos no media ninguna diferencia de tal entidad o importancia que pudiera justificar un tratamiento desigual. Para poder dimensionar tales situaciones, esta fórmula requiere expresamente una ponderación en el sentido de examen de proporcionalidad, especialmente respecto de una diferencia de trato de gran intensidad, para lo cual se requiere que aquélla persiga un fin legítimo, que esa búsqueda sea necesaria y que presente una razonable relación con el valor del fin propuesto”.

La exclusión de la letra D del artículo 24 transitorio, se hace sólo en base a la circunstancia de haberse iniciado un procedimiento de Auditoría Tributaria. Según el propio SII <sup>195</sup> la Auditoría Tributaria es un procedimiento, basado en la normativa legal y administrativa vigente, destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes. Este procedimiento no tiene el carácter de contencioso y tampoco importa una negativa del contribuyente de reconocer su situación de incumplimiento, salvo que haya aportado antecedentes falsos (caso en el cual estaríamos frente a un delito tributario).

---

<sup>195</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Chile. Principales procesos tributarios. Auditoría [en línea] <[http://www.sii.cl/principales\\_procesos/auditoria\\_tributaria.htm](http://www.sii.cl/principales_procesos/auditoria_tributaria.htm)> [consulta: 12 de Noviembre 2015]

De acuerdo al criterio del Tribunal Constitucional anteriormente descrito y en base a que los destinatarios del artículo 24 transitorio son esencialmente los mismos (contribuyentes incumplidores) y no estando sustentada dicha inclusión en los objetivos que busca resguardar el programa vale decir : que el declarante fuese jurídicamente y en los hechos el beneficiario de los bienes o rentas, a fin de evitar que bienes de terceros fuesen incorporados en la misma (testaferros) y, que el origen de los bienes y rentas, aun cuando dan cuenta de un incumplimiento tributario, no provengan de actividades ilícitas de la mayor gravedad, específicamente a delitos de lavado de activos. Cabe concluir que la letra D del numeral 11 del artículo 24 transitorio realiza un discriminación arbitraria al excluir del sistema a contribuyentes por el sólo hecho de haber sido objeto de una citación, liquidación, reliquidación o giro por parte del Servicio de Impuestos Internos, que diga relación con los bienes o rentas que se pretenda incluir en la declaración a que se refiere este artículo. Esta discriminación está en contravención a la Igualdad ante la Ley establecida en el artículo 19 N°2 de la Constitución Política de Chile.

### **7.3. Cuestiones de constitucionalidad e inaplicabilidad de la circunstancia agravante establecida en el numeral 16**

La voluntariedad del programa de amnistía fiscal es un carácter que el legislador estableció en varias oportunidades a propósito de la redacción del artículo 24 transitorio. El artículo parte señalando lo siguiente: “Establécese, a partir del 1 de enero de 2015 y hasta el 31 de Diciembre del mismo año, el siguiente sistema voluntario y extraordinario de declaración de bienes o rentas que se encuentren en el extranjero.” Esta redacción deja claro desde un principio la intención del legislador de dar el carácter de voluntario al programa de amnistía fiscal establecido por la norma, carácter que queda refrendado a lo largo de todo el artículo en sus diversos numerales utilizando frases como “podrán acogerse”, “Los contribuyentes podrán presentar”, “Los contribuyentes que se acojan a las disposiciones de este artículo” etc. El SII confirma esto<sup>196</sup> señalando que la voluntariedad del sistema se manifiesta en el hecho de que aquellos contribuyentes que decidieran

---

<sup>196</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8. Op.Cit.P.2.

voluntariamente no someterse al sistema, no recibirán un trato discriminatorio de parte de la autoridad fiscal ni tampoco serán sometidos a un régimen tributario más gravoso que el que correspondería a la normativa actualmente vigente. Según alguna doctrina, la circunstancia agravante establecida en el numeral 16 del artículo 24 transitorio cambiaría el carácter transitorio del programa de amnistía<sup>197</sup>, sin embargo no se comparte esta opinión, toda vez que la intención del legislador de otorgar el carácter de voluntario al programa es clarísima y no ofrece duda alguna<sup>198</sup>.

El referido numeral 16 del artículo 24 transitorio establece que para los efectos de lo dispuesto en el artículo 97 N°4 del Código Tributario<sup>199</sup>, se considerará como una

---

<sup>197</sup> Para Marcelo Muñoz, “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.(...) 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.” MUÑOZ, M. 2015. Aplicabilidad y constitucionalidad del artículo vigésimo cuarto transitorio de la reforma tributaria. Revista de Estudio Tributarios. Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile. N°12/2015. PP. 125 y ss.

<sup>198</sup> Interpretar el numeral 16 en el sentido de que cambia la naturaleza voluntaria del programa, conlleva desconocer el espíritu de la disposición. Vale recordar lo dispuesto en el artículo 19 del Código Civil el cual dispone: “Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento”. No existiendo en las actas del congreso constancia de la discusión que acompañó la incorporación del artículo 24 transitorio, el intérprete sólo cuenta con el texto del artículo para asistirle en la interpretación. Como ya se señaló anteriormente, el legislador comienza estableciendo de manera expresa el carácter de voluntariedad del programa “Establécese, a partir del 1 de enero de 2015 y hasta el 31 de Diciembre del mismo año, el siguiente sistema voluntario y extraordinario de declaración de bienes o rentas que se encuentren en el extranjero.”, y refrendándola en toda la disposición en algunos de los ejemplos ya citados. La intención del legislador por tanto es clara, en el sentido de establecer la voluntariedad del sistema. La interpretación que se le dé al numeral 16 debe estar en sintonía con este carácter. El inciso primero del artículo 22 del Código Civil es claro al señalar que: “El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre ellas la debida correspondencia y armonía.” Según Paulino Alfonso, “la palabra contexto significa en su sentido recto “orden de composición ó tejido de ciertas obras”, y en su sentido figurado “serie del discurso, tejido de la narración, hilo de la historia”. (diccionario de la Lengua.) Fúndase esta disposición en que es natural suponer que el legislador haya querido ser lógico y consecuente consigo mismo en toda la trama de sus disposiciones. Si, pues, del contexto de la ley se deduce claramente el pensamiento del legislador, y existe una disposición ambigua ú obscura que así puede interpretarse en un sentido conforme á dicho pensamiento, como contrario á él, es obvio que deberá ser preferida la primera de estas interpretaciones.” ALFONSO, P. 1892. De la interpretación de la ley: Explicación del párrafo IV del Título Preliminar del Código Civil. Imprenta de Cervantes. Santiago de Chile.” Por lo tanto, cabría preferir una interpretación que no cambiara el sentido de la disposición otorgándole un carácter obligatorio al programa, prefiriendo por tanto una interpretación restrictiva del numeral 16.

En este caso cabría interpretar el alcance de la circunstancia agravante establecida

<sup>199</sup> Artículo 97.- Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

4º.- Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las

circunstancia agravante para la aplicación de la pena, el hecho de que el contribuyente no se haya acogido al programa de amnistía fiscal. El establecimiento de esta circunstancia agravante, por aplicación del inciso séptimo del artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de Chile sólo puede operar hacia el futuro ya que según reza la citada norma “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 lo tanto, la agravante creada por el artículo 24 transitorio sólo operaría en el caso en que la conducta típica se haya realizado con posterioridad a su entrada en vigencia. Interpretar la norma de otra forma vulneraría la citada norma generando un conflicto de constitucionalidad<sup>200</sup>.

Respecto de la aplicación de la agravante creada por la norma a delitos cometidos luego de la entrada en vigencia del programa, cabe recordar que sólo pueden acogerse a éste los contribuyentes domiciliados, residentes, establecidos o constituidos en Chile con anterioridad al 1° de enero de 2014 y sólo respecto a los bienes o derechos que el contribuyente acredite fehacientemente haber adquirido con anterioridad al 1° de enero de 2014 y las rentas que provengan de tales bienes. Por lo tanto, los contribuyentes que habiendo podido acogerse a la amnistía no lo hayan hecho, no se les podría aplicar la referida agravante ya que ésta operaría retroactivamente a situaciones anteriores a su entrada en vigencia.

Esta situación torna en los hechos, virtualmente inaplicable la agravante establecida en el numeral 16 del artículo 24 transitorio. No existen antecedentes que permitan establecer las razones que tuvo el legislador para incluir el numeral 16. Esta situación se agrava por el hecho de que la creación de la circunstancia agravante está en contradicción con el carácter voluntario de la amnistía, cuestión que se ha subrayado al inicio de este análisis.

---

operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

<sup>200</sup> En el ya citado artículo de la Revista de Estudios Tributarios, se sostiene una hipótesis similar al señalar que 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 solo los delitos (declaraciones maliciosamente falsas o incompletas) cometidas después de la entrada en vigencia del artículo 24 transitorio pueden llevar aparejado el agravante mencionado. MUÑOZ, M. 2015. Op.Cit .130.

Se tiene la convicción que la inclusión del numeral 16 corresponde a un error del legislador, quien equivocadamente estableció una coerción a los contribuyentes que, no obstante cumplir los requisitos, no se acogieran al programa. Esta circunstancia por un lado genera incertidumbre en el criterio que utilizarán los tribunales tributarios para decidir sobre la aplicación o no de la agravante y por otro desnaturaliza una de las características esenciales del programa, su voluntariedad.

#### **7.4. Incumplimientos subsanables e insubsanables**

El legislador estableció algunas normas de carácter sancionatorio con el objeto de evitar el mal uso de la amnistía fiscal teniendo en consideración los dos objetivos esenciales que buscó cautelar el sistema:

- Que el declarante fuese jurídicamente y en los hechos el beneficiario de los bienes o rentas, a fin de evitar que bienes de terceros fuesen incorporados en la misma (testaferros).
- Que el origen de los bienes y rentas, aun cuando dan cuenta de un incumplimiento tributario, no provengan de actividades ilícitas de la mayor gravedad, como por ejemplo el delitos de lavado de activos.

Diversas reglas del artículo 24 transitorio son una manifestación de estos dos objetivos. Como algunos ejemplos podemos señalar la obligación de identificar a los beneficiarios finales cuando se declaran bienes tenidos a través de mandatarios o encargados fiduciarios, la de señalar el nombre de la persona o institución que tenga los bienes a su nombre o en virtud de cualquier título y la exclusión de ciertas personas del sistema, entre otras.

La no observancia de las obligaciones impuestas por el artículo 24 transitorio podrían acarrear para el declarante, la importante consecuencia de dejarle fuera de los beneficios de la amnistía e incluso llegar a perder el impuesto pagado y ser objeto de las facultades generales de fiscalización del Servicio. A este respecto el SII realizó una importante distinción entre incumplimientos subsanables e incumplimientos insubsanables:

- Incumplimientos insubsanables: Se refieren a los requisitos propiamente tales del programa, por ejemplo que la fecha de adquisición de los activos sea anterior al 1 de Enero de 2014, que la naturaleza de los bienes incluidos sea la dispuesta por la norma, que se trate de personas jurídicas constituidas en Chile, o la no concurrencia de alguna de las prohibiciones que establece el numeral 11 del citado artículo 24° transitorio, entre otros.
- Incumplimientos subsanables<sup>201</sup>: Se refieren a aquellos que no tienen directa relación con los requisitos sino que sirven para acreditarlos o respecto de obligaciones de información contenidas en el artículo 24 transitorio como sería la de informar el origen y trazabilidad de los bienes, señalar la naturaleza de los bienes y rentas que se incluyen, los beneficiarios en caso que se tengan a través de trust, encargos fiduciarios, etc.

Cabe destacar que el criterio es establecido por el SII, existiendo siempre la posibilidad para el declarante de recurrir a los Tribunales de Justicia a través del procedimiento general de reclamación del Libro Tercero del Código Tributario, en caso de que el contribuyente considere que la calificación del incumplimiento realizada por el SII es errónea. En la circular<sup>202</sup> se sostuvo, que en el caso de que el contribuyente obtenga una sentencia favorable de acuerdo al procedimiento general de reclamación establecido en el Libro Tercero del Código Tributario<sup>203</sup>, el plazo de 12 meses se reanudará por el saldo que reste para su cumplimiento, desde el momento en que el Servicio es notificado de la sentencia definitiva del reclamo. A contar de esa misma fecha, se deberá proceder a dejar sin efecto las actuaciones que el Servicio haya emitido, en ejercicio de las facultades que le otorga el Código Tributario, su Ley Orgánica y demás normas legales pertinentes.

---

<sup>201</sup> Respecto a errores, omisiones u imprecisiones en la tasación de los bienes, el SII podrá ejercer su facultad de tasar por lo que no se incluyen dentro de los errores subsanables.

<sup>202</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8. Op.Cit.P.17.

<sup>203</sup> En los casos en que se haya reclamado la notificación de la existencia de un incumplimiento no subsanable o de la notificación de la resolución que declara no subsanado un incumplimiento subsanable (ambos casos en que se termina el procedimiento).

#### **7.4.1. Simple delito establecido por el numeral 6**

El numeral 6 del artículo 24 transitorio dispone que “aquellos contribuyentes que maliciosamente y con infracción a las disposiciones de este artículo incluyan en su propia declaración bienes o rentas de terceros, serán sancionados con multa del trescientos por ciento del valor de los bienes o rentas que se trate, determinado según el numeral 7 de este artículo, y con presidio menor en sus grados medio a máximo. La multa que establece este numeral se aplicará de acuerdo al procedimiento que establece el número 2, del artículo 165, del Código Tributario.”

La norma antes citada establece una sanción penal bastante similar a la establecida en las hipótesis del artículo 97 n° 4 inciso primero y 97 n° 5. De acuerdo al los artículos 3° y 21° de Código Penal, la calificación del hecho corresponde a un simple delito. El verbo rector del tipo es “incluir” que según la Real Academia Española significa “poner algo o a alguien dentro de una cosa o de un conjunto, o dentro de sus límites”. La acción típica aquí descrita es bastante clara, sin embargo, es menester recordar algunos de los requisitos de información que el artículo 24 transitorio y la Circular del SII<sup>204</sup> establecieron a propósito de la declaración e inventario:

- En los casos de propiedad indirecta, el declarante deberá identificar al constituyente o settlor, al administrador, encargado fiduciario o trustee y a los beneficiarios finales de tales bienes o rentas.
- En los casos en que intervenga una persona jurídica se deberá además acompañar documentos que acrediten el derecho de la sociedad o entidad sobre los bienes y rentas, y además los documentos que demuestren sus derechos en aquellas sociedades o entidades extranjeras.
- Si los bienes y rentas declarados figuran a nombre de un mandatario, se deberá acompañar los documentos que acrediten que están a nombre de éste, y el mandato donde consta el carácter de beneficiario del declarante.

---

<sup>204</sup> Ibid.Pp.12-13.

- Respecto de los bienes y rentas bajo propiedad o administración directa o indirecta de una fundación, trust o de un encargo fiduciario u otra entidad, corresponderá acreditar que efectivamente se encuentran bajo su dominio o administración, o que tiene el carácter de beneficiario, acompañando además los documentos de constitución y aquellos necesarios para acreditar el derecho que invoca el contribuyente a los bienes y rentas que declara.
- Respecto del origen y trazabilidad de los bienes los declarantes deben presentar un relato y documentos de respaldo que den cuenta de su origen y posterior disponibilidad, aún a falta del cumplimiento de la normativa cambiaria sobre compra de divisa en Chile y posterior envío al extranjero; lugar en que se encuentran; y personas o entidades que los tengan a cualquier título, cuando no se hallen directamente en poder o a nombre del contribuyente.

En diversas hipótesis de las descritas en el declarante deberá incluir en su declaración bienes o rentas que estén a nombre de un tercero. En estos casos es menester que el declarante por lado justifique la inclusión de estos bienes o rentas y que por otro logre acreditar estas situaciones.

Un segundo elemento del tipo es la infracción a las disposiciones del artículo 24 transitorio, es decir la no observancia de cualquiera de las obligaciones ya sea de información o documentales que debe incluir la declaración, especialmente aquellas que hemos analizado en este apartado. En este punto puede resultar aparente una yuxtaposición de sanciones, ya que el mismo artículo 24 transitorio dispone que en casos de existir incumplimientos, es decir errores, omisiones o imprecisiones en la declaración, deberá notificársele al declarante la situación para que en el plazo de 10 días subsane error, acompañe la documentación faltante o aclare el punto oscuro (hipótesis de incumplimiento subsanable). Esta yuxtaposición es aparente ya que el tipo requiere de un tercer elemento de carácter subjetivo el cual es la exigencia de dolo para configurarlo.

Para configurar el delito del numeral 6 es necesario que la conducta se realice con el propósito o intención positiva de defraudar al fisco. Debemos recordar que en el

procedimiento se presume la buena fe de declarante y por lo tanto corresponde al Servicio primero ejercer la notificación al contribuyente de cualquier duda que le merezca la declaración con el objeto de que la subsane. Sólo en aquellos casos en que el contribuyente no pueda justificar la inclusión de bienes o rentas de terceros en la declaración el SII podría perseguir una eventual responsabilidad penal y aún así, debería estar en posición de probar que el contribuyente tenía pleno conocimiento de que los bienes y rentas no podían ser incluidos en la declaración por ser de terceros y que su inclusión perseguía defraudar al fisco, por ejemplo cuando el tercero se encontraba en una de la situaciones del numeral 11. Esta tesis es reforzada si tenemos en cuenta que el plazo de prescripción de la acción penal por simple delito es de 5 años, mientras que el plazo de fiscalización que tiene el servicio para fiscalizar el cumplimiento de los requisitos es muy breve (1 año).

Cabe finalmente señalar que el delito del numeral 6 sólo puede ser cometido por el declarante, no así por el tercero que podría verse beneficiado por el dolo de éste, quien podría ser sancionado sólo en su calidad de partícipe respecto de este hecho típico.

### **7.5. Efectos civiles de la amnistía respecto de terceros**

En conexión a el punto anterior, es menester analizar la situación en la que un declarante incluya bienes de terceros en la declaración, sin el conocimiento de éstos. Ya se analizó la sanción establecida al declarante que de forma maliciosa incluya bienes de terceros en su declaración, sin embargo es posible que el declarante pueda incluir bienes de terceros estando de buena fe, esto es, en la creencia que gozaba de algún derecho sobre estos bienes. Desde esta perspectiva es menester analizar la situación civil de los bienes incluidos en la declaración respecto de los terceros.

Para participar en la amnistía se requiere acreditar el dominio, el derecho a los beneficios, o cualquier derecho o título fiduciario sobre los bienes o rentas incluidos en la declaración. El artículo 24 transitorio y el SII a través de su circular, establecieron una serie de reglas especiales respecto a la prueba del dominio u otros derechos sobre los bienes y rentas. Podría surgir la duda respecto a si la aplicación de estas reglas especiales pudiere tener

efectos civiles, en el sentido de afectar los derechos de terceros de cuando el declarante se da por dueño de los bienes declarados.

De acuerdo al numeral 3.1, pueden incluirse en la declaración bienes incorporeales muebles nominativos, divisas y rentas que provienen de los bienes anteriores.

El numeral 3.3 del artículo 24 transitorio establece reglas especiales para acreditar el dominio sobre los bienes incluidos en la declaración. Estas reglas son las siguientes:

- Respecto a bienes sujetos a inscripción o registro (de acuerdo a la legislación del país en donde se encuentran), el dominio se acredita mediante certificado emitido por la entidad encargada del registro o inscripción, legalizado, autenticado y traducido al español si fuere procedente. A esto se suma el requisito de que el certificado debe singularizar los bienes y el hecho de estar inscritos a nombre del contribuyente, de una entidad de su propiedad o de un mandatario o encargado fiduciario según fuere el caso.
- Respecto a las acciones y otros títulos análogos, el dominio se acredita acompañando copia de los títulos en donde consten además de una certificación del emisor que acredite la autenticidad de los mismos, su vigencia y el hecho de haberse emitido con anterioridad al 1 de Enero de 2014. El declarante deberá además acompañar copia del acto o contrato en virtud del cual adquirió los títulos. Todos los documentos legalizados, autenticados y traducidos al español, si es que fuere procedente.
- En el caso de títulos custodiados por depósitos centrales de valores, corredoras, bancos o entidades extranjeras de cualquier clase, registradas o sometidas a la fiscalización de las entidades reguladoras de sus respectivos países, bastará con un certificado emitido por tal entidad que dé cuenta de los activos de que es propietario o beneficiario el declarante, debiendo referirse dicho certificado a la fecha de haber adquirido, recibido en custodia o entregado tales títulos por el declarante.

Si bien el artículo 24 transitorio habla de “prueba del dominio”, en el numeral 3.3 se establecen una serie de presunciones de dominio a favor del declarante, en torno a acompañar los certificados que la norma indica. Esta norma no modifica las disposiciones del Código Civil en materia de dominio, las cuales se aplicaría supletoriamente en los casos no previstos por la norma tributaria, así, el artículo 2º del Código Tributario establece, “En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas del derecho común contenidas en leyes generales o especiales”. Las presunciones establecidas en el numeral 3.3. tienen por objeto simplificar el procedimiento de prueba, sin embargo éstas siempre podrán ser desvirtuadas.

Es necesarios recordar que el programa de amnistía fiscal, no obstante tener un carácter transitorio y extraordinario, se encuentra inserto dentro del ámbito de acción del Derecho Tributario sin modificar sus características y atributos esenciales. Esto significa que el vínculo al cual se adscribe la regulación de la amnistía fiscal al igual que en el Derecho Tributario general, es la relación jurídico-tributaria y cuyas reglas tienen como su objetivo principal, la determinación y pago de los impuestos (obligación principal) y aquellas obligaciones de carácter accesorias. La consecuencia de esto es que las normas de derecho Tributario no pueden modificar aquellas de carácter Civil ya que obedecen a dominios distintos.

Manifestación de lo anterior es la regulación que el numeral 12 del artículo 24 transitorio, de los efectos de la declaración y pago del impuesto, los cuales corresponden a la extinción de 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 para los fines del citado artículo. Este numeral delimita los efectos del programa a las obligaciones establecidas en materias cambiarias, tributarias, de sociedades anónimas y de mercado de valores. Por lo tanto las reglas establecidas para acreditar el dominio, el derecho a los beneficios, o cualquier derecho o título fiduciario sobre los bienes o rentas incluidos en la declaración, sólo operan para los fines de la amnistía fiscal, es decir para la determinación y pago de la obligación tributaria a que se refiere.

A mayor abundamiento las normas que regulan el dominio y los demás derechos reales se encuentran contenidas en los artículos 582 y siguientes del Código Civil, siendo estas reglas aplicables a todo el ordenamiento jurídico nacional ya que el Derecho Civil corresponde al derecho común y general del derecho privado y según el artículo 4° del Código Civil, se aplica supletoriamente a las otras ramas del derecho privado e incluso algunos autores postulan que se aplica supletoriamente a todos los cuerpos normativos nacionales<sup>205</sup>. Las reglas relativas a la prueba del dominio contenidas en el numeral 3.3 del artículo 24 transitorio son sólo aplicables para los fines que persigue el citado artículo, es decir para la determinación y pago del impuesto único y sustitutivo establecido en la norma, no afectando los derechos de terceros quienes en caso de ver vulnerados sus derechos podrán accionar en contra del declarante.

Lo anterior significa que en los casos en que el declarante se de por dueño de los bienes y rentas declarados, los derechos de terceros no se ven afectados por esta situación. En ningún caso podría considerarse a la declaración establecida en el artículo 24 transitorio como un título<sup>206</sup> (ya sea justo o injusto) para alegar la posesión de alguno de los bienes o derechos incluidos en dicha declaración, ya que dicha declaración se refiere a la determinación de una obligación tributaria carente de efectos civiles por los argumentos ya expuestos.

El tercero podrá acreditar su dominio a través de las normas que regulan la adquisición del dominio y de los demás derechos reales sobre los bienes muebles que se encuentran reguladas en el artículo 588 y siguientes del Código Civil, de acuerdo a las reglas generales.

En aquellos casos en los que los bienes, rentas o derechos sean de propiedad de dos o más personas (copropiedad) el SII señaló que en cada copropietario deberá presentar su respectiva declaración y sólo en cuanto a su cuota. Esta es expresión del hecho de que el alivio

---

<sup>205</sup> El SII señaló de manera expresa en el oficio que “Son admisibles los medios de prueba generales a fin de acreditar el origen de los bienes y el dominio de los mismos y de sus rentas o ganancias, sin perjuicio de aquellas pruebas que la misma ley exige en su numeral respecto de bienes específicos.” CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Oficio Ordinario n° 1.934. Op.Cit.P.7.

<sup>206</sup> El artículo 703 inciso. 1° del Código Civil dispone que “El justo título es constitutivo o translaticio de dominio.”. La doctrina agrega los títulos declarativos. La declaración del artículo 24 transitorio no corresponde a ninguna de las hipótesis anteriores y por lo tanto no siendo un antecedente útil para invocar una posesión, debiendo a este respecto recurrir a las normas generales establecidas en el Código Civil.

de la amnistía es sólo respecto al declarante y por los bienes y derechos incluidos en la declaración, siendo facultativa la inclusión de todos los bienes e incluso de la totalidad de la cuota sobre el bien. Esto significa que en caso de incluir una cuota menor a la que correspondía en propiedad al declarante, sólo será procedente la amnistía por la parte incluida en la declaración. En los casos en que el declarante incluya bienes de terceros en la declaración de Buena Fe, estos no podrán invocar los beneficios de la amnistía<sup>207</sup>. Recordemos que en la declaración el contribuyente debe señalar su cuota o porcentaje en la propiedad del bien o participación en los beneficios, so pena de incurrir en incumplimiento e incluso pudiéndose configurar el delito del numeral 6.

## **7.6. Delimitación de la trazabilidad**

El legislador chileno no limitó la cantidad de ejercicios que caen dentro de la amnistía hacia el pasado. En este sentido el numeral 3.2 sólo estableció que pueden ser objeto de la declaración los bienes o derechos que el contribuyente acredite fehacientemente haber adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2014 y las rentas que provengan de tales bienes. Al no establecer un límite temporal y en atención a que uno de los objetivos del programa es la regularización de la situación tributaria de los contribuyentes, es razonable cuestionar la capacidad de éstos de obtener la documentación necesaria para establecer la trazabilidad de bienes y derechos y así cumplir con los requisitos del programa.

Según el propio SII<sup>208</sup> el declarante debe acompañar a la declaración, la documentación que de cuenta del origen de los bienes o rentas que se acojan al sistema voluntario de declaración, su historial posterior, así como, incrementos obtenidos, y que debe razonablemente permitir la trazabilidad de lo declarado y obtener conclusiones sobre su origen y posterior disponibilidad.

---

<sup>207</sup> Cabe recordar lo dispuesto en La Jurisprudencia Ordinaria n°2786 de Noviembre de 2015 que reproduce el mismo criterio aquí expuesto, para los casos en que declare el constituyente o fundador de un trust revocable pero que en definitiva los bienes y derechos terminen radicándose en un tercero distinto: “si como consecuencia de la regulación de la entidad en el extranjero los bienes o rentas terminan en definitiva beneficiando a personas o entidades distintas del declarante, los beneficios y efectos de esta ley no se extenderán a esos terceros que no han presentado respecto de esos bienes o rentas declaración alguna.”

<sup>208</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8. Op.Cit.Pp.12-13.

En el oficio<sup>209</sup> se complementó lo anterior señalando que el concepto de “trazabilidad razonable” implica que no existen reglas rígidas sobre los antecedentes que se deben acompañar ni el plazo que deben comprender. A este respecto se debe señalar que el elemento de trazabilidad más importante es la propia declaración del contribuyente y que la aportación de documentación y antecedentes tienen el objetivo de dar coherencia al propio relato del declarante. A mayor abundamiento, para dar extensión y contenido al concepto de “razonable trazabilidad”, el SII señaló que deben tenerse en cuenta los dos objetivos esenciales que buscó cautelar el sistema: que el declarante fuese jurídicamente y en los hechos el beneficiario de los bienes o rentas, a fin de evitar que bienes de terceros fuesen incorporados en la misma (testaferros)y, que el origen de los bienes y rentas, aun cuando dan cuenta de un incumplimiento tributario, no provengan de actividades ilícitas de la mayor gravedad, específicamente a delitos de lavado de activos.

Dada la cantidad de situaciones anómalas que pueden haberse dado respecto de los bienes o rentas incluidos en la declaración, es difícil determinar de antemano que documentación se requiere para acreditar el origen de los bienes, como pueden ser respecto a donaciones o sucesiones muy antiguas. En estos y otros casos análogos, el criterio esgrimido por el SII en el oficio sigue el razonamiento anterior, en el sentido que, primero que todo, es el relato del propio declarante el factor principal para evaluar si cumple con los requisitos. A este relato deben incluirse antecedentes que den cuenta de la calidad de beneficiario de los bienes y derechos que se incluyeron en la declaración, los cuales en estos casos pueden consistir en aquellos que den cuenta del uso, goce o disposición de los mismos como pueden ser cartolas bancarias, certificados de sociedades, informes de instituciones financieras, aprobación de decisiones de inversión y avisos periódicos de movimientos generados por esos activos, entre otros.

### **7.7. Inclusión en la declaración de rentas cuya acción de cobro esté prescrita**

Una cuestión que es importante dilucidar es la inclusión en la declaración de rentas cuya acción de cobro esté prescrita de acuerdo a las normas generales de prescripción

---

<sup>209</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Oficio Ordinario n° 1.934. Op.Cit.Pp.1-2.

contenidas en el Código Tributario. A este respecto cabe señalar que el SII<sup>210</sup> señaló expresamente que la inclusión de rentas cuya acción de cobro esté prescrita constituye una renuncia a la prescripción respecto de las obligaciones tributarias sustituidas por el impuesto único. En caso de que por algún motivo la declaración no surta el efecto de extinguir las obligaciones del contribuyente, éste deberá invocar la prescripción de acuerdo a las reglas generales.

### **7.8. Desistimiento de la declaración**

El artículo 24 transitorio no contempla la opción de desistirse una vez presentada la declaración, la norma sólo contempla las opciones de presentar una nueva declaración en los términos del artículo 36 bis del Código Tributario, corregir, rectificar, complementar o enmendar su declaración original. Refuerza esta idea el hecho de que una vez presentada la declaración y notificado el giro del impuesto respectivo, el pago del mismo no es un acto voluntario respecto del cual el contribuyente pueda desistirse. El propio señaló<sup>211</sup> que, notificado el giro del impuesto, procedería al cobro forzado del impuesto girado conforme las reglas generales en caso de no pago oportuno. Cabe a su vez recordar que el plazo de 12 meses para fiscalizar del SII se cuenta desde que se haya realizado el pago íntegro del impuesto girado.

La imposibilidad de desistirse de la declaración una vez girado el impuesto es además coherente con las potenciales responsabilidades que recaen sobre el declarante que de mala fe incluye datos inexactos o lisa y llanamente incluye bienes o rentas de terceros en su declaración. Lo anterior significa que el SII deberá notificar la existencia de cualquiera de estas inconsistencias al declarante el cual estará obligado a enmendarlas, so pena de caer en la situación de incumplimiento que da derecho al SII a retener lo pagado e incluso a configurarse el delito establecido en el numeral 12.

---

<sup>210</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8. Op.Cit.P.9.

<sup>211</sup> CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Oficio Ordinario n° 1.934. Op.Cit. Pp.9-10.

## **7.9. Utilización de la información respecto de los procedimientos normales de fiscalización**

Pueden existir serias dudas por parte de los contribuyentes respecto al tratamiento que se le dará a la información proporcionada por los declarantes. En este sentido pueden ser dos las preocupaciones principales:

- > Que la información obtenida pueda significar una modificación del perfil de riesgo del contribuyente (aumentando su posibilidad de ser fiscalizado en el futuro) o que lisa y llanamente se inicie una fiscalización ulterior en base a indicios obtenidos de la declaración del contribuyente, por ejemplo cuando se hayan incluidos de manera parcial rentas.
- > Que la información obtenida pueda incluir nombres de terceros, quienes pueden verse objeto de fiscalizaciones posteriores al cierre del programa.

Ante estos dos escenarios, el SII señaló<sup>212</sup> que para efectos de su fiscalización, tanto los activos incluidos en la declaración como las personas cuyos nombres aparezcan en ellas, sólo podrán ser utilizados para los fines que establece el artículo 24 transitorio.

Como garantía al adecuado uso de la información recabada con ocasión de la amnistía fiscal, se señaló por el resolutivo 4° de la Resolución Exenta N° 1, de 2015, que las declaraciones voluntarias consideradas en el formulario 1920, junto con su documentación sustentadora, deben ser presentadas exclusivamente en la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos<sup>213</sup>, ubicada en Teatinos N° 120, piso 3°, Santiago. Tales declaraciones son recibidas y analizadas por un equipo de funcionarios capacitados y destinados especialmente al efecto, respecto de los cuales rige plenamente el deber de reserva establecido por el propio artículo 24° Transitorio así como por el artículo 35 del Código Tributario.

---

<sup>212</sup> Ibid.Pp.9-10.

<sup>213</sup> Posteriormente se cambió esto por la entrega solamente a través de la página web, si perjuicio que es la misma unidad quien recibe y tramita las declaraciones.

Por su parte, la documentación recibida se resguardará en una bodega del Servicio de Impuestos Internos preparada con altos estándares de seguridad, (recomendaciones del Global Forum on Transparency, OECD). Por último, en relación a la remisión -cuando corresponda- del formulario N° 1920 o de datos del mismo, a las entidades que la propia ley señala; dicho envío se realiza a través de sistemas informáticos seguros.

## CONCLUSIÓN

La presente tesis ha tenido la intención de contribuir a la prácticamente inexistente literatura nacional acerca de las amnistías fiscales, tanto desde su perspectiva jurídica como económica. A nivel parlamentario las actas del Senado, en donde se integró la amnistía fiscal a la reforma tributaria, dan cuenta de una nula discusión en esta materia<sup>214</sup>. Si bien la OCDE ha recomendado la implementación de las amnistías fiscales, lo ha hecho en el contexto del combate contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios al extranjero.

La primera hipótesis que manejaba esta tesis es que la amnistía fiscal puede ser una herramienta útil en el combate contra la evasión internacional y la erosión de la base imponible. Como se analizó en el primer capítulo, la evasión internacional y la erosión de la base imponible, constituyen una problemática que afecta de alguna u otra forma a todos los países del mundo. Si bien parte de la doctrina se encuentra dividida en torno a la magnitud del problema y a quienes afecta realmente, Chile no podría considerarse ajeno a esto considerando la apertura económica que tiene el país. A pesar de esto, no existen estudios o reportes sobre la evasión internacional ni cifras estimativas sobre la cantidad de activos tributables en el extranjero. En este sentido se adoptó la amnistía fiscal con fines recaudatorios “a ciegas” en el sentido de no contar con información alguna respecto del universo de tanto de contribuyentes como de activos elegibles para el programa.

Como se analizó en el segundo capítulo, las amnistías fiscales han sido objeto de amplios cuestionamientos por parte de la doctrina respecto de sus efectos en relación con el cumplimiento tributario en el mediano-largo plazo. Incluso si se tiene como objetivo únicamente un aumento de recaudación, se ha puesto en tela de juicio la conveniencia de adoptar esta medida ya que por lo general los costos no son correctamente evaluados. Sin embargo, cuando se insertan en el contexto de la lucha contra la evasión internacional, las amnistías fiscales pueden ser una herramienta útil al permitir al evasor retornar al sistema pero sólo si es que existe una amenaza creíble de que la autoridad fiscal tiene la capacidad de detectar dicha evasión en el futuro.

---

<sup>214</sup> Las actas dan cuenta solamente de correcciones formales al artículo 24 transitorio, sin una discusión de fondo.

El legislador chileno, al adoptar la amnistía fiscal sólo con objetivos recaudatorios, sacó a la medida del contexto adecuado. El reporte de la OCDE que sirvió de base para la elaboración del programa chileno, se basó a su vez principalmente en la experiencia norteamericana del año 2009 que se analizó en el capítulo 4. La autoridad fiscal norteamericana utilizó el programa en el contexto de un combate en contra de la evasión internacional. Es evidente la diferencia entre los programas de 2003 y 2009, ya que el fracaso de 2003 fue principalmente a causa de que los contribuyentes no percibieron riesgos de detección y prefirieron mantenerse en el incumplimiento. La situación de 2009 fue totalmente opuesta debido a los bullados casos de varias instituciones financieras viéndose forzadas a entregar información de sus clientes. Este cambio de circunstancia generó un incentivo para pasar del incumplimiento al cumplimiento, siendo la amnistía fiscal una herramienta para suavizar esta transición. Sudáfrica por otro lado utilizó la amnistía fiscal también para facilitar la transición frente a cambios de fondo en el sistema tributario, teniendo también en consideración los profundos cambios políticos que el país atravesaba producto del fin del apartheid.

La segunda hipótesis de esta tesis, cual sostuvo que el legislador habría desaprovechado la oportunidad de utilizar la amnistía como herramienta de recopilación de información para el estudio y desarrollo de una estrategia de mediano-largo plazo para combatir la evasión internacional. Estados Unidos a diferencia de Sudáfrica y Chile, aprovechó la oportunidad para obtener de los propios contribuyentes, información que le permitiera conocer los mecanismos y sujetos mediante los cuales se lleva a cabo la evasión. Esta información puede hacer que la amnistía tenga un efecto positivo y permanente en el mediano-largo plazo. La amnistía sudafricana si bien fue un éxito recaudatorio, no tuvo un impacto significativo en el mediano-largo plazo, incluso se volvieron a implementar amnistías en el futuro las cuales arrojaron resultados bastante menos favorables.

Es importante destacar que la experiencia internacional muestra que una vez que un país ha decidido utilizar una amnistía fiscal, es muy probable que en el futuro lo vuelva a hacer. La razón de esto es el atractivo que puede resultar para el gobierno de turno obtener

ingresos extras para financiar sus programas de gobierno. Chile se encuentra actualmente en esta posición y a pesar de algunos problemas en el diseño del programa, cifras preliminares indican que el programa sería exitoso<sup>215</sup>. Por estas razones es importante y pertinente haber realizado un estudio de la amnistía fiscal chilena, con el objeto de que si en el futuro se vuelva a implementar la medida, se corrijan los errores de diseño y además se integre a los objetivos, la recopilación de datos de los contribuyentes con el objeto de que la autoridad fiscal comience un comprender cómo y en que magnitud opera la evasión fiscal y la erosión de la base imponible.

---

<sup>215</sup> En pregunta realizada a través de la ley de transparencia, Tesorería indicó que a Octubre de 2015 (2 meses antes del término del período de declaración) se habían recaudado 15.937.096.041 pesos. La experiencia comparada indica que la mayor parte de las declaraciones se efectúan en el último período por lo que la cifra debería aumentar de manera importante.

## BIBLIOGRAFÍA

1. ADAMS, C. 1993. For Good and Evil. The impact of Taxes on the Course of Civilization. Londres. Madison Books.
2. ALFONSO, P. 1892. De la interpretación de la ley: Explicación del párrafo IV del Título Preliminar del Código Civil. Santiago. Imprenta de Cervantes.
3. ALM, J Y BECK, W. 1990. Tax amnesties and tax revenue. Public Finance Review 18(4) [en línea] <<http://pfr.sagepub.com>> [consulta: 8 de Mayo 2015].
4. ALM, J. 1993. Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis. National Tax Journal 46 [en línea] <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.556.3201&rep=rep1&type=pdf>> [consulta: 12 de Abril 2015].
5. AUERBACH, A. 1983. Corporate Taxation in the United States. University of Pennsylvania, Brookings Papers on Economic Activity 2/1983 [en línea] <<http://core.ac.uk/download/files/153/6252188.pdf>> [consulta: 12 de Abril 2015].
6. BAER, K. Y LE BORGNE, E. 2008. Tax amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives. Washington DC. International Monetary Fund. [Kindle e-book]
7. BARTHOLOMEW L. 1984. Disincentives to Voluntary Disclosure: United States v. Hebel and Deleet Merchandizing Corp. v. Commissioner. Virginia. The Virginia Tax Review 401.
8. BUCHANAN, J. 1967. Public Finance in Democratic Process. Indianapolis. Liberty Fund.
9. CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS. 2014. Reporte N° 55. Universidad de Chile [en línea] <[http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=140 &Itemid=227](http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=140&Itemid=227)> [Consulta: 14 Enero 2015].
10. CHILE. Banco Central. 2015. Acuerdo N° 1875-01-141224: Instrucciones aplicables a la regularización de la información sobre operaciones de cambios internacionales asociadas a los

bienes o rentas que se encuentren en el extranjero y que sean declarados por los contribuyentes, Marzo 2015.

11. CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto ley n° 824: aprueba texto que indica de la ley sobre impuesto a la renta, marzo 2015.
12. CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley no 825: ley sobre impuesto a las ventas y servicios, Marzo 2015.
13. CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley no 830: Código Tributario, Marzo 2015.
14. CHILE. Ministerio de Hacienda. 2014. Ley n° 20.780: Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, Septiembre 2014.
15. CHILE. Ministerio de Hacienda. 2014. Informe Financiero n°71: Reforma Tributaria 2014, Agosto 2014.
16. CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Circular n° 8: Imparte instrucciones sobre el sistema de declaración voluntaria y extraordinaria para el pago del impuesto único y sustitutivo establecido en el artículo 24° transitorio de la Ley N°20.780, Enero 2015.
17. CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Oficio Ordinario n° 1.934: Aplicación del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, Julio 2015.
18. CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Jurisprudencia Ordinaria n°2.785: Solicita confirmar criterios relativos al carácter irrevocable de trust o fundaciones para efectos de acogerse al artículo 24 transitorio de la ley n°20.780, Noviembre 2015.
19. CHILE. Servicio de Impuestos Internos. 2015. Jurisprudencia Ordinaria n° 2.786: Consulta sobre declaración de comisiones reinvertidas en Islas Vírgenes Británicas conforme al artículo 24 transitorio de la ley n° 20.780, Noviembre 2015.

20. CRAIG BOISE, M. 2006. Breaking Open Offshore Piggybanks: Deferral and the Utility of Amnesty. Case School of Law, Working Paper 06(18).
21. DHARMAPALA, D. 2014. Base Erosion and Profit Shifting: A Simple Conceptual Framework. University of Chicado, Coase-Sandor Institute for Law and Economics, Working Paper 703 [en línea] <[http://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2377&context=law\\_and\\_economics](http://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2377&context=law_and_economics)> [consulta: 9 de Julio 2015]
22. DHARMAPALA, D. 2014. “What do we know about base erosion and profit shifting? A review of the empirical literature. Cesifo, Working Paper 4612 [en línea] <[www.CESifo-group.org/wpT](http://www.CESifo-group.org/wpT)> [consulta: 16 de Marzo 2015]
23. DUBLIN, 1992. “State income tax amnesties: Causes.” The Quarterly Journal of Economics 107.
24. FRANZONI, L. 1998b. Punishment and Grace: On the economics of tax amnesties. Public Finance Review 51 [en línea] <http://www2.dse.unibo.it/franzoni/Punish.PDF> [Consulta: 16 de Junio 2015].
25. GRAETZ, M Y OHEAR, J. 1997. The Original Intent of U.S. International Taxation. Yale School of Law, Faculty Scholarship Series. Working Paper 1620 [en línea]<[http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2619&context=fss\\_papers](http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2619&context=fss_papers)> [Consulta: 9 de Junio 2015].
26. ROBBINS, E. 2010. Foreign account reporting and compliance update.[En línea] American Bar Association <<http://www.americanbar.org/content/dam/aba/events /taxation/taxiq-11mid-168.authcheckdam.pdf>> [Consulta: 13 de Julio 2015]
27. JORRAT, M. 2012. Gastos Tributarios y Evasión Tributaria en Chile: Evaluación y Propuestas. [En línea] Centro de Estudios Públicos de Chile <[http://www.cepchile.cl/dms/archivo\\_5008\\_3148/doc\\_%20Jorratt\\_Gastos-tributarios-y-evasion-tributaria.pdf](http://www.cepchile.cl/dms/archivo_5008_3148/doc_%20Jorratt_Gastos-tributarios-y-evasion-tributaria.pdf)> [Consulta 4 de Septiembre 2015].

28. KLEIBARD, E. 2011a. Stateless Income. Florida. Florida Tax Review 11 [en línea]<[http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/WP1208.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/WP1208.pdf)> [Consulta: 18 de Julio 2015].
29. MACHO-STADLER, I., OLIVELLA, P. Y PÉREZ-CASTRILLO, D. 1999. Tax Amnesties In A Dynamic Model of Tax Evasion. Journal of Public Economic Theory, 1: 439–463. [Kindle e-book]
30. MALHERBE, J. 2011. Tax Amnesties. Holanda. Kluwer Law International.
31. MIKESELL, J Y ROSS, J. 2012. Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems. National Tax Journal 65 [en línea] <<http://www.ntanet.org/NTJ/65/3/ntj-v65n03p529-62-fast-money-contribution-state.pdf>> [Consulta: 16 de Junio 2015].
32. MUÑOZ, M. 2015. Aplicabilidad y constitucionalidad del artículo vigésimo cuarto transitorio de la reforma tributaria. Revista de Estudio Tributarios 12/2015.
33. LANGENMAYR, D. 2014. Voluntary disclosure of evaded taxes – Increasing revenues, or increasing incentives to evade?. Munich Discussion Paper 41/2014.
34. LEDERMAN, L. 2012. The use of voluntary disclosure initiatives in the battle against offshore tax evasion. Villanova Law Review 200(57) [en línea] <<http://digitalcommons.law.villanova.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1313&context=vlr>> [Consulta: 13 de Junio 2015]
35. LEVINE, C. 2012. Offshore Tax Loophole. Carta a los miembros del subcomité permanente de investigaciones del Senado norteamericano. 2 de Octubre de 2012 [En línea] Subcommittee on Fiscal Affairs US Senate <<http://www.hsgac.senate.gov/download/levin-letter-re-10-offshore-tax-loopholes-october-5-2012>> [Consulta 16 de Julio 2015].
36. LUITEL, H. 2014. Is Tax Amnesty a Good Tax Policy?: Evidence from State Tax Amnesty Programs in the United States. Maryland. Lexington Books [Kindle e-book].

37. OECD. 2010a. Evaluating the effectiveness of Compliance Risk Treatment Strategies. París. OECD Publishing.
38. OCDE. 2012. Global Value Chains: OCDE Work on Measuring Trade in Value-Added and Beyond. París. OECD Publishing.
39. OECD. 2013a. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. París. OECD Publishing.
40. OCDE. 2013b. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris. OCDE Publishing.
41. OECD. 2014. Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide. París. OECD Publishing.
42. OECD. 2014. “Glossary of foreign direct investment terms and definitions”. [en línea] <<http://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/2487495.pdf>> [Consulta: 28 de Septiembre 2015].
43. PELLECHIO A. 1993. Tax Amnesties. Washington, Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund.
44. ROBBINS, E. 2015. Foreign bank and financial accounts report. [En línea] American Bar Association <<http://www.americanbar.org/content/dam/aba/events/taxiation/taxiq-11mid-168.authcheckdam.pdf>> [consulta: 1 Agosto 2015].
45. STELLA, P. 1991. An Economic Analysis of Tax Amnesties. Washington D.C. International Monetary Fund.
46. SUDÁFRICA. Department of Treasury. 2003. Exchange control amnesty and amendment of taxation laws bill. Explanatory Memorándum [En línea] <<http://www.treasury.gov.za/legislation/bills/2003/2003%20Amnesty%20Bill%20EM.pdf>> [Consulta 13 Enero 2015]
47. SZARMACH, L. 2010. Piercing the Veil of Bank Secrecy? Assessing the United States’ Settlement in the UBS Case. 43. University of Cornell, Cornell International 409 [en línea]

<http://www.lawschool.cornell.edu/research/ilj/upload/szarmach.pdf>. [Consulta: 9 de Mayo 2015]

48. TEATHER, R. 2005. The Benefits of Tax Competition. Londres. The Institute of Economic Affairs [en línea] <<http://www.iea.org.uk/sites/default/files/publications/files/upldbook303pdf.pdf>> [Consulta: 19 de Junio 2015].
49. UNITED NATIONS. 2001. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Department of Economic & Social Affairs, United Nations, New York.
50. UNITED NATIONS. SUBCOMMITTEE ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING. “Issues for developing countries”. [en Línea] <[http://www.un.org/esa/ffd/tax/BEPS\\_note.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/BEPS_note.pdf)> [Consulta 4 Julio 2015]
51. UNITED NATIONS. 2014. COMMITTEE OF EXPERTS IN TAX MATTERS. [en Línea] <[http://www.un.org/esa/ffd/tax/BEPS\\_note.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/BEPS_note.pdf)> [Consulta: 3 de Diciembre 2015]