

Oficio Ordinario N° 1.934.- /

**ANT.** Ord. N° 1181 de fecha 30.04.2015, del Sr. Subsecretario de Hacienda.

**MAT.** Aplicación del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780.

**Santiago, 27 de julio de 2015.**

**DE : DIRECTOR**

**SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (S)**

**A : SR. SUBSECRETARIO DE HACIENDA.  
DON ALEJANDRO MICCO AGUAYO**

Mediante Oficio del antecedente, se han formulado diversas consultas sobre el alcance del artículo 24° Transitorio de la Ley N° 20.780, las cuales se pasan a responder agrupadas según la materia.

En forma previa se estima necesario señalar que, en términos generales, podrán acogerse a este sistema voluntario de declaración los contribuyentes domiciliados, residentes, establecidos o constituidos en Chile con anterioridad al 01 de enero de 2014. Esta exigencia, según se señaló en la Circular N°8 de 2015, esta característica del sistema busca evitar que personas o entidades lleguen al país con la sola finalidad de acoger bienes o rentas a este régimen especial. En este sentido, los contribuyentes deben acreditar que con anterioridad a la fecha señalada tuvieron la calidad de residentes en el país (aunque al momento de presentar la declaración ya no lo sean), que en esa calidad incumplieron determinadas obligaciones tributarias respecto de los bienes o rentas declaradas y que tienen el carácter de beneficiarios o propietarios de los mismos, todo ello junto a los demás requisitos, prohibiciones y exclusiones legales.

**A.- DOCUMENTOS QUE SE DEBEN ACOMPAÑAR Y SOBRE CÓMO SE PRUEBA EL DERECHO A LOS BIENES Y RENTAS DECLARADOS O EL CARÁCTER DE BENEFICIARIO DEL DECLARANTE**

1.- En cuanto a la trazabilidad, ¿Qué documentación es necesaria para que el SII tenga por acreditado los bienes y/o rentas declaradas por el contribuyente? ¿La documentación tiene que acreditar la inversión desde el origen? Por ejemplo, si los bienes fueron adquiridos con rentas no tributadas hace más de 30 años, ¿es necesario acreditar todos los movimientos bancarios de esos 30 años hasta Diciembre de 2013?

**Conforme lo instruido en la Circular N° 8 de 2015, la declaración debe ser acompañada de la documentación que dé 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, aún a falta del cumplimiento de la normativa cambiaria sobre compra de divisa en Chile y posterior envío al extranjero.**

**La documentación que se acompañe debe considerar el tiempo suficiente para formar la convicción de los hechos que se pretenden probar por su medio.**

**En otras palabras, el concepto de “trazabilidad razonable” implica que, de acuerdo a la Ley comentada, no existen reglas rígidas sobre los antecedentes que se deben acompañar ni el plazo que deben comprender. Tal como se desprende del texto legal y de las instrucciones impartidas por este Servicio, el primer y más relevante elemento de trazabilidad es la propia declaración del contribuyente, en la que se debe relatar de manera precisa y clara el origen de los bienes o rentas. Esta declaración obviamente debe estar respaldada con antecedentes de distinta naturaleza, generalmente de carácter documentario, que otorguen verosimilitud a dicho relato.**

Dada la variedad de situaciones que pueden presentarse, no es posible fijar un conjunto de antecedentes, a manera de listado, como tampoco plazos que los mismos deben abarcar. Al respecto se debe tener presente que el impuesto único y sustitutivo que contiene el artículo 24° Transitorio reemplaza la tributación que hubiese correspondido aplicar, de acuerdo a normas impositivas de distinta naturaleza, de forma tal que de ello dependerá en gran medida el tipo de antecedentes que deberán presentarse para los efectos de cumplir con esta razonable trazabilidad. Por ejemplo, si las sumas de que es beneficiario el contribuyente provienen de una donación recibida, en cuyo caso evidentemente el impuesto que se sustituye por esta tributación especial es el impuesto a las donaciones, los antecedentes que permitan justificar esa trazabilidad serán aquellos que den cuenta de la respectiva donación, lo que sin lugar a dudas debe ser coherente con el relato del declarante. Es más, como estos actos suelen ocurrir en el extranjero, habrá que estarse a las disposiciones legales y prácticas comerciales de esos países o territorios para determinar los antecedentes que puedan presentarse.

En definitiva, no se debe perder de vista, al analizar la extensión y contenido de una razonable trazabilidad, que se trata de un requisito legal al servicio de dos objetivos esenciales que buscó cautelar la legislación comentada, a saber: 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 que, de acuerdo al estatuto legal analizado, se refieren en esencia a delitos de lavado de activos.

Cabe señalar que, en cuanto al período a que correspondan los bienes o rentas respectivos, el impuesto sustitutivo que establece la disposición legal comentada prescinde de la aplicación de las normas sobre prescripción de las obligaciones tributarias incumplidas que funden la respectiva declaración. En este sentido, el contribuyente puede declarar rentas o bienes cuyos impuestos pudiesen, de acuerdo a las reglas generales, estar prescritos. Sin embargo, si decide excluirlos de esta declaración, quedarán sujetos a las normas generales de fiscalización y, por cierto, a las que reglan la prescripción de las obligaciones tributarias, la que podrá ser oportunamente declarada administrativamente en los procedimientos de fiscalización que pudiese llevar a cabo este Servicio o por los tribunales de justicia en el conocimiento de la respectiva solicitud del contribuyente en que se invoque dicha prescripción. En ningún caso la referida prescripción podrá ser declarada en el marco del procedimiento de declaración voluntaria del artículo 24° Transitorio analizado, atendido que no otorga facultades a este Servicio para tales efectos.

Se hace presente que en caso alguno la presentación de la declaración a que se refiere el artículo 24° Transitorio constituye una renuncia a la prescripción respecto de las obligaciones tributarias sustituidas por el impuesto único que establece. En este sentido, si el contribuyente incumpliera los requisitos que dicha norma legal establece y el Servicio, en ejercicio de sus facultades generales, fiscalice tales bienes o rentas, el contribuyente respectivo podrá invocar dicha prescripción cuando lo estime pertinente.

Asimismo, se debe tener presente que siempre el contribuyente podrá rectificar sus declaraciones de impuestos, incorporando en ellas los bienes o rentas originalmente omitidos y pagando los impuestos, intereses y multas que sean pertinentes. Sin embargo, esta rectificación tampoco puede llevarse a cabo en el marco de la declaración a que se refiere el artículo 24° Transitorio, dado que, como se ha sostenido reiteradamente, al tratarse de un impuesto sustitutivo, no tienen aplicación las disposiciones legales propias de los impuestos sustituidos, las que sí es necesario aplicar para los fines de rectificar declaraciones previas o incluso presentar aquellas que se haya omitido.

2.- En aquellos casos que los bancos extranjeros sufrieron cambio en su propiedad, fusiones, ventas de cartera, ¿cómo se acredita la trazabilidad de esos bienes y/o rentas?

Tal y como se señaló previamente, el primer elemento de trazabilidad será la propia declaración del contribuyente en que expone tales circunstancias, las que además, suelen ser de público conocimiento.

Dado lo anterior, deberá requerir del banco o institución los antecedentes que acrediten su titularidad de los bienes o activos, ello con los certificados, cartolas u otros antecedentes que tales entidades entregan en cumplimiento de la legislación del país o territorio en que se encuentran. En la misma línea de lo señalado en la respuesta anterior, cuando tales instituciones se encuentran en jurisdicciones que cumplen los estándares que el propio artículo 24 Transitorio analizado fija para la prevención del uso de este sistema como un mecanismo para el lavado de activos, ello también constituye un elemento relevante que junto a la declaración y los documentos respectivos, debe ser ponderado a los efectos de determinar la razonable trazabilidad señalada.

**3.- ¿Todos los documentos tienen que ser traducidos al castellano, legalizados o autenticados, autorizados ante Notario u otro Ministro de Fe?**

**De conformidad al numeral 8 del Capítulo I de la Circular N° 8 de 2015, aquellos documentos que en virtud del Numeral 3 del artículo 24 transitorio deben ser presentados legalizados, autenticados o traducidos, podrán ser acompañados sin el cumplimiento de tales requisitos, caso en el cual, el Servicio, en el ejercicio de la facultad de fiscalización que le concede la Ley y dentro del plazo de 12 meses que dispone para ello, está facultado para requerir mediante resolución que dichos documentos se acompañen, en el plazo que establece el inciso segundo del numeral 8 del mismo artículo, debidamente legalizados, autenticados y/o traducidos al idioma español, según corresponda, en caso de dudas sobre la información que contienen o sobre su autenticidad.**

**Se hace presente que, de acuerdo a dicha disposición legal, 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 este Servicio.**

**4.- En el caso de cuentas corrientes bipersonales, ¿Quién hace la declaración, deben hacerla ambos titulares o puede hacerla uno de ellos?**

**Teniendo presente que se trata de una declaración que voluntariamente pueden presentar los propietarios o titulares beneficiarios de aquellos bienes o rentas que señala en el numeral 3 del artículo 24 Transitorio, tratándose de fondos depositados en una cuenta bancaria bipersonal, él o los contribuyentes que acrediten ser propietarios de dichos fondos podrán declararlos acogidos al sistema que establece la citada disposición legal.**

**Así, en la situación en consulta, 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.**

**5.- Si un contribuyente tiene depósitos bancarios que durante el tiempo han cambiado de institución bancaria, ¿cómo acredita la titularidad de los mismos?**

**Sin perjuicio de lo que señale en su propia declaración, con los comprobantes de depósito o certificaciones bancarias que procedan respecto de los bienes o rentas que se desea acoger al procedimiento.**

**6.- ¿Todos los documentos tienen que ser traducidos al castellano, legalizados o autenticados ante notario u otro Ministro de Fé?**

**Estése a lo contestado a la pregunta 3.**

**7.- En relación al pago del impuesto ¿qué sucede si se efectúa el pago con posterioridad al plazo de 10 días desde la notificación del giro?**

**El artículo 24° transitorio, numeral 8, dispone que una vez presentada la declaración y con el sólo mérito de la misma, este Servicio debe girar dentro de los cinco días hábiles siguientes el impuesto único y sustitutivo respectivo. Si bien es obligación girar el impuesto dentro del plazo de 5 días hábiles señalado, el Servicio no está impedido de hacerlo con posterioridad. Hasta antes del pago del impuesto, y dentro de los 5 días hábiles siguientes a la presentación de la declaración, el contribuyente puede efectuar una nueva declaración en los términos del artículo 36 bis del Código Tributario, corregir, rectificar, complementar o enmendar su declaración. En estos casos, el plazo de 5 días hábiles para girar el impuesto se cuenta desde la presentación de la declaración rectificatoria o corrección de que se trate, obviamente en cuanto de ella se derive un impuesto superior del originalmente girado. En caso que no corresponda la emisión de un nuevo giro, el plazo de 10 días para pagar el impuesto se contará desde la notificación de la resolución que tenga por corregida o enmendada la declaración materia de la presente Circular.**

**En los casos en que corresponda emitir un nuevo giro, dentro del plazo legal de emisión de éste, también procederá 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.**

**El pago del impuesto, debe efectuarse dentro de los 10 días hábiles siguientes a la notificación del correspondiente giro, debiendo dejarse constancia del pago en el expediente respectivo. La falta de pago impide acceder a los beneficios que contempla el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, lo cual sólo podrá ser subsanado mediante el**

pago del citado tributo, con los respectivos reajustes, intereses y multas, aplicándose en ese caso plenamente los efectos que el presente artículo atribuye al pago oportuno.

Sin perjuicio de lo anterior y no obstante que la declaración constituye un acto voluntario del contribuyente, es necesario precisar 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. De este modo, notificado el giro del impuesto, se procederá al cobro forzado del impuesto girado conforme las reglas generales.

En estos casos el Servicio podrá ejercer sus facultades de fiscalización vencido el plazo de diez días hábiles siguientes a la notificación del respectivo giro y que la ley concede para efectuar el pago, en base a los antecedentes aportados o incluidos en la declaración voluntaria presentada por el contribuyente. Sin perjuicio de lo anterior, en tanto no se verifique el pago efectivo del impuesto girado, no comenzará a computarse el plazo de 12 meses para terminar la fiscalización del cumplimiento de los requisitos.

8.- ¿Se acepta el pago del impuesto en moneda extranjera?

Efectivamente, este Servicio, sobre la base de lo informado por 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 de los Estados Unidos de América y en Euros.

#### **B.- BENEFICIARIOS - TRUST - ADMINISTRADORES**

1.- En el caso de los trust o fundaciones revocables o irrevocables, en uno y otro caso, ¿quién tiene la titularidad para optar por este programa?

Conforme instruye la Circular N° 8 de 2015, se debe distinguir si se trata de trust o fundaciones revocables o irrevocables, y luego, en cada caso, si los beneficiarios designados por el constituyente han recibido bienes o rentas en tal calidad.

De este modo, tratándose de un trust o fundación revocable, el declarante debe ser el constituyente o fundador, salvo respecto de los bienes y rentas ya recibidos por los beneficiarios quienes podrán declarar por éstos siempre que se encuentren respecto de los mismos en situación de incumplimiento tributario.

Si el constituyente carece de facultades para dejar sin efecto el trust o fundación, es decir, si se trata de un trust o fundación irrevocable, serán los beneficiarios de los mismos quienes deberán declarar los bienes o rentas de que se trate, susceptibles de regularizar su tributación.

Sin embargo, 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. Como en cualquier otro caso, si ello corresponde, tales beneficiarios deberán cumplir con sus propias obligaciones tributarias en Chile en la oportunidad debida según las reglas generales de nuestra legislación.

Tal como se desprende de lo señalado precedentemente, sin perjuicio que el carácter de beneficiario debe existir como tal – en todo caso – con anterioridad al 1° de enero de 2014, la revocabilidad o irrevocabilidad de los beneficios que se obtengan deberá existir a la fecha de la presentación de la respectiva declaración. A esta misma fecha (de presentación) se debe poseer la calidad de beneficiario a través de las entidades señaladas u otras instituciones.

En definitiva, la determinación del o los beneficiarios, así como la parte o proporción que les correspondan en los bienes o rentas de que se trate, dependerán de los antecedentes en que se funde la declaración. Se estima conveniente, aunque no imprescindible, que tratándose de varios beneficiarios de un mismo trust o fundación, los antecedentes en que se funden las distintas declaraciones sean en esencia los mismos.

Se reitera que de acuerdo a las instrucciones contenidas en la Circular N°8 de 2015, la irrevocabilidad de los beneficios del trust, encargo fiduciario o fundación, debe estar determinada con anterioridad a la presentación de la declaración, sin perjuicio que los beneficiarios deben tener la calidad de tales al 31 de diciembre de 2013, por lo que si dicha irrevocabilidad se estableció con posterioridad al 31 de diciembre de 2013 y hasta antes de la presentación de la declaración, deberán 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.

Ahora bien, si el trust o fundación se constituye a partir de 2014 con bienes o rentas respecto de los cuales el declarante tenía la calidad de propietario o beneficiario al 31 de diciembre de 2013, dichos bienes o rentas pueden acogerse a las disposiciones del artículo 24° transitorio en la medida que el trust o fundación hayan seguido manteniendo al mismo sujeto como propietario o beneficiario de las referidas rentas o cantidades. De este modo, si con posterioridad a 31 de diciembre de 2013 tales rentas o bienes son traspasadas a terceros o tales terceros se constituyen en beneficiarios, estos últimos no podrán gozar de los efectos del citado artículo 24° Transitorio, de modo que quedarán sujetos a las normas legales tributarias que correspondan de acuerdo al caso de que se trate.

Otro aspecto para la determinación de quién puede acogerse a este sistema especial de declaración, tiene que ver con los efectos del fallecimiento del constituyente del trust o fundación, que haya ocurrido durante 2014 o 2015, pero siempre con anterioridad a la presentación de la declaración. En este sentido, si los beneficiarios o propietarios de los bienes o rentas ya se encontraban determinados al 31 de diciembre de 2013, el fallecimiento del constituyente o fundador, posterior a esa fecha, no impide que aquellos puedan de todos modos acoger tales bienes o rentas a este sistema de declaración. Incluso más, si la revocabilidad de los beneficios del trust o fundación estaba supeditada al fallecimiento del constituyente o fundador, ese hecho lo torna irrevocable y permite que los beneficiarios presenten la respectiva declaración. Distinto es el caso del fallecimiento del propietario o beneficiario, en cuyo caso quienes tengan la calidad de sucesores del mismo, son contribuyentes del impuesto a las herencias, de modo que no tienen legitimidad activa para los fines de declarar conforme a lo dispuesto por el analizado artículo 24° Transitorio.

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

Tratándose de trusts u otros encargos fiduciarios revocables, deberá declarar el constituyente y aquellos beneficiarios que hayan recibido distribuciones o beneficios antes del 1° de enero de 2014. Tal y como se instruye en la Circular N°8 de 2015, si el trust o encargo fiduciario, con anterioridad a la declaración se torna en irrevocable, deberán declarar los respectivos beneficiarios, los que de todas maneras deberán estar determinados como tales con anterioridad al 1° de enero de 2014. Cuando no se hayan determinado los porcentajes que correspondan a los beneficiarios, estos podrán declarar por partes iguales los bienes o rentas respectivos. Cuando se hayan determinado, se estará a lo que señale el documento constitutivo, sus estatutos, modificaciones posteriores, o a las decisiones de los administradores llevadas a cabo en el ejercicio de sus facultades para fijar los respectivos porcentajes de beneficios. Lo mismo reza para las fundaciones, es decir, podrán declarar los beneficiarios en partes iguales o en la proporción que establezca el reglamento o los administradores de aquellas cuando se encuentren facultados para hacerlo, ello siempre considerando que tales beneficiarios deben tener esa calidad al 31 de diciembre de 2013.

También se debe hacer presente que la Ley permite radicar directamente en el patrimonio de los beneficiarios los bienes o rentas materia de la declaración, pudiendo dejar sin efecto los trusts y demás encargos fiduciarios. Tales bienes o rentas, en la medida en que sean aquellos respecto de los cuales se declaró, no se afectarán por el hecho de la radiación- la que tiene para fines tributarios un efecto meramente declarativo- con impuesto alguno, sin perjuicio de los que correspondan en el futuro a partir de la referida radicación. Dicha radicación, salvo en el caso excepcional que implique una disminución de capital de una entidad en Chile, no requiere de autorización ni certificación alguna por parte de este Servicio.

2.- Los beneficiarios y administradores ¿podrían acogerse al sistema como titulares de dichas instituciones extranjeras, aunque no haya nacido en términos estrictos el derecho a los beneficios o rentas para los beneficiarios y/o administradores? o ¿sólo podrán acogerse al programa por las rentas pagadas por concepto de dividendos, intereses o en general, rentas percibidas o devengadas en su calidad de beneficiarios o por sus servicios de administración?

La ley establece la posibilidad de regularizar la situación de bienes y rentas respecto de las cuales el declarante se encuentra en incumplimiento tributario, por lo que los beneficiarios únicamente pueden declarar aquellos dividendos, intereses o rentas que han incrementado su patrimonio y respecto de los cuales no han tributado de conformidad a las reglas generales. Por ejemplo, si los plazos para declarar y pagar los impuestos de que se trate aun se encuentran pendientes, no es posible que los respectivos bienes o rentas sean acogidos a las disposiciones del artículo 24° transitorio analizado. Ahora bien, se debe tener presente que el primer elemento para la determinación de este incumplimiento, es la propia declaración del contribuyente en que reconoce haber sustraído determinadas rentas o bienes del cumplimiento de las obligaciones tributarias que debieron aplicarse

oportunamente, sin perjuicio de acreditar que los bienes o rentas hayan ingresado materialmente al patrimonio o se encuentren a disposición del declarante.

En cuanto al administrador de un trust o fundación, no existe inconveniente legal que en dicha calidad presente la declaración, dando cumplimiento a los requisitos de información que sobre el origen, cuantía, y trazabilidad de los bienes y de la identidad del constituyente y beneficiarios, conforme dispone la norma del artículo 24° transitorio de la ley N° 20.780.

### **C.- CASOS**

1.- En el contexto de una renta no tributada en su oportunidad que financió una inversión en el extranjero, en acciones o instrumentos, ¿qué pasa si la inversión en el extranjero a lo largo del tiempo generó pérdidas y a diciembre de 2013 el monto vigente de ella es muy menor a la renta no tributada? ¿Forman parte de la base Imponible del impuesto? ¿Cómo acredita el contribuyente las pérdidas?

Efectivamente, tal como señala la consulta, uno de los requisitos que establece la Ley, consiste en que se haya producido un incumplimiento tributario que se subsana con la declaración y pago de este impuesto único y sustitutivo. En este sentido, en la declaración el contribuyente debe reconocer que se ha producido este incumplimiento, señalando el impuesto incumplido (herencias, donaciones, renta, etc.), comprobar el hecho de que las rentas, bienes o divisas se encontraban a disposición del contribuyente, describiendo las estructuras que se habían utilizado con el fin de sustraer tales bienes o rentas de la aplicación de los impuestos en Chile, entre otros antecedentes. Entre las formas de acreditar que tales bienes o rentas se hayan a disposición del declarante, se encuentra la existencia de tarjetas de crédito u otros medios que permiten en cualquier momento girar sobre los fondos en el extranjero o disponer libremente de ellos.

Al respecto cabe señalar que los bienes y rentas que se declaran deben ser informados a su valor comercial o de mercado a la fecha de la declaración, valor que debe ser determinado conforme a las reglas que establece el numeral 7 del artículo 24° Transitorio, reglas que en ningún caso comprenden el considerar las fluctuaciones del valor de los bienes y rentas que se declaren, entre la fecha en que se constituyeron en situación de incumplimiento tributario y hasta la fecha en que se presenta la respectiva declaración. Por ejemplo, si a diciembre de 2013 el declarante era propietario de una determinada cartera de inversiones valoradas a esa fecha en un determinado monto en moneda extranjera, y a la fecha de la presentación de la declaración durante 2015 esa cartera de inversiones, conforme a las reglas del artículo 24° Transitorio tiene un valor mayor o menor al de 2013, ello es indiferente para los fines de la determinación de la base imponible del impuesto de 8% materia de análisis, la que deberá determinarse conforme a esas reglas.

Cuando para los efectos de valorar los títulos respectivos se utilice el valor de los activos subyacentes que corresponda, ellos deberán ser considerados a su valor comercial o de mercado.

A mayor abundamiento, y tal como lo señala la Circular N°8 de 2015, tratándose 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 nominativo que se transe en el extranjero en un mercado regulado por entidades públicas del país respectivo, el valor que se asigne a tales activos en la declaración será el precio promedio que se registre en el mercado de que se trate dentro de los seis meses anteriores a la fecha de la presentación de la declaración. Lo anterior deberá acreditarse con un certificado emitido por la respectiva autoridad reguladora o por un agente autorizado para operar en tales mercados, tales como bolsas de valores o productos, corredores de bolsa y agentes de valores inscritos en la Superintendencia de Valores y Seguros, así como bancos locales o extranjeros inscritos en las respectivas entidades reguladoras extranjeras. En términos prácticos, tales valoraciones son llevadas a cabo por las instituciones que administran la respectiva cartera de inversiones, por lo que para los efectos de acreditar tales valores, podrán acompañarse las valoraciones realizadas por la respectiva institución administradora en las correspondientes cartolas informativas, las que, cuando este Servicio así lo solicite, deberán acompañarse debidamente legalizadas, autenticadas y traducidas al idioma castellano, según corresponda. Se reitera que los citados documentos podrán ser acompañados sin el cumplimiento de tales requisitos, caso en el cual, el Servicio, en el ejercicio de la facultad de fiscalización que le concede la Ley y dentro del plazo de 12 meses que dispone para ello, está facultado para requerir mediante resolución que dichos documentos se acompañen en la forma señalada, en el plazo que establece el inciso segundo del numeral 8 del mismo artículo.

Por otra parte, tal y como la propia Circular N°8 de 2015 lo señala, podrán acogerse las rentas o cantidades que hayan sido luego invertidas por el contribuyente como las destinadas a financiar gastos. Es evidente que los bienes o rentas que el declarante haya

obtenido con anterioridad a la fecha que establece la Ley pudieron estar en situación de incumplimiento tributario, cuestión que no obsta a que con posterioridad a su adquisición hayan sido luego destinados a financiar gastos o a la adquisición de otros bienes. Por ello, y aun cuando no se encuentren en el patrimonio del declarante a la fecha de la declaración (gastos) o hayan sido destinados a la adquisición de otros bienes (divisas que luego son destinadas a la adquisición de inversiones u otros activos), pueden, si el contribuyente así lo estima, ser incorporados en esta declaración voluntaria.

2.- Si una persona obtuvo fondos efectivos muy superiores a los de su actividad sujeta a renta presunta y hace muchos años se desprendió de los activos que daban lugar a las presunciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta ¿es aplicable el artículo 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta para probar el origen de esos fondos mediante contabilidad?, ¿puede valerse el interesado de los medios de prueba generales considerando que en esa época (más de 20 años) no llevaba Contabilidad alguna sobre su actividad sujeta a renta presunta y las sumas las remesaba el exterior a cuentas bancarias en bancos que cumplían los requisitos del GAFI? ¿Qué antecedentes se estimarían necesarios para una presentación en estos casos?

**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. Se debe tener presente que, además de los antecedentes referidos, el solicitante deberá acompañar aquellos relacionados con las cuentas en el exterior, los que podrán consistir en cartolas, certificados, informes u otros que pongan a disposición de sus clientes tales instituciones de acuerdo a la legislación del país en que se encuentran. Adicionalmente, se reitera que un elemento esencial, es el relato que el declarante de hacer sobre el origen y trazabilidad de esos bienes o rentas, de forma tal que tales antecedentes sean consistentes con dicho relato.**

3.- Si una persona en vida donó sus bienes a sus potenciales herederos y éstos hace varios años gozan de los frutos de los bienes que les fueron donados y el primero falleció hace varios años ¿pueden estas personas beneficiarias acceder al procedimiento voluntario aun cuando no se encuentran en condiciones de probar la donación sino que solamente el goce de dichos frutos? ¿Ello puede incluir cartas avisos a juntas, aprobación de decisiones de inversión y avisos periódicos de movimientos generados por esos activos?

**Quienes recibieron bienes por donación entre vivos y no pagaron los impuestos correspondientes pueden presentar la declaración voluntaria y extraordinaria que establece el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, debiendo acreditar conforme se señala en la respuesta anterior su adquisición y el dominio actual sobre los mismos y sus rentas. No cabe duda que el uso, goce o disposición de tales bienes o rentas, y los antecedentes que den cuenta ello, son relevantes para los efectos de la referida declaración y muy especialmente para los fines de acreditar el carácter de beneficiario de los mismos.**

4.- Si en el caso anterior, la persona que donó en vida no ha fallecido ¿pueden los beneficiarios hacer uso del procedimiento, ello siempre que acredite que han gozado de los frutos y ganancias de los respectivos activos?

**Tratándose de donación entre vivos, la declaración deberá ser presentada por quienes son los propietarios de los bienes al 31 de diciembre de 2013. Tal como en el caso anterior, la donación y el carácter de beneficiario de los bienes donados, deberán ser materia del relato incluido en la declaración, junto a los demás antecedentes con que cuente el declarante, entre los que ciertamente podrán incluirse aquellos que den cuenta del uso, goce o disposición de los mismos.**

5.- Una empresa exportadora que dejaba fondos por rendir en el extranjero para futuras eventualidades, contabilizando en Chile sólo los ingresos netos remesados ¿puede utilizar el procedimiento voluntario?

**El titular de los fondos en el extranjero puede utilizar el procedimiento que establece el artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780, si se trata de bienes respecto de los cuales el mismo titular se encuentra en situación de incumplimiento tributario. En el caso a que se refiere la pregunta, si tales saldos de precios percibidos por el declarante, y que no fueron oportunamente declarados para fines tributarios en el país, cumpliéndose los requisitos que la disposición legal analizada establece, pueden formar parte de la declaración que el beneficiario de los mismos decida voluntariamente presentar.**

6.- Una empresa que se dedicaba a la venta de bienes raíces y que de manera similar al anterior tenía por política dejar un fondo para futuras eventualidades ¿pueden acceder al procedimiento por esas diferencias de ingresos?

**El titular de los fondos en el extranjero puede utilizar el procedimiento que establece el artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780, si se trata de bienes respecto de los cuales el**

**mismo titular se encuentra en situación de incumplimiento tributario y cumple los demás requisitos que establece la citada norma legal.**

7.- Una persona natural que realizaba asesorías internacionales y cuyos honorarios se depositaban en cuentas en el extranjero ¿pueden hacer uso del procedimiento?

**El titular de los fondos en el extranjero puede utilizar el procedimiento que establece el artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780, si se trata de bienes respecto de los cuales el mismo titular se encuentra en situación de incumplimiento tributario.**

8.- ¿Es posible acoger al programa aquellos seguros internacionales en que una parte de la prima se destina a inversión? ¿La parte de la prima que se destina propiamente al seguro, puede acogerse al programa en el entendido que se trata de una suma destinada a cubrir un gasto? ¿Se aplican en estos casos las mismas reglas sobre la oportunidad para determinar quién es el beneficiario que la Circular respectiva contiene para trusts y otros encargos fiduciarios?

**Todos los bienes o rentas respecto de los cuales se cumplan los requisitos que establece el artículo 24 Transitorio pueden acogerse a sus disposiciones. Cuando estos han sido destinados a efectuar ciertos desembolsos o inversiones como los que se señalan, se aplicarán las instrucciones que para tales casos se contienen en la Circular N°8 de 2015 y las demás que se dicten al efecto. Sin embargo, la forma en que tales normas se apliquen dependerá de las circunstancias de cada caso.**

Se hace presente además que lo que se acoge a las disposiciones de este artículo son los bienes o rentas y no las pérdidas, desembolsos o inversiones que con ellos se efectuaron, de forma tal que acreditados los requisitos que establece la ley respecto de tales bienes o rentas, no resulta necesario acreditar el destino de aquellos ni la naturaleza o monto de los gastos, desembolsos o inversiones con ellos realizados, a lo menos para los fines de esta disposición legal, lo que no significa que en el caso de otros procesos de fiscalización, por ejemplo aquellos que se lleven a cabo en virtud de lo dispuesto en los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no deban aportarse los antecedentes que correspondan, entre los que podrán acompañarse aquellos que den cuenta de que las sumas gastadas, desembolsadas o invertidas provienen de bienes o cantidades cuya tributación se ha cumplido conforme al impuesto único y sustitutivo del citado artículo 24º Transitorio.

9.- Una persona natural que obtuvo un bono desempeño y que utilizó el monto respectivo para adquirir acciones de sociedades extranjeras, respecto de las cuales no ha obtenido renta percibida alguna ¿puede acoger solamente el referido bono puesto que respecto de los fondos de esos bonos se incumplió con la tributación a la renta respectiva? A este efecto, se hace presente que al 31 de Diciembre de 2013 se tienen las mencionadas acciones y no los fondos del bono en cuestión.

**Según se indicó anteriormente, lo que se acoge a las disposiciones de este artículo son los bienes o rentas en incumplimiento tributario y no las pérdidas, desembolsos o inversiones que con ellos se efectuaron, de forma tal que acreditados los requisitos que establece la ley respecto de tales bienes o rentas, no resulta necesario acreditar el destino de aquellos ni la naturaleza o monto de los gastos, desembolsos o inversiones con ellos realizados.**

#### **D.- RENTAS CONSUMIDAS O GASTADAS**

1.- Si una persona obtuvo una renta en el año 2010 dentro de los plazos de seis años de prescripción y al 31 de diciembre de 2013 no tiene saldo alguno de ella puesto que la consumió en gastos de vida ¿puede acoger la renta obtenida y pagar el impuesto con otros fondos?

**Las instrucciones impartidas por Circular N° 8 de 2015, señalan que el contribuyente podrá declarar rentas que hayan sido destinadas a su consumo antes del 1 de enero de 2014, ello en cuanto tales bienes hayan tenido el mismo origen de bienes o rentas de propiedad del declarante a la fecha señalada y que éste declara conforme al procedimiento del artículo 24 Transitorio. Los bienes y rentas gastadas aparecen en la acreditación del origen cuantía y trazabilidad de los bienes declarados.**

**Sobre la pregunta de si procede declarar rentas íntegramente gastadas antes del 1 de enero de 2014, se debe hacer presente que se trata de una declaración voluntaria establecida con el objetivo de regularizar la situación de bienes existentes a la fecha señalada, por lo tanto, el contribuyente puede incluir en su declaración los bienes o rentas que estime pertinente que cumplan los requisitos de la ley. Con todo, obviamente en este caso las rentas acogidas a este impuesto no podrán servir para justificar inversiones.**

**En lo que respecta a los fondos con los que se pagará el impuesto, ello resulta irrelevante a los fines de lo dispuesto en el artículo 24º Transitorio materia de análisis.**



2.- ¿Qué pasa con las rentas cuyo origen sean bienes y/o rentas acogidos al programa, pero que hayan sido gastadas o consumidas por el contribuyente? ¿Forman parte de la Base imponible del Impuesto?

**Tal y como ya se ha reiterado, los contribuyentes podrán voluntariamente declarar aquellas rentas o bienes que hayan sido invertidos o destinados a financiar gastos conforme a lo ya señalado.**

#### **E.- SOBRE FISCALIZACIÓN**

1.- Considerando que un contribuyente puede ser propietario de bienes de distinta categoría y/o en distintos países ¿existe algún límite en el número de declaraciones que puede realizar un contribuyente?

**El procedimiento extraordinario de declaración de bienes y rentas del artículo 24° Transitorio de la Ley N° 20.780, no establece límites en cuanto el número de declaraciones que los contribuyentes pueden presentar, dentro del plazo de un año que establece para dicho efecto.**

2.- ¿El contribuyente puede acoger al programa establecido en el artículo 24 transitorio sólo una parte de sus rentas o bienes en el exterior?

**El procedimiento del artículo 24 Transitorio se inicia con la declaración voluntaria del contribuyente, y los bienes y rentas que en ésta se incluyen, siempre que corresponda a aquellos señalados en el numeral 3 del citado artículo y cumpliendo los demás requisitos que la ley establece, el alcance de ésta, lo determina el declarante a su sola voluntad.**

3.- Si en el caso b) del numeral II) tanto la renta obtenida como la pérdida parcial de ella ocurrió dentro de los plazos de prescripción y el contribuyente desea acoger sólo el saldo que le queda en la inversión original, ¿el SII fiscalizará la parte obtenida y pérdida?. En caso de hacerlo, ¿esa fiscalización se llevará a cabo de acuerdo a las reglas generales o conforme a las normas del propio artículo 24 transitorio de la Ley 20.780?

**El declarante puede incluir solo aquellos bienes que él quiera integrar al sistema voluntario que establece el artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780, siendo éstos los únicos activos que se fiscalizan conforme a dicha disposición.**

4.- En relación con los terceros relacionados con el contribuyente que se acoge al programa, considerando que sus datos pueden formar parte de la declaración presentada, lo que podría ocurrir por ejemplo en el caso de herederos o en el caso de proveedores y clientes, ¿el SII ejercerá acciones de fiscalización respecto de tales terceros o la información y antecedentes entregados sólo serán utilizados para los fines de la declaración del contribuyente?

**La información y demás antecedentes aportados por el declarante en su declaración, conforme a lo dispuesto por el citado artículo 24° Transitorio solo puede ser utilizada para los fines de la misma norma. Sin embargo, se debe tener presente que el Servicio de manera periódica solicita información a otras administraciones tributarias, por lo que eventualmente podría recibir información sobre esas mismas personas, en cuyo caso ejercerá las acciones de tratamiento que resulten pertinentes.**

5.- Respecto de la documentación que se adjunte a la declaración con la finalidad de acreditar el origen y trazabilidad, ¿podrá ejercer el SII sus facultades generales de fiscalización dentro de los plazos de prescripción o sólo podrá revisarlas para los efectos del citado artículo 24 transitorio?

**Sólo se pueden utilizar para los efectos del artículo 24 transitorio, salvo en caso que el declarante quede fuera del sistema por el incumplimiento de los requisitos del mismo.**

6.- Si el interesado obtuvo una renta dentro del plazo de tres años de prescripción y desea adherir al procedimiento voluntario una parte de esa renta ¿el SII fiscalizará la otra parte teniendo presente que la repartición no tenía forma alguna de conocer el monto y naturaleza de dichas rentas?

**El declarante puede incluir solo aquellos bienes o rentas que él quiera integrar al sistema voluntario que establece el artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780, sin perjuicio que el Servicio puede fiscalizar conforme a las reglas generales la tributación de los bienes y rentas no declarados, conforme con las reglas generales.**

#### **F.- PROCEDIMIENTO DEL ART. 24 TRANSITORIO.**

1.- En consideración a que la normativa establece un deber de reserva de parte de los funcionarios de las distintas instituciones que participan en el procedimiento, cabe aclarar qué medidas ha tomado el SII para resguardar la reserva de la información entregada por los contribuyentes.

**Al respecto se ha dispuesto por el resolutive 4° de la Resolución Exenta N° 1, de 2015, que las declaraciones voluntarias formulario 1920, junto con su documentación sustentatoria,**

deben ser presentadas exclusivamente en la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, ubicada en Teatinos N° 120, piso 3°, Santiago. De dichas 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. 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. Cabe reiterar que la información recabada durante el procedimiento sólo puede ser utilizada para los fines del mismo.

2.- En razón de la multiplicidad de antecedentes que deben presentar los contribuyentes y variedad de hipótesis existentes ¿es posible realizar una pre evaluación de los casos por parte del equipo del SII, ello con el fin de facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes interesados?

Sí, es posible realizar una pre evaluación de un caso concreto por parte del equipo del SII encargado de recibir y revisar las declaraciones juradas (formulario 1920). 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 12 meses que prevé la norma. Para dichos fines se ha creado la casilla institucional [coordina.24transitorio@sii.cl](mailto:coordina.24transitorio@sii.cl), a través de la cual se puede solicitar una reunión sobre la materia.

Cabe precisar en este punto que cuando un set de documentos sirva para fundar la declaración de varios contribuyentes, como podría ser el caso de un impuesto a la herencia que se dejó de cumplir, bastará con acompañar un solo expediente con indicación de tal circunstancia

3.- En relación a la facultad del SII de fiscalizar en el plazo de 12 meses contados desde la notificación del giro, ¿es posible que el SII emita un certificado, antes del vencimiento del plazo de los 12 meses, que acredite que el contribuyente ha cumplido con los requisitos, tal y como sucede en otros procesos de fiscalización en que una vez terminada se emiten certificados de término de revisión sin diferencias?

Al respecto se debe tener presente que por Circular N° 8 de 2015, (Capítulo III N° 2) expresamente se contempló la posibilidad de que antes del vencimiento del plazo de 12 meses que tiene el Servicio para fiscalizar el cumplimiento de las condiciones que el establece el artículo 24° Transitorio, y por la misma resolución que declara subsanado un incumplimiento en los términos en que el contribuyente ha sido requerido, o por otra posterior, de oficio o a petición de parte, “según amerite la fiscalización que se realice”, declare el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley, para acogerse al sistema del artículo 24° transitorio.

Luego, existiendo la misma razón, vale decir, si la fiscalización lo amerita, y bajo las limitaciones dispuestas en el numeral 12 del citado artículo 24° Transitorio, es factible solicitar al Servicio que certifique, antes del vencimiento del plazo de 12 meses, que se ha dado cumplimiento a los requisitos exigidos por la Ley para acogerse al sistema del artículo 24° Transitorio.

4.- Si no lo hace y el SII recibe información de esa renta con motivo de un intercambio de información con alguna jurisdicción extranjera ¿podría el SII aplicar los plazos de prescripción de seis años?

Para los efectos de dar la respuesta, se entiende que la consulta está referida a una renta no declarada, ante lo cual, corresponde señalar que recibida la información se procederá conforme a las facultades generales de fiscalización y dentro de los plazos legales de prescripción.

5.- ¿Es posible señalar que la información obtenida con motivos del procedimiento voluntario sólo podrá ser utilizada para los fines del propio procedimiento a menos que el interesado se encuentre en alguna de las prohibiciones y exclusiones que el propio artículo 24° Transitorio establece?

Si la declaración cumple los requisitos legales y se paga el impuesto, operarán los efectos que la ley señala en el numeral 12 del artículo 24° Transitorio y la información proporcionada por el declarante únicamente se utilizará para los fines de la misma declaración, salvo el

**caso que se verifique la existencia de alguna de las prohibiciones del artículo 24 Transitorio, numeral 11, de la Ley N° 20.780.**

Saluda a Ud.,

**(Fdo.) JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI  
DIRECTOR (S)**