

DEPARTAMENTO EMISOR Subdirección Normativa Departamento de Técnica Tributaria	CIRCULAR N°33.- 178075.2021 GE
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 25 DE MAYO DE 2021
MATERIA Imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, a la Ley N° 16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Modifica Circular N° 19 de 2004.	REF. LEGAL: Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020. Ley N° 16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones..

I **INTRODUCCIÓN**

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210 (en adelante la Ley) cuyo artículo cuarto introduce diversas modificaciones a la Ley N° 16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones¹ (en adelante, “Ley N° 16.271”).

A continuación, se imparten instrucciones sobre dichas modificaciones.

Salvo que se indique otra cosa y de acuerdo con el contexto, todos los artículos referidos en adelante corresponden a la Ley N° 16.271. El texto actualizado de las normas legales modificadas se incluye en el anexo de la presente circular.

II **INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA**

Para su mejor comprensión, a continuación, se agrupan por materia o tema las modificaciones introducidas por el artículo cuarto de la Ley, sin perjuicio de su comentario o desarrollo posterior.

- a) Se precisa el hecho gravado “donación”, definiendo su concepto para efectos del impuesto de la Ley N° 16.271².
- b) Se establece un crédito por impuestos pagados en el extranjero para el caso de las donaciones celebradas en el extranjero y que resulten gravadas en Chile³.
- c) Reglas para instar por la correcta aplicación del impuesto o asegurar su pago en el caso de:
 - i. Donaciones y asignaciones por causa de muerte consistentes en fideicomisos⁴.
 - ii. Cesión del derecho real de herencia⁵.
- d) Establecimiento de beneficios o exenciones, o perfeccionamiento de los ya vigentes:
 - i. Se establece una exención en caso que, deferida la asignación y pagado efectivamente el impuesto, fallezca el cónyuge o conviviente civil sobreviviente, dentro del plazo de 5 años contado desde el fallecimiento del cónyuge o conviviente civil, respecto del valor equivalente a la parte de los bienes que corresponda a sus legitimarios⁶.
 - ii. Se dispone una rebaja del 30% del monto del impuesto determinado, con un tope anual de 8.000 unidades de fomento a favor de los asignatarios o donatarios que se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Discapacidad⁷.

¹ Texto refundido, coordinado y sistematizado fijado por el artículo 8° del Decreto con Fuerza de Ley N° 1, del Ministerio de Justicia, de 2000.
² Artículo cuarto de la Ley, numeral 1, que agrega el inciso quinto, nuevo, al artículo 1°.
³ Artículo cuarto de la Ley, numeral 1, que agrega el inciso sexto, nuevo, al artículo 1°.
⁴ Artículo cuarto de la Ley, numeral 3, que agrega, los incisos segundo, tercero y cuarto, nuevos, al artículo 8°.
⁵ Artículo cuarto de la Ley, numeral 8, letra c), que agrega un inciso final, nuevo, al artículo 50.
⁶ Artículo cuarto de la Ley, numeral 2, letra a), que introduce modificaciones al inciso segundo del artículo 2°.
⁷ Artículo cuarto de la Ley, numeral 2, letra b), que agrega un inciso final, nuevo, al artículo 2°.

- iii. Se liberan de impuesto las donaciones efectuadas por personas naturales con recursos que han cumplido su tributación, bajo ciertos requisitos y límites establecidos por la ley⁸.
 - iv. Se precisa que las asignaciones y donaciones liberadas de impuesto conforme a los números 1, 2, 3, 6 y 8 del artículo 18 estarán liberadas, además, del trámite de la insinuación. Asimismo, se liberan del trámite de insinuación las donaciones efectuadas por sociedades anónimas abiertas, cumpliendo ciertos requisitos⁹.
 - v. Se permite diferir el pago del impuesto en cuotas anuales pagaderas en tres años¹⁰.
- e) Reglas para modernizar el envío o entrega de información al Servicio:
- i. Se establece que los conservadores deberán enviar electrónicamente las nóminas de las inscripciones de posesiones efectivas que hayan practicado en el mes anterior¹¹.
 - ii. Se dispone que las personas naturales o jurídicas que habitualmente dan en arriendo cajas de seguridad deban remitir por medios electrónicos información relativa a dichas cajas, sea que se tengan arrendadas en Chile o en sus oficinas o sucursales en el extranjero¹².
 - iii. En el caso del otorgamiento de escrituras públicas sobre garantía del impuesto de herencia, se establece que los notarios respectivos deban enviar de manera electrónica los datos que señale el Servicio mediante resolución¹³.
 - iv. Una de las modificaciones más relevantes que contempla la Ley, es la digitalización de la forma de declaración y pago del impuesto. Al respecto, el Servicio pondrá a disposición de los contribuyentes los medios tecnológicos necesarios a fin que estos declaren y paguen los impuestos, así como para cumplir las diversas obligaciones de informar, habilitando al efecto la carpeta tributaria electrónica en el sitio personal del contribuyente¹⁴.
 - v. Obligación de informar donaciones efectuadas conforme al N° 8 del artículo 18 de la Ley N° 16.271.
- f) Mejoras en las reglas de tasación, declaración, pago del impuesto y concordancia de sanciones:
- i. Se modifica el inciso primero del artículo 46 bis y se agrega un inciso segundo que ordena el giro inmediato del impuesto con el sólo mérito de los antecedentes aportados en la declaración del mismo¹⁵.
 - ii. Se precisa que, presentada la declaración del impuesto, y con el sólo mérito de los antecedentes presentados, el Servicio deberá girar de inmediato el mismo, sin perjuicio de ejercer posteriormente sus facultades de fiscalización¹⁶.
- Lo señalado en los números i y ii se relaciona con la digitalización del proceso de declaración y pago que contempla el artículo 60, para el eficaz funcionamiento del sistema.
- iii. Se agiliza el trámite de insinuación, permitiendo al contribuyente presentar su declaración de impuesto tras ingresar ante el tribunal su escrito solicitando autorización judicial de la donación que deba insinuarse, debiendo el Servicio girar de inmediato el impuesto. En caso que el donatario pague y, en definitiva, no se autorice judicialmente la donación o no se realice, el donatario podrá solicitar su restitución¹⁷.

⁸ Artículo cuarto de la Ley, numeral 4, letra a), que agrega un N° 8°, nuevo, al artículo 18.

⁹ Artículo cuarto de la Ley, numeral 4, letra b), que agrega un inciso segundo, nuevo, al artículo 18.

¹⁰ Artículo cuarto de la Ley, numeral 8, letra b), que agrega un párrafo en el inciso segundo del artículo 50.

¹¹ Artículo cuarto de la Ley, numeral 5, que agrega un párrafo al inciso único del artículo 29.

¹² Artículo cuarto de la Ley, numeral 6, que reemplaza la letra a) del artículo 38.

¹³ Artículo cuarto de la Ley, numeral 10, que modifica el inciso segundo del artículo 55.

¹⁴ Artículo cuarto de la Ley, numeral 11, que modifica el inciso primero del artículo 60.

¹⁵ Artículo cuarto de la Ley, numeral 7, letra a), que modifica el artículo 46 bis.

¹⁶ Artículo cuarto de la Ley, numeral 8, letra a), que modifica el inciso primero del artículo 50.

¹⁷ Artículo cuarto de la Ley, numeral 9, letras a) y b), que modifican el artículo 52.

- iv. Finalmente, entre otras mejoras, en el artículo 64 se precisa que la referencia al N° 4° del artículo 97 del Código Tributario corresponde específicamente al “inciso primero” del N° 4° y se reemplaza la voz “investigaciones” por “recopilación de antecedentes”¹⁸.

1. HECHO GRAVADO “DONACIÓN” PARA LOS EFECTOS DE LA LEY N° 16.271

1.1. Donaciones celebradas en Chile

La Ley agregó en el inciso quinto del artículo 1° una referencia a la definición de donación establecida en el artículo 1.386 del Código Civil para efectos de aplicar el impuesto.

Este último artículo, sistemáticamente ubicado en el Título XIII del Libro Tercero, de las donaciones entre vivos, dispone que la “donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta.”

1.2. Donaciones celebradas en el extranjero

Por su parte, de acuerdo con el inciso séptimo del artículo 1°, para los efectos de la Ley N° 16.271, se considerarán “donaciones” aquellos actos o contratos celebrados en el extranjero y que, independientemente de las formalidades o solemnidades exigidas en el respectivo país, cumplan lo dispuesto en el artículo 1.386 del Código Civil.

Esta norma viene a consagrar, en materia de donaciones, una reiterada jurisprudencia administrativa de este Servicio que, en general, confiere a los actos o contratos válidamente celebrados en el extranjero los mismos efectos tributarios que tendrían en Chile, en la medida que producen efectos sustantivos análogos a los actos o contratos que se hubieren celebrado en Chile¹⁹.

Para el caso específico de las donaciones, este Servicio ha distinguido²⁰, en términos muy generales, entre los elementos externos o formales que rigen su perfeccionamiento (celebración), de aquellos que regulan sus consecuencias jurídico-tributarias, las cuales – para su reconocimiento en Chile – deben ser análogas a las que prevé nuestro ordenamiento.

De este modo, en el caso de una donación celebrada en el extranjero, no es posible exigir, para su reconocimiento en Chile, que se someta a un trámite probablemente inexistente en otras jurisdicciones, como la insinuación; pero sí – al menos – que el acto o contrato tenga una naturaleza análoga a la donación definida en el artículo 1.386 del Código Civil. Esto es, se verifique una transferencia gratuita e irrevocable de bienes desde una parte hacia la otra.

1.3. Relación sistemática entre el concepto de donación gravada y las hipótesis de donaciones encubiertas gravadas conforme al artículo 63

El artículo 63 faculta al Servicio para investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el Servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación o anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponde²¹.

A partir de lo anterior se deduce que este Servicio puede determinar la aplicación del Impuesto a las Donaciones tratándose de aquellas donaciones que, conforme a lo dispuesto en el artículo 63, son “encubiertas” y que ciertamente no se han sometido al trámite de insinuación.

¹⁸ Artículo cuarto de la Ley, numeral 12, letras a) y b), que modifican el artículo 64 de la Ley N° 16.271.

¹⁹ Por ejemplo, en materia de fusiones, divisiones o reorganizaciones empresariales efectuadas en el extranjero, de conformidad a la legislación del respectivo país, ver Oficios N° 843 y N° 2408 de 2017; y N° 362, N° 840 y N° 888 de 2018.

²⁰ Oficio N° 2028 de 2018

²¹ El inciso segundo de la norma citada dispone que sirve de antecedente suficiente para el ejercicio de la facultad la comprobación de que no se ha incorporado realmente al patrimonio de un contratante la cantidad de dinero que declara haber recibido, en los casos de contratos celebrados entre personas de las cuales una o varias serán herederos ab-intestato de la otra u otras.

De acuerdo con el artículo 63, cuando el Servicio compruebe que los siguientes actos o circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación o anticipo a cuenta de herencia, se entenderá que existe una “donación encubierta” cuando:

- a) Las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato no son efectivas.
- b) Las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato realmente no se han cumplido.
- c) Lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso no guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio.

Las modificaciones introducidas al artículo 2° (que precisan el hecho gravado “donación”), en nada afectan el alcance del artículo 63 cuya aplicación, en cuanto norma especial anti elusiva, no se sujeta, por ejemplo, al cumplimiento del trámite de insinuación, como tampoco a las mismas reglas de prescripción o declaración y pago del Impuesto a las Donaciones²².

En efecto, como este Servicio ha tenido oportunidad de precisar²³, tratándose de la norma especial anti elusiva dispuesta en el artículo 63, el plazo de prescripción que tiene el Servicio para investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones es de tres años, conforme la regla general y supletoria del artículo 2.521 del Código Civil.

Por su parte, atendiendo al artículo 63, es posible distinguir dos hipótesis de fiscalización para efectos de computar el referido plazo de tres años.

- a) Cuando se trate de investigar si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza “a la fecha del contrato”, este Servicio tiene un plazo de tres años, contado desde que se perfeccione el respectivo contrato, para investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones que corresponda.
- b) Cuando se trate de comprobar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas o si realmente dichas obligaciones se han cumplido, el plazo de tres años para investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones se computa:
 - i. En principio, una vez prescritas las acciones para instar por el cumplimiento de las obligaciones que emanan del contrato; o,
 - ii. Desde que se perfeccione el contrato o se celebre el acto posterior, según corresponda, si las partes declaran que las obligaciones se encuentran completamente cumplidas.
 - iii. Eventualmente, si de las diversas cláusulas contractuales y demás antecedentes fluye que el propósito del contribuyente consiste en postergar indefinidamente la acción fiscalizadora del Servicio, o de cualquier otra manera se comprueba que no existe una voluntad serie de obligarse ni de cumplir el contrato, este Servicio podrá, en cualquier momento, investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones.

1.4. Relación sistemática del artículo 63 de la Ley N° 16.271 y la norma general anti elusiva

De acuerdo con el inciso cuarto del artículo 4° bis del Código Tributario, en los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

A partir de lo anterior, este Servicio ha interpretado²⁴ que no se aplican las normas de los artículos 4° ter y 4° quáter, ni los procedimientos referidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis del Código Tributario, cuando la situación específica de que se trate se encuentre regulada, por ejemplo, en el artículo 63.

En efecto, el artículo 63 tiene ciertas exigencias que la tornan especial frente a la norma general anti elusiva e impiden su aplicación. Por de pronto, se limita a revisar las obligaciones impuestas a las partes por “cualquier contrato” así como la proporción entre las prestaciones que “una parte” da a la

²² Oficio N° 1851 de 2018

²³ Oficio N° 1851 de 2018

²⁴ Circular N° 65 de 2015

otra en virtud de “un contrato oneroso”. Luego, es inaplicable cuando se trata de impugnar, por ejemplo, un acto jurídico unilateral o “conjunto” de ellos, distintos del contrato o del contrato “oneroso”, o una convención extintiva de una obligación.

De este modo, por ejemplo, cuando a partir de una serie o conjunto de actos jurídicos unilaterales pueda apreciarse una donación encubierta, pero no encuadre en un “contrato” o en un “contrato oneroso” – entre otras exigencias del artículo 63 – la figura podría ser revisada a través de la norma general anti elusiva.

2. CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO

En términos generales, si las donaciones celebradas en el extranjero resultan gravadas en Chile, se permite imputar como crédito en nuestro país el impuesto pagado en el extranjero.

A partir de las diversas disposiciones del artículo 1°, este crédito se encuentra sujeto a las siguientes reglas:

- a) Que se trate de una donación celebrada en el extranjero. Esto es, un acto o contrato que, independientemente de las formalidades o solemnidades exigidas en el respectivo país, suponga una transferencia gratuita e irrevocable de bienes desde una parte hacia la otra (ver apartado 1.2. anterior).
- b) Que la donación haya sido gravada en el extranjero.
- c) Que el impuesto que gravó la donación en el extranjero haya sido efectivamente pagado en el extranjero, lo que deberá acreditarse mediante cualquier medio de prueba establecido en la ley, en especial, la declaración de impuesto realizada ante la Administración Tributaria del país extranjero que corresponda, junto con la presentación de los recibos o comprobantes de pago emanados de dicha autoridad o de la entidad financiera o que recaude el impuesto según corresponda.
- d) Que el impuesto pagado en el extranjero tenga una naturaleza similar al Impuesto a las Donaciones establecido en la Ley N° 16.271. No pueden imputarse, por tanto, otros pagos tales como: tasas o derechos pagados por la transferencia de los bienes o la emisión de documentos asociados a la donación, así como la inscripción, publicación o registro de las transferencias o documentos señalados; derechos pagados a los ministros de fe o a quienes deban participar del acto o contrato en calidad de tales; etc.
- e) Que la imputación sea realizada por el donatario, sujeto del impuesto a las Donaciones en Chile. Sobre este punto es importante notar que, si bien en nuestro país sólo puede utilizar el crédito el donatario, la ley no exige que el mismo donatario sea el sujeto del impuesto pagado en el extranjero. La ley sólo exige que la donación celebrada en el extranjero se encuentre gravada y se “haya pagado” el impuesto respectivo en el extranjero.
- f) El monto del impuesto pagado en el extranjero que da derecho a crédito se calcula de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera correspondiente. Para efectos de la paridad cambiaria se estará a lo dispuesto en el párrafo segundo de la letra a) del número 7 del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- g) El exceso de crédito contra el impuesto que se deba pagar en Chile no da derecho a devolución. Asimismo, debe entenderse que no puede imputarse contra el impuesto pagado por otras donaciones u otros bienes donados.

3. REGLAS PARA INSTAR POR LA CORRECTA APLICACIÓN DEL IMPUESTO Y ASEGURAR SU PAGO

3.1. Donaciones o asignaciones por causa de muerte consistentes en fideicomisos

3.1.1. Análisis previo

De acuerdo con el Código Civil²⁵, la propiedad fiduciaria se define como aquella propiedad sujeta al gravamen de pasar a otra persona, por el hecho de verificarse una condición. La constitución de la propiedad fiduciaria se denomina “fideicomiso”.

A su turno, el fideicomiso puede constituirse por acto entre vivos mediante instrumento público o por testamento. Además, puede serlo a título gratuito o a título oneroso.

Siguiendo al Código Civil, la doctrina²⁶ distingue las siguientes personas que intervienen en el fideicomiso:

- a) El constituyente: persona que dispone de una cosa suya en favor de otra a quien grava con la obligación de restituirla a una tercera si se verifica una condición. La “restitución” es la “traslación de la propiedad a la persona en cuyo favor se ha constituido el fideicomiso”.
- b) El fiduciario o propietario fiduciario: persona que recibe la cosa con la carga de restitución (que podría ser el mismo constituyente).
- c) El fideicomisario: persona a quien, si se cumple la condición, debe hacerse la restitución; esto es, el traslado de la propiedad que recibió primeramente el fiduciario.

Tal como ejemplifica la doctrina, A (constituyente) deja una casa a B (fiduciario) para que la adquiera C (fideicomisario) cuando C se reciba de alguna profesión.

3.1.2. Tributación en la constitución de un fideicomiso

De acuerdo con el artículo 8°, inciso primero, cuando el gravamen con que se difiera una asignación o haga una donación consista en un fideicomiso en favor de un tercero, se deduce del acervo sujeto al pago del impuesto la mitad del valor de la cosa sobre la cual el fideicomiso se constituye.

En el ejemplo citado en el apartado anterior, B (fiduciario), en cuanto donatario de la casa y sujeto del impuesto, debe pagar el Impuesto a Herencias y las Donaciones – con la rebaja dispuesta en el artículo 8°, inciso primero.

3.1.3. Caso en que la condición falla o, en cambio, se cumple (hay restitución)

Los incisos agregados al artículo 8°, vienen a explicitar la situación tributaria del fideicomiso, sea que la condición falle o se cumpla. En efecto:

- a) En caso de fallar la condición y se consolide la propiedad en el patrimonio del propietario fiduciario, este deberá sumar su valor y pagar el impuesto sobre el total de la cosa, a la fecha de la consolidación, con deducción de la suma o sumas de impuestos ya pagadas. Esto es, considerando que se consolida la propiedad sin el gravamen (restitución a un tercero por el cumplimiento de la condición), se debe determinar el impuesto aplicable sobre el valor total de la cosa, según las reglas que contempla la Ley N° 16.271, y de dicho impuesto, restar los impuestos ya pagados al momento de la constitución del fideicomiso.

En el ejemplo del apartado anterior, C (fideicomisario) no logra recibirse de alguna profesión, falla la condición, de suerte que B (fiduciario) consolida la propiedad.

- b) Por el contrario, si se cumple la condición y se verifica la restitución a favor del fideicomisario, este deberá pagar el impuesto por el total del valor líquido de la cosa a la fecha de la restitución, con deducción de la suma o sumas ya pagadas por concepto de impuestos. Esto es, se debe determinar el impuesto aplicable sobre el valor total de la cosa, según las reglas que contempla

²⁵ Artículos 733 y siguientes del Código Civil.

²⁶ Alessandri, Tratado de los derechos reales, Bienes, Editorial Jurídica de Chile, 6ª edición, 2001, Tomo II, páginas 87 y siguientes

la Ley N° 16.271 y, de dicho impuesto, restar los impuestos ya pagados al momento de la constitución del fideicomiso.

Para los efectos de este artículo, la suma o sumas pagadas por concepto de impuesto corresponden a aquellos pagados a propósito de la constitución del fideicomiso y serán convertidas a unidades tributarias mensuales a la fecha del referido pago y se imputarán contra el impuesto que se determine con motivo de consolidarse la propiedad o cumplirse la condición, según corresponda. Asimismo, el impuesto deberá pagarse dentro del plazo establecido en el artículo 50, contado desde que se consolide la propiedad o se cumpla la condición.

Finalmente, y para las dos alternativas descritas, el tratamiento tributario frente al Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones es armónico con lo dispuesto en el artículo 17 N° 9 y 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En la medida que la constitución del fideicomiso, sea en la asignación por causa de muerte o en la donación, ha quedado gravado, respectivamente, habiéndose pagado el correspondiente Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones al momento de la constitución y luego al consolidarse la propiedad o cumplirse la condición, el incremento patrimonial no constituye renta gravada con el impuesto del ramo.

3.2. Cesión del derecho real de herencia

La herencia es un derecho real que recae sobre el patrimonio del difunto, esto es, sobre todos sus derechos y obligaciones transmisibles considerados unitariamente o sobre una parte alícuota de la herencia²⁷.

Luego, en la cesión del derecho real de herencia se enajena la totalidad o cuota (según el caso) que al heredero le corresponde en la "universalidad patrimonial del difunto" y no bienes determinados²⁸. Como señala la doctrina, "los bienes singulares del haber hereditario considerados individualmente no son objeto de esta cesión"²⁹.

Por esta razón, siguiendo a la doctrina, este Servicio ha estimado que en la cesión del derecho real de herencia no es necesario realizar previamente las inscripciones que ordena el artículo 688 del Código Civil para que los herederos puedan disponer de los bienes (raíces) incluidos en la herencia³⁰. Luego, tampoco es aplicable la limitación dispuesta en el artículo 25, máxime si, en virtud de la cesión del derecho real de herencia, no se disponen bienes determinados.

El inciso final del artículo 50 precisa que, en caso de cesión del derecho real de herencia, el cesionario será responsable, conforme a las reglas generales, por la declaración y pago del impuesto de no haberse efectuado previamente por el cedente. En consecuencia, el cesionario será responsable, sea que previamente a la cesión no se haya pagado todo o parte del impuesto.

4. BENEFICIOS QUE SE INCORPORAN A LA LEY N° 16.271

4.1. Exención a favor de los legitimarios de los cónyuges o convivientes civiles

En caso que fallezca uno de los cónyuges y luego el otro, en un breve tiempo, se debe liquidar primero el impuesto que afecta a la herencia dejada por un cónyuge (que fallece primero) y, en seguida, el impuesto que afecta a la herencia dejada por el otro cónyuge (que fallece después). La misma situación resulta aplicable a los convivientes civiles.

En estos casos, el inciso segundo del artículo 2°, establece en lo fundamental una exención a la sucesión que se produce a la muerte del cónyuge o conviviente civil sobreviviente, por el valor equivalente a la parte de los bienes heredados del cónyuge o conviviente civil que falleció primero y que fueron gravados con el Impuesto a la Herencia a la muerte del primer causante.

²⁷ Alessandri, Tratado de las obligaciones, Volumen III, modificación y extinción de las obligaciones. Segunda edición ampliada y actualizada, segunda reimpresión, año 2011, Editorial Jurídica, pág. 31.

²⁸ Alessandri, Tratado de las obligaciones, Volumen III, pág. 33.

²⁹ Alessandri, Tratado de las obligaciones, Volumen III, pág. 33. Este criterio ha sido reconocido por este Servicio al resolver que, mediante la cesión de los derechos hereditarios, una persona "no ha transferido el dominio de algunas acciones o bienes determinados a la sociedad XXXXX S.A., sino que ha transferido a ésta sus derechos hereditarios en una universalidad de bienes que conforman la masa hereditaria dejada por la causante, doña XXXXXXX, es decir, la universalidad jurídica denominada derechos hereditarios, [que] no puede ser confundida con los bienes que la componen." Oficio N° 735 de 2003

³⁰ Alessandri, Tratado de las obligaciones, Volumen III, pág. 37.

En efecto, si, deferida la asignación y pagado efectivamente el impuesto, fallece el sobreviviente dentro del plazo de cinco años contado desde el fallecimiento del cónyuge o conviviente civil, la parte de los bienes del sobreviviente que corresponda a los legitimarios de ambos, que se deban afectar con el impuesto establecido en esta ley, estará exenta del mismo respecto de tales legitimarios, hasta el valor equivalente en unidades tributarias mensuales a la parte de los bienes del primer causante que hayan pagado efectivamente el impuesto, sea que dicho pago se haya realizado dentro del plazo legal o vencido este.

Conforme lo anterior, por ejemplo:

- a) Fallece el primer cónyuge o conviviente civil (primer causante)
- b) Una vez deferida la asignación, es pagado efectivamente el impuesto respecto de los bienes del primer causante. Para los efectos de aplicar luego la exención, la parte de los bienes del primer causante que hayan pagado efectivamente el impuesto se debe convertir al valor equivalente en unidades tributarias mensuales.
- c) Dentro del plazo de cinco años contado desde el fallecimiento del primer causante, fallece el cónyuge o conviviente civil que le sobrevivía (segundo causante). En este caso se aplica una exención respecto de tales legitimarios, hasta el valor equivalente en unidades tributarias mensuales a la parte de los bienes del primer causante que hayan pagado efectivamente el impuesto, sea que dicho pago se haya realizado dentro del plazo legal o vencido este.

Es importante notar que esta exención:

- a) Sólo opera en caso de haberse pagado efectivamente el impuesto por la asignación quedada a la muerte del primer causante, aunque se haya pagado fuera de plazo.
- b) Sólo opera respecto de los herederos que tienen la calidad de "legitimarios" tanto del primer como del segundo causante.
- c) La exención se aplica considerando el "valor equivalente" (en unidades tributarias mensuales) a la parte de los bienes del primer causante que hayan pagado efectivamente el impuesto. Luego, la exención no se aplica respecto de bienes en particular ni es necesario seguir su trazabilidad desde el primer causante al segundo causante.
- d) En caso que, cumpliéndose los demás requisitos legales, el monto de la exención supere el valor de la asignación del segundo causante no hay derecho a devolución alguna.

4.2. Rebaja de impuesto para personas naturales asignatarios o donatarios inscritos en el registro nacional de discapacidad.

El inciso final del artículo 2° establece una rebaja de impuesto a favor de las personas naturales que sean asignatarios o donatarios inscritos en el Registro Nacional de Discapacidad, consistente en un 30% del monto del impuesto a pagar por aplicación de las reglas generales, con un tope anual de 8.000 unidades de fomento.

Para estos efectos basta que la persona natural, asignataria o donataria, se encuentre inscrita en el Registro Nacional de Discapacidad al momento de hacer efectiva la respectiva rebaja.

Por otra parte, habiendo un tope anual, la rebaja se aplica respecto de la o las asignaciones o donaciones que les sean deferidas o donadas en el respectivo ejercicio comercial.

4.3. Exención para donaciones efectuadas por personas naturales con recursos que han cumplido su tributación.

El N° 8 del artículo 18 exime de impuesto a las donaciones realizadas por personas naturales con recursos que han cumplido su tributación conforme a la Ley sobre Impuesto a la Renta; entendiéndose por "recursos" exclusivamente a "dineros".

4.3.1. Requisitos generales:

Para que proceda esta exención es menester cumplir los siguientes requisitos:

- a) Que las donaciones no excedan del 20% de la renta neta global (del donante) a que se refiere el artículo 55 de la Ley sobre Impuesto a la Renta o de las rentas del artículo 42 N° 1, en el caso de los contribuyentes del impuesto único de segunda categoría, correspondientes al año comercial anterior a la donación.
- b) Para tales efectos, dentro de la base podrán considerar los ingresos no renta obtenidos el año comercial anterior.
- c) El monto anual de la exención no puede superar el equivalente a 250 unidades tributarias mensuales determinadas al término del año comercial anterior.
- d) Las donaciones al amparo de esta exención pueden estar destinadas a cualquier fin.

Todas las donaciones efectuadas en un ejercicio al amparo de esta exención deben ser informadas, a través de medios electrónicos, dentro de los dos meses siguientes al 31 de diciembre del ejercicio en que se efectuaron las donaciones³¹, en la forma que determine este Servicio mediante resolución.

A diferencia de las donaciones efectuadas específicamente a los legitimarios del donante, y comentadas a continuación, este deber de información – así como la aplicación de la multa respectiva en caso de no cumplir con dicha obligación – recae sobre el donante.

4.3.2. Caso específico de donaciones efectuadas a legitimarios del donante

En el caso de donaciones efectuadas a los legitimarios del donante, en uno o varios ejercicios comerciales, se deben acumular todas las donaciones en los términos del artículo 23 hasta por un lapso de 10 años comerciales.

El propósito de esta regla de acumulación es que el o los legitimarios del donante, individualmente considerados o en su conjunto, acumulen lo donado conforme a este artículo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Herencia.

Finalmente, y al igual que todas las donaciones efectuadas al amparo de esta exención, las donaciones a los legitimarios del donante también deben ser informadas. Con todo, en estos casos, y por texto expreso, la obligación de informar – así como la aplicación de la multa respectiva – recae sobre el legitimario (donatario).

4.3.3. Incumplimiento del deber de informar y forma de aplicar la multa

Es importante notar que el incumplimiento de este deber de informar las donaciones dentro de plazo no importa la pérdida de la exención, sino solo la aplicación de una multa equivalente a una unidad tributaria anual por cada año o fracción de retraso en informar con tope de 6 unidades tributarias anuales.

De este modo, las donaciones efectuadas durante el ejercicio 2020 deben ser informadas dentro del plazo de dos meses contados desde el 31 de diciembre del mismo 2020. Si, expirado dicho plazo (esto es, el 1° de marzo de 2021) no se ha cumplido la obligación de declarar las donaciones efectuadas durante el ejercicio anterior (2020), será aplicable la multa de una unidad tributaria anual. En caso que el contribuyente, por ejemplo, declare en febrero de 2022 las donaciones efectuadas durante el ejercicio comercial 2020, se aplicará una multa de dos unidades tributarias anuales, y así sucesivamente por cada año o fracción de año de retraso en informar, con el tope de 6 unidades tributarias anuales.

³¹ "Las donaciones efectuadas en el respectivo ejercicio deberán ser informadas, dentro de los dos meses siguientes al 31 de diciembre de cada año, mediante medios electrónicos en la forma que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. El incumplimiento de este deber de información dentro del plazo señalado, importará la aplicación de una multa equivalente a una unidad tributaria anual por cada año o fracción de retraso en informar con tope de 6 unidades tributarias anuales."

4.4. Donaciones exentas de impuesto y liberadas del trámite de insinuación.

De acuerdo con el inciso segundo del artículo 18, y a falta de regla especial, las asignaciones y donaciones de que tratan los números 1, 2, 3, 6 y 8 del mismo artículo se liberan del trámite de insinuación.

Vale decir, además de encontrarse exentas del Impuesto a las Donaciones – cuando corresponda – se liberan del trámite de insinuación las siguientes donaciones indicadas en el artículo 18:

- 1.º Las que se dejen o hagan a la Beneficencia Pública Chilena, a las Municipalidades de la República y a las corporaciones o fundaciones de derecho público costeadas o subvencionadas con fondos del Estado;
- 2.º Las donaciones de poca monta establecida por la costumbre, en beneficio de personas que no se encuentren amparadas por una exención establecida en el artículo 2º;
- 3.º Las que consistan en cantidades periódicas destinadas a la alimentación de personas a quienes el causante o donante esté obligado por la ley a alimentar;
- 6.º Las destinadas exclusivamente a un fin de bien público y cuya exención sea decretada por el Presidente de la República;
- 8.º Las donaciones efectuadas por personas naturales con recursos que han cumplido su tributación y comentadas en el apartado 4.3.

Asimismo, de acuerdo con el inciso segundo del artículo 18 se liberan del trámite de insinuación las donaciones efectuadas por sociedades anónimas abiertas, siempre que sean acordadas en junta de accionistas y se efectúen a entidades no relacionadas conforme al número 17 del artículo 8º del Código Tributario.

4.5. Pago diferido del impuesto

De acuerdo con las reglas generales dispuestas en el artículo 50, el Impuesto a las Herencias debe declararse y pagarse simultáneamente dentro del plazo de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se defiera (esto es, desde el fallecimiento del causante³²).

Con todo, tras las modificaciones introducidas al inciso segundo del artículo 50, se permite diferir el pago del impuesto en cuotas anuales pagaderas en tres años. “Cada cuota” de impuesto deberá pagarse “por cada asignatario”, hasta el 31 de diciembre de cada año calendario. Agrega que, “si uno o más herederos” no paga cualquiera de las anualidades dentro de la fecha indicada, “el o los herederos” que no pagaron las anualidades deberán pagar el impuesto insoluto hasta el 30 de marzo del año calendario siguiente al incumplimiento. Esto es, solo aquel que no cumpla con las anualidades deberá pagar en la fecha señalada la totalidad del saldo insoluto del impuesto.

Conforme lo anterior, se entiende que pueden solicitar acogerse a esta modalidad de pago uno o varios asignatarios en forma independiente y no todos de consuno.

Luego:

- a) Cada asignatario debe presentar ante el Servicio una solicitud para diferir el pago del impuesto, sin perjuicio que puedan presentarla todos o algunos en la misma oportunidad.
- b) La solicitud debe ser presentada dentro del mismo plazo para declarar y pagar el impuesto; esto es, dentro del plazo de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se defiera (fallecimiento del causante).

De este modo, suponiendo que el causante falleció el 05.04.2020, el plazo para declarar y pagar el impuesto vencerá el 05.04.2022. Luego, dentro del mismo plazo se puede solicitar ante el Servicio el pago diferido del impuesto.

³² Circular N° 19 de 2004, Capítulo II, apartado 1.1.6.

- c) Las cuotas se cuentan por años completos.
- d) El monto del impuesto se divide en tres cuotas anuales iguales.
- e) Cada cuota de impuesto deberá pagarse, por cada asignatario, hasta el 31 de diciembre de cada año calendario, correspondiendo la primera cuota al año en que se resuelve la solicitud.
- f) El contribuyente que solicite esta modalidad no podrá solicitar la condonación de los intereses.
- g) Si uno o más herederos – que solicitaron el pago diferido y se acogieron a la opción – no pagan cualquiera de las anualidades dentro de la fecha indicada, el o los herederos que no pagaron las anualidades deberán pagar el impuesto insoluto considerando lo siguiente:
 - De acuerdo con la primera parte del inciso segundo del artículo 50, el contribuyente tiene el plazo legal para declarar y pagar el impuesto de “dos años” contados desde la fecha en que la asignación se defiera.
 - Por su parte, el referido inciso segundo solo permite al contribuyente solicitar facilidades para el pago del impuesto, solicitud que puede presentarse en cualquier momento (dentro del mismo plazo de dos años), sin alterar la regla general sobre declaración y pago del impuesto.

De este modo, solicitado el diferimiento del pago del impuesto, es necesario distinguir para efectos del pago del impuesto insoluto:

- i. Si no ha transcurrido el plazo legal de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se defiera, el o los herederos que no pagaron las anualidades deberán pagar el impuesto insoluto hasta el 30 de marzo del año calendario del vencimiento del señalado plazo, si aquel vence hasta dicha fecha, o hasta el 30 de marzo del año calendario siguiente al del vencimiento del señalado plazo, si aquel vence con posterioridad a la primera fecha indicada.”
- ii. Si ha transcurrido el plazo legal de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se defiera, el o los herederos que no pagaron las anualidades deberán pagar el impuesto insoluto hasta el 30 de marzo del año calendario siguiente al incumplimiento.
- h) En caso que las cuotas se paguen fuera de plazo, y atendido que no se altera la regla general sobre declaración y pago del impuesto según se indicó en la letra precedente, se deberá aplicar el interés mensual contemplado en el inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario, considerando lo siguiente.

Solicitado el diferimiento del pago del impuesto, los intereses sólo se aplicarán en caso que la respectiva cuota se pague una vez transcurrido el plazo legal de dos años, contados desde la fecha en que la asignación se defiera, que tiene el contribuyente para declarar y pagar el impuesto.

Lo anterior es consistente, además, con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 53 del Código Tributario, que ordena la aplicación de reajustes en caso que un impuesto o contribución no se pague dentro del “plazo legal”.

En cuanto al reajuste establecido en el inciso primero del artículo 53 del Código Tributario, dicho reajuste ya viene incluido en la forma misma en que se determina el impuesto conforme al artículo 2°, inciso final.

Finalmente, es necesario precisar que, tratándose de aquellos contribuyentes que se acojan al pago diferido, y pendiente por tanto el pago íntegro del impuesto, no corresponde otorgar el certificado de pago del Impuesto a la Herencia.

En estos casos, los contribuyentes acogidos al beneficio y con cuotas pendientes que decidan enajenar alguno de los bienes incluidos en la masa hereditaria – que exigen inscripción en algún registro público – deberán efectuar el pago total de la deuda para los efectos de obtener el certificado de pago, a menos que se garantice el pago del impuesto conforme las reglas generales.

El certificado de pago se hace necesario, por ejemplo, para acreditar ante el notario público y el Conservador de Bienes Raíces el pago del impuesto, para efectos de la autorización e inscripción correspondiente.

5. REGLAS PARA MODERNIZAR LA ENTREGA DE INFORMACIÓN

5.1. En el artículo 29: nóminas que deben remitir en forma electrónica los Conservadores de Bienes Raíces

De acuerdo con el artículo 29, los Conservadores deben enviar al Servicio, en los cinco primeros días hábiles de cada mes, una nómina de las inscripciones de posesiones efectivas que hayan practicado en el mes anterior, indicando en ella el nombre del causante, la fecha de la inscripción y los nombres de los herederos.

Al efecto, el párrafo final del inciso único del artículo 29, dispone que los Conservadores envíen dichas nóminas en forma electrónica, sancionando su envío fuera de plazo con la multa dispuesta en el artículo 70³³.

5.2. Letra a) del artículo 38: información relativa a las cajas de seguridad

Conforme a la letra a) del artículo 38, toda persona natural o jurídica que se ocupe habitualmente de dar en arriendo cajas de seguridad deberá, entre otras obligaciones, remitir anualmente, por medios electrónicos, información relativa a las cajas de seguridad, sea que las tenga arrendadas en Chile o en sus oficinas o sucursales en el extranjero, indicando en ella el número de la caja, rol único tributario, nombre y apellido o razón social del arrendatario.

5.3. Inciso segundo del artículo 55: datos que deben remitir en forma electrónica los notarios

De acuerdo con el inciso primero del artículo 55, el pago del impuesto se puede garantizar con depósitos en dinero a la orden judicial, prenda sobre valores mobiliarios, fianza hipotecaria o primera hipoteca.

Para tales efectos se puede aceptar segunda hipoteca si el primer acreedor fuera alguna institución hipotecaria, regida por la ley de 29 de agosto de 1855, y la deuda esté al día; así como también, otras garantías calificadas por el Servicio.

Dentro de los cinco días siguientes al otorgamiento de toda escritura pública sobre garantía del Impuesto de Herencia, el notario debe enviar al Servicio, de manera electrónica, los datos que se señale mediante resolución.

5.4. Inciso primero del artículo 60: disponibilidad de medios tecnológicos para declarar y pagar impuestos

Dentro de los objetivos de la Ley se contempla la digitalización de las actuaciones ante el Servicio de Impuestos Internos.

Al respecto, conforme al artículo 60, la declaración y pago simultáneo de los impuestos que establece la Ley N° 16.271 se hará de conformidad a las normas que fije el Servicio de Impuestos Internos, pudiendo, incluso, determinar que respecto de asignaciones o donaciones que estuvieren exentas de impuesto, no se presente la declaración.

Así, la Ley agregó un párrafo en el inciso primero que impone al Servicio la obligación de poner a disposición de los contribuyentes los medios tecnológicos necesarios tanto para que declaren y paguen los impuestos, como para cumplir las diversas obligaciones de informar³⁴.

³³ Artículo 70. La inobservancia de lo que dispone el artículo 54 constituirá a los notarios en codeudores solidarios del impuesto, sin perjuicio de una multa de un 10% a un 100% de una unidad tributaria anual.

³⁴ En el caso de las donaciones contempladas en el número 8 del artículo 18, realizadas a una persona que no tenga la calidad de legítimo, la información de ésta deberá ser presentada por el donante mediante un Formulario 2117, sobre peticiones administrativas. Sin embargo, se encontrará liberado de esta obligación en los casos en que el donatario presente el Formulario Electrónico N° 4412, que se pondrá a disposición de los contribuyentes. A través del mismo Formulario Electrónico N° 4412 deberá cumplir su obligación de informar el legítimo del donante que reciba donaciones contempladas en el numeral 8 del artículo 18.

5.5. Obligaciones de informar que se incorporan

Entre las obligaciones de informar que se incorporan en la Ley N° 16.271, se debe considerar la obligación de informar las donaciones efectuadas al amparo del N° 8 del artículo 18, comentadas en el apartado 4.3.

6. MEJORAS EN LAS REGLAS DE TASACIÓN, DECLARACIÓN, PAGO DEL IMPUESTO Y SANCIONES

6.1. Modificaciones al artículo 46 bis, valor corriente en plaza.

Conforme al artículo 46 bis, los bienes respecto de los cuales esta ley no establece regla de valoración serán considerados en su valor corriente en plaza³⁵.

Por su parte, el inciso segundo al artículo 46 bis, precisa que, en estos casos, también el Servicio debe efectuar el giro inmediato del impuesto con el sólo mérito de los antecedentes aportados en la declaración del impuesto.

Estas modificaciones deben relacionarse con el artículo 50, que dispone que en el caso del giro inmediato a que se refiere el artículo 46 bis, y dentro de los sesenta días siguientes de presentada la declaración, el Servicio podrá citar al contribuyente para ejercer la facultad establecida en el artículo 64 del Código Tributario, pudiendo, solo a consecuencia de realizar la referida citación, liquidar y girar las diferencias que determine, en caso que corresponda, dentro de los plazos generales de prescripción.

Se entenderá por presentada la declaración en los sistemas habilitados cuando se ejecute la opción “enviar” y se carguen los antecedentes de respaldo de la declaración en la carpeta tributaria electrónica del sitio personal del contribuyente, la que se encontrará disponible en el sitio web de este Servicio.

6.2. Declaración y pago simultáneo, giro inmediato.

Reforzando su carácter de autodeclaración, el artículo 50 precisa que, presentada la declaración del impuesto, y con el sólo mérito de los antecedentes acompañados, el Servicio deberá girar de inmediato el mismo, sin perjuicio de ejercer posteriormente sus facultades de fiscalización.

Como se aprecia, estas modificaciones, como las referidas en el apartado 6.1. anterior, se relacionan con el objetivo de la Ley de fortalecer el proceso de digitalización de la interacción de este Servicio con los contribuyentes, por una forma eficaz de declaración y pago del impuesto por medios digitales, lo que además permite evitar trámites o esperas innecesarias. De ser procedente una revisión, esta debe ejercerse siempre una vez girado el impuesto y no supeditar el giro a una revisión previa por parte del Servicio.

En cualquier caso, los antecedentes aportados y otros con lo que cuente el Servicio podrán utilizarse en una posterior fiscalización.

6.3. Se agiliza el trámite de insinuación: giro inmediato.

De acuerdo con el artículo 52, la declaración y pago del impuesto a las donaciones debe efectuarla el donatario. El tribunal no podrá autorizar la donación en tanto no se acredite el pago del impuesto.

Para estos efectos, agrega el inciso primero del artículo 52, presentado el escrito sobre autorización judicial de una donación que deba insinuarse – el que deberá ser cargado en la carpeta tributaria electrónica del sitio personal del contribuyente – el donatario podrá presentar su declaración de impuesto, debiendo el Servicio girar de inmediato el mismo.

En caso que el donatario pague el impuesto y, en definitiva, el juez no autorice la donación, o autorizada la misma no se realice, se agrega al artículo 52 un inciso segundo, que permite al donatario solicitar la restitución del impuesto pagado conforme al artículo 126 del Código Tributario.

³⁵ La Ley elimina la frase final del inciso primero (antes único) del artículo 46 bis, que para efectos de sistematización queda recogido en el artículo 50.

Se mantiene que, tratándose de donaciones liberadas del trámite de insinuación, el impuesto deberá pagarse dentro del mes siguiente a aquel en que se perfeccione el respectivo contrato.

6.4. Adecuaciones legales introducidas al artículo 64

Finalmente, con el objeto de adecuar ciertas referencias o trámites a la legislación vigente, se ajusta el artículo 64, precisando que la referencia al N° 4° del artículo 97 del Código Tributario corresponde específicamente al inciso primero del N° 4°.

Asimismo, se reemplaza la voz “investigaciones” por “recopilación de antecedentes”

7. Procedimiento para el pago del impuesto a las donaciones, efectuadas en dinero

Sin perjuicio de las modificaciones legales comentadas en las presentes instrucciones y las mejoras para declarar y pagar el impuesto, se hace presente que este Servicio ha dispuesto, desde hace algunos años, un procedimiento para el pago del impuesto a las donaciones efectuadas en dinero mediante la Resolución Ex. N° 21 de 2017, complementada por la Resolución Ex. N° 98 del mismo año y modificada por la Resolución Ex. N° 23 de 2019.

Previo a la regulación mediante las resoluciones que se emitirán ajustándose a las modificaciones incorporadas por la Ley, actualmente se permite declarar y pagar el impuesto a las donaciones efectuadas en dinero utilizando el Formulario 50, denominado “Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos Formulario 50”, el cual se encuentra disponible en la página web de este Servicio.

III VIGENCIA

Conforme al artículo quinto transitorio de la Ley, las modificaciones incorporadas por su artículo cuarto a los artículos 29, 38 e inciso primero del artículo 60 de la Ley N° 16.271, rigen transcurridos tres meses contados desde la entrada en vigencia de la Ley, esto es, a partir del 1° de junio de 2020.

Para el resto de las modificaciones introducidas a la Ley N° 16.271 por el señalado artículo cuarto, es aplicable la regla general establecida en el artículo primero transitorio de la Ley, que dispone que entran en vigencia a contar del primer día del mes siguiente al de su publicación en el Diario Oficial, esto es, a partir del 1° de marzo de 2020.

En lo no modificado por la presente Circular se mantiene vigente lo instruido por la Circular N° 19 de 2004.

Finalmente, se hace presente que la rebaja de impuesto para personas naturales asignatarios o donatarios inscritos en el registro nacional de discapacidad sólo es aplicable respecto de aquellas sucesiones abiertas a partir del 1° de marzo de 2020³⁶.

Saluda a Uds.,

DIRECTOR

SRG/PAO

DISTRIBUCIÓN:

- Internet
- Diario Oficial en extracto
- Oficina de Gestión Normativa

³⁶ Oficio N° 757 de 2021.

ANEXO

NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS

Tras las modificaciones introducidas por el artículo cuarto de la Ley N° 21.210, el texto actualizado de los artículos 1°, 2°, 8°, 18, 29, 38, 46 bis, 50, 52, 55, 60 y 64 de la Ley N° 16.271, es del siguiente tenor (lo tachado y lo ennegrecido para identificar la modificación):

ARTÍCULO 1°. Los impuestos sobre asignaciones por causa de muerte y donaciones se regirán por las disposiciones de la presente ley, y su aplicación y fiscalización estarán a cargo del Servicio de Impuestos Internos.

Para los efectos de la determinación del impuesto establecido en la presente ley, deberán colacionarse en el inventario los bienes situados en el extranjero.

Sin embargo, en las sucesiones de extranjeros los bienes situados en el exterior deberán colacionarse en el inventario sólo cuando se hubieren adquirido con recursos provenientes del país.

El impuesto que se hubiera pagado en el extranjero por los bienes colacionados en el inventario servirá de abono contra el impuesto total que se adeude en Chile. No obstante, el monto del impuesto de esta ley no podrá ser inferior al que hubiera correspondido en el caso de colacionarse en el inventario sólo los bienes situados en Chile.

Para los efectos de la presente ley, se entenderá por donación lo dispuesto en el artículo 1.386 del Código Civil.

Si, por aplicación de las reglas anteriores, resulta gravada en Chile una donación celebrada en el extranjero, el donatario podrá utilizar como crédito contra el impuesto a las donaciones que deba pagar en Chile el impuesto que gravó la donación y haya sido pagado en el extranjero. El exceso de crédito contra el impuesto que se deba pagar en Chile no dará derecho a devolución.

Para los efectos de esta ley, se considerarán donaciones aquellos actos o contratos celebrados en el extranjero y que, independientemente de las formalidades o solemnidades exigidas en el respectivo país, cumpla lo dispuesto en el artículo 1.386 del Código Civil. Asimismo, sólo podrán imputarse en Chile como crédito aquellos impuestos pagados en el extranjero que tengan una naturaleza similar al impuesto establecido en esta ley.

El crédito por los impuestos pagados en el extranjero se calculará de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera correspondiente. Para efectos de la paridad cambiaria se estará a lo dispuesto en el párrafo segundo de la letra a) número 7 del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el decreto ley 824 de 1974.

ARTÍCULO 2°. El impuesto se aplicará sobre el valor líquido de cada asignación o donación, con arreglo a la siguiente escala progresiva:

Las asignaciones que no excedan de ochenta unidades tributarias anuales pagarán un 1%;

La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de ochenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de ciento sesenta unidades tributarias anuales, 2,5%;

La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de ciento sesenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de trescientas veinte unidades tributarias anuales, 5%;

La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de trescientas veinte unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de cuatrocientas ochenta unidades tributarias anuales, 7,5%;

La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de cuatrocientas ochenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de seiscientas cuarenta unidades tributarias anuales, 10%;

La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de seiscientas cuarenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de ochocientas unidades tributarias anuales, 15%;

La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de ochocientas unidades tributarias anuales, y por la cantidad que exceda de esta suma y no pase de mil doscientas unidades tributarias anuales, 20%;

La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de mil doscientas unidades tributarias anuales, y por la cantidad que exceda de esta suma, 25%.

Las asignaciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge y a cada ascendiente, o adoptante, o a cada hijo, o adoptado, o a la descendencia de ellos, o conviviente civil sobreviviente, estarán exentas de este impuesto en la parte que no exceda de cincuenta unidades tributarias anuales. Las donaciones que se efectúen a las personas señaladas estarán exentas de este impuesto en la parte que no exceda de cinco unidades tributarias anuales. En consecuencia, la escala a que se refiere el inciso primero de este artículo, se aplicará desde su primer tramo a las cantidades que excedan de los mínimos exentos. **Con todo, si deferida la asignación y pagado efectivamente el impuesto, fallece el sobreviviente dentro del plazo de 5 años contado desde el fallecimiento del cónyuge o conviviente civil, la parte de los bienes del sobreviviente que corresponda a los legitimarios de ambos, que se deban afectar con el impuesto establecido en esta ley, estará exento del mismo respecto de tales legitimarios, hasta el valor equivalente en unidades tributarias mensuales a la parte de los bienes del primer causante que hayan pagado efectivamente el impuesto, sea que dicho pago se haya realizado dentro del plazo legal o vencido este.**

La unidad tributaria a que se refiere este artículo será la que rija al momento de la delación de la herencia o de la insinuación de la donación según el caso.

Cuando los asignatarios o donatarios tengan con el causante un parentesco colateral de segundo, tercero o cuarto grado, las asignaciones o donaciones que reciban estarán exentas de este impuesto en la parte que no exceda de cinco unidades tributarias anuales. En consecuencia, la escala se aplicará desde su primer tramo a las cantidades que excedan de este mínimo exento.

Cuando los asignatarios o donatarios tengan con el causante o donante, respectivamente, un parentesco colateral de segundo, tercero, o cuarto grado, se aplicará la escala indicada en el inciso primero recargada en un 20%, y el recargo será de un 40% si el parentesco entre el causante o donante y el asignatario o donatario fuere más lejano o no existiere parentesco alguno.

El impuesto determinado de acuerdo con las normas de este artículo se expresará en unidades tributarias mensuales según su valor vigente a la fecha de la delación de la respectiva asignación o de la insinuación de la donación, y se pagará según su valor en pesos a la fecha en que se efectúe el pago del tributo. Las sumas que se hubieren pagado provisionalmente se expresarán en unidades tributarias mensuales según su valor vigente a la fecha de pago, para los efectos de imputarlas al monto del impuesto definitivo expresado también en unidades tributarias mensuales.

Una vez determinado el impuesto a pagar por aplicación de las reglas generales, los asignatarios o donatarios que se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Discapacidad tendrán derecho a una rebaja del 30% del monto del impuesto determinado, con un tope anual de 8.000 unidades de fomento.

ARTÍCULO 8°. Cuando el gravamen con que se defiera una asignación o se haga una donación consista en un fideicomiso en favor de un tercero, se deducirá del acervo sujeto al pago del impuesto la mitad del valor de la cosa sobre la cual el fideicomiso se constituye.

En caso de fallar la condición y se consolide la propiedad en el patrimonio del propietario fiduciario, este deberá sumar su valor y pagar el impuesto sobre el total de la cosa, a la fecha de la consolidación, con deducción de la suma o sumas de impuestos ya pagadas.

Por el contrario, si se cumple la condición y se verifica la restitución a favor del fideicomisario, este deberá pagar el impuesto por el total del valor líquido de la cosa a la fecha de la restitución, con deducción de la suma o sumas ya pagadas por concepto de impuestos.

Para los efectos de este artículo, la suma o sumas pagadas por concepto de impuesto en la constitución del fideicomiso serán convertidas a unidades tributarias mensuales a la fecha del referido pago y se imputarán contra el impuesto que se determine con motivo de consolidarse la propiedad o cumplirse la condición, según corresponda. Asimismo, el impuesto deberá pagarse dentro del plazo establecido en el artículo 50, contado desde que se consolide la propiedad o se cumpla la condición.

ARTÍCULO 18. Estarán exentas del impuesto que establece esta ley las siguientes asignaciones y donaciones:

1° Las que se dejen o hagan a la Beneficencia Pública Chilena, a las Municipalidades de la República y a las corporaciones o fundaciones de derecho público costeadas o subvencionadas con fondos del Estado;

2° Las donaciones de poca monta establecida por la costumbre, en beneficio de personas que no se encuentren amparadas por una exención establecida en el artículo 2.º;

3° Las que consistan en cantidades periódicas destinadas a la alimentación de personas a quienes el causante o donante esté obligado por la ley a alimentar.

Cuando, a juicio del Servicio, la pensión pareciere excesiva, podrá pedir a la justicia ordinaria que determine cuál es la parte exenta del impuesto;

4° Las que se dejen para la construcción o reparación de templos destinados al servicio de un culto o para el mantenimiento del mismo culto;

5° Aquellas cuyo único fin sea la beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia en el país;

6° La destinada exclusivamente a un fin de bien público y cuya exención sea decretada por el Presidente de la República.

7° Las asignaciones hereditarias que cedan en favor de alguna de las entidades consideradas beneficiarias, para los efectos de la Ley de Donaciones con Fines Culturales, contenida en el artículo 8º de la ley Nº18.985, sea que ellas consistan en una cantidad de dinero, que se paguen de una sola vez o en forma periódica, o bien en especies.

8°. Las donaciones que realicen las personas naturales con recursos que han cumplido su tributación conforme a la Ley sobre Impuesto a la Renta y destinadas a cualquier fin, hasta el 20% de su renta neta global a que se refiere el artículo 55 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, o de las rentas del artículo 42 N° 1, en el caso de los contribuyentes del impuesto único de segunda categoría, correspondiente al año anterior a la donación. Para tales efectos, dentro de la base podrán considerar los ingresos no renta obtenidos el año comercial anterior sin perjuicio que el monto anual de esta exención no podrá superar el equivalente a 250 unidades tributarias mensuales determinadas al término del ejercicio comercial. En caso que estas donaciones se efectúen a los legitimarios en uno o varios ejercicios comerciales, todas las donaciones se acumularán en los términos del artículo 23 hasta por un lapso de 10 años comerciales, para cuyo efecto el legitimario deberá informar las donaciones conforme al siguiente inciso.

Las donaciones efectuadas en el respectivo ejercicio deberán ser informadas, dentro de los dos meses siguientes al 31 de diciembre de cada año, mediante medios electrónicos en la forma que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. El incumplimiento de este deber de información dentro del plazo señalado, importará la aplicación de una multa equivalente a una unidad tributaria anual por cada año o fracción de retraso en informar con tope de 6 unidades tributarias anuales.

A falta de regla especial, las asignaciones y donaciones de que tratan los números 1, 2, 3, 6 y 8 de este artículo estarán liberadas del trámite de la insinuación. Asimismo, estarán liberadas del trámite de insinuación las donaciones efectuadas por sociedades anónimas abiertas, siempre que sean acordadas en junta de accionistas y se efectúen a entidades no relacionadas conforme al número 17 del artículo 8° del Código Tributario.

ARTÍCULO 29. Los Conservadores, en los cinco primeros días hábiles de cada mes, deberán enviar al Servicio, una nómina de las inscripciones de posesiones efectivas que hayan practicado en el mes anterior, indicando en ella el nombre del causante, la fecha de la inscripción y los nombres de los herederos. **Los conservadores deberán enviar electrónicamente dichas nóminas. El envío fuera de plazo será sancionado con la multa dispuesta en el artículo 70 de esta ley.**

ARTÍCULO 38. Toda persona natural o jurídica que se ocupe habitualmente de dar en arriendo cajas de seguridad, cumplirá con las siguientes obligaciones:

a) Remitir anualmente, por medios electrónicos, información relativa a las cajas de seguridad, sea que las tenga arrendadas en Chile o en sus oficinas o sucursales en el extranjero, indicando en ella el número de la caja, rol único tributario, nombre y apellido o razón social del arrendatario.

b) Llevar un repertorio alfabético en el que se anoten los mismos datos;

c) Llevar un registro foliado y alfabético en el que se anoten con la fecha y la hora, los nombres, apellidos y domicilio de las personas que se presenten a abrir una caja de seguridad, exigiendo de ellas dejen su firma en el registro; y

d) Presentar al personal inspectivo autorizado por el Servicio, dichos registros y repertorio cuando así lo exija aquél.

ARTÍCULO 46 BIS. Los bienes respecto de los cuales esta ley no establece regla de valoración, serán considerados en su valor corriente en plaza.

En los casos en que los bienes se valoricen conforme con este artículo, el Servicio deberá proceder al giro inmediato del impuesto, con el sólo mérito de los antecedentes aportados en la declaración del mismo.

ARTÍCULO 50. El impuesto deberá declararse y pagarse simultáneamente dentro del plazo de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se defiera. **Para estos efectos, presentada la declaración del impuesto, y con el sólo mérito de los antecedentes presentados, el Servicio deberá proceder al giro inmediato del mismo, sin perjuicio de ejercer posteriormente sus facultades de fiscalización. En el caso del giro inmediato a que se refiere el artículo 46 bis, y dentro de los sesenta días siguientes de presentada la declaración, el Servicio podrá citar al contribuyente para ejercer la facultad establecida en el artículo 64 del Código Tributario, pudiendo liquidar y girar las diferencias que determine.**

Si el impuesto no se declare y pague dentro del plazo de dos años, se adeudará, después del segundo año, el interés penal indicado en el artículo 53 del Código Tributario. **Con todo, el pago del impuesto podrá diferirse en cuotas anuales pagaderas en tres años. Para tal efecto, los contribuyentes deberán, dentro del plazo señalado en el inciso primero de este artículo, presentar la solicitud de diferimiento del pago ante el Servicio, en cuyo caso se deberá aplicar el reajuste establecido en el inciso primero del artículo 53 del Código Tributario y el interés mensual del contemplado en el inciso tercero de dicho artículo sobre el monto reajustado. Las cuotas se contarán por años completos. El contribuyente que solicite esta modalidad no podrá solicitar la condonación de los intereses. Cada cuota de impuesto deberá pagarse, por cada asignatario, hasta el 31 de diciembre de cada año calendario, correspondiendo la primera cuota al año en que se resuelve la solicitud. Si uno o más herederos no paga cualquiera de las anualidades dentro de la fecha indicada, el o los herederos que no pagaron las anualidades señaladas deberán pagar el impuesto insoluto hasta el 30 de marzo del año calendario siguiente al incumplimiento.**

Estos intereses no se aplicarán a aquellos interesados que paguen dentro del plazo el impuesto correspondiente a sus asignaciones.

En caso de cesión del derecho real de herencia, el cesionario será responsable, conforme a las reglas generales, por la declaración y pago del impuesto de no haberse efectuado previamente por el cedente.

Artículo 52. La declaración y pago del impuesto a las donaciones deberá efectuarla el donatario. El tribunal no podrá autorizar la donación en tanto no se acredite el pago del impuesto. Tratándose de donaciones liberadas del trámite de la insinuación, el impuesto deberá pagarse dentro del mes siguiente a aquel en que se perfeccione el respectivo contrato. **Para estos efectos, presentado el escrito sobre autorización judicial de una donación que deba insinuarse, el donatario podrá presentar su declaración de impuesto, debiendo el Servicio proceder al giro inmediato del mismo.**

En caso que el donatario pague el impuesto y, en definitiva, el juez no autorice la donación, o autorizada la misma no se realice, el donatario podrá solicitar su restitución conforme lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario.

ARTÍCULO 55. El pago de impuesto podrá garantizarse con depósitos en dinero a la orden judicial, prenda sobre valores mobiliarios, fianza hipotecaria o primera hipoteca. Podrá aceptarse segunda hipoteca si el primer acreedor fuera alguna institución hipotecaria, regida por la ley de 29 de agosto de 1855, y la deuda esté al día. Podrán aceptarse, también, otras garantías calificadas por el Servicio.

Dentro de los cinco días siguientes al otorgamiento de toda escritura pública, sobre garantía del impuesto de herencia, el notario respectivo deberá enviar al Servicio **de manera electrónica los datos que este señale mediante resolución.**

Igual obligación tendrán los Conservadores respecto de las inscripciones que practiquen de esas escrituras.

ARTÍCULO 60. La declaración y pago simultáneo de los impuestos que establece esta ley se hará de conformidad a las normas que fije el Servicio de Impuestos Internos, pudiendo, incluso, determinar que respecto de asignaciones o donaciones que estuvieren exentas de impuesto, no se presente la declaración. **El Servicio pondrá a disposición de los contribuyentes los medios tecnológicos necesarios a fin que declaren y paguen los impuestos establecidos en esta ley, así como para cumplir las diversas obligaciones de informar. Al efecto, se habilitará una carpeta tributaria electrónica en el sitio personal del contribuyente.**

Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos establecerá la forma en que se acreditará el pago del impuesto o la circunstancia de resultar exento, para todos los efectos legales.

En todo caso, tratándose de posesiones efectivas que se tramiten ante el Servicio de Registro Civil e Identificación, al presentar la solicitud respectiva se deberá indicar si las asignaciones correspondientes están afectas o exentas de impuesto. De resultar exentas la totalidad de las asignaciones, con la constancia de ello en la respectiva solicitud se tendrá por cumplida la obligación de declarar el impuesto que establece esta ley.

ARTÍCULO 64. Las personas que figuren como partes en los actos o contratos a que se refieren los artículos precedentes de este capítulo, a quienes se les compruebe una actuación dolosa encaminada a burlar el impuesto y aquellas que, a sabiendas, se aprovechen del dolo, serán sancionadas de acuerdo con el N° 4° **del inciso primero** del artículo 97 del Código Tributario.

Serán solidariamente responsables del pago del impuesto y de las sanciones pecuniarias que correspondan, todas las personas que hayan intervenido dolosamente como partes en el respectivo acto o contrato.

Si con motivo de **la recopilación de antecedentes** que el Servicio practique en cumplimiento de las disposiciones precedentes, se probare la intervención dolosa de algún profesional, será sancionado con las mismas penas, sean ellas pecuniarias o corporales, que procedan en contra de las partes del respectivo acto o contrato.