

DEPARTAMENTO EMISOR: Subdirección de Fiscalización Departamento de Procedimientos Administrativos	CIRCULAR N°48.-
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 12 DE OCTUBRE DE 2022
MATERIA: Instruye sobre las multas aplicables al incumplimiento de informar inversiones en el exterior y sus rentas, conforme a lo dispuesto en la Ley sobre Impuesto a la Renta y Código Tributario.	REFERENCIA: Artículo 33 bis, N° 2, letra A, artículo 97 N°1, artículo 107 y 109, todos del Código Tributario y artículos 41 A, N° 6, y 41 G, letra F), de la Ley sobre Impuesto a la Renta; Ley N° 21.453, publicada en el Diario Oficial el 30 de junio de 2022. Complementa las Circulares N° 40 de 2016 y N° 31 de 2021 y aclara Circular N° 73 de 2020.

I **INTRODUCCIÓN**

Nuestra legislación establece en diversas normas la obligación de informar las inversiones y operaciones realizadas en el exterior, así como las cantidades o rentas obtenidas.

Por ejemplo, la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) prescribe dicha obligación en el artículo 41 A, N° 6, para los contribuyentes que realicen inversiones de las que produzcan rentas respecto de las cuales se tendría derecho a crédito por impuestos soportados en el extranjero y en el artículo 41 G, letra F), para aquellos que poseen una entidad controlada en el exterior¹.

Por su parte, si bien el artículo 14, letra A), N° 8, letra e), de la LIR, establece esta obligación para los contribuyentes obligados a declarar el impuesto de Primera Categoría según renta efectiva determinada con contabilidad completa, el artículo 33 bis N° 2, letra A, letra a), y letra C, del Código Tributario², en adelante también “33 bis N° 2” obliga a informar las inversiones en el exterior a los contribuyentes del artículo 14 de la LIR, comprendiendo en consecuencia a todos los contribuyentes de Primera Categoría, cualquiera sea la forma en que determinen su renta. Respecto de esta nueva obligación que se impone en el Código Tributario, cabe señalar, que ella subsume en su totalidad la establecida en análogo sentido en el literal e) del N° 8 del artículo 14 letra A de la LIR (reglamentada por Resolución Ex. SII N°120, de 2016, y sus modificaciones) por lo cual esta última obligación debe entenderse reemplazada por el artículo 33 bis N° 2, letra A, letra a), y letra C. del Código Tributario.

La presente Circular tiene por objeto instruir sobre las sanciones aplicables ante diversos incumplimientos establecidos en las referidas normas y los artículos 97 N°1, 107 y 109 del Código Tributario, relacionadas con estos deberes de información, y los procedimientos para su aplicación, complementando lo establecido en Circulares N° 40 de 2016 y N° 31 de 2021 y aclara la Circular N° 73 de 2020.

II **INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA**

1. **OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIÓN JURADA ANUAL, ALCANCES Y PLAZO**

Los artículos 14, letra A), N° 8, letra e), 41 A N° 6 y 41 G letra F) de la LIR, establecen la obligación de presentar una declaración informando las inversiones en el exterior, correspondiendo a este Servicio regular la forma en que dichas obligaciones deben ser cumplidas.

En virtud de lo anterior y mediante diversas resoluciones³ el Servicio estableció que la forma de cumplir con dichas obligaciones es a través de la presentación de la declaración jurada N° 1929, cuyo formato e instrucciones se encuentran disponibles en el sitio web de este Servicio, www.sii.cl.

¹ Las entidades que se consideran controladas están definidas en el artículo 41 G de la LIR.
² Normas incorporadas por la Ley N° 21.453, vigentes a contar del 1° de julio de 2022.
³ La declaración Jurada N° 1929 fue establecida mediante de la Resolución SII Ex. N° 120 de 26 de diciembre de 2016, modificada por la Resolución SII Ex. N° 105 del 17 de octubre de 2017 y Resolución SII Ex. N° 87 del 28 de septiembre de 2018, complementada por Resolución SII Ex. N° 109 del 8 de septiembre de 2020, Resolución SII Ex. N° 128 de 11 de noviembre de 2021 que fija su plazo de presentación y Resolución SII Ex. N° 98 de 26 de agosto de 2021 que fijó sus instrucciones vigentes desde el año comercial 2021, tributario 2022.

Igualmente, la declaración de información establecida en el artículo 33 bis N° 2 del Código Tributario que reemplaza al artículo 14, letra A), N° 8 por contener las mismas materias, deberá ser informada también, a través de la presentación de la Declaración Jurada N° 1929⁴.

En las instrucciones de esta declaración, se fija el contenido de la obligación de informar, debiendo indicar, entre otros, el tipo de operación en el exterior, el monto de la inversión u operación, aun cuando no generen rentas ni resulten gravadas con impuestos, el país en que fue realizada, sus rentas e impuestos asociados, así como costos, gastos e ingresos respecto de establecimientos permanentes y entidades extranjeras controladas, según corresponda al tipo de inversión u operación.

2. INFRACCIONES Y SANCIONES

2.1. Infracciones

Las infracciones que se describen a continuación corresponden a hechos u omisiones que pueden verificarse en la presentación u omisión de la declaración jurada:

- a) Declaración no presentada: Se verifica cuando el contribuyente no ha presentado la declaración jurada o habiéndola presentado no ha informado dato alguno o solo aquellos relativos a su identidad y/o indica datos manifiestamente irrisorios. Por ejemplo, en la declaración jurada se indican los datos de identificación del declarante, pero llena las demás casillas con el monto \$1.
- b) Declaración presentada fuera del plazo (extemporánea): Se verifica cuando el contribuyente presentó la declaración jurada, pero fuera del plazo primitivo o prorrogado.
- c) Declaración jurada presentada en forma incompleta o errónea: La primera, se verifica cuando el contribuyente ha omitido uno o más datos exigidos en la declaración jurada sobre una determinada operación o inversión. Por ejemplo, operaciones tipo 5 (EP) o 9 (CFC), que no informen sus respectivos movimientos, cuando corresponda, en la "Sub-sección: registro del establecimiento permanente y entidad extranjera controlada" (casilleros C12 a C16).

Habrán error cuando por falta de cuidado en la entrega de información se falte a la verdad de los hechos que se consignan en ella. Por ejemplo, se clasifica de forma errónea el código de una operación: dividendos del exterior correspondientes a código 10 se declaran en el código 21 como "otras rentas" o informar en la columna o casillero C8 correspondiente al monto de la inversión actualizada, una suma negativa, ya que por su naturaleza una inversión corresponde a la adición o asignación de un recurso y jamás puede ser negativa.

No serán consideradas incompletas o erróneas, aquellas declaraciones juradas que omiten o yerran los datos de identificación del declarante, si no hay duda sobre su identidad.

2.2. Sanciones

A las infracciones descritas en el apartado precedente, solo corresponderá aplicar una de las siguientes sanciones. En consecuencia, podrá aplicarse solo una sanción por cada declaración jurada, observando el principio de especialidad descrito en el apartado 3. y la verificación de los elementos contemplados en cada una de las siguientes normas:

2.2.1. Artículo 33 bis, N° 2, del Código Tributario

Conforme lo dispuesto en el artículo 33 bis, N° 2, del Código Tributario, los contribuyentes deberán informar, entre otros, el monto y tipo de inversión, del país o territorio en que se encuentre, mediante la presentación de una declaración jurada, hasta el 30 de junio de cada año comercial, respecto de todos los montos invertidos en el extranjero durante el año comercial anterior:

- a) Sujeto obligado. Contribuyentes de primera categoría, cualquiera sea la forma en que determinen su renta.

⁴ El artículo 14 A) N°8 letra e) de la LIR, es reemplazado por el artículo 33 bis N°2 A del Código Tributario, por lo que se ajustaran las referencias legales en las resoluciones pertinentes.

- b) Objeto de la obligación. Entregar la información a través de la declaración jurada N° 1929⁵, dentro del plazo y en la forma instruida al efecto.
- c) Conductas sancionadas. Declaración no presentada, declaración presentada fuera del plazo o declaración presentada en forma incompleta o errónea.
- d) Sanción. Multa de 10 UTA, incrementada con 1 UTA adicional por cada mes de retraso, con tope de 100 UTA.
- e) Procedimiento para la aplicación de la sanción. La referida multa se aplicará por el Tribunal Tributario y Aduanero conforme al procedimiento general establecido en el artículo 161 del Código Tributario (sanciones que no consistan en penas privativas de libertad).

2.2.2. Artículo 41 A N° 6 de la LIR

Conforme a lo dispuesto en el artículo 41 A, N° 6, de la LIR, los contribuyentes que realicen inversiones de las que produzcan rentas respecto de las cuales se tendría derecho a crédito conforme a este artículo deberán informar a este Servicio el tipo de inversión, rentas obtenidas e impuestos extranjeros asociados:

- a) Sujeto obligado. Los contribuyentes que realicen inversiones en el exterior respecto de las cuales tengan, eventualmente, derecho a crédito por los impuestos soportados en el extranjero.
- b) Objeto de la obligación. Entregar la información a través de la declaración jurada N° 1929 dentro del plazo y en la forma instruida al efecto.
- c) Conductas sancionadas. Declaración no presentada, declaración presentada fuera del plazo o declaración presentada en forma incompleta o errónea.
- d) Sanción. Multa de 10 UTM, incrementada con 1 UTM adicional por cada mes de retraso, con tope de 100 UTM.
- e) Procedimiento para la aplicación de la sanción. La referida multa se aplicará por el Tribunal Tributario y Aduanero conforme al procedimiento general establecido en el artículo 161 del Código Tributario (sanciones que no consistan en penas privativas de libertad).

Los contribuyentes que informen inversiones que no tengan derecho a crédito por impuestos pagados en el extranjero⁶, no se deberán sancionar en los términos referidos precedentemente, sin perjuicio que apliquen a su respecto otras sanciones conforme a las reglas generales.

2.2.3. Artículo 41 G letra F) de la LIR

Conforme lo dispuesto en el artículo 41 G letra F) de la LIR, los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán informar a este Servicio, en la forma y plazo que se indique a través de resolución:

- a) Sujeto obligado. Contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile que controlen entidades en el exterior, que no tengan domicilio ni residencia en el país.
- b) Objeto de la obligación. Entregar la información a través de la declaración jurada N° 1929, dentro del plazo y en la forma instruida al efecto.

⁵ El artículo 14 A) N°8 letra e) de la LIR, es reemplazado por el artículo 33 bis N°2 A del Código Tributario, por lo que se ajustaran las referencias legales en las resoluciones pertinentes.

⁶ No tienen derecho a crédito por impuestos pagados en el extranjero y por tanto no deberán sancionarse con esta norma, la información relativa a rentas provenientes de países sin CDT que correspondan a Ganancias de Capital, Explotación de bienes raíces e Intereses (Circular N° 31 de 2021 - Instruye sobre modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 a los artículos 41 A y 41 B, y eliminación del artículo 41 C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta), sin perjuicio de verificar la procedencia de otra sanción, en conformidad a las disposiciones generales que rigen esta materia.

- c) Conductas sancionadas. Declaración no presentada, declaración presentada fuera del plazo o declaración presentada en forma incompleta o errónea.
- d) Sanción: Multa de 10 a 50 UTA. Con todo, dicha multa no podrá exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente determinado conforme al artículo 41 de la LIR o el 5% de su capital efectivo.

La referencia al artículo 41 de la LIR contenida en la letra F) del artículo 41 G de la LIR para efectos de la determinación de la multa, deberá efectuarse en concordancia con el N° 10 del referido artículo 2° de la misma ley.

En relación con lo expuesto, y para los fines de la aplicación de esta sanción, se entenderá por:

- i. Capital propio. De acuerdo con lo dispuesto en el N° 10 del artículo 2° de la LIR, se entiende por capital propio tributario “el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, a valores tributarios, que posee una empresa. Dicho capital propio se determinará restando al total de activos que representan una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios. Para la determinación del capital propio tributario deberán considerarse los activos y pasivos valorados conforme a lo señalado en el artículo 41, cuando corresponda aplicar dicha norma. // Tratándose de una empresa individual, formarán parte del capital propio tributario los activos y pasivos del empresario individual que hayan estado incorporados al giro de la empresa, debiendo excluirse los activos y pasivos que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividades o negocios de la empresa.”
- ii. Capital efectivo. De acuerdo con lo dispuesto en el N° 5 del artículo 2° de la LIR, se entiende por capital efectivo “el total del activo, con exclusión de aquellos valores que no representan inversiones efectivas, tales como, valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.”

El capital propio tributario y el capital efectivo, descritos en los numerales i. y ii. anteriores, para efectos de la aplicación de las correspondientes infracciones, será el que informe el contribuyente al Servicio.

- iii. Límite o tope legal de la multa. Como se señaló precedentemente, la multa, cuyo rango fluctúa de 10 a 50 UTA, no podrá exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio o el 5% del capital efectivo del contribuyente. En relación con el referido límite, que aplica a todos los casos sin excepción, es decir, frente a la no presentación de la declaración jurada o a su presentación fuera de plazo o de forma incompleta o errónea, se deberá tener presente lo siguiente:
 - En caso que no sea posible determinar el capital propio, porque el contribuyente no lo declara, porque su monto es negativo, o cualquier otra causa, se considerará como límite sólo el capital efectivo.
 - En caso que no sea posible determinar el capital efectivo, porque el contribuyente no lo declara, o por otra causa, se considerará como límite sólo el capital propio.
 - De no ser posible determinar ninguno de los capitales indicados anteriormente, no se aplicará el límite en cuestión, debiendo estarse al rango establecido en la ley (de 10 a 50 UTA).
 - En caso que el límite sea inferior a las 10 UTA, entonces deberá cursarse la multa hasta dicho límite.

La multa, sujeta siempre a los límites señalados en el numeral precedente, deberá ser aplicada conforme al principio de proporcionalidad, considerando el tipo de incumplimiento y su gravedad, de acuerdo con lo siguiente:

- i. Declaración no presentada: La omisión en presentar la declaración respectiva se sancionará con la multa máxima aplicable de acuerdo con el marco legal, no pudiendo exceder nunca de 50 UTA, en aquellos casos que el Servicio detecte su no declaración o presentación. La presentación de la declaración después que el Servicio haya notificado esta multa, no transforma la infracción de “Declaración no presentada” a “Declaración extemporánea”.
- ii. Declaración jurada presentada fuera del plazo (extemporánea). Será sancionada con una multa que se aplicará de manera progresiva, considerando el retardo en su presentación, según la siguiente tabla:

Hasta 45 días de retraso	Desde 46 días de retraso y hasta 90 días de retraso	Desde 91 días de retraso en adelante
15 UTA	20 UTA	30 UTA

En aquellos casos en que, habiéndose otorgado una prórroga, el contribuyente presente dicha declaración fuera del vencimiento del plazo concedido, el computo de días de retraso se considerará a partir del día hábil siguiente al último día del plazo prorrogado, sancionándose con las multas establecidas en la tabla precedente.

- iii. Declaración jurada presentada en forma incompleta o errónea. Será sancionada teniendo en consideración la circunstancia de si se ha presentado o no la correspondiente declaración rectificatoria.
 - Si se ha presentado la declaración rectificatoria, se sancionará con multa de 10 UTA cada declaración rectificatoria presentada fuera del plazo original o del prorrogado, hasta un máximo de 50 UTA cualquiera sea el número de rectificadoras, correspondientes al mismo periodo.
 - Si es el Servicio el que detecta que se ha presentado una declaración de forma incompleta o errónea y el contribuyente no ha presentado la declaración rectificatoria, la sanción aplicable será de 30 UTA.

No se aplicarán sanciones adicionales, si con posterioridad a la aplicación de la multa de 30 UTA señalada precedentemente, el contribuyente presenta una o más declaraciones rectificatorias con la finalidad de subsanar los errores u omisiones de la declaración primitiva por los cuales ya fue multado.

En aquellos casos en que las rectificadoras se efectúen con posterioridad a la aplicación de la multa de 30 UTA, y se corrigen errores u omisiones distintos a los ya sancionados, cada rectificatoria será sancionada con 10 UTA, considerando el tope legal, hasta el monto máximo de 50 UTA (que comprende las 30 UTA), cualquiera sea el número de declaraciones rectificatorias, correspondientes al mismo periodo.

Se debe tener presente que no se aplicará lo señalado en este número 3. en los casos que el contribuyente haya corregido su declaración antes del 30 de junio, o del plazo prorrogado, según corresponda.

- e) Procedimiento para la aplicación de la sanción. La aplicación de la multa se someterá al procedimiento establecido en el N° 1 del artículo 165 del Código Tributario, es decir, se deberá girar de forma inmediata. Por lo anterior, bastará que el Servicio haya tomado conocimiento del incumplimiento, por cualquier fuente de información, sin necesidad de otra gestión que la emisión del giro y su notificación en conformidad a la ley.

Cabe señalar que los giros que se notifiquen en ejercicio de esta facultad deben ser fundados, es decir, deben expresar las razones de hecho y de derecho que lo motivan, pudiendo ser reclamados ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente, en el plazo

de 15 días hábiles contados desde la notificación del giro, de acuerdo con lo dispuesto en el N° 4 del artículo 165 del Código Tributario⁷.

2.2.4. Hipótesis residuales y normas de aplicación general

Las operaciones que no correspondan a inversiones en el exterior, aun cuando deban ser informadas mediante la declaración jurada N° 1929, no serán sancionadas de acuerdo con las disposiciones legales referidas en los apartados precedentes. En dicha situación se encuentran, entre otros, los beneficios empresariales, rentas del trabajo independiente, rentas del trabajo dependiente, honorarios en calidad de consejero, rentas de artistas y deportistas, pensiones, rentas procedentes de funciones públicas y rentas de estudiantes.

En estos casos se deben distinguir entre las siguientes infracciones:

- a) El retardo u omisión de la presentación de la declaración jurada será sancionado con el artículo 97, N° 1, del Código Tributario, es decir, con multa de 1 UTM a 1 UTA. Para la aplicación de esta sanción deberá tenerse presente lo establecido en el artículo 107 del Código Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, si requerido posteriormente bajo apercibimiento por el Servicio, el contribuyente no da cumplimiento a lo requerido en el plazo de 30 días, se le aplicará, además, una multa de hasta 0,2 UTM por cada mes o fracción de mes de atraso y por cada persona que se haya omitido, o respecto de la cual se haya retardado la presentación respectiva. Con todo la multa máxima que corresponda aplicar no podrá exceder a 30 UTA, ya sea que el infractor se trate de un contribuyente o de un organismo de la Administración del Estado.

Procedimiento para la aplicación de la sanción. La aplicación de la multa se someterá al procedimiento establecido en el N° 1 del artículo 165 del Código Tributario, es decir, giro inmediato. Por lo anterior, bastará que el Servicio haya tomado conocimiento del incumplimiento, por cualquier fuente de información, sin necesidad de otra gestión que la emisión del giro y su notificación en conformidad a la ley.

- b) La declaración jurada presentada en forma incompleta o errónea será sancionada con el artículo 109 del Código Tributario, considerando lo dispuesto en el artículo 107 del mismo cuerpo legal.

Procedimiento para la aplicación de la sanción. La aplicación de la multa se someterá al procedimiento establecido en el N° 2 del artículo 165 del Código Tributario, es decir, se deberá notificar personalmente o por cédula la infracción y una vez transcurrido el plazo de 15 días hábiles contados desde dicha notificación, se deberá girar la multa. En caso que el contribuyente haya presentado reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero de su jurisdicción dentro del referido plazo de 15 días hábiles, se suspenderá el giro de esta multa hasta que se resuelva sobre los descargos del contribuyente, es decir, hasta que se notifique la sentencia de primera instancia.

3. PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD

De concurrir respecto de una misma declaración jurada N° 1929 dos o más infracciones, deberá aplicarse solo la sanción más grave, considerando el principio de especialidad.

Conforme a dicho principio, deberá atenderse primero a la naturaleza de la operación o inversión no informada. Así, cuando la operación o inversión no informada de manera oportuna e íntegra diga relación con una entidad controlada en el exterior, cualquiera sea la forma jurídica o de tributación del contribuyente, deberá aplicarse la sanción establecida en artículo 41 G, letra F), de la LIR.

Por su parte, tratándose de inversiones de distinta naturaleza a la indicada en el párrafo anterior, el incumplimiento total o parcial de la información requerida tipifica las infracciones del artículo 33 bis N° 2 del Código Tributario cuando el declarante sea un contribuyente de primera categoría; en los

⁷ Conforme con lo referido a este procedimiento de aplicación de sanciones, estos giros, no son susceptibles del recurso establecido en el artículo 123 bis del Código Tributario.

demás casos corresponderá perseguir la aplicación de la sanción prevista en el artículo 41 A N° 6 LIR.

Finalmente, cuando las operaciones correspondan a beneficios empresariales, rentas del trabajo independiente, rentas del trabajo dependiente, honorarios en calidad de consejero, rentas de artistas y deportistas, pensiones, rentas procedentes de funciones públicas y rentas de estudiantes, el retardo u omisión de la presentación de declaración jurada será sancionado conforme con el artículo 97, N° 1, del Código Tributario, y cuando se informen de manera incompleta o errónea será sancionada conforme a lo previsto en el artículo 109, del mismo cuerpo legal.

III VIGENCIA

Las presentes instrucciones serán vinculantes para los funcionarios, respecto de las infracciones cometidas a partir de su publicación en extracto en el Diario Oficial.

Saluda a Uds.,

DIRECTOR

CSM/CGG/MRB/LRP

Distribución:

- A Internet
- Al Diario Oficial en extracto