

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 2, N° 3 - LEY N° 20.780,
ARTÍCULO 24 TRANSITORIO - CIRCULAR N° 65, DE 2015 - OFICIO N° 2386, DE
2015 (ORD. N° 3216, DE 21.12.2015)**

**CONSULTA SOBRE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 24° TRANSITORIO DE LA LEY
N° 20.780 A CASOS QUE INDICA.**

I ANTECEDENTES

De acuerdo al ordinario referido en el antecedente, la Circular N° 8 de 2015, que imparte instrucciones sobre el sistema de declaración voluntaria y extraordinaria para el pago del impuesto único y sustitutivo establecido en el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 (en adelante “artículo 24° transitorio”), refiere en el apartado I, reglas del sistema voluntario de declaración, Número 5, bienes o rentas susceptibles de acoger a la declaración materia de esta Circular, a la necesidad legal que los contribuyentes declaren bienes o rentas respecto de los cuales “habiendo estado afectos a impuestos en el país, no hayan sido oportunamente declarados y/o gravados con los tributos correspondientes en Chile”.

Tras recordar la especial relevancia que la instrucción administrativa confiere a la propia declaración voluntaria del contribuyente y efectuar otras consideraciones de interés, se formulan una serie de consultas, las cuales serán abordadas a continuación en el mismo orden de presentación.

II ANÁLISIS

1) Dado que “dar relevancia” a la declaración y reconocimiento voluntario efectuado por el contribuyente no equivale a “aceptar incondicionalmente”, se plantea si, en todo caso, el reconocimiento voluntario de un incumplimiento de fondo o sustantivo por el contribuyente tendrá por efecto que se considere por satisfecho el requisito de no haber cumplido una obligación tributaria. Es decir, si el planteamiento es equivalente a las denominadas ficciones o si, por el contrario, es necesario que exista un incumplimiento en el cual, si bien la intencionalidad del contribuyente es relevante, además se requiere de otros antecedentes que sean consistente con dicho reconocimiento.

En relación con la consulta, es menester tener en consideración los siguientes elementos de juicio:

a) Efectivamente “dar relevancia” no implica “aceptar incondicionalmente”, de suerte que no es posible considerar la mera declaración como una “ficción” que por sí misma acredite el incumplimiento tributario. Por esa misma razón, y como resolviera anteriormente este Servicio, en caso que el contribuyente no pueda acreditar, en lo absoluto, el origen y trazabilidad de los bienes o rentas, por definición es imposible acogerse al sistema como consecuencia de incumplirse un requisito de fondo .

b) Sin embargo, a pesar que existe una estrecha conexión, es necesario distinguir entre el valor (relevancia) que cabe dar a la declaración y los medios de prueba que permitan acreditar el relato contenido en ella.

c) En efecto, atendida la variedad de vehículos o instrumentos de inversión que el contribuyente pudo utilizar, produciéndose como consecuencia de ellos incumplimientos tributarios; el tiempo transcurrido desde que incorporó a su patrimonio las rentas; el empleo o aplicación que dio a las mismas en el tiempo intermedio así como otras consideraciones de hecho, en muchos casos será altamente improbable que el

contribuyente pueda acreditar fehacientemente que, por ejemplo, las rentas tuvieron su origen en ingresos tributables a la época de su percepción (y que por tanto no pagaron oportunamente los impuestos correspondientes) o que las rentas fueron aplicadas a tales o cuales gastos en particular.

d) Es en este sentido – especialmente cuando no existan elementos de prueba concluyentes a favor del contribuyente – que debe darse “relevancia” a la declaración y tenerse por aceptada. En cambio, no se dará relevancia a la declaración voluntaria ni se tendrá, en principio por aceptada, si acaso los elementos de prueba allegados o aquellos que se obtengan con posterioridad son manifiestamente inconsistentes con el relato contenido en la declaración, privan a la declaración de toda razonabilidad o existen antecedentes para presumir que los bienes o rentas tienen relación con actividades que constituyen prohibiciones o, en fin, que el contribuyente está intentando declarar bienes o rentas de terceros actuando como testaferro o intermediario .

e) Luego, respondiendo derechamente la consulta, puede afirmarse que para determinar la existencia de un incumplimiento tributario debe darse relevancia a la intencionalidad manifestada por el contribuyente, en la medida que se acompañen algunos antecedentes y éstos no sean manifiestamente inconsistentes con el reconocimiento contenido en ella. De este modo, si los antecedentes acompañados no son concluyentes para acreditar – punto por punto – que hubo incumplimiento tributario, pero son consistentes y complementarios con el relato contenido en la declaración, deberá darse relevancia a esta última.

2) Dado que los casos a los que se refiere el numeral indicado (de la Circular) dan cuenta de la utilización de entidades o estructuras, siempre en el marco de la aplicación de las disposiciones que contempla el artículo 24° transitorio, se plantean una serie de supuestos para entender más claramente si de los mismos sería posible deducir la existencia de un incumplimiento de la normativa tributaria chilena, en concreto de los impuestos a la renta o a las herencias. Es decir, si además de presentar la declaración con el citado reconocimiento, en ella se acompañan antecedentes que, siendo consistentes con lo expresado en ella, dan cuenta de:

2.1. Haber constituido una sociedad en un país de baja o nula tributación o en un paraíso fiscal, que no tenga suscrito con Chile acuerdos que permitan intercambiar información tributaria, con la finalidad de mantener una cuenta bancaria en un tercer país con secreto bancario.

2.2. Haber aportado fondos a una fundación privada o familiar, en un país de baja o nula tributación, que no tenga suscrito con Chile acuerdos que permitan intercambiar información tributaria, que contemple la entrega de dichos fondos y sus rentas a los beneficiarios designados, existiendo la posibilidad de recuperarlos, conforme a los acuerdos constitutivos de la fundación.

2.3. Haber aportado fondos en régimen de propiedad fiduciaria a un trust en un país de nula o nula tributación, que no tenga suscrito con Chile acuerdos que permitan intercambiar información tributaria, que contemple la entrega de dichos fondos y sus rentas a los beneficiarios designados, existiendo la posibilidad de recuperarlos, conforme al trust deed o a cartas de intenciones dirigidas a los trustees.

Se plantea en definitiva si, en los supuestos como los indicados, que vinieran acompañados

de la no tributación en Chile con el Impuesto a la Renta o el Impuesto a las Herencias y Donaciones, por parte del fundador o del settlor de bienes sujetos a las disposiciones de una fundación o trust, podrían ser, obviamente en el contexto del caso que se trate, antecedentes razonables para satisfacer el cumplimiento del requisito que los bienes y rentas declarados, habiendo estado afectos a impuestos en el país, no hayan sido oportunamente declarados y/o gravados con los tributos correspondientes en Chile. Se plantea también si en esos casos es necesaria una manifestación expresa de esta circunstancia o si valdría la sola presentación de la declaración en el formulario 1920, entendiéndose por este acto tácitamente expresado el reconocimiento del analizado incumplimiento de fondo, desde luego acompañando los antecedentes ya señalados. En relación con las diversas consultas formuladas, se informa lo siguiente:

a) Siguiendo el principio expuesto en la letra e) del punto anterior, y a menos que exista uno o más antecedentes incompatibles o contradictorios con la declaración, deberá darse relevancia a la intencionalidad manifestada por el contribuyente en el sentido que se ha verificado un incumplimiento tributario de su parte.

b) Lo anterior es armónico con lo instruido por este Servicio a propósito de la norma general anti elusiva , en cuanto que un conjunto o serie de actos obedecen a una sola transacción u operación de carácter elusivo cuando, por ejemplo, se realizan o ejecutan en cumplimiento de un plan establecido en un acuerdo previo o la vinculación se colige a partir del resultado final que subyace tras los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos.

c) En efecto, trasladado el principio anterior al ámbito del artículo 24° transitorio, puede sostenerse que la manifestación de voluntad contenida en la declaración confiere una unidad de sentido al empleo de figuras o instrumentos elusivos, sin necesidad de acreditar la existencia de un plan establecido ni efectuar otro ejercicio intelectual (colegir). En este contexto, y de acuerdo con la experiencia comparada, se considera como suficientemente consistente y demostrativo de la intencionalidad declarada por el contribuyente, el hecho de constituir sociedades o entidades (con o sin personalidad jurídica) o aportar bienes o rentas en fondos o fundaciones privadas o familiares, trusts u otros acuerdos fiduciarios, en países de nula o baja tributación o paraísos fiscales.

d) Finalmente, se entiende que la sola presentación de la declaración en el formulario 1920, constituye un reconocimiento expreso de existir incumplimiento de fondo, sin necesidad de otra manifestación expresa sobre esta circunstancia.

3) En relación con las rentas efectivamente percibidas por el contribuyente o puestas a su disposición, se plantean una serie de casos en los cuales es necesario determinar si se verifica una hipótesis de renta percibida o puesta a disposición:

3.1. Fondos depositados en una entidad financiera extranjera, que generan utilidades a nombre de una sociedad constituida en un territorio de baja o nula tributación o en un paraíso fiscal, que no tenga suscrito con Chile acuerdos que permitan intercambiar información tributaria, cuando la sociedad no lleva contabilidad o no existen acuerdos de fecha cierta e indubitada de aprobación, que pongan de manifiesto que los fondos indicados forman parte del patrimonio de la entidad y que las utilidades constituyen ingresos de la misma, resultando la atribución de la titularidad de los fondos depositados a la sociedad de la mera declaración en el contrato de depósito bancario, existiendo además,

documentos suscritos a efectos del cumplimiento de normas de prevención de lavado de activos por los socios de la entidad en los que manifiestan ser los titulares reales o “beneficial owners” de los fondos depositados.

3.2. Existen fondos depositados en una entidad financiera que generan utilidades a nombre de una sociedad constituida en un territorio de baja o nula tributación o en un paraíso fiscal, que no tenga suscrito con Chile acuerdos que permitan intercambiar información tributaria, cuando se dispone del dinero de las cuentas en la que el mismo está depositado, para usos y consumos de los socios, sin que se aprueben por la sociedad acuerdos de reparto de dividendos o disminuciones de capital ni ningún otro acuerdo societario de distribución a los socios y sin que consten devoluciones a la sociedad de estas disposiciones, ni se hayan contabilizado cuando se produjeron, con fecha cierta, los derechos de crédito que pudieran existir por las mismas.

En relación con las consultas formuladas, se informa lo siguiente:

a) Que las rentas se encuentren efectivamente percibidas quiere decir, conforme lo dispuesto en el artículo 2°, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que han ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Asimismo una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago. Por su parte, y a propósito de otras materias, este Servicio ha entendido que una renta se “pone a disposición” desde que el “deudor está en condiciones de pagar la renta y así se lo da a conocer a su beneficiario, informándole que la renta está a su disposición.”

b) A su turno, de acuerdo al texto vigente del artículo 2°, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se entienden por “renta” los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, “cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

c) Conforme lo expuesto, el beneficio, utilidad o incremento de patrimonio constituirá renta para el contribuyente en la medida que exista un título para percibirla o, como ocurre frecuentemente en los casos planteados, cuando el título se encuentre mediado por la interposición de vehículos o instrumentos constituidos en el exterior, de suerte que las rentas, de hecho, se encuentran a disposición del contribuyente. Esto último ocurre, por ejemplo, cuando los fondos depositados en una entidad financiera extranjera, e independientemente su titularidad, se encuentran bajo la completa esfera de control o disposición, presencial o remota, del contribuyente, quien además tampoco tiene obligación de restituirlos.

d) Por lo tanto, este Servicio estima que en los casos señalados en su ordinario existen motivos suficientes para entender que los fondos depositados en la entidad financiera extranjera se encuentran a disposición de los titulares reales o beneficiarios efectivos de los fondos, independientemente que, desde un punto de vista meramente formal, las cuentas se encuentren a nombre de una sociedad u otro vehículo de inversión.

4) Finalmente, se ha planteado la duda si en el caso de un trust que, dada su irrevocabilidad y determinado sus beneficiarios a la fecha que la ley establece, sean éstos quienes presenten la declaración y pago del impuesto, cumpliendo total y oportunamente con los requisitos legales, respecto de los bienes y/o rentas objeto de la declaración, los efectos del comentado artículo 24° transitorio se producen – siempre respecto de los

bienes y/o rentas declarados – tanto respecto del constituyente como de los beneficiarios declarantes.

Lo anterior toda vez que de la disposición legal comentada como de las instrucciones impartidas por este Servicio, especialmente aquellas que se refieren en detalle a la determinación del sujeto declarante en el caso de trust u otras entidades, aparece que la declaración y pago del citado impuesto, cumpliendo todos los requisitos legales, permite aplicar los efectos que contempla tanto respecto del constituyente como de los beneficiarios, siempre que obviamente, se trate de los mismos bienes y/o rentas que hayan sido incorporados en la declaración. De no ser así, podría producirse el efecto no contemplado en el citado artículo ni en las instrucciones impartidas por este Servicio que respecto de unos mismos bienes y/o rentas podría o incluso debería presentarse en todo caso a lo menos dos declaraciones, una por el constituyente y otra por los beneficiarios. En relación con esta última consulta, se confirma que, en el caso de un trust, fundación u otra entidad de análoga naturaleza con carácter de irrevocable y determinados sus beneficiarios a la fecha que la ley establece, la presentación de la declaración y pago del impuesto – en tiempo y forma legal – respecto de todos los bienes que conforman el respectivo trust, fundación o entidad, tiene como efecto agotar las obligaciones tributarias que nacen del artículo 24° transitorio, tanto respecto de los beneficiarios como del constituyente, así como toda otra obligación tributaria que pudiera haber afectado a tales bienes o rentas en virtud de su carácter de impuesto único y sustitutivo.

En otras palabras, si la declaración y pago del impuesto, cumpliendo los demás requisitos legales, recae sobre todos los bienes que conforman el respectivo trust, fundación o entidad, se agota la obligación tributaria que emana del artículo 24° transitorio y este Servicio queda impedido de cobrar nuevamente a los demás intervinientes el impuesto único y sustitutivo, así como todo otro impuesto, por los mismos bienes o rentas objeto de la declaración y pago.

Asimismo, se precisa que, si bien el constituyente de un trust, fundación u otra entidad con carácter de irrevocable no puede aprovechar todos los efectos que produce la declaración y pago del impuesto, como radicar en su patrimonio activos de los cuales ya se desprendió, sí se extiende a su respecto lo dispuesto en el artículo 24° transitorio, N° 12, de la Ley N° 20.780. Esto es, la extinción de pleno derecho las responsabilidades civiles, penales o administrativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas por la legislación cambiaria, tributaria, de sociedades anónimas y de mercado de valores, tanto respecto de los bienes o de las inversiones de cualquier naturaleza, como de las rentas que éstas hayan generado y que se incluyeron en la declaración respectiva.

III CONCLUSIÓN

Atendida la extensión y número de consultas, téngase por absueltas en conformidad con lo expuesto en el análisis precedente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3216, de 21.12.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria.

