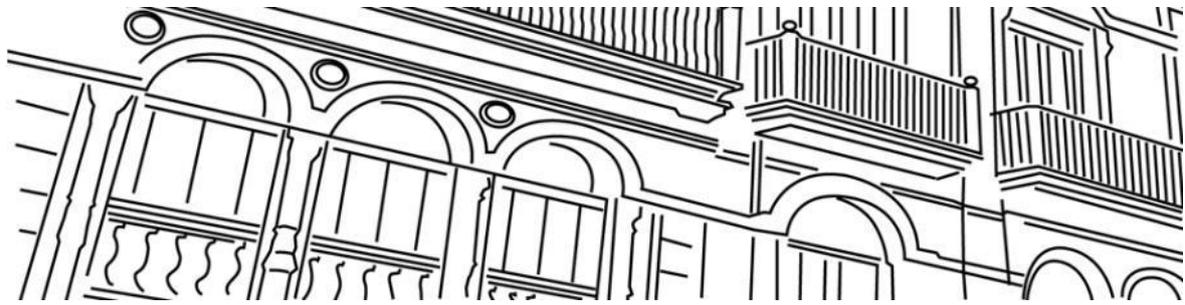


# BROSETA



## **COMENTARIOS AL OFICIO 1934 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE 27 DE JULIO DE 2015**

**Luis Trigo | Socio Director**  
Área Fiscal y Wealth Management  
ltrigo@broseta.com

**Javier Morera | Socio**  
Área Fiscal y Wealth Management  
jmorera@broseta.com

[www.broseta.com](http://www.broseta.com) | [info@broseta.com](mailto:info@broseta.com)

## INDICE

<b>I. COMENTARIOS AL OFICIO 1934 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE 27 DE JULIO DE 2015 .....</b>	<b>3</b>
<b>A) CUESTION PREVIA. FÓRMULA ALTERNATIVA DE REGULARIZACIÓN .....</b>	<b>6</b>
<b>B) ASPECTOS SUBJETIVOS .....</b>	<b>7</b>
1) Sujetos con derecho a acogerse al sistema. Residentes que lo fueron con anterioridad a 1 de enero de 2014, pero que a la fecha de la presentación de la declaración ya no lo sean. ....	7
2) Quién puede optar por acogerse al sistema cuando la titularidad formal de los bienes y rentas es de un trust o una fundación. ....	8
3) ¿Cuáles son los requisitos para que el cambio de la naturaleza de un trust o fundación, de revocable a irrevocable, determine que el derecho a optar a la regularización se desplace del settlor a los beneficiarios? .....	11
4) ¿Quién o quienes tienen la opción de acogerse al sistema de regularización en el caso de bienes donados?.....	13
5) ¿Quién tiene la opción de acogerse al sistema de regularización en el caso de titulares de cuentas bipersonales?, ¿ambos titulares? .....	14
<b>C) ASPECTOS OBJETIVOS.....</b>	<b>14</b>
C1) Referidos al impuesto único sustitutorio.....	14
<i>C.1.1.- Con respecto a la voluntariedad del sistema y a la indisponibilidad del impuesto .....</i>	<i>14</i>
<i>C.1.2.- El juego de la prescripción tributaria en la fórmula de regularización extraordinaria</i>	<i>17</i>
<i>C.1.3.- Con relación a la valoración de los bienes y rentas objeto de la declaración.....</i>	<i>18</i>
<i>C.1.4) Otros casos.....</i>	<i>21</i>
C2) Referidas a las obligaciones accesorias de información y acreditación.....	22
<b>D) ASPECTOS PROCEDIMENTALES .....</b>	<b>24</b>
CONCLUSIONES .....	25

## **I. COMENTARIOS AL OFICIO 1934 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE 27 DE JULIO DE 2015**

El día 27 de julio de 2015 se ha publicado en la página web del SII el Oficio 1934, que se refiere a la aplicación del artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780, esto es, el precepto que regula el sistema de regularización voluntaria extraordinario aprobado con ocasión de la reforma tributaria.

En este oficio se dan respuesta a una serie de consultas formuladas al SII, no siendo un documento que aborde de forma exhaustiva el proceso y su regulación, sino parcialmente, ocupándose sólo de las cuestiones que han sido objeto de consulta, aunque por el número y variedad de las mismas tiene un amplio alcance.

Siguiendo la línea que venimos observando de informar sobre este proceso y sobre las novedades que con relación al mismo se producen, pasamos a exponer el contenido del indicado oficio, comentando especialmente aquellos apartados que, desde nuestro punto de vista, requieren de una cierta reflexión, encaminada a entender y tratar de dar sentido a lo que no se muestra obvio y claro.

Las preguntas y respuestas están agrupadas en el oficio por materias. Siguiendo ese mismo criterio y metodología, pasamos a ordenar nuestra exposición y comentarios, agrupando los temas tratados, según nuestro propio criterio, en los siguientes apartados:

A) Cuestión previa. Fórmula alternativa de regularización.

B) Aspectos Subjetivos.

C) Aspectos Objetivos.

- Referidos al impuesto único sustitutorio.

- Referidas a las obligaciones accesorias de información y acreditación.

D) Aspectos Procedimentales.

Interesa no obstante, **anticipar una serie de ideas** sobre este oficio que consideramos especialmente relevantes.

- Se trata de un oficio en el cual, en muchos casos, más que **interpretaciones administrativas** parece encontrarse **mensajes**.

Decimos esto, porque una lectura detenida, como la que hemos hecho, y que vamos a exponer a continuación, pone de manifiesto que el SII no se ha pronunciado en el oficio sobre varias de las cuestiones que se le preguntan, contestando, en realidad, con meras remisiones al texto de la Ley. Pero siendo éste el resultado real (falta de respuesta y remisión a la Ley), por el lenguaje utilizado (deliberadamente confuso) y la forma de exposición de las respuestas, se crea una apariencia de opinión (que en verdad puede no es tal), de la que, además, se podrían extraer conclusiones infundadas.

Por ejemplo, hemos constatado, preguntando a otros profesionales y a personas legas en la materia pero que están siguiendo este proceso con interés, que rápidamente se ha extendido la idea de que este oficio rebaja muchas de las exigencias probatorias requeridas en la norma legal y que deja a la voluntad del contribuyente el cumplimiento de bastantes cuestiones.

Por citar un caso concreto, con relación a la inclusión de las rentas gastadas en la base imponible del impuesto único sustitutorio, en una de las respuestas, se indica que “el contribuyente puede incluir en su declaración los bienes o rentas que estime pertinente que cumplan los requisitos de la Ley”. Una lectura poco detenida de la respuesta podría hacer pensar que se deja a voluntad del contribuyente la inclusión de estos importes en la base del impuesto y en la cuantía que estime pertinente, cuando lo que se está diciendo, simple y llanamente, es que el contribuyente, con relación a este componente de la base imponible, debe aplicar la Ley.

Las respuestas podrían haber sido otras más esclarecedoras y menos enrevesadas, como por ejemplo: “estos gastos no han de ser incluidos en la base de cálculo del impuesto”, o “estos gastos deben ser incluidos, en todo caso, en la base de cálculo del impuesto” o “estos gastos deben ser incluidos en la base del impuesto con el límite marcado por la prescripción tributaria”.

Creemos, que esto ni es casual ni se debe a una deslíz del redactor, sino todo lo contrario, que el lenguaje es medido y deliberadamente confuso queriendo, con ello enviar un determinado mensaje, que podría resumirse en “no podemos ser explícitos, pero no vamos a ser exigentes”.

Para que se entienda mejor la “técnica” del oficio vamos a poner un ejemplo. Imaginemos que un colegio muy exigente con la uniformidad de sus alumnos obligase a que el color de sus chaquetas fuese azul oscuro y que, vendiendo los uniformes el propio colegio, al ir a adquirirlos fuese difícil saber si el color era negro o azul oscuro. Si al preguntar a quién nos atendiese sobre el color, si en lugar de contestarnos que azul oscuro o negro nos respondiese algo así como “lo que su ojo aprecie”, nos quedaríamos desconcertados y no sabríamos si lo relevante era nuestra opinión, si la exigencia en la uniformidad ya no era tal o si el dependiente tenía alguna reserva que le llevase a no contestarnos.

Si decidiésemos insistir y el dependiente se sincerase y nos dijese, “mire, la chaqueta es negra pero es que no tenemos azules y lo que no podemos es cambiar la norma de uniformidad, pues nuestro color siempre ha sido el azul oscuro”, nos preguntaríamos entonces, si al final todos (centro, padres y alumnos) nos haríamos partícipes de esa falsa apariencia o si a mitad de curso nos harían comprar un uniforme nuevo.

- La opinión que acabamos de dar, se asienta sobre una hipótesis, que como todas las hipótesis puede no ser cierta, pero del mismo modo que la formulamos estamos plenamente abiertos a reconsiderarla. Es la siguiente: esta Ley fue elaborada con ciertas dosis de precipitación y desconocimiento de la realidad sobre la que incidía, incurriendo al menos en dos errores estratégicos. El primero de estos errores fue regular en una norma con rango de Ley, con excesivo detalle aspectos que deberían haberse reservado para una norma de rango reglamentario. Se dejó al Gobierno con “las manos atadas” para resolver cuestiones técnicas y operativas, sobre las que se debía tener capacidad de adaptación y rectificación.

El segundo error fue fijar un plazo excesivamente corto para acogerse a la opción (un año) para un modelo que se basa en un acortamiento de los plazos de fiscalización (de seis años a doce meses) pero con una detallada prueba que debe acompañarse a la declaración, revestida de las formalidades necesarias para que el sistema cuente con las garantías que un proceso de esta naturaleza (y un sistema de fiscalización con plazo abreviado) requiere.

La puesta en práctica del sistema y el conocimiento por el SII de los casos concretos que ha ido examinando le han llevado a darse cuenta de que a muchos contribuyentes les iba a resultar difícil cumplir en plazo con las exigencias probatorias que la norma exige.

A esto se suma que el Gobierno no se ha preocupado suficientemente por informar de forma pública y abierta sobre el sistema, y “las lecturas” que existen de la norma son variadas y contradictorias. Sus destinatarios están desconcertados, y a la desconfianza que normalmente provoca este tipo de propuestas ha de añadirse la falta de claridad en torno al modo de cumplir con la Ley en el caso de acogerse a la opción que ofrece y la falta de pronunciamiento sobre la posible existencia de otras opciones y sus consecuencias, que se están planteando por diversas vías (muchas veces sin publicidad y ni transparencia, lo que hace pensar que puedan tratarse de soluciones fraudulentas), tales como ciertos seguros de vida ofrecidos por compañías internacionales o algunas formas de fiducia.

Siendo el deseo del Gobierno (y su obligación) tratar de que esta Ley sea un éxito, y que los contribuyentes se acojan a la opción que la misma ofrece, ha buscado el modo de crear la convicción de que el cumplimiento de la misma es más simple de lo que su texto se desprende, pero sin que la opinión administrativa llegue a suponer una vulneración de la Ley. No es una misión fácil de cumplir dado que, como hemos dicho, la Ley regula con detalle el procedimiento de regularización, construyéndose el mismo sobre un modelo en el que la prueba y la formalidad son esenciales al haber limitado los plazos de fiscalización y ser requerido, por tanto, la aportación de un completo expediente que pueda ser revisado sin que deban iniciarse para su fiscalización procesos complejos, largos y contradictorios.

Las alternativas podían ser varias., desde la anulación del proceso, volviendo a regularlo en otros términos, hasta la ampliación del plazo, dando, a través de una Circular, explicaciones detalladas y precisas que contribuyesen a establecer un marco claro y más seguro de cumplimiento, pasando por la modificación del artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780 a través de una norma del Gobierno con rango de Ley.

Pero se ha elegido una opción, probablemente de menor coste político a corto plazo, pero decepcionante en el plano de la seguridad jurídica. Esta opción, como hemos apuntado, consiste en mandar un mensaje, basado más en la apariencia de lo que se dice, que en lo que se dice, de simplificación y tolerancia, con también una aparente voluntarización de las obligaciones. Con este mensaje da la impresión que el contribuyente, tendrá que decidir cómo va a cumplir, y confiar en que la Administración ignorará en cierto modo la Ley a la hora de la fiscalización, en caso de no haber atendido aquellos aspectos que aparentemente aquella no ha considerado relevantes. Por su parte, la Administración asumirá el riesgo de recibir unos expedientes insuficientemente acreditados y absolutamente heterogéneos, pues una de las cuestiones que

más llama la atención es la falta de interés en precisar elementos tan esenciales como la composición de la base imponible del impuesto único y de crear deliberadamente la sensación de que muchas de las obligaciones son alternativas y que el campo de la economía de opción es muy amplio.

- No obstante, más allá de este planteamiento, que trata de salvar algunos obstáculos que la Ley ha puesto al sistema de regularización (en gran medida por la precipitación con la que se redactó y por incurrir en algunos errores de concepción) de forma algo forzada y con ciertas dosis de prestidigitación, el Oficio ha resuelto, en cambio, algunos aspectos importantes que han sido objeto de preocupación en los meses precedentes, con una técnica depurada, con precisión y claridad, como es el caso de la operatividad de la prescripción en el proceso de regularización, la posibilidad de recurrir a una fórmula alternativa como es el cumplimiento tardío de las obligaciones pendientes y el modo en que debe entenderse el requisito de explicar y acreditar el origen de los bienes y rentas y su trazabilidad.
- Otra cuestión a la que el Oficio dedica espacio y atiende con bastante precisión es al tratamiento de los trusts y otras fiducias, aunque haciendo alguna concesión que resulta algo estridente y poco justificable en el caso del fallecimiento del settlor, en ciertos supuestos en los cuales aun pudiendo no haberse producido el mismo se considera que el derecho a acogerse a la opción de regularización lo tendrían los beneficiarios.
- Más allá de estos aspectos más significados, el Oficio resuelve muchos otros temas materiales y formales, muchos de los cuales podrían parecer pacíficos o responden a cuestiones de menor incidencia en el proceso, pero de los que resulta siempre interesante conocer la opinión administrativa. Destacan entre los incluidos en este apartado dos que pueden no ser especialmente pacíficos: la exigencia de autenticación, legalización y traducción de la documentación que hay que acompañar a la declaración y los criterios de valoración de los bienes y rentas, respecto de los cuales no es fácil conocer la solución que se ofrece en el Oficio, por remitirse al mismo tiempo a los criterios legales y dejar indicadas otras soluciones que supondrían eludirlos, pareciendo dejar en manos del contribuyente el dilema.

Pasemos al examen de los temas tratados.

#### **A) CUESTION PREVIA. FÓRMULA ALTERNATIVA DE REGULARIZACIÓN**

Se manifiesta el oficio sobre este tema con bastante claridad.

Viene a decir que el sistema de regularización extraordinario que regula el artículo 24 transitorio de la Ley 20.780 no es la única forma de regularizar la situación tributaria.

Una vía alternativa es el cumplimiento tardío de las obligaciones pendientes.

La forma de hacerlo es presentar declaraciones rectificativas de las presentadas en su día o presentar las que no se presentaron. Si se acude a esta solución se deberán abonar los impuestos no pagados en su día, más los intereses, más las sanciones que correspondan.

Si se plantea acudir a esta vía, hay que tener presente que el artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780 no resultará de aplicación. Las normas que se tendrán que aplicar para liquidar los impuestos eludidos son las que los regulan, según cuáles sean estos.

Una de los aspectos que ha de tenerse en cuenta es la incidencia de la prescripción tributaria. Las obligaciones tributarias respecto de las cuales hubiesen prescrito los derechos de la Administración de liquidación, revisión y giro no serán exigibles, pero esta circunstancia tendrá que ser reconocida en el seno de los procedimientos establecidos (bien por ser apreciada por la propia Administración dentro del procedimiento de fiscalización, bien por ser invocada por el contribuyente y apreciada por los tribunales competentes).

Se puede hacer una comparativa del coste de ir por una u otra fórmula, pero han de tenerse en cuenta, adicionalmente, al menos, las siguientes cuestiones:

- Que en el caso de acudir al sistema alternativo, el periodo de fiscalización no será de 12 meses, sino de seis años, dado que la presentación de las declaraciones interrumpe la prescripción y el plazo especial sólo aplica para el procedimiento extraordinario.
- Que la competencia para fiscalizar no corresponderá a la unidad especial creada para este proceso, resultando que se aplicarán las normas generales de asignación de competencias.
- Que los únicos incumplimientos que se regularizan con el sistema alternativo son tributarios y referidos al impuesto respecto que se declara, sin que quepa extender los efectos a otros impuestos ni a las responsabilidades civiles, penales y administrativas derivadas del incumplimiento de obligaciones tributarias (que no sean las del impuesto concreto que se regulariza) cambiaria, de sociedades mercantiles y del mercado de valores.

A la vista, está que, más allá del coste de una u otra alternativa, el sistema extraordinario previsto en la Ley 20.780 ofrece una serie de ventajas sustantivas y procedimentales muy a tener en cuenta.

## **B) ASPECTOS SUBJETIVOS**

### **1) Sujetos con derecho a acogerse al sistema. Residentes que lo fueron con anterioridad a 1 de enero de 2014, pero que a la fecha de la presentación de la declaración ya no lo sean.**

Entra el oficio en esta cuestión, sin que parezca que lo haga en respuesta a una consulta concreta, pero resultando útil y clarificador que se manifieste sobre el tema.

Lo que se indica es que el derecho a acogerse a la regularización alcanza a quienes ya no sean residentes fiscales en Chile, siempre que, habiéndolo sido antes de 1 de enero de 2014, incurriesen entonces en incumplimientos tributarios respecto de los bienes y rentas a declarar, de los que sean propietarios o beneficiarios.

## **2) Quién puede optar por acogerse al sistema cuando la titularidad formal de los bienes y rentas es de un trust o una fundación.**

Algunas jurisdicciones reconocen instituciones que amparan formas fiduciarias de ostentar la titularidad de bienes y rentas. Ello quiere decir que, siendo la institución titular de ciertos derechos y obligaciones con respecto a unos bienes y rentas, su función es esencialmente de administración de los mismos en favor de terceros, que o bien han perdido temporal o permanentemente la titularidad de aquellos bienes y rentas, (pudiendo, en su caso, recuperarla, conforme a los pactos establecidos) –los aportantes, constituyentes o settlors-, o bien, aun no la han adquirido, pero están llamados a hacerlo, con arreglo también a los pactos establecidos –los beneficiarios-.

Estas instituciones son, entre otras los trust, fundaciones y otros encargos fiduciarios.

Chile no reconoce en su normativa este tipo de instituciones ni ha suscrito acuerdos internacionales como el Convenio de la Haya del Trust. No obstante, nada impide que en las jurisdicciones indicadas, residentes fiscales chilenos hayan podido suscribir este tipo de acuerdos, conforme a la normativa de las mismas.

En algunas jurisdicciones en las que no se reconoce este tipo de instituciones, se reacciona contra las suscritas por ciudadanos a los que corresponda aplicar su Ley nacional o de residencia, considerando a estas instituciones, o los pactos alcanzados, como inexistentes o nulos, bien por venir a subvertir normas de orden público y aplicación necesaria, bien por entenderse que constituyen formas y acuerdos establecidos con la finalidad de eludir obligaciones derivadas de la normativa que como nacional o residente se está obligado a cumplir.

Por ejemplo, si la aplicación de los acuerdos de un trust perjudicase los derechos de los legitimarios a una herencia, siendo la aplicación del derecho sucesorio una cuestión de orden público, los indicados acuerdos se entenderían inaplicables o nulos en Chile por contrarios al derecho patrio.

También, si por aplicación de los pactos de un trust (u otra institución fiduciaria) y por su propia naturaleza, un impuesto que hubiese resultado exigible en otras circunstancias viese diferido su devengo, podría, a pesar de la existencia del trust y de los pactos que le acompañan, obviarse los mismos, por entenderlos contrarios al derecho aplicable en atención a la residencia y haberse establecido los mismo en abuso de forma y fraude de los derechos de la Hacienda Pública.

Ni que decir tiene que cuando la elusión del impuesto deriva, no ya de la naturaleza del trust sino de la ocultación de los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria y de los elementos que constituyen el objeto tributario (bienes, rentas, etc.), consecuencia de la falta de la declaración de los mismos y del aprovechamiento del recurso a una jurisdicción que no comparte información con el país de residencia del contribuyente, el componente elusor es patente y la posibilidad de aplicar normas generales o específicas antifraude es obvia.

Las cuestiones que sobre este tema se han planteado al SII y que éste ha respondido en el presente oficio (y el sentido en el que lo ha hecho) son las siguientes:

- a) En los supuestos de trust, fundaciones y otros encargos fiduciarios, ¿a quién corresponde el derecho a optar por la aplicación del sistema de regularización?.

El oficio, en primer término reproduce lo ya expuesto en la Circular 8 del SII, que diferencia cinco supuestos en respuesta a dos preguntas distintas.

- Aquellos casos en el que el trust o fundación son revocables. En los mismos el derecho a optar por el sistema de regularización lo tiene el settlor o constituyente o el fundador.
- Aquellos casos en los que, siendo revocables el trust o la fundación, se hubiera dado la circunstancia de que los beneficiarios hubieran recibido rentas o bienes del trust o fundación. Aquí el derecho de opción por el sistema de regularización se comparte entre el settlor o constituyente o fundador y los beneficiarios, correspondiendo el mismo a estos exclusivamente respecto de los bienes o rentas recibidos del trust o fundación, en la medida que, siendo los beneficiarios residentes en Chile, esta percepción hubiese determinado el nacimiento de obligaciones tributarias en el País, y las mismas no hubiesen sido cumplidas, claro está.
- Aquellos casos en los que el trust o fundación son irrevocables. El derecho de opción lo tienen los beneficiarios.
- Aquellos casos en los que los declarantes terminasen no siendo los adquirentes de los bienes o rentas declarados. A los terceros no les resultarán de aplicación los beneficios y efectos del artículo 24 transitorio.
- Aquellos casos en los cuales “no ha nacido en términos estrictos el derecho a los beneficios o las rentas para los beneficiarios”.

Entendemos que el caso planteado se refiere a supuestos tales como aquellos en los que, habiendo fallecido el settlor, se estableció que los bienes aportados por éste al trust no pueden ser hechos suyos por los beneficiarios hasta transcurrido un tiempo o producidas unas determinadas circunstancias, cuando dicho tiempo no ha transcurrido ni han acaecido dichas circunstancias.

Ante esta pregunta, de gran interés, por cierto, pues el modo en el que la Circular 8 del SII, se enfrenta a esta cuestión se podría entender algo reduccionista, al contemplar sólo dos hipótesis: trust revocable o irrevocable, es respondida, en este oficio en términos algo crípticos, pero a los que vamos a intentar buscar un sentido.

Se señala en el oficio que dos requisitos necesarios para acogerse a la regularización son la adquisición de bienes y rentas y el incumplimiento de deberes tributarios vinculados a estas adquisiciones, reflexionando que si “los plazos para declarar y pagar los impuestos de los que se trate aún se encuentran pendientes no es posible que los respectivos bienes o rentas sean acogidos a las disposiciones del artículo 24 transitorio analizado”.

Entendemos que lo que se quiere decir es que si se considera que los bienes y rentas no han sido adquiridos por los beneficiarios, siendo la adquisición de los mismos elemento esencial del hecho imponible de un determinado impuesto, no se habrá devengado la obligación

tributaria por el mismo y, por tanto, falta uno de los requisitos esenciales para poder regularizar.

No obstante, la respuesta del SII no termina aquí, pues, a continuación añade algo, que entendemos de gran relevancia: “Ahora bien, se debe tener presente que el primer elemento para la determinación de este incumplimiento es la propia declaración del contribuyente en que reconoce haber sustraído determinadas rentas o bienes del cumplimiento de las obligaciones tributarias que debieron aplicarse oportunamente, sin perjuicio de acreditar que los bienes o rentas hayan ingresado materialmente al patrimonio o se encuentran a disposición del declarante”.

Esta manifestación enlaza con lo expuesto en el número 5 del apartado I de la Circular 8 del SII, cuando se indica que “los contribuyentes podrán optar por declarar aquellos bienes o rentas de que son directa o indirectamente propietarios o beneficiarios con el fin de precaver futuros litigios o cuestionamientos por parte de la Administración tributaria cuando entiendan que las sociedades, entidades u otras formas de organizar su patrimonio que mantengan o hayan llevado a cabo en el extranjero importan un incumplimiento de fondo o sustantivo de las disposiciones tributarias chilenas”

Es decir, y esto es aplicable para todos los supuestos vistos en este apartado, al contribuyente que ha recurrido a una entidad que le aísla (a él o a personas relacionadas con él que ha designado como beneficiarios) formalmente de la titularidad de unos bienes y rentas, pero que podría tener la finalidad (o la consecuencia) de eludir el pago de algún tributo, se le da acceso al “estatus de incumplidor” por el mero hecho de declarar, por entender que las entidades interpuestas importan un incumplimiento sustantivo o de fondo de las disposiciones chilenas”.

La mención en el oficio que comentamos, respecto de los casos de los beneficiarios en los que no ha nacido en términos estrictos el derecho a los beneficios o las rentas de que los efectos de la declaración voluntaria indicados lo son sin perjuicio de acreditar que los bienes o rentas hayan ingresado materialmente al patrimonio o se encuentran a disposición del declarante, no creemos que suponga un reconocimiento de la fiducia a efectos tributarios, pues sería contradictorio con todo lo expuesto, sino más bien que, como es necesaria la titularidad de los bienes para poder regularizar, se recuerda que el mero reconocimiento del sentido instrumental y elusorio de la entidad interpuesta no es suficiente para poder optar por el sistema, sino que han de cumplirse los demás requisitos que exige el artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780 y, en especial, el de ser titular de los mismos. El hecho de que se considere cumplido este requisito no solo cuando dichos bienes han sido incorporados al patrimonio del contribuyente sino también cuando éstos están “a disposición” del mismo, podría llevar a pensar que la existencia de una condición de edad, plazo u otra naturaleza no debería impedir la regularización por este tipo de beneficiarios.

- Aquellos casos en los que en el trust o la fundación se reconocen derechos al administrador. Aunque en la pregunta no se hace mención a la figura, la misma podría extenderse a los derechos del trustee.

En el oficio se manifiesta que no existe inconveniente legal para que el administrador de un trust o fundación presente la declaración, cumpliendo los requisitos del artículo 24 transitorio.

Una cuestión que no se plantea es cómo actuar cuando la puesta a disposición de los bienes a los beneficiarios no ha sido hecha por el trustee o administrador por estar la misma condicionada, pero, además resulta que aquellos ignoran la existencia del trust o fundación o de los bienes en cuestión.

¿Podría el administrador actuando en beneficio de los beneficiarios y, con cargo a los bienes del trust o fundación a ellos destinados, optar por el sistema de regularización en nombre y por cuenta de ellos?

En caso de minoría de edad o falta de capacidad, entendemos que quien podría actuar serían los padres o tutores, pero en caso de mayoría de edad, no vemos cómo resolver la situación, salvo que el administrador o trustee, desvele la situación por entender que actúa en favor de los beneficiarios ante una situación que el settlor no pudo prever.

- b) En el supuesto de contratos de seguros internacionales (entendemos que la pregunta se refiere a seguros sobre la vida), ¿se aplican las mismas reglas sobre la oportunidad para determinar quién es el beneficiario que la Circular 8 aplica en el caso de trust y otros encargos fiduciarios?

Interesante pregunta que exige una reflexión previa sobre la consideración de los seguros de vida a efectos de la regularización, de la que nos ocuparemos en el apartado de los aspectos objetivos.

En el ámbito subjetivo, la pregunta va dirigida a saber si en los seguros de vida, en la hipótesis de que deban declararse, dicha declaración corresponderá al tomador o al beneficiario y si la pérdida del derecho de rescate antes de la presentación de la declaración, por analogía con los trust y fundaciones, hará que la misma (y por tanto, el derecho a optar por regularización) corresponda a éste último.

Es una respuesta que, pese a su interés ha quedado sin responder en el oficio, salvo que la mención a las “instrucciones que se dicten al efecto” ha de entenderse como una remisión a una Circular futura en la que se resuelva esta duda.

- 3) ¿Cuáles son los requisitos para que el cambio de la naturaleza de un trust o fundación, de revocable a irrevocable, determine que el derecho a optar a la regularización se desplace del settlor a los beneficiarios?**

Los requisitos, según el oficio son los siguientes:

- Que los beneficiarios estuviesen designados antes de 1 de enero de 2014.

- Que el cambio se produzca antes de presentarse la declaración del impuestos único sustitutivo.
- Que los beneficiarios lo sigan siendo antes de la presentación de la declaración a través de las entidades señaladas u otras instituciones. Por ejemplo, si hubiese un trust originario revocable en el que los beneficiarios figuraban como tales antes de 1 de enero de 2014, y antes de la presentación de la declaración se constituyen varios trust irrevocables, en sustitución de aquel en cada uno de los cuales figuran como beneficiarios los mismos que lo eran en el originario.
- Que los beneficiarios, tras el cambio de naturaleza lo sigan siendo respecto de la misma parte de los bienes que antes de dicho cambio.
- Que si la irrevocabilidad se estableció con posterioridad a 31 de diciembre de 2013, se acompañen a la declaración las modificaciones a los reglamentos o estatutos de las fundaciones, encargos fiduciarios o trusts que determinen la irrevocabilidad o los actos donde conste la decisión del trustee, administrador o fiduciario en el mismo sentido.

El oficio se refiere a otras circunstancias con relación a esta posibilidad de cambios en los trust y fundaciones. Estas son las siguientes:

- Que se constituyan trusts o fundaciones con posterioridad a 31 de diciembre de 2013, con bienes de los que era propietario o beneficiario el declarante a esta fecha.
  - El oficio señala que si el trust o fundación sigue manteniendo como propietario o beneficiario al mismo sujeto, los bienes o cantidades podrán acogerse a los beneficios del artículo 24 Transitorio.
  - En cambio señala que si con posterioridad a 31 de diciembre de 2013 tales bienes y rentas son traspasados a terceros o tales terceros se constituyen en beneficiarios, estos últimos no podrán gozar de los beneficios del artículo 24 transitorio de la Ley 20.780, de modo que quedarán sujetos a las normas legales tributarias que correspondan de acuerdo al caso de que se trate.

Entendemos que lo que se quiere aclarar, que, por otra parte resulta bastante obvio, es que las transmisiones a terceros de bienes por cualquier medio realizadas a partir de 1 de enero de 2014, incluida una entidad fiduciaria, no permitirá a este tercero aplicar, respecto de los bienes transmitidos la opción prevista en el artículo 24 transitorio de la Ley 20.780. Ahora bien, el hecho de que quien era titular de dichos bienes hasta 31 de diciembre de 2013, transmita dichos bienes a terceros, por el medio que sea, no le impide a él acudir a proceso de regularización, dado que el mismo no exige requisitos alguno de mantenimiento de los bienes con posterioridad a 31 de diciembre de 2013.

- Que el settlor o constituyente de un trust o el fundador de una fundación, constituidos antes de 31 de diciembre de 2013, encontrándose los beneficiarios ya designados con anterioridad a esta fecha, fallezca antes de la presentación de la declaración (aunque el trust o fundación no fuese irrevocable a esa fecha o no se hubiese transformado en irrevocable antes del fallecimiento del settlor o fundador). Considera el oficio, dando muestras de una flexibilidad gimnástica, que los beneficiarios del trust podrán acogerse al sistema de regularización, entendiéndose de la respuesta, que no solo por los incumplimientos derivados de la no declaración y pago de los impuestos que gravan la renta sino también (si es que hemos entendido correctamente lo manifestado en el oficio) de los derivados del impuesto sobre las herencias, con relación a un fallecimiento que todavía puede estar por venir.

A esta conclusión llegamos por dos razones concatenadas que da el oficio:

- Que el fallecimiento del settlor o fundador vuelve al trust o fundación en irrevocable (y, por lo dicho en el oficio, no podía ser de peor derecho el trust que pasa a irrevocable por la desaparición de quien tenía esta facultad de revocarlo que el que lo fue por la voluntad de un semejante que sigue vivo).
- Que para aquellos contribuyentes que no tuvieron la previsión de acudir a un vehículo fiduciario de este tipo antes de 31 de diciembre de 2013 y tuvieron la mala suerte de morir antes de presentada la declaración dejan en la herencia a sus familiares la carga del impuesto sucesorio (que parece que no hubieran tenido si hubiesen constituido un trust). Entendemos que por lo menos, podrán subrogarse en los derechos del fallecido y puedan acogerse al derecho a aplicar la norma de regularización, respecto de los impuestos que gravan las rentas no declarados ni pagados en el pasado por el causante.

Si la lectura que hemos hecho es correcta, significaría que respecto de este caso se le estaría dando reconocimiento en el plano tributario a las fiducias, lo cual choca con la idea expresada en el número 5 del apartado I de la Circular 8 de un posible cuestionamiento por parte de la Administración tributaria de este tipo de entidades.

- Que la proporción en la cual deben declarar los beneficiarios es la que se desprenda del documento constitutivo, reglamento o estatutos, modificaciones posteriores y acuerdos de los administradores. Cuando no se hayan determinado los porcentajes, se declarará por partes iguales.

#### **4) ¿Quién o quienes tienen la opción de acogerse al sistema de regularización en el caso de bienes donados?**

El oficio se refiere a dos casos, cuando el donante ya ha fallecido y cuando el donante vive, resolviéndolos en el mismo sentido: los donatarios y solo los donatarios. Realmente se indica que quienes sean propietarios a 31 de diciembre de 2013, aclarando, con ello que la donación no haya sido realizada después de esta fecha y que la misma haya constituido título adquisitivo.

Hace alguna alusión a la justificación de la operación a efectos de aclarar el origen de los fondos y de acreditación de la operación, pero son cuestiones a las que nos referiremos en apartado de aspectos procedimentales y formales.

**5) ¿Quién tiene la opción de acogerse al sistema de regularización en el caso de titulares de cuentas bipersonales?, ¿ambos titulares?**

Para responder esta cuestión el oficio acude a la titularidad de los fondos.

Indica que en este supuesto tendrá la opción de acudir a la regularización él o los titulares de los fondos, con lo cual deja ver que titularidad de los fondos y titularidad de las cuentas pueden ser cosas distintas, siendo relevante a los efectos de la regularización la titularidad de los fondos.

Se refiere también el oficio a la acreditación de dicha titularidad.

**C) ASPECTOS OBJETIVOS**

**C1) Referidos al impuesto único sustitutorio**

***C.1.1.- Con respecto a la voluntariedad del sistema y a la indisponibilidad del impuesto***

A lo largo del oficio se alude frecuentemente a la “voluntariedad”. Se utiliza este término, entre otras ocasiones, al referirse al ejercicio de la opción, a las rentas y bienes a declarar o al deber de incluir gastos en la base de cálculo del impuesto único sustitutorio.

No cabe duda que la alternativa que ofrece el artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780 hay que entenderla como una oportunidad que se da a los contribuyentes que tuviesen obligaciones pendientes vinculadas a bienes localizados en el extranjero o en Chile a través de entidades extranjeras y que, como tal, es de articulación voluntaria. Nadie está obligado a acudir a este llamado, pero también es cierto que respecto del mismo hay que tomar en consideración que debería entenderse como una opción que en caso de no ser atendida difícilmente se volverá a tener y que lleva aparejada consecuencias graves para quienes pudiendo haberse acogido a la misma no lo hicieron en el caso de que sus incumplimientos fuesen conocidos por la Administración tributaria, dado que se considera causa de agravación de las sanciones esta circunstancia.

Cosa distinta a la voluntariedad de la opción es la voluntariedad respecto de la inclusión o no de bienes y rentas vinculados a incumplimientos.

Una de las consultas que incide en este tema es la que el Oficio responde en el apartado E, referido a la fiscalización, asignándole el número 2. El contribuyente pregunta si podría acogerse al programa del artículo 24 Transitorio parcialmente, esto es declarando parte de los bienes y rentas vinculadas a incumplimientos y omitiendo también parte de los mismos.

El SII responde aludiendo de nuevo a la voluntariedad del sistema. Lo hace con reiteración pues resalta el carácter voluntario de la declaración y además indica que el alcance de la declaración, con relación a las rentas y bienes a declarar, lo determinará, a su sola voluntad el contribuyente, siempre y cuando las rentas y bienes a declarar se correspondan con los indicados en el número 3 del artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780 y se cumplan los demás requisitos que la Ley establece.

Entendemos que esta respuesta del SII implica lo siguiente:

- Que el hecho de omitir en la declaración bienes y rentas vinculados a incumplimientos tributarios no implica un incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del sistema a aquellos que sí fueron declarados. Adquiere además especial sentido que la consulta se haya incluido en el apartado de “fiscalización” (apartado E del Oficio), pues es esta parte del artículo 24 Transitorio donde se alude a las consecuencias del incumplimiento de requisitos.
- Que respecto de las rentas y bienes no incluidos en la declaración, su omisión no puede tratarse como un requisito subsanable, si se quisiesen traer al procedimiento de fiscalización que eventualmente se iniciase sobre la declaración presentada.
- Que la fiscalización de los mismos se podría hacer en el seno de los procedimientos generales y, salvo que operase la prescripción tributaria (temas que tratamos más adelante), debería considerarse causa de agravación de las sanciones que correspondiesen el no haber regularizado estas rentas y bienes.

En la pregunta 6 del apartado E se vuelve a aludir a este tema de las declaraciones parciales y se reitera este criterio con relación a la fiscalización por diferentes procedimientos, aplicando uno, a la parte declarada (el especial) y el otro, a la no declarada (el general).

Por otra parte, varias preguntas hacen referencia a los bienes o rentas obtenidos originariamente y a las aplicaciones en el tiempo de los mismos en forma de gasto o inversión y plantean dudas sobre la evolución del valor de las inversiones y su tratamiento y sobre la aplicación de rentas y bienes para gastos y consumos y su inclusión o no en la base imponible.

Con relación al tema de los gastos e incluso de las inversiones, en varias respuestas se habla también de la voluntariedad de la declaración y entendemos que el modo en el que se indica puede dar lugar a confusión, pues de lo que se predica la voluntariedad, como ya hemos dicho, es del acogimiento al sistema, pero difícilmente puede serlo de la inclusión o no de un componente de la base imponible (si no es por lo que se ha dicho hasta ahora y por lo que se dirá en el apartado siguiente), puesto que necesariamente es un concepto de determinación legal y no puede dejarse al arbitrio del contribuyente.

Así, por ejemplo, se pregunta sobre las rentas acogidas al programa que hayan sido gastadas o consumidas. Hay otra pregunta en el mismo sentido, pero añadiendo, además, que toda la renta no declarada se ha consumido antes de 31 de diciembre de 2013.

Con relación a la segunda situación, se indica en el oficio que la declaración va dirigida al objetivo de regularizar bienes existentes a la fecha señalada (1 de enero de 2014) y que, “por tanto, el contribuyente puede incluir en su declaración los bienes o rentas que estime pertinente que cumplan los requisitos de la Ley”.

Esta respuesta es justo de las que se acomodan al ejemplo que poníamos al principio de este escrito del colegio y la uniformidad. Responder que se incluyan los bienes y rentas que cumplan los requisitos de la Ley es tanto como decir que el color es el que aprecie el ojo. Hubiera sido de agradecer algo tan sencillo como un sí o un no.

El tema se difumina más cuando se hace un uso equívoco del lenguaje, ya que una frase que se inicia diciendo que el contribuyente “podrá” incluir lo que “estime pertinente”, parece que quiere decir que estamos ante una decisión voluntaria y un componente potestativo de la base imponible (lo cual es incompatible con el propio concepto de impuesto); pero si la frase termina con un “que cumpla los requisitos de la Ley” lo que implica es no contestar a lo preguntado, pues precisamente lo que interesaba al contribuyente era saber qué es lo que la Ley dice.

La cuestión se complica más, con la supuesta causalización de la respuesta: “la declaración va dirigida al objetivo de regularizar bienes existentes a 1 de enero de 2014”. Lo que se regulariza son obligaciones tributarias incumplidas y exigibles. Cosa distinta es que con ocasión de la regularización se afloren bienes existentes, pero también se pueden aflorar consumos realizados. La frase confunde y puede inducir a pensar que en ausencia de bienes a la fecha indicada, por haber sido consumidos, no hay nada que regularizar. Si esto es lo que el SII interpreta que la Ley contempla debería decirlo sin rodeos y sin devolver la duda al contribuyente, exigiéndole que sea él quien interprete la norma, y menos aun induciéndole a pensar una solución determinada, de forma muy poco clara y creándole la falsa convicción de que esto puede ser algo que depende de su voluntad.

Habría que entender que, que con carácter general y fuera del procedimiento de regularización extraordinario, si el SII en 2015 conociese, de la obtención de una renta de 2013 que un contribuyente no hubiese declarado, le exigirá la deuda tributaria aunque la hubiese consumido. Quizá lo que quiera decirse con la voluntariedad es que está en manos del contribuyente la valoración del riesgo de que esto pueda o no pueda llegar a suceder en la regularización extraordinaria. La pregunta clave, entonces, es si el SII detectase, en el ejercicio de la facultad de fiscalización del impuesto del 8%, rentas consumidas, ¿estas rentas no se liquidarían y, en cambio, si las rentas obtenidas y consumidas fuesen conocidas al margen del mismo, con relación a un contribuyente que no haya regularizado, sí se liquidarían?.

El tema de la voluntariedad parece no agotarse con los gastos y consumos, ya que en otra respuesta se indica lo mismo pero respecto de las inversiones realizadas: “Es evidente que los bienes y rentas que el declarante haya obtenido con anterioridad a la fecha que establece la Ley pudieron estar en situación de incumplimiento tributario, cuestión que no obsta a que con posterioridad a su adquisición, hayan sido luego destinados a financiar gastos o a la adquisición de otros bienes. Por ello, y aun cuando no se encuentren en el patrimonio del declarante a la fecha de la declaración o hayan sido destinados a la adquisición de otros bienes, pueden, si el contribuyente así lo estima, ser incorporados en esta declaración voluntaria”.

Esta respuesta es todavía más confusa y contradictoria: En ella, parece decirse que las rentas originarias que en su día dieron lugar a un incumplimiento, que es evidente que a una fecha posterior en el tiempo habrán sido aplicadas a otras inversiones o gastos, pueden incluirse voluntariamente en la declaración si el contribuyente así lo estima.

La rentas a las que parece referirse (las originarias), se habrán ahorrado, invertido o gastado, y los bienes en que se materializaron, a su vez, habrán generado unas rentas que, en la hipótesis de no haber sido tampoco declaradas (más que hipótesis es algo bastante previsible, tratándose de la aplicación de rentas, a su vez, no declaradas) deberían ser objeto de regularización, si lo que desea el contribuyente es quedar exonerado de deudas y responsabilidades, con lo cual no tiene ningún

sentido que se hable de las mismas (las rentas originarias) a efectos de regularización y se plantee la inclusión potestativa de sus aplicaciones (en forma de inversión o gasto).

En coherencia con la existencia de una fecha de corte en la Ley (31 de diciembre de 2013) y con la reglas de valoración aplicables (referidas a la fecha de presentación de la declaración), sólo parece razonable considerar como base del impuesto el resultado de la aplicación de aquellas rentas en su materialización en las inversiones a dicha fecha, más el importe de la renta gastada, valorando, eso sí los bienes inventariados a 31 de diciembre de 2013 a la fecha de presentación del impuesto, por exigencias de la Ley. A ello, en la Circular 8 se indica que se añadan las rentas que los bienes inventariados a la fecha de corte hubiesen producido en 2014.

Es difícil apreciar voluntariedad en todo esto, más allá de la que pueda referirse al hecho en sí de acudir o no a la opción de regularización que la Ley otorga (total o parcialmente) o a lo que referiremos en el siguiente apartado.

Otro aspecto al que se refiere el oficio, con relación a los consumos es que **las rentas consumidas acogidas al impuesto único no servirán para acreditar inversiones**. Es una manifestación que podría eliminar una forma de dar entrada a la regularización de bienes raíces de titularidad directa de personas naturales y que no se entiende porque se ha querido excluir, puesto que dejan este tipo de bienes injustificadamente al margen de la posibilidad de ser regularizados.

#### ***C.1.2.- El juego de la prescripción tributaria en la fórmula de regularización extraordinaria***

Enlazando con lo anterior, hay un aspecto de crucial importancia, sobre el cual el oficio arroja bastante luz. Cómo opera la prescripción tributaria cuando se opta por regularizar con arreglo a la opción que da el artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780.

En el oficio se manifiestan expresamente lo siguiente:

- Que el impuesto sustitutivo prescinde de la aplicación de las normas de la prescripción de las obligaciones tributarias incumplidas que funden la respectiva declaración.
- Que en modo alguno la presentación de la declaración a que se refiere el artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780 constituye una renuncia a la prescripción de las obligaciones tributarias sustituidas.
- Que el contribuyente, conforme al presupuesto de que el impuesto sustitutivo prescinde de la aplicación de las normas de la prescripción de las obligaciones tributarias incumplidas, puede declarar rentas y bienes (y someterlas al impuesto especial del 8%) cuyos impuestos, de acuerdo a las reglas generales, pudiesen estar prescritos, pero “si decide excluirlos de esta declaración quedarán sujetos a las normas generales de fiscalización y, por cierto, a las que reglan la prescripción de las obligaciones tributarias, la que podrá ser oportunamente declarada administrativamente en los procedimientos de fiscalización que pudiese llevar a cabo este Servicio o por los tribunales en el conocimiento de la respectiva solicitud del contribuyente en que se invoque dicha prescripción.”

- Que, “en ningún caso, la referida prescripción podrá ser declarada en el marco del procedimiento de declaración voluntaria del artículo 24 Transitorio analizado atendido que no otorga facultades a este Servicio para tales efectos”.

Conforme a lo expuesto, queda meridianamente claro que el SII interpreta que cuando se opte por acogerse a la fórmula de regularización del artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780 no se va a apreciar la prescripción de las obligaciones tributarias incumplidas con ocasión de la fiscalización de la declaración que se presente (formulario 1920), por entender que no se encuentra facultado para ello por la Ley, pero el contribuyente puede optar por incluir o no en esa declaración rentas o bienes, vinculados al cumplimiento de obligaciones tributarias ya prescritas. Si los incluye formarán parte de la base imponible del impuesto especial sustitutorio, el cual se sujetará a las reglas de fiscalización previstas en el artículo 24 Transitorio, y las obligaciones tributarias incumplidas no podrán ser exigidas, por dos motivos: por la exoneración de las mismas que se deriva de la regularización extraordinaria y, además y antes que ello, por encontrarse prescritas.

Si no los incluye, la fiscalización de la situación del contribuyente referida a los impuestos no atendidos en plazo se podrá llevar a cabo aplicando los procedimientos y reglas generales, en cuyo seno podrá ser declarada la prescripción administrativamente de aquellas obligaciones cuya antigüedad lo permita o apreciada por los tribunales de justicia en atención a la solicitud del contribuyente en que se invoque la misma.

Este modo en el cual el SII ha resuelto el juego de la prescripción de las obligaciones tributarias incumplidas con relación a la fórmula extraordinaria de regularización da sentido, al menos en parte, a la continua alusión a la voluntariedad del contribuyente en orden a la inclusión de gastos y bienes en la base imponible del impuesto. Por lo que a este tema respecta, lo que vendría a significar es que el contribuyente voluntariamente puede incluir o no en la base del impuesto único sustitutivo gastos y bienes que sean aplicación de rentas o acrecentamientos patrimoniales gravados por impuestos no atendidos en plazo, respecto de los cuales hubiesen prescrito los derechos de la Administración a liquidarlos y exigirlos, teniendo presente, eso sí, que ello no supone que la base imponible del impuesto quede al arbitrio del contribuyente, sino que éste puede optar por no incorporar a la misma determinados componentes por estar prescrito el derecho de la Administración a exigirlos con relación a los impuestos incumplidos, asumiendo con ello que las normas de fiscalización aplicables respecto a los mismos, así como las que se refieren a la prescripción, serán las generales, sin que pueda hacerse valer la prescripción en el procedimiento especial de fiscalización previsto en el artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780.

En la pregunta 3 del apartado E del Oficio lo reitera, pues a una pregunta muy precisa de un contribuyente que requiere conocer si en caso de excluir del inventario los bienes procedentes de ejercicios prescritos y declarar sólo el saldo no afecto por esta circunstancia, el SII fiscalizaría la totalidad de los bienes inventariados o sólo los declarados, y qué criterios de fiscalización se aplicarían, a lo cual el SII responde que en el marco del procedimiento de fiscalización del artículo 24 Transitorio sólo se fiscalizarían las rentas y bienes declarados.

### ***C.1.3.- Con relación a la valoración de los bienes y rentas objeto de la declaración***

Entre las preguntas del oficio no hay ninguna que se interese por las reglas de valoración, pero en las respuestas se ha querido abordar este tema.

Así, en una respuesta que pretende hacer un breve recorrido por las obligaciones esenciales del proceso (el impuesto especial y la acreditación de los bienes y rentas), se detienen en la valoración y sus reglas.

Respecto de este tema, en el oficio se indica que, los bienes y rentas que se declaran deben ser informados a su valor comercial o de mercado a la fecha de la declaración, valor que debe ser determinado conforme a las reglas que establece el numeral 7 del artículo 24 transitorio.

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

A continuación se refiere a la norma específica para acciones, bonos, títulos de crédito, valores, instrumentos y cualquier activo nominativo que se transe en el extranjero en un mercado regulado por entidades públicas del país respectivo. Tras referirse a la regla de valoración, que exige de certificados y de un cálculo basado en los valores medios de un período de seis meses anteriores al día de la presentación de la declaración, manifiesta que “en términos prácticos tales valoraciones son llevadas a cabo por las instituciones que administran la respectiva cartera de inversiones, por lo que para los efectos de acreditar tales valores, podrán acompañarse las valoraciones realizadas por la respectiva institución administradora en las correspondientes cartolas informativas, las que, cuando este SII así lo solicite, deberán acompañarse debidamente autenticadas, traducidas y legalizadas, según corresponda”.

No se refiere en cambio el oficio a la norma de valoración supletoria aplicable cuando la anterior no pueda ser aplicable (apartado c) del número 7 del artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780), que consiste en el valor comercial o de mercado a la fecha de la declaración, teniendo como base para el mismo un informe elaborado por auditor independiente registrado en la Superintendencia de Valores y Seguros.

En materia de valorizaciones la Ley también ha encorsetado el proceso de regularización, dando muestras de falta de conocimiento y adecuación a la realidad sobre la que incidía, elección inadecuada de sistemas de valoración y falta de sentido práctico.

Sin un cambio en la Ley no parece que resulte posible entender cumplida la norma en este aspecto si no se recurre a los sistemas de valoración que la misma establece.

Los aspectos caracterizadores de tales sistemas son los siguientes: referencia a un determinado valor (el comercial o de mercado); con relación a una fecha determinada (la presentación de la declaración – que sirve como día al que hay que valorar o como término en el caso de que el método aplicable suponga tomar un valor medio de un período, en concreto el de seis meses anteriores a la declaración- y certificación de los valores, por los emisores o agentes autorizados para operar en los mercados en los que coticen los activos financieros en cuestión y, no siendo posible esto, de auditores independientes registrados en la Superintendencia de Valores y Seguros.

Evidentemente, resultando que en la mayor parte de los casos se va a disponer de cartolas bancarias en las que los activos financieros aparecen valorados a valor de mercado a una fecha dada, el recurso a la información que se desprende de estas cartolas hubiera sido el más lógico, sin que ello supusiese

ningún menoscabo a la seguridad del sistema. Bastaba con que el banco, además de entregarlas certificase las mismas y dicho certificado se autentificase, para que no hubiese riesgos de falsificación.

En orden a la uniformidad de criterio y para facilitar la obtención de los datos, la fecha de valoración hubiera sido mejor referirla a un momento pasado, siendo el más lógico el coincidente con la fecha de corte de la aplicación del sistema (el 31 de diciembre de 2013).

Nada de esto lo prevé la norma y, por ello el oficio tampoco ha podido contemplarlo.

Que es lo que hace el oficio, pues de nuevo recurrir a un lenguaje confuso que puede inducir a sus destinatarios a creer que con la presentación de las cartolas se cumple la norma.

Sin duda alguna, el oficio no dice esto.

Tras recordar el criterio de valoración aplicable específicamente a los activos financieros y la referencia a la fecha a la que el mismo se refiere, señala que “en términos prácticos tales valoraciones son llevadas a cabo por las instituciones que administran la respectiva cartera de inversiones, por lo que para los efectos de acreditar tales valores, podrán acompañarse las valoraciones realizadas por la respectiva institución administradora en las correspondientes cartolas informativas, las que , cuando el SII así lo solicite, deberán acompañarse debidamente autenticadas, traducidas y legalizadas, según corresponda”.

El oficio no puede modificar la Ley ni ir en contra de la misma, por lo que no cabe duda de que lo que dice no es que las cartolas pueden sustituir a la aplicación de los criterios de valoración previstos en la Ley, simplemente que como soporte o forma de acreditar los valores que se determinen aplicando dichos criterios se podrán acompañar tales cartolas. Pero por la manera en que lo dice podría inducir a pensar que se ha sustituido el criterio legal por este otro que simplifica mucho más las cosas.

Volvemos a la hipótesis de los mensajes. No decir las cosas con claridad, pudiendo hacerlo, y hacerlo de tal modo que la falta de precisión pueda inducir a pensar al destinatario de la norma en un determinado sentido parece razonable que puede ser interpretado como un mensaje. El mismo que ya comentamos: “no podemos ser explícitos pero vamos a ser tolerantes”.

Está claro que se parte de errores en la Ley, y de errores cuya subsanación implicaría afrontar cambios que en estos momentos parecen difícilmente gestionables en el ámbito de la producción normativa y está claro también que el Gobierno desea que el proceso avance con éxito y que para alcanzar ese objetivo lo deseable sería poder superar las trabas normativas que, no aportando garantías necesarias para la cobertura de riesgos de falsificación o suplantación, constituyen obstáculos innecesarios, cuya única justificación es la precipitación, el desconocimiento o el error de apreciación al incorporarlos a la Ley.

Ahora bien, si el mensaje es que en fase de fiscalización es el SII quien decide y en base a ello puede ser tolerante y no exigir el cumplimiento de los sistemas de valorización que en el propio oficio se indica que son aplicables (como no podía ser de otra manera), se nos plantean muchos interrogantes:

- La tolerancia ¿se refiere a la admisión de las cartolas como criterio sustitutivo del sistema de valoración legal, bien sea este el valor certificado del periodo de seis meses anterior a la fecha de presentación de la declaración o del informe de auditor?-
- La fecha a considerar ¿puede ser una diferente a la del día de la presentación de las declaraciones?. Hay que tener presente que la obtención por los bancos de cartolas a una fecha determinada no siempre es posible. Además, siendo compleja la cumplimentación de la declaración, lo normal es que se necesite algún tiempo desde que se tienen las cartolas valoradas a una fecha y se ultima el proceso de grabación de datos, emisión de declaraciones, firma de las mismas y presentación.
- Asumiendo que es imaginable que las diferencias ente unas declaraciones y otras, con relación al tiempo existente entre la fecha de valoración tomada y la fecha de presentación de la declaración, ¿ha de entenderse que, en cualquier caso el valor declarado constituirá el costo de los bienes declarados a todos los efectos tributarios?

Dicho lo anterior y considerando la hipótesis que manejamos, debe entender el contribuyente que, si la misma es acertada, se le está pidiendo un ejercicio de confianza en que la tolerancia que va implícita en el mensaje va a ser aplicada.

#### **C.1.4) Otros casos**

El oficio se refiere a una serie de casos concretos: exportadores que solo declaraban en Chile las rentas que remesaban del exterior, pero no las que dejaban en cuantías extranjeras; empresa dedicada a la venta de bienes raíces en el extranjero que seguía la misma práctica; y una persona natural que realizaba asesorías internacionales que cobraba en el extranjero y no declaraba en Chile. Todos preguntan si pueden hacer uso del procedimiento especial. La respuesta es en todos ellos afirmativa. Son casos bastante obvios que no aportan nada que sea especialmente destacable.

Un caso de suscripción de seguro de vida al que ya nos hemos referido al examinar los aspectos subjetivos, es de interés dado que ni la Ley ni la Circular, ni el formulario 1920 se refieren expresamente a los seguros de vida.

El contribuyente plantea si la parte de la prima que se destina a inversión puede regularizarse por el procedimiento especial y si la parte de la prima destinada propiamente al seguro puede considerarse en la regularización como un gasto.

Con relación a la primera cuestión, la respuesta del SII no saca de dudas al contribuyente pues resuelve sin responder ni justificar si los seguros de vida han de ser incluidos en la regularización, remitiéndose a la Ley, que como hemos indicado nada dice de forma expresa sobre los seguros.

Podría entenderse que, en la medida que tengan derecho de rescate, el valor de los derechos económicos que el seguro otorga al tomador está representado en este derecho. Pero, como señalamos el Oficio nada dice al respecto.

Señala, eso sí que, además de a la Circular 8, habrá que estar a las instrucciones que se dicten al efecto y que la forma en que tales normas se apliquen dependerá de cada caso. Ello hace pensar en la posibilidad de alguna circular en preparación sobre este tema.

Por lo que respecta a la segunda cuestión planteada por el contribuyente, el tratamiento de la parte de la prima destinada propiamente a seguro, señala el SII, que la concepción de este concepto como gasto que pueda minorar el valor de las rentas y bienes a declarar es errónea.

## **C2) Referidas a las obligaciones accesorias de información y acreditación**

Además de exigirse un impuesto especial en sustitución de los incumplidos, la Ley exige que el contribuyente aporte información sobre los bienes existentes en el extranjero, sobre el origen de los mismos y facilite un inventario.

También exige que se acredite fehacientemente el dominio de los bienes declarados mediante títulos y certificados, los cuales deberán de estar autenticados, legalizados y traducidos el idioma español.

Con relación a este tema, el Oficio recoge varias preguntas y respuesta e interpreta el sentido de la norma respecto de estas cuestiones.

Se detiene en primer término en el sentido de la exigencia de la información sobre **el origen de los bienes y la denominada trazabilidad** a la que se refiere la Circular 8 del SII.

Se precisa en el Oficio, en la respuesta a la primera pregunta del apartado A) (“Documentos que se deben acompañar y sobre cómo se prueba el derecho a los bienes y rentas declarados y el carácter de beneficiario del declarante”), cuál es el alcance de la obligación de informar sobre el origen de los bienes, su acreditación y la de la denominada trazabilidad, cómo se cumple la misma, en atención a las circunstancias presentes en cada caso, y cuál son las razones que justifican la solicitud de esta información.

Se trata de una exposición muy oportuna, pues son muchas las dudas e incertidumbres que ha ocasionado la exigencia de este requisito, a pesar de la aclaración que del mismo se hizo en la Circular 8 del SII.

El modo en el que se resuelven estas dudas en el Oficio es claro y preciso, contrastando con otras dudas, con relación a las cuales, como ya hemos indicado, se ha optado por respuestas oscuras, confusas e incluso que pueden inducir a error.

En este caso no es así, siendo la exposición ordenada, precisa y sumamente esclarecedora.

Destacaremos en primer lugar la mención que se hace a la justificación de la exigencia del requisito, que sirve para entender el modo en que debe ser atendido. Se indica a este respecto en el Oficio que la exigencia se establece por la Ley al servicio de dos objetivos esenciales: “que el declarante fuese jurídicamente y en los hechos el beneficiario de los bienes y rentas a fin de evitar que bienes de terceros fuesen incorporados en la misma (testaferros); y, que el origen de los bienes y rentas, aun cuando dan cuenta de un incumplimiento tributario, no provengan de actividades ilícitas de mayor gravedad, que de acuerdo al estatuto legal analizado se refieren, en esencia, a delito de lavado de activos”.

Con relación al modo de cumplir el requisito de informar sobre el origen y trazabilidad y de acreditar documentalmente el mismo, el Oficio, tras reproducir lo indicado en la Circular 8 del SII, señala que a estos efectos lo primero que hay que tener presente es que se le otorga una especial relevancia a la declaración del contribuyente, que “debe relatar de manera precisa y clara el origen de los bienes y

rentas". Esta declaración "debe estar respaldada con antecedentes de diversa naturaleza, generalmente de carácter documentario, que otorguen verosimilitud a dicho relato".

Se señala también que "la documentación que se acompañe debe considerar el tiempo suficiente para formar la convicción de los hechos que se pretende probar por su medio". Pero el principio de razonabilidad, aplicable según indica la Circular 8, implica que no existen reglas rígidas sobre los antecedentes que se deben acompañar ni el plazo que deben comprender.

Como novedad, en el Oficio se indica que la información a presentar puede hacerse depender del impuesto eludido, citándose como ejemplo una donación en que el impuesto eludido fue el de donaciones, indicándose que en este caso los antecedentes que permitirían acreditar esta trazabilidad son los que diesen cuenta de la respectiva donación, los cuales deberán ser coherentes con el relato del contribuyente.

Cuando se trata de documentación bancaria se pone de manifiesto la relevancia sobre la ubicación del banco en jurisdicciones que obligan a las entidades a la aplicación de normas de diligencia debida en materia de prevención de lavado de activos a efectos del cumplimiento del requisito de origen y trazabilidad, ponderándose conjuntamente esta circunstancia, la declaración del contribuyente y la documentación aportada.

Se indica que el contribuyente debe requerir a los bancos los antecedentes que acrediten su titularidad sobre los bienes, y "ello con los certificados de titularidad, cartolas u otros antecedentes que estas entidades entregan en cumplimiento de la normativa del país o territorio en el que se encuentran".

Otra cuestión que trata el Oficio, con relación a estas obligaciones accesorias es el de las **formalidades exigidas por la Ley con relación a la documentación aportada con la declaración.**

En la Ley se establece que la documentación que se acompañe acreditativa de la titularidad de los bienes y rentas y de las entidades jurídicas interpuestas debe estar autenticada, legalizada y traducida al idioma español.

La propia Ley señala que puede presentarse la declaración acompañada de esta documentación sin cumplir estos requisitos, aunque si el SII los requiriese podrían aportarse con posterioridad a la presentación de la declaración y ante de emitirse el giro.

En la Circular 8 del SII se reiteró que la presentación podría ser realizada sin que los documentos aportados cumplieren los requisitos indicados, pero que el SII podría requerir el cumplimiento de estos requisitos en caso de dudas sobre la información que contienen o sobre su autenticidad, dentro del plazo de 12 meses que dispone para la fiscalización, y que si los requiriese, los mismos deberían ser entregados en el plazo de diez días.

El Oficio añade que tales circunstancias (expresamente indica "tales antecedentes", pero entendemos que ha querido decir "circunstancias o requisitos") se exigirán "excepcionalmente" en cuanto sean "estrictamente necesarios" para los fines del ejercicio de las facultades que la Ley confiere a este servicio.

Estas expresiones “excepcionalmente” y “estrictamente necesarios” que hacen pensar que la solicitud del cumplimiento de estos requisitos será muy remota, evidencia el deseo de descargar al máximo de requisitos formales a los contribuyentes, máxime si se da la circunstancia de que, si se hubiesen tenido competencias para regular estos aspectos por norma reglamentaria, probablemente se habrían tenido en cuenta circunstancias tales como que Chile aun no puede hacer uso de la apostilla a efectos de legalización de documentos notariales otorgados en otras jurisdicciones.

No obstante, ha de tenerse en cuenta que estas expresiones, a pesar de su aparente rotundidad semántica, deberán ser moduladas en atención a las circunstancias presentes y a los fines de fiscalización de los requisitos (especialmente el de acreditación de la titularidad) exigidos por la Ley.

#### **D) ASPECTOS PROCEDIMENTALES**

Existen una serie de preguntas de variada naturaleza, que por estar más vinculadas a aspectos formales, accesorios o posteriores a la declaración hemos agrupado en este apartado, que hemos denominado “aspectos procedimentales” aunque no todos ellos revistan esta naturaleza.

Por seguir un orden cronológico en la ejecución de las obligaciones, nos referiremos en primer lugar a una pregunta relativa al **número de declaraciones que se pueden presentar**. La respuesta es que no existe limitación alguna en cuanto al número de declaraciones.

Otra dos cuestiones se refieren al **pago del impuesto único**. Una primera cuestión versa sobre la posibilidad de pagar fuera de plazo. La respuesta es que el requisito del pago dentro del plazo de los diez días hábiles posteriores al giro es un requisito esencial, aunque subsanable por el pago posterior, con los intereses y sanciones que correspondan. Se advierte, no obstante que el plazo de fiscalización de 12 meses no corre mientras no se produzca el pago.

La segunda cuestión sobre el pago del impuesto se refiera a si el mismo se puede efectuar en moneda extranjera. La respuesta es que el mismo ha sido autorizado para que además de en pesos chilenos pueda hacerse en USD y en EUROS.

Con relación a **la fiscalización**, además de algunas preguntas a las que ya nos hemos referido, se han formulado dudas sobre los siguientes aspectos:

- Si la información aportada por el contribuyente con la declaración solo puede ser utilizada para los fines del procedimiento de regularización especial. La respuesta es que sólo para este fin.
- En la misma dirección, si la información aportada por el contribuyente que pueda contener datos sobre terceros (familiares, socios, proveedores, clientes, etc.) puede ser utilizada para ejercer actuaciones de fiscalización sobre dichos terceros. La respuesta es que los datos aportados por el contribuyente sólo pueden ser utilizados para los fines previstos en el artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780, pero se advierte que el SII podría obtener información de estos terceros por otras vías de terceros países, en cuyo caso podría ejercer las acciones oportunas.
- Si es posible que el equipo del SII dedicado a este procedimiento de regularización puede hacer una pre-evaluación del caso antes de presentar la declaración. La respuesta es afirmativa.

- Si es posible emitir un certificado antes del vencimiento del plazo de 12 meses que acredite que el contribuyente ha cumplido con los requisitos exigidos en la Ley para regularizar. La respuesta es afirmativa, siempre y cuando se hubiese producido la fiscalización antes del término de este plazo.

## **CONCLUSIONES**

1.- Estamos ante un Oficio en el que se plantean muchos temas y que arroja luz sobre muchos puntos que podrían estar oscuros.

2.- Una primera cuestión que el Oficio contempla y explica es que además del procedimiento de regularización especial y extraordinario del artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780 se puede acudir al cumplimiento tardío de las obligaciones incumplidas, pero esta opción, aunque en algunos casos podría tener menor coste, no va a tener el alcance exoneratorio de la regularización extraordinaria, implica interrumpir la prescripción y abrir un plazo de fiscalización conforme a los plazos ordinarios, sin poder acogerse al extraordinario de 12 meses y la misma no se llevaría a cabo por el equipo especial que atiende la fiscalización de las declaraciones acogidas al artículo 24 Transitorio, ni podría beneficiarse de las demás garantías de este procedimiento, por lo que, a priori no parece una opción especialmente atractiva.

2.- Una gran aportación del Oficio es el tratamiento de la prescripción tributaria, dejando claro que los contribuyentes podrán optar por incluir en la declaración especial bienes y rentas vinculadas a obligaciones tributarias prescritas o dejar de incluirlas y tratar de hacer valer la prescripción al margen de este procedimiento en el seno de los procedimientos generales. Esta interpretación va a permitir a los contribuyentes elegir los bienes y rentas que acogen a un sistema u otro, pero debiendo ponderar adecuadamente las ventajas y riesgos de ambas opciones.

3.- Otra aportación destacable es la clarificación de las obligaciones de información y acreditación sobre el origen y trazabilidad de bienes y rentas, que incide en la relevancia de la declaración del contribuyente, del principio de razonabilidad de la acreditación de los antecedentes y en el valor de la documentación bancaria de entidades que operen en plazas donde se son exigibles a las mismas obligaciones de diligencia debida en la prevención del lavado de activos.

4.- Aunque el oficio alude con reiteración a la voluntariedad, la misma ha de ser entendida adecuadamente:

- El acogimiento a la opción de regularizar es voluntario, pero debe tenerse en cuenta que es una oportunidad que difícilmente se repetirá y que no acogerse a la misma constituye una causa de agravación de las sanciones por las obligaciones incumplidas no regularizadas.

- Decir que es voluntaria la opción de no incluir determinados bienes o rentas hay que entender que puede ser razonable tratándose de obligaciones prescritas, y ello previo un cuidadoso análisis de los riesgos de acudir a esta opción. Tratándose de obligaciones no

prescritas hay que entender que lo que con ello se quiere decir es que quien toma esa decisión es el contribuyente, pero ha de tenerse presente que ello implica mantenerse en el incumplimiento y estar expuesto a los riesgos que ello comporta (agravados por el hecho de no haber acudido al proceso), salvo que se opte por el cumplimiento tardío de la obligación tributaria incumplida fuera del procedimiento extraordinario.

- Lo que no cabe es entender como voluntaria es la determinación de la base del impuesto único especial. La misma no puede establecerse arbitrariamente. Si un contribuyente quiere regularizar debe tener presente, que al margen de lo indicado respecto de la prescripción, no debería de dejar de incluir los bienes y rentas ligados a incumplimientos pendientes. De este modo debería incluir en la base de cálculo del impuesto único, al menos los bienes inventariados a 31-12-2013 (menos el valor de los que tuviese con anterioridad al último año no prescrito), los consumos habidos en los últimos seis años y las rentas producidas en 2014 por los bienes inventariados a 31-12-2013.

- Los gastos o consumos, por tanto, podrían incluirse hasta el último año no prescrito, sabiendo que los impuestos sobre las rentas y bienes con cargo a los cuales se han financiado dichos gastos estarían prescritos.

5.- La valorización de los activos debe hacerse aplicando las reglas establecidas en la Ley. No obstante, el Oficio podría estar abriendo una puerta, con relación a los activos financieros depositado en bancos, a que las cartolas bancarias sirvan a efectos de valoración, en el entendido que dicho Oficio pudiera incorporar un mensaje a los contribuyentes de que no va a exigir otras formas de valorar diferentes al uso de las cartolas. No obstante este es un riesgo que debe asumir el contribuyente, sobre la base de la confianza que pueda tener en ese mensaje.

6.-La acreditación del dominio de los bienes debe ser fehaciente. En el caso de los depósitos bancarios, dicha acreditación se hará con los certificados y documentos que entreguen los bancos conforme a su normativa correspondiente. Con relación a los demás bienes la acreditación se hará con la documentación que proceda con arreglo al artículo 24 Transitorio de la Ley 20.780. Esta documentación debe ser autenticada, legalizada y traducida al español, pero el Oficio señala que el SII estos requisitos solo los pedirá excepcionalmente y cuando sean estrictamente necesarios para el ejercicio de las facultades de fiscalización que le vienen encomendadas. Ante esta manifestación corresponde también al contribuyente decidir si elige cumplir o no con estos requisitos.

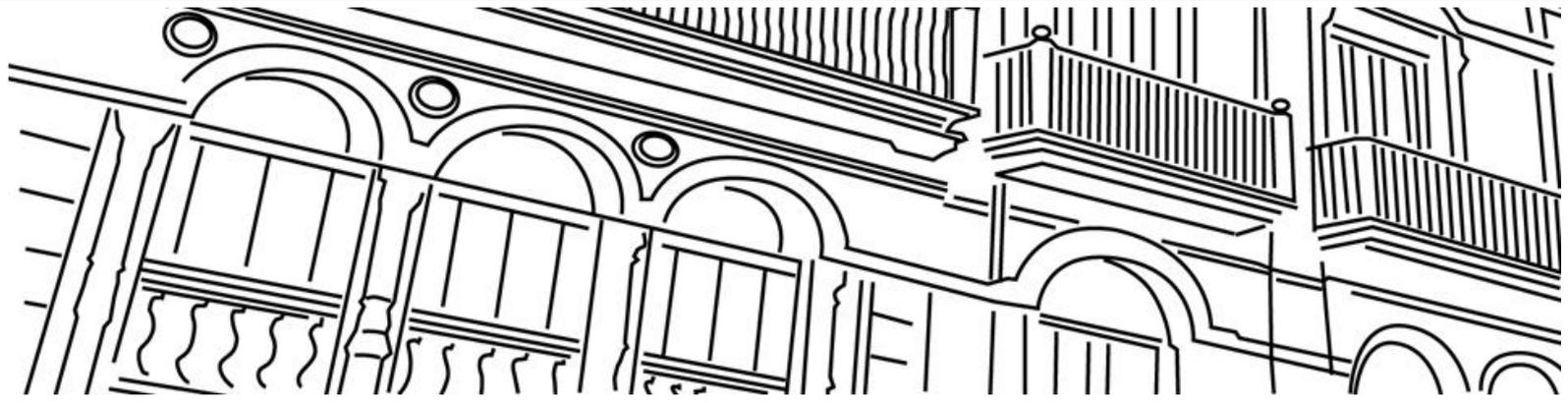
7.- El Oficio se refiere a casos en los cuales puede haber duda respecto de si se tiene derecho regularizar y a quien corresponde este derecho: son lo de persona que fue residente en Chile antes de 1 de enero de 2014, pero ya no lo es, los de settlor, beneficiario y trustee en diversas circunstancias, los de donante y donatario y los de tomador, asegurado y beneficiario de un contrato de seguro de vida el Oficio ofrece una opinión de todos ellos menos del contrato de seguro de vida.

8.- El Oficio resuelve varias dudas de procedimiento, como saber si se pueden presentar varias declaraciones, qué pasa si el impuesto no se paga en plazo, si el SII emitirá certificados de

regularización antes de los doce meses o si la documentación e información obtenida puede ser utilizada fuera del procedimiento de regularización.

Uno de agosto de 2015.

# BROSETA



## Madrid

Fernando El Santo, 15. 28010  
Tel. +34 914 323 144

## Valencia

Pascual y Genís, 5. 46002  
Tel. +34 963 921 006

## Zúrich

Am Schanzengraben, 23. CH-8022  
Tel. +41 799 677 786

[www.broseta.com](http://www.broseta.com) | [info@broseta.com](mailto:info@broseta.com)