

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 24 TRANSITORIO, N° 14 - OFICIOS N°'S 1773, 1828 Y 3320, DE 2016. (Ord. N° 1888, de 25-08-2017)

SE SOLICITA CONFIRMAR CRITERIOS EN LA RADICACIÓN DE ACTIVOS CONFORME AL ARTÍCULO 24° TRANSITORIO DE LA LEY N° 20.780.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar criterios relativos a la radicación de activos considerados en la declaración efectuada conforme al artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, para radicarlos en el patrimonio de una persona natural.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, una persona natural residente y domiciliada en Chile presentó una declaración extraordinaria de bienes en el exterior al amparo del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780.

En la declaración incluyó un trust extranjero del que era propietario y cuyo único activo eran acciones de una sociedad constituida en las Islas Vírgenes Británicas (en adelante, "sociedad BVI"). A su turno, dicha sociedad era propietaria únicamente de una cuenta de inversiones de un banco extranjero (en adelante, la "cuenta") y de acciones de una sociedad anónima chilena (en adelante, la "S.A. Chilena").

Para efectos de la declaración, auditores independientes valorizaron el trust sobre la base de la sumatoria del valor de mercado de las acciones de S.A Chilena y de la cuenta, según cartola mensual inmediatamente precedente a la fecha de la declaración.

Para mayor facilidad, se asume que el valor declarado asciende a \$600 millones (\$100 millones corresponden al valor de las acciones de la S.A. Chilena y los restantes \$500 millones a las inversiones y rentas que incluía la cuenta).

Agrega que la cuenta tiene un valor actual de \$550 millones, como consecuencia de la venta y compra de distintos productos financieros y de la percepción de intereses y dividendos. Sin embargo, como estas rentas pasivas no han superado las 2.400 UF, el contribuyente no las ha declarado en Chile.

El contribuyente pretende disolver el trust y la sociedad BVI durante el año 2017, con el objeto de radicar los activos subyacentes en su patrimonio y luego aportarlos a una nueva Holding.

Al respecto, le han surgido tres cuestiones:

1. Por una parte, y tratándose de personas naturales sin contabilidad, se haría necesario tener un registro sobre la identificación y valor tributario de los activos, a fin que tanto el contribuyente como el Servicio puedan tener un debido control, en particular para acreditar el costo tributario en futuras enajenaciones.

Para tal efecto, propone la confección de un registro y su presentación ante este Servicio, mediante el formulario 2117.

1. Un segundo aspecto dice relación con el orden o sucesión de etapas que ciertas legislaciones extranjeras establecen para disolver una sociedad o entidad, de suerte que la liquidación o distribución de los activos “precede” a la disolución misma o término legal de la respectiva sociedad o entidad. En otras palabras, no se daría el caso que primero se disuelve la sociedad y luego se liquidan o distribuyen sus activos.
2. Finalmente, señala que, con posterioridad al proceso de radicación, su cliente (persona natural) tiene la intención de aportar parte de los activos desde la cuenta (que estaba en manos de la sociedad BVI) a una nueva entidad en el extranjero.

Por esta razón, solicita confirmar los siguientes criterios:

1. Los \$600 millones declarados deben distribuirse entre los activos subyacentes, considerando que debe asignarse su valor real a los activos monetarios y repartir en proporción a su valor de mercado actual el monto declarado restante. Se debe tributar por el mayor valor de los activos únicamente una vez que sean enajenados por el contribuyente.
2. El contribuyente persona natural sin contabilidad debe llevar un registro que individualice los activos radicados y su costo e informarlo al Servicio a través de un Formulario 2117.
3. Independientemente del proceso que se siga de acuerdo con la normativa extranjera para terminar o disolver las entidades extranjeras, la radicación tendrá los efectos tributarios dispuestos en el N° 14 del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780. Bastaría que el contribuyente manifestara formalmente por escrito o a través de un Formulario 2117 su pretensión de disolverlas o ponerles término.
4. Finalmente, consulta si es posible aportar los activos de la cuenta radicados en el patrimonio del contribuyente a una nueva Holding que creará, a través de una transferencia directa, sin necesidad de abrir una cuenta de inversiones adicional a su nombre desde la cual traspasarlos.

II ANÁLISIS

Conforme lo dispuesto en el N° 14 del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, la radicación de activos en el patrimonio del contribuyente no se considera una enajenación, sino una reorganización del mismo, siempre que los activos se registren “de acuerdo al valor que haya quedado afecto a la declaración y pago del impuesto que contempla este artículo”.

Luego, y respecto del primer criterio que solicita confirmar (letra a), se informa que los \$600 millones declarados deberán ir asignándose a los activos subyacentes en proporción al valor que representen en el valor total de la respectiva sociedad o entidad en la cual se encontraban radicados, a medida que se vayan disolviendo las sociedades o entidades^[1]. El valor así declarado y distribuido, corresponderá al costo tributario por el cual deben ser registrados posteriormente los activos subyacentes una vez efectuada la radicación.

Con todo, se precisa que los valores deben distribuirse entre los diversos activos subyacentes en proporción al valor de mercado que se consideró al momento de la

declaración, y no – como se afirma en su presentación – en proporción al valor “actual” de mercado de los mismos bienes. Al respecto, y en la medida que la radicación consiste en una mera reorganización del patrimonio, las oscilaciones en el valor de mercado de los activos entre la fecha de la declaración y la posterior radicación no tienen efecto tributario porque, estrictamente, no se realiza un “mayor o menor valor”.

En cuanto al segundo criterio señalado en su presentación (letra b), efectivamente los contribuyentes que no declaran su renta efectiva en base a contabilidad completa deben tener algún mecanismo para registrar el costo de los activos. Al respecto, este Servicio considera como suficiente la información que el contribuyente debió haber incorporado tanto en el Formulario N° 1920 como en el inventario Anexo, donde se debió detallar los bienes, divisas y/o rentas que comprendió la declaración, así como su valor y método de valorización, según corresponda.

Por lo tanto, en principio este Servicio no advierte la necesidad de acompañar nuevos antecedentes, en la medida que, al determinar el valor de la sociedad o entidad constituida en el extranjero, se inventariaron y valorizaron los activos subyacentes o, en su defecto, se acompañó el informe de auditores independientes con dicho inventario.

Respecto del tercer criterio que solicita confirmar (letra c), se informa que, de acuerdo al numeral 14 del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, en caso que los contribuyentes tengan los bienes y rentas declarados “a través de” sociedades u otras entidades o encargos fiduciarios, pueden solicitar ante las autoridades respectivas que los activos que se encuentran radicados en tales sociedades, entidades o propietarios fiduciarios, se entiendan, para todos los efectos legales, radicados directamente en el patrimonio del contribuyente en Chile, ello “siempre que disuelvan” tales sociedades o entidades o dejen sin efecto los encargos fiduciarios.

Al respecto, este Servicio ha señalado^[2] que, para operar la radicación de bienes o rentas (activos), es menester, al menos, que:

1. Los activos se encuentren “radicados” o se tengan “a través de” sociedades u otras entidades o encargos fiduciarios.
2. Que la radicación directamente en el patrimonio del contribuyente en Chile sea, precisamente, de los activos que se trate y no de las acciones o derechos en las sociedades o entidades a través de las cuales se tienen; y que, por lo mismo,
3. Necesariamente se debe verificar la “disolución” de las sociedades, entidades o propietarios fiduciarios en donde se encontraban radicados los activos.

Sobre este último requisito, y en el contexto de una consulta formulada en su oportunidad, se aclaró que “la disolución previa de la sociedad” extranjera en donde se encontraban radicados los activos constituye un elemento operativo esencial para que proceda la radicación de activos. Sin embargo, es pertinente aclarar que en este caso el peticionario pretendía lograr el efecto de radicar los activos en el patrimonio del contribuyente, sin tener siquiera el propósito de disolver la sociedad y someterla, en cambio, a las reglas del artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por el contrario, en el presente caso se pretende disolver la sociedad o entidad en el extranjero, con la limitación que, conforme a la legislación del país respectivo, la

liquidación o distribución de los activos “precede” a la disolución o término legal de la respectiva sociedad o entidad.

En estos casos, este Servicio no ve inconveniente en considerar como principio de ejecución del requisito legal antes señalado, el dar inicio formal al proceso de disolución o término de la sociedad, entidad o encargo fiduciario, de acuerdo a la legislación del respectivo país, informando dicho acontecimiento a través de un Formulario 2117 presentado en la forma ordenada por el resolutivo N° 4 de la Resolución Ex. N° 1 de 2015, modificada por las Resoluciones Ex. N° 83 y N° 87, del mismo año.

Con todo, no basta, como plantea en su presentación, manifestar formalmente el “propósito” o intención de disolver o poner término a una sociedad, entidad o encargo fiduciario, sino que se deben acompañar documentos o antecedentes que permitan acreditar fehacientemente el inicio formal del proceso de disolución o término ante las autoridades del respectivo país o, en su caso, acreditar el cumplimiento de los requisitos legales o estatutarios para dicho propósito. Por ejemplo, acompañar el convenio o propuesta de disolución aprobada o refrendada por quien corresponda, así como su protocolización, inscripción y publicación en los registros o boletines pertinentes.

Asimismo, el convenio o propuesta debe indicar el plazo que se determine para disolver la sociedad o entidad o dejar sin efecto el encargo fiduciario, informando el término de dicho proceso a través de un Formulario 2117, presentado en la forma antes señalada.

Finalmente, y respecto del último criterio que señala en su presentación (letra d), no es posible su confirmación, atendidas las siguientes razones.

Como fuera expuesto por este Servicio^[3], el propósito del sistema de declaración voluntaria y extraordinaria del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 era que los contribuyentes declarasen 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.”^[4]

Lo anterior es con la idea que la declaración “voluntaria” del contribuyente tenía como consecuencia principal la aplicación de un impuesto especialísimo con carácter de “único y sustitutivo”, a cambio de regularizar la situación tributaria de esas rentas e incorporarlas al sistema.^[5]

Entre dichas ventajas, se encuentra la posibilidad de radicar los activos en el patrimonio del contribuyente, sin que dicha radicación se considere enajenación. Por cierto, lo anterior bajo condición que el contribuyente, precisamente, disuelva las sociedades o entidades o deje sin efecto el encargo fiduciario. Luego, constituiría un despropósito amparar la disolución o término de una estructura para constituir otra o, al menos, ese paso no se encuentra cubierto por el concepto de “reorganización de patrimonio”.

En efecto, como fuera expuesto en su oportunidad, la palabra “reorganización” supone, en definitiva, la idea de cambiar la disposición, orden o ubicación de personas u objetos en pos de un determinado fin^[6] (que se agota con la radicación de activos en el patrimonio del contribuyente y no cubre los actos o enajenaciones posteriores).

De este modo, el aporte o transferencia directa de los activos desde la cuenta de inversiones radicada en el contribuyente a otra cuenta perteneciente a la nueva sociedad

holding que se crea constituye enajenación, y no una mera reorganización de patrimonio, aun cuando se registren a su mismo costo tributario y por razones de mera expedición.

III CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto precedentemente, se informa que:

1. Los \$600 millones declarados deben distribuirse entre los diversos activos subyacentes en proporción al valor de mercado que se consideró al momento de la declaración, y no - como se afirma en su presentación - en proporción al valor "actual" de mercado de los mismos bienes.
2. Tratándose de contribuyentes que no declaran su renta efectiva en base a contabilidad completa debiera bastar como mecanismo para registrar el costo de los activos la información que el contribuyente debió haber incorporado tanto en el Formulario N° 1920, sobre declaración jurada extraordinaria de bienes, divisas y rentas, como en el inventario anexo al referido formulario.
3. En caso que conforme a la legislación del país respectivo, la liquidación o distribución de los activos "precede" a la disolución o término legal de la respectiva sociedad o entidad, se tendrá como principio de ejecución de dicho requisito el inicio formal del proceso de disolución o término legal de la sociedad o entidad de acuerdo a la legislación del respectivo país.

Al respecto, este Servicio no tiene reparos en que el contribuyente, para acreditar tanto el inicio como el término del proceso para disolver la sociedad o entidad o dejar sin efecto el encargo fiduciario, informe dichos acontecimientos a través de un Formulario 2117, acompañando documentos o antecedentes que permitan acreditar fehacientemente el inicio formal del proceso de disolución de la sociedad o entidad o término del encargo fiduciario ante las autoridades del respectivo país o, en su caso, el cumplimiento de los requisitos legales o estatutarios para dicho propósito.

1. Finalmente, y respecto del último criterio que señala en su presentación (aporte de activos radicados en el patrimonio del contribuyente a una nueva Holding que creará), no es posible su confirmación, atendidas las razones expuestas en el cuerpo del Análisis precedente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1888, de 25.08.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Técnica Tributaria

[1] Oficio N° 1828 de 2016.

[2] Oficio N° 1773 de 2016

[3] Oficio N° 3216 de 2015

[4] En el mismo sentido, se ha reiterado que la respuesta N° 2, letra B, del Oficio Ordinario N° 1934 de 2015, aclara que pueden regularizarse bienes y rentas respecto de las cuales el declarante se encuentra en incumplimiento tributario, por lo que los beneficiarios “únicamente” pueden declarar aquellos dividendos, intereses o rentas que han “incrementado su patrimonio” y respecto de los cuales “no han tributado de conformidad a las reglas generales”. Oficio N° 3197 de 2015

[5] Oficio N° 2385 de 2015

[6] Oficio N° 3320 de 2016