

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 24 TRANSITORIO - LEY N° 16.271, ART. 46 - CIRCULAR N° 8, DE 2015. (ORD. N° 3196, DE 17.12.2015)

REGLAS DE VALORACIÓN DEL ARTÍCULO 24° TRANSITORIO DE LA LEY N° 20.780.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional confirmar ciertos criterios relativos a la valoración de bienes y rentas declarados conforme al artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, su cliente, un agricultor persona natural de nacionalidad chilena, con domicilio y residencia en nuestro país, desea acoger su inversión en una sociedad ubicada en el extranjero en adelante, “sociedad extranjera”) al artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 (en adelante “artículo 24° transitorio”).

Informa que la inversión en el extranjero tiene su origen en descuentos por fletes y comisiones de venta (“rebates”) de fruta producida en los años ochenta.

Señala que la sociedad extranjera invirtió esos fondos (para el ejemplo, US 100) en una sociedad chilena de responsabilidad limitada (limitada 1), vía aporte de capital. A su vez, la sociedad limitada 1 invirtió su capital en otras sociedades relacionadas con el giro agrícola, entre ellas una sociedad anónima cerrada dueña de una viña (de la cual la sociedad limitada 1 es dueña de un 25%).

En la actualidad la sociedad limitada 1, que recibió el aporte del extranjero, tiene un patrimonio tributario de US 200 y un patrimonio financiero de US 250. A mayor abundamiento, agrega que si se efectuara una valorización económica de la sociedad limitada 1, considerando como uno de sus activos subyacentes el 25% de las acciones de la sociedad anónima cerrada dueña de la viña, su valor sería muy superior al patrimonio financiero.

Tras exponer las reglas pertinentes del artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 y sus propios razonamientos, en lo fundamental solicita confirmar que:

- 1) Sólo corresponde acoger al artículo 24° transitorio la inversión inicial realizada desde el extranjero a una sociedad de responsabilidad limitada (limitada 1).
- 2) Que por ende, el valor tributario, financiero y/o económico de la sociedad limitada 1 no debe considerarse para efectos de aplicar el impuesto.
- 3) Que sólo el capital con el cual se constituyó la sociedad limitada 1, que provino del extranjero y que no pagó impuesto a la renta en su origen, es el único gravado con tasa del 8%, ya que sólo dichas rentas no pagaron el impuesto en Chile.

II ANÁLISIS

Antes de analizar el fondo de los criterios que solicita confirmar, es menester despejar algunas cuestiones expuestas en su presentación.

Por de pronto, y en atención a la propia descripción, si se entiende que el hecho gravado

del impuesto son exclusivamente bienes o rentas “que se encuentran en el extranjero”, mal podría acogerse al artículo 24° transitorio la inversión inicial realizada “desde el extranjero a la sociedad chilena” de responsabilidad limitada (limitada 1). Luego, para efectos de la presente respuesta se entenderá que su cliente pretende acoger al artículo 24° transitorio exclusivamente la inversión en una sociedad extranjera.

Asimismo, es pertinente recordar los siguientes aspectos relevantes del artículo 24° transitorio:

1) Si bien la ley parte señalando que la declaración puede recaer sobre bienes o rentas que se encuentren en el extranjero, expresamente admite declarar bienes y rentas “que se encuentren en Chile”, cuando los contribuyentes sean beneficiarios de aquellos a “través de sociedades, entidades, trusts, encargos fiduciarios o mandatarios en el extranjero.” (artículo 24° transitorio, numeral 1).

Luego, no es correcto el razonamiento expuesto en su presentación, en el sentido que el hecho gravado con impuesto sólo recae respecto de bienes y rentas que se encuentren en el extranjero y que no hayan sido oportunamente declarados y/o gravados con los impuestos correspondientes en Chile.

2) En segundo lugar, cabe precisar que, para efectos de la declaración voluntaria, sólo son “bienes” susceptibles de ser declarados aquellos “bienes incorporales muebles nominativos, tales como acciones o derechos en sociedades constituidas en el extranjero, o el derecho a los beneficios de un trust o fideicomiso. Se incluye también, dentro de esta categoría, toda clase de instrumentos financieros o valores, tales como bonos, cuotas de fondos, depósitos, y otros similares, que sean pagaderos en moneda extranjera” (artículo 24° transitorio, numeral 3.1. letra a).

Por cierto, a partir de una interpretación armónica de lo dispuesto en los numerales 1.- y 3.1.- letra a), del artículo 24° transitorio, necesariamente se concluye que el contribuyente puede declarar – bajo ciertos supuestos – acciones o derechos (bienes incorporales muebles nominativos) en sociedades constituidas en Chile, cuando los contribuyentes sean beneficiarios de aquellos bienes a través de sociedades, entidades, trusts, encargos fiduciarios o mandatarios en el extranjero.

Así también se instruye en la Circular N° 8 del presente año, a propósito de la “ubicación de los bienes y rentas que se declaran”, al mencionar entre aquellos los “bienes que se encuentren o rentas obtenidas en el país” y respecto de los cuales el contribuyente sea su propietario o beneficiario indirecto.

En estos casos, el requisito de no haber declarado y/o gravado oportunamente los bienes o rentas con los impuestos correspondientes en Chile se cumple en la medida que, precisamente mediante la interposición de sociedades, entidades, trusts, encargos fiduciarios o mandatarios en el extranjero, el contribuyente los ha sustraído de la aplicación de los impuestos que hubiere correspondido conforme las reglas generales.

Lo anterior, a su turno, es perfectamente armónico, además, con las reglas sobre valoración de los bienes y rentas declarados, determinación de su costo tributario, radicación y registro de activos en el país y reorganización de patrimonio del contribuyente, según se expondrá más adelante.

3) En tercer lugar, y atendido que el sistema de declaración de bienes y rentas dispuesto en el artículo 24° transitorio es de carácter esencialmente voluntario, queda al arbitrio de cada contribuyente determinar qué bienes y rentas pretende acoger a dicho sistema.

De este modo, y a partir de lo expuesto en los numerales precedentes, se sigue que el contribuyente puede – cumpliendo demás requisitos – declarar alternativamente, en forma total o parcial, bienes y rentas que se encuentren:

- a) En el extranjero y en Chile (cuando en éste último caso los contribuyentes sean beneficiarios o propietarios indirectos en los términos indicados en la ley), o
- b) Sólo en el extranjero.

Efectuadas las precisiones anteriores y en caso que su cliente sólo desee acoger al sistema voluntario del artículo 24° transitorio exclusivamente bienes y rentas que se encuentren en el extranjero, se informa lo siguiente:

- a) Valorización de bienes y rentas.

El contribuyente debe informar los bienes a su valor comercial o de mercado a la fecha de la declaración, determinado de acuerdo a las reglas de precedencia y especialidad establecidas en las letras a), b) y c) del artículo 24° transitorio, numeral 7.

Al respecto es importante notar que la primera regla de valoración (artículo 24° transitorio, numeral 7, letra a), remite al artículo 46 de la Ley N° 16.271, “en cuanto resulte aplicable considerando la naturaleza y ubicación de los bienes”. De este modo, si entre los bienes declarados por el contribuyente se incluyen, por ejemplo, derechos en sociedades de personas constituidas en Chile, se asignará a esos derechos el valor que resulte de aplicar a los bienes del activo las normas señaladas en el mismo artículo 46, incluyéndose, además, el monto de los valores intangibles valorados de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 46 bis, todo ello con deducción del pasivo acreditado (artículo 46, letra f), de la Ley N° 16.271).

En cambio, si el contribuyente incluye bienes respecto de los cuales la Ley N° 16.271 no establece reglas de valoración o se trata, por ejemplo, de bienes que se encuentren en el extranjero (artículo 46, letra e), de la Ley N° 16.271), deberá aplicarse como regla de valoración el valor corriente en plaza (artículo 46 bis de la Ley N° 16.271).

Con todo, sea que el contribuyente declare sólo los bienes y rentas que se encuentran en el extranjero y/o los que se encuentran en Chile (cuando el contribuyente sea su propietario o beneficiario indirecto), se deberá separar la valorización de los bienes dependiendo de su naturaleza y ubicación.

De este modo, si el contribuyente decide declarar voluntariamente sólo los bienes o rentas que se encuentren en el extranjero, corresponderá aplicar las reglas de valoración dispuestas en el artículo 46 bis (por sucesivas remisiones a partir del artículo 24° transitorio, numeral 7, letra a) y artículo 46, letra e), de la Ley N° 16.271); o, en su defecto, el valor comercial o de mercado, teniendo como base para tales efectos un informe de valoración elaborado por auditores independientes registrados ante la Superintendencia de Valores y Seguros (artículo 24° transitorio, numeral 7, letra c). El método de valoración que en definitiva se utilice no deberá considerar, para estos efectos, el valor que, en los bienes o rentas que se encuentren en el extranjero, representen los bienes o rentas subyacentes que se encuentren en Chile.

Desde un punto de vista conceptual, la separación de bienes y rentas en función de su naturaleza y ubicación para efectos de aplicarles las reglas de valoración obedece a las siguientes razones:

i. Por de pronto, hace operativo el mandato legal dispuesto en el artículo 24° transitorio, numeral 7, letra a), en el sentido que la valoración debe efectuarse conforme lo dispuesto en el artículo 46, de la ley N°16.271, “en cuanto resulte aplicable considerando la naturaleza y ubicación de los bienes”;

ii. En segundo lugar, se evita que, por la vía de valorizar bienes y rentas en el extranjero se vulnere el carácter voluntario de la declaración incluyendo bienes o rentas que se encuentran en Chile y que, en principio, el contribuyente no desea declarar; y,

iii. Respecto de bienes o rentas que se encuentran en Chile el contribuyente perfectamente podría no encontrarse en una situación de incumplimiento tributario que justifique la declaración de los mismos.

b) Determinación del costo tributario (artículo 24° transitorio, numeral 7, letra e).

Si, en el caso analizado, el contribuyente decide declarar sólo los descuentos por fletes y comisiones de venta (“rebates”) de fruta producida en los años ochenta invertidos en una sociedad extranjera, el valor determinado conforme a lo señalado en la precedente letra a) de este análisis – una vez pagado el impuesto único – constituirá costo para los efectos tributarios, pero limitado exclusivamente los títulos o derechos que posee en la sociedad extranjera.

Sin embargo, el valor así determinado no podrá constituir costo respecto de los derechos que la sociedad extranjera posee en la sociedad limitada 1, como tampoco en las demás sociedades en las cuales dicha sociedad limitada 1 tenga participación, por tratarse todas de sociedades ubicadas en Chile y las cuales no pretende colacionar en su declaración.

c) Reglas de radicación y registro en el país (artículo 24° transitorio, numeral 14).

En conformidad a la ley, la Circular N° 8 del presente año, instruye que los contribuyentes acogidos al sistema voluntario de declaración pueden solicitar ante las autoridades respectivas que, una vez pagado el tributo señalado, los activos que se encuentran radicados en sociedades, trust, fundaciones, entidades o encargos fiduciarios, se entiendan, para todos los efectos legales, radicados directamente en el patrimonio del contribuyente en Chile, sea que se encuentren en Chile o en el extranjero.

Para estos efectos, entre otros requisitos, la ley dispone expresamente que el contribuyente acredite ante quien corresponda que los bienes o rentas a registrar o inscribir han sido materia de la declaración y se ha pagado a su respecto el impuesto que contempla esta ley.

Luego, tratándose de bienes y rentas que se encuentren en Chile respecto de los cuales el contribuyente sea su propietario o beneficiario indirecto, pero que ha decidido no declarar, no podrá registrarlos ni inscribirlos en los términos señalados por la ley.

d) Reorganización del contribuyente (artículo 24° transitorio, numeral 14).

Finalmente, por las mismas razones anotadas, cualquier acto o contrato que importe transferir o transmitir la participación en la sociedad limitada 1, así como en las restantes sociedades constituidas en Chile en que participa la sociedad limitada 1, será gravado conforme las reglas generales, sin que pueda considerarse a su respecto una reorganización de patrimonio en los términos establecidos en el artículo 24° transitorio, numeral 14, párrafo final.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, los términos descritos en la consulta y absolviendo los criterios que solicita confirmar, se informa:

1. El contribuyente, si lo prefiere, puede acoger voluntariamente al artículo 24° transitorio

sólo la inversión inicial en la sociedad extranjera, excluyendo de su declaración aquellos bienes o rentas que se encuentran en Chile y que podría haber colacionado.

2. En ese caso, el valor de tasación de la sociedad extranjera se determinará de acuerdo al artículo 46 bis de la Ley N° 16.271 o, en su defecto, se considerará el valor comercial o de mercado, teniendo como base para tales efectos un informe de valoración elaborado por auditores independientes registrados ante la Superintendencia de Valores y Seguros.

3. Aplicando cualquiera de las reglas de valoración antes señaladas, se deben excluir del valor que representen en la sociedad extranjera los bienes o rentas que se encuentren en Chile. En el presente caso, el valor de tasación de la sociedad extranjera no debe considerar la inversión que tiene en la sociedad limitada 1, como tampoco las participaciones que la sociedad limitada 1 tiene en otras sociedades chilenas, porque se trata de bienes o rentas que no se pretende declarar y respecto de los cuales se deben aplicar reglas de valoración dependiendo de la naturaleza y ubicación de los bienes o rentas.

4. En caso de presentar una declaración voluntaria limitada, en los términos indicados, con el propósito de incluir y valorizar exclusivamente bienes o rentas que se encuentren en el extranjero, dicha declaración tendrá también efectos limitados respecto de la determinación de costo tributario, radicación y registro de activos en el país y reorganización del patrimonio del contribuyente, según se expuso en el análisis precedente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3196, de 17.12.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria.