

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 24 TRANSITORIO - CIRCULAR N° 8, DE 2015 - OFICIO N° 1934, DE 2015. (ORD. N° 3197, DE 17.12.2015)

CONSULTA SOBRE CANTIDADES QUE DEBEN COMPUTARSE PARA EFECTOS DE APLICAR EL IMPUESTO ÚNICO DEL ARTÍCULO 24° TRANSITORIO DE LA LEY N° 20.780.

Se ha recibido en este Servicio la presentación indicada en el antecedente, solicitando se aclaren algunas materias relacionadas con las cantidades que deben computarse para los efectos de acogerse al sistema voluntario de declaración establecido en el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, se expone el siguiente caso:

- a) Una persona natural (contribuyente), que ha tenido domicilio y residencia tributaria en Chile por los últimos cuarenta años, vendió hace más de veinte años un predio agrícola en aproximadamente USD 500.000, operación que no quedó afecta a impuesto en nuestro país por estar asociado al régimen de renta presunta.
- b) Esos fondos fueron remesados por el contribuyente al extranjero a través del mercado cambiario informal e incorporados al patrimonio de una sociedad extranjera constituida en un paraíso fiscal (sociedad offshore). Hasta la fecha, la sociedad offshore ha acumulado utilidades por USD 1.500.000 en dos cuentas bancarias de inversión, por lo que estiman un valor de mercado de la misma de USD 2.000.000.
- c) El contribuyente, en su calidad de único socio de la sociedad offshore ha retirado en cada uno de los últimos tres años utilidades equivalentes a USD 50.000, retiros por los cuales no ha pagado impuesto alguno en Chile.
- d) Con el objeto de regularizar su situación tributaria, el contribuyente ha considerado someterse al sistema consagrado en el artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780.

En relación a la descripción efectuada anteriormente, solicita confirmar los siguientes puntos:

- 1) Que la cantidad sobre la cual se debe aplicar la tasa de 8% de impuesto, consagrado en el artículo 24° transitorio, será de USD 2.150.000 (esto es, los USD 2.000.000 correspondientes al valor de mercado de las cuentas de inversión de la sociedad offshore, más los USD 150.000 retirados por el contribuyente).
- 2) Que, haciendo uso de la facultad otorgada en el número 14 del artículo 24° transitorio, una vez pagado el impuesto y transcurrido el plazo de 12 meses que establece la propia norma, el contribuyente podrá optar por disolver la sociedad offshore (opción que no tiene plazo) y radicar en su patrimonio los activos de propiedad de la sociedad offshore.
- 3) Que, al ejercer la opción de disolver la sociedad offshore, radicando en su patrimonio los activos que estaban bajo la sociedad offshore, el contribuyente sólo pagará impuestos a la renta en Chile (global complementario) por la cantidad que exceda de los USD 2.000.000 (o la cantidad mayor que estime el Servicio corresponda a la base imponible del impuesto de tasa 8% antes referido, en caso de existir tasación).

II ANÁLISIS

Como cuestión previa, y antes de analizar las consultas formuladas en su presentación, cabe señalar que mediante Oficio Ordinario N° 1934, de fecha 27.07.2015, publicado en la página web de este Servicio, en el portal especial sobre la reforma tributaria https://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/index.html#&panel1-1, se contienen instrucciones

adicionales a las incluidas en la Circular N° 8 de 2015.

Dicho lo anterior, y en relación a los criterios que solicita confirmar, a continuación se analizarán en el mismo orden de su presentación.

1) Respecto del primer criterio que solicita confirmar, cabe tener presente que el sistema establecido en el artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780 tiene por objeto regularizar la situación tributaria de cierta clase bienes o rentas que hayan sido omitidos por parte del contribuyente en los sistemas habituales de declaración y/o pago de impuestos en el país.

En el mismo sentido, 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”.

De este modo, en el presente caso y de acuerdo a su propia descripción de los hechos, en principio sólo correspondería declarar los retiros efectuados durante los últimos tres años, respecto de los cuales no ha pagado impuesto alguno en Chile (esto es, en su ejemplo, la suma de USD 150.000).

En cambio, no correspondería declarar la suma inicial (USD 500.000), en la medida que – de acuerdo a su propia descripción del caso – dicha suma no estaba afectada a impuesto en nuestro país, como tampoco el valor acumulado utilidades (USD 1.500.000) mantenidas en dos cuentas bancarias de inversión a través de la sociedad offshore, en la medida que dichas sumas tampoco hayan estado afectadas a impuesto en su respectiva oportunidad.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe precisar que sería posible incluir en la declaración voluntaria del artículo 24° transitorio el valor acumulado de utilidades (USD 1.500.000) en el siguiente supuesto.

Como se señala en el Capítulo I, número 4, letra b) de la Circular 8 de 2015, existen en el derecho comparado instituciones tales como trusts y fundaciones que suelen utilizarse para organizar o estructurar patrimonios en el extranjero, por lo que, en el caso de haberse utilizado una de estas figuras y ello hubiere implicado el incumplimiento de las disposiciones tributarias chilenas, por ejemplo, respecto de los impuestos a la renta o bien a las herencias y donaciones, cumpliéndose los requisitos legales, los bienes o rentas de que sean beneficiarios los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile a través de estas entidades, podrían acogerse al presente sistema.

En el mismo sentido se pronuncia el Oficio Ordinario N° 1934 de 2015, al informar en el número 2 de la letra B que el primer elemento para determinar si existe 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 encuentren a disposición del declarante.

Por tanto, si en el caso analizado las utilidades acumuladas estaban, en rigor, a disposición del contribuyente y sólo se mantuvieron en el extranjero a través de algún vehículo de inversión, sustrayéndolas del cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias en Chile, es posible incluir dichas utilidades en la declaración voluntaria del artículo 24° transitorio.

En consecuencia, para el caso descrito en su presentación es posible confirmar el criterio signado en el numeral 1), en el sentido que correspondería aplicar la tasa de 8% de impuesto sobre la suma de USD 150.000 y, eventualmente, los USD 1.500.000, en los

términos antes indicados.

Finalmente, si el contribuyente considera que no tiene antecedentes suficientes para acreditar razonablemente que la suma inicial (en el ejemplo, los USD 500.000) tuvo su origen en una operación no afecta a impuesto en nuestro país, también podrá incluir dicha suma en su declaración voluntaria.

2) Conforme lo expuesto en el numeral anterior, sólo pueden acogerse a este sistema voluntario de declaración los bienes o rentas respecto de los cuales el declarante se encuentra en incumplimiento tributario.

En consecuencia, una vez pagado el impuesto, el contribuyente podrá optar por disolver la sociedad offshore (opción que no tiene plazo) y radicar en su patrimonio los activos de propiedad de la sociedad offshore que hayan sido objeto de la declaración, ello conforme a lo dispuesto por el citado artículo 24° transitorio.

3) Respecto del tercer criterio que solicita confirmar, se informa lo siguiente.

De acuerdo al artículo 24° transitorio, número 14, párrafo tercero, la radicación de los bienes en el patrimonio del contribuyente no se considerará una enajenación, sino que 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 de acuerdo a las instrucciones contenidas en la Circular N° 8 de 2015, al momento de la radicación los activos deben registrarse de acuerdo al valor que haya quedado afecto a la declaración y pago del impuesto único.

De este modo, si el valor por el cual se registren, en definitiva, los activos tras la disolución de las sociedades o entes para radicar los activos directamente en el patrimonio del contribuyente, excede el valor afecto considerado para la declaración y pago del impuesto único, dicha diferencia está afecta a impuesto a la renta en Chile, independientemente de la naturaleza y calidad de los activos.

En cualquier caso, aun cuando se considere para efectos de su declaración y cálculo del impuesto único, el contribuyente no podrá considerar como formando parte del costo de los activos (para los efectos de su registro) aquellas sumas que correspondan a rentas gastadas o retiradas.

El caso analizado, y a partir de los ejemplos numéricos entregados, lo anterior se resume del siguiente modo:

a) La suma de USD 150.000 no podrá considerarse como formando parte del costo de los activos al momento de su registro, a pesar que se declare y pague impuesto único por esa cantidad.

b) El valor acumulado de utilidades (USD 1.500.000), en caso que pueda ser declarado en los términos indicados más arriba, podrá formar parte del costo de los activos al momento de su registro.

c) En principio, si tras dismantelar las estructuras y radicar los activos se verifican diferencias entre el valor por el cual se registran los activos y el valor afecto a la declaración y pago del impuesto (USD 1.500.000), dicha diferencia (USD 500.000) debiera gravarse conforme las reglas generales, a menos que:

- i. Los USD 500.000 son incluidos para declarar y pagar el impuesto único; o,
- ii. El contribuyente logra acreditar que los USD 500.000 corresponden a rentas no afectas a impuesto en nuestro país.

III CONCLUSIÓN

En base a lo dispuesto en el artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780, las instrucciones contenidas en la Circular N° 8, el Oficio Ordinario N° 1934, de fecha 27.07.2015, y lo expuesto en el análisis precedente y la descripción fáctica efectuada en su presentación,

se concluye que:

- 1) Se confirma el criterio signado en el numeral 1), en el sentido que correspondería aplicar la tasa de 8% de impuesto sobre la suma de USD 150.000 y, eventualmente, los USD 1.500.000 y/o los USD 500.000, en los términos descritos en el análisis.
- 2) Se confirma que, una vez pagado el impuesto, el contribuyente podrá optar por disolver la sociedad offshore (opción que no tiene plazo) y radicar en su patrimonio los activos de propiedad de la sociedad offshore que hayan sido objeto de la declaración.
- 3) Si el valor al cual se registran los activos tras la disolución de las sociedades o entes, excede el valor afecto considerado para la declaración y pago del impuesto único, se confirma que dicha diferencia estará afectada a impuesto a la renta en Chile, independientemente de la naturaleza y calidad de los activos.
- 4) En cualquier caso, la suma de USD 150.000 no podrá considerarse como formando parte del costo de los activos al momento de su registro, a pesar que se declare y pague impuesto único por esa cantidad.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3197, de 17.12.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria.