

Estimados lectores,

En esta quincuagésima novena edición del Reporte Tributario, N°59 abril/2015, seguiremos analizando aspectos relacionados con la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y en este número, nos abocaremos a estudiar el mecanismo que se ha llamado "repatriación de capitales" contenido en el artículo 24 transitorio de la señalada Ley.

Tras la publicación del reporte N° 55 en noviembre de 2014, en el cual se efectuaba a un análisis de la constitucionalidad de la mencionada norma, algunos lectores nos han expresado la inquietud en torno a la necesidad de conocer más detalladamente este mecanismo, que ya se encuentra operativo y con algunos contribuyentes que ya han presentado declaraciones. Es por ello que, complementando el reporte ya mencionamos, en este documento los autores hacen un detallado análisis de los requisitos, procedimiento y efectos de la disposición. Al lector sin duda le será útil además la lectura de la Circular N°8 de 2015 y de la Resolución Exenta N° 1 del mismo año, ambas del SII.

Los invitamos a visitar www.cetuchile.cl, sitio en el que podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Profesor Gonzalo Polanco Zamora
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET Universidad de Chile.

REPATRIACIÓN DE CAPITALES¹ – ARTÍCULO 24° TRANSITORIO DE LA LEY N° 20.780

I. INTRODUCCIÓN



Durante el transcurso del año 2015, la Ley N°20.780 (en adelante “la reforma”) otorga a los contribuyentes que así lo deseen la opción de declarar y pagar un impuesto especialísimo, con carácter único y sustitutivo, por cierta clase de bienes y rentas que se encuentren o se hayan obtenido en el extranjero y que en su oportunidad no fueron declarados y/o gravados con los tributos correspondientes.

Este nuevo sistema de declaración y repatriación de capitales, contemplado en el artículo 24° transitorio de la reforma, es extraordinario y voluntario para el contribuyente permitiendo por un lado regularizar la situación de aquellos que se enmarquen dentro de las hipótesis que contempla la norma legal, y por el otro dar el paso gradualmente hacia el sistema definitivo de información obligatoria contemplada en el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), que entrará en vigencia el 1 de enero de 2017 y bajo el cual el contribuyente de todas formas deberá informar todas sus inversiones en el extranjero.

II. BASES DEL SISTEMA



El sistema de declaración y repatriación de capitales contempla una tasa preferente del 8% aplicada sobre el valor de los bienes y/o rentas declarados que en su oportunidad no fueron gravados. Este impuesto tiene carácter de único y sustitutivo, ya que no podrá aplicarse sobre los bienes y/o rentas declarados ningún otro tipo de impuesto.

Para acceder a dicha tasa preferencial, el contribuyente de forma voluntaria deberá presentar a la administración tributaria todas aquellas rentas y/o bienes que posee, y por los cuales no ha tributado, con el fin de regularizar su situación e incorporarlos al sistema a partir de la declaración para efectos de ser regidos en lo sucesivo por las normas vigentes respectivas de forma clara y transparente.

Por otro lado, el acogerse a esta nueva normativa implica la extinción de cualquier responsabilidad que para efectos tributarios pudiera derivarse del incumplimiento previo. En este sentido, el efecto propio de la declaración y pago del impuesto es presumir de derecho la buena fe del contribuyente en lo que se refiere a la falta de cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

¹ Reporte preparado por los abogados Juan Pablo Cabello y Luz María Lonza, abogados de Cabello, Letonja y Cía., en base a la Ley N°20.780 y Circular N°8 del 2015 emitida por el Servicio de Impuestos Internos.

Finalmente este nuevo sistema busca ser un apoyo para combatir los delitos relacionados al blanqueo y lavado de activos. Así, la normativa surge como un complemento a la Ley N°19.913, la cual contempla como entidad importante la Unidad de Análisis Financiero (en adelante “UAF”) destinada a prevenir e investigar este tipo de conductas con el fin de evitarlas y sancionarlas.

Bajo la lógica de complementación de ambas normativas, es importante destacar que la información declarada por el contribuyente podrá ser conocida por la UAF para efectos de investigación y prevención, estableciéndose expresamente que dicha información deberá ser proporcionada a esta unidad por los Bancos y otras instituciones que regula la ley N°19.913, extendiéndose además dicha obligación al Servicio de Impuestos internos (en adelante “SII”).

III. BENEFICIARIOS



Podrán acogerse a este sistema voluntario de declaración los contribuyentes domiciliados, residentes, establecidos o constituidos en Chile con anterioridad al 1 de enero de 2014.

Sin embargo, se prohíbe expresamente en el numeral 11 del artículo 24° transitorio de la reforma acogerse a las reglas de repatriación de capitales a quienes hubieren sido condenados, formalizados o sometidos a proceso por delitos tipificados en la ley N°19.913² y en la ley N°20.393³ sobre lavado de activos y financiamiento de terrorismo, por delito tributario y por falsificación de dinero o entrega de información falsa al Banco Central. Asimismo, se excluyen los contribuyentes que hayan sido objeto de citación, liquidación, reliquidación o giro por parte del SII, que diga relación con los bienes que pretenda incluir en la declaración.

IV. BIENES Y RENTAS QUE SE DECLARAN



Aquellos de propiedad directa o indirecta del contribuyente y que se encuentren en el extranjero sin haber sido declarados y gravados en la oportunidad correspondiente. También los bienes y rentas chilenas de propiedad de chilenos en forma indirecta, todo siempre y cuando sean adquiridos antes del 1 de enero del 2014.

Así, los bienes susceptibles de acogerse a la declaración son los siguientes: a) bienes incorpóreos muebles nominativos tales como acciones o derechos en sociedades constituidas en el exterior, instrumentos financieros, entre otros; b) divisas, y; c) cualquier renta o incremento patrimonial

² Ley que crea la unidad de análisis financiero y modifica diversas disposiciones en materia de lavado y blanqueo de activos.

³ Establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas en los delitos de lavado de activos, financiamiento del terrorismo y delitos de cohecho que indica

que provenga de los bienes indicados anteriormente. Dado lo anterior, podemos establecer que la declaración se limita a aquellos instrumentos financieros mencionados, y además a cualquier activo en que pudieran materializarse las rentas generadas por estos instrumentos.

La ley excluye expresamente los títulos al portador; ya que además de tratarse de activos que según los estándares del GAFI⁴ son riesgosos desde el punto de vista de los delitos de lavados de activos, la cesión de estos títulos al ser mediante la simple entrega, sin formalidades adicionales, dificulta enormemente la determinación del beneficiario de las acciones a una fecha determinada. Sin embargo, aquellos títulos que en su origen eran al portador, podrán ser sustituidos o cambiados por títulos nominativos con anterioridad a la fecha señalada anteriormente.

Finalmente, se excluye de la posibilidad de declarar bienes o rentas que se encuentren en países o jurisdicciones catalogadas como de alto riesgo o no cooperativas en materias de prevención y combate de lavado de activos y al financiamiento del terrorismo por el GAFI.

V. ACREDITACIÓN DEL DOMINIO DE LOS BIENES



Se deberán acompañar los antecedentes necesarios que el SII solicite y determine para acreditar el carácter de beneficiario, su dominio, derecho a los beneficios o cualquier derecho o título fiduciario sobre los bienes o rentas declarados y su fecha de adquisición.

Al respecto cabe señalar la forma de acreditación:

- a) Bienes y rentas en el país, en poder o a nombre de una sociedad o entidad extranjera en que el contribuyente sea beneficiario, tenga participación o sean de su propiedad; acompañar documentos que acrediten el derecho de la sociedad o entidad sobre los bienes, y los documentos que demuestren el derecho del declarante en aquellas sociedades o entidades extranjeras.
- b) Bienes y rentas a nombre de un mandatario; acompañar documentos que acrediten esto y el mandato donde consta el carácter de beneficiario del declarante.
- c) Bienes y rentas bajo propiedad o administración, directa o indirecta de una fundación, trust o encargo fiduciario; acreditación del dominio o administración de estas entidades, o que tiene el carácter de beneficiario, acompañando los documentos de constitución y los necesarios para acreditar el derecho que invoca el contribuyente a los bienes y rentas que declara. Para el caso de las fundaciones, se debe acompañar el acta fundacional o instrumento que haga sus veces, o documento constitutivo y reglamento emitido por los órganos correspondientes.

⁴ El FATF (“*Financial Action Task Force*”) o GAFI por su sigla en francés (“*Groupe d’action financière sur le blanchiment de capitaux*”) es una institución intergubernamental creada para desarrollar políticas que ayuden a combatir el lavado de dinero y la financiación del terrorismo, y que mediante sus “Recomendaciones” otorga pautas a las distintas normativas nacionales de los Estados. Chile ha adoptado sus directrices justamente para complementar la nueva normativa a la prevención de los delitos contra el blanqueo y lavado de activos.

- d) En los casos de encargo fiduciario, se debe acompañar los documentos en que conste el encargo o cualquier otro documento que acredite su existencia.

El declarante debe presentar los documentos debidamente legalizados, autenticados y traducidos al idioma español según corresponda.

En cuanto a los bienes que hayan debido ser inscritos o registrados en el exterior, su adquisición se acreditará con un certificado emitido por la entidad encargada, en que conste la singularización de los bienes y el hecho de estar registrados a nombre del contribuyente, de una entidad de su propiedad, de su mandatario o encargo fiduciario.

Respecto a acciones u otros títulos nominativos, se deberá acompañar copia de los mismos, certificación del emisor o del órgano de registro correspondiente, dando cuenta de su vigencia y el hecho de haberse emitido los títulos y adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2014. Si el título era al portador, lo relevante es el momento de la nominación, la cual debe ser anterior a la fecha de la presentación de la declaración, sin perjuicio de que su titular o beneficiario debe acreditar haberlo sido con anterioridad a la fecha señalada.

Si los títulos son custodiados por depósitos centrales de valores, corredoras, bancos o entidades extranjeras, se requerirá un certificado que dé cuenta de los activos de que es propietario el declarante, debiendo referirse el certificado a la fecha de haber adquirido, recibido en custodia o entregado tales títulos por el declarante.

Finalmente si el derecho a los bienes o rentas se ejerce indirectamente, se deberá identificar al contribuyente, al administrador, encargado fiduciario, junta directiva o la persona que administra la fundación, y a los beneficiarios de tales bienes o rentas, acompañando copia del mandato, del acto constitutivo de la fundación, encargo fiduciario o trust.

VI. VALORACIÓN DE LOS BIENES



Se deberán informar los bienes y rentas a su valor comercial o de mercado, el cual se determinará de acuerdo al artículo 46 de la Ley N° 16.271. Tratándose de acciones o derechos sociales, bonos, instrumentos de crédito u otros, el valor que se asigne será el precio promedio que se registre en el mercado de que se trate dentro de los 6 meses anteriores a la fecha de presentación de la declaración.

En el caso de no poder aplicar las reglas anteriores, se estará a su valor comercial o de mercado, teniendo como base un informe de valoración elaborado en Chile por auditores independientes y registrados en la Superintendencia de Valores y Seguros.

Los bienes y rentas declarados, en el caso de contribuyentes que declaren rentas efectivas en base a contabilidad completa, deberán registrarse en la contabilidad a la fecha de su declaración al

valor determinado, y se considerarán como capital para los efectos de lo dispuesto en el número 29 del artículo 17 de la LIR, no quedando afecto a impuesto alguno al momento de su remesa, distribución o retiro.

Por último, el valor determinado de acuerdo a las reglas del numeral 7 del artículo 24° transitorio, constituirá el costo de dichos bienes para todos los efectos tributarios.

VII. SANCIONES



Si el contribuyente no acredita debidamente el valor de los bienes, el SII podrá tasarlos conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

De la tasación y giro del impuesto se podrá reclamar de acuerdo al procedimiento general de reclamaciones del Código Tributario, sin perjuicio que además, conforme a las reglas generales, se podrá interponer recurso de reposición administrativa, en los términos del artículo 123 bis del Código citado.

Asimismo, aquellos que declaren maliciosamente dentro de sus propias declaraciones bienes o rentas de terceros, serán sancionados con una multa del 300% del valor de los bienes o rentas y presidio menor en sus grados medio a máximo.

VIII. PROCEDIMIENTO



El contribuyente que desee acogerse al sistema deberá presentar la Declaración Jurada N° 1920, acompañando todos los antecedentes de hecho y de derecho en que aquella se funde.

Esto podrá hacerse por el propio contribuyente personalmente o a través de sus representantes, caso en el cual, deberá acreditarse dicha representación.

Deberá acompañarse además un inventario de bienes con la descripción detallada de cada uno; siendo especialmente importante acreditar el origen de las rentas y bienes.

Transcurridos 5 días hábiles siguientes a la presentación de la declaración, el SII deberá emitir el giro del impuesto único y el contribuyente deberá pagar el impuesto dentro de los 10 días siguientes.

Una vez pagado el impuesto, se activa un plazo de 12 meses que dispone el SII para fiscalizar la declaración del contribuyente y su sujeción a la normativa, el cual se suspende únicamente para efectos de subsanar la declaración por parte del contribuyente cuando así lo requiera el SII.

El SII podrá: i) no hacer nada transcurrido los 12 meses, caso en el cual se confirma la declaración del contribuyentes y produce efectos liberatorios y extintivos de responsabilidad; ii) emitir una

resolución en que se disponga que existe un incumplimiento subsanable, caso en el cual el contribuyente dispondrá de 10 días para subsanarlo, debiendo el SII emitir una segunda resolución en que declare si es que se subsanó o no el incumplimiento, o; iii) emitir una resolución declarando un incumplimiento insubsanable de parte del contribuyente.

Si el SII detecta un incumplimiento que no es susceptible de ser subsanado, dentro del plazo de los 12 meses, deberá notificar al contribuyente por medio de una resolución fundada que declare la existencia de dicho incumplimiento.

Tanto de la resolución fundada del SII por la cual se declara la existencia de un incumplimiento insubsanable, como aquella por la cual se declara que el contribuyente no ha cumplido con el plazo para subsanar el incumplimiento, es procedente reclamar conforme al procedimiento general de reclamaciones que establece el Código Tributario.

Vencido el plazo para reclamar o firme el fallo que rechaza el reclamo, el pago del impuesto no producirá efectos quedando el SII facultado para ejercer las facultades que le confiere el Código Tributario, su Ley Orgánica y las demás disposiciones legales.

En caso de haberse declarado por sentencia el incumplimiento de los requisitos que establece la ley, no procederá la devolución del impuesto único y sustitutivo pagado, ello sin perjuicio de que no se producirán en ese caso, como ya se dijo, los efectos que la ley le atribuye al pago.

IX. EFECTOS DEL PAGO DEL IMPUESTO ÚNICO



Se presumirá de derecho la buena fe del contribuyente respecto de la omisión de declaración o falta de cumplimiento de las obligaciones respectivas, respecto de los bienes o rentas incluidos en la declaración, y se extinguirán de pleno derecho las responsabilidades civiles, penales o administrativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas por la legislación cambiaria, tributaria, de sociedades anónimas y de mercado de valores.

Lo anterior, no tiene aplicación respecto de los deberes de información y lo establecido en el artículo 27 de la Ley N°19.913, ni tampoco beneficiará a las personas afectas a alguna de las prohibiciones señaladas, y de cuya existencia se hubiere tomado conocimiento con posterioridad a la resolución o al vencimiento del plazo de 12 meses que el SII tiene para revisar la declaración.

El impuesto pagado no podrá utilizarse como crédito contra impuesto alguno, ni podrá deducirse como gasto en la determinación del mismo impuesto único ni de ningún otro tributo. Asimismo, cuando el declarante sea un contribuyente de la primera categoría que determine su renta efectiva según contabilidad completa, el pago del impuesto no se afectará con el impuesto único del artículo 21 de la LIR, ni se considerará retirado por el empresario o socio, respectivamente.

La presentación de la declaración de bienes y rentas por parte del contribuyente que se beneficia con este sistema extraordinario, en ningún caso lo exime del cumplimiento de las obligaciones impuestas en la Ley N°19.913 y demás normas dictadas en materia de prevención de lavado de activos y financiamiento del terrorismo.

En razón de lo anterior, el SII deberá informar a la UAF las operaciones que sean sospechosas de acuerdo a la norma citada. Asimismo la UAF tendrá, previa solicitud, acceso permanente para el debido cumplimiento de las funciones legales y para recabar toda la información que el SII o cualquier institución pueda proveer para evitar este tipo de delitos.

X. RADICACIÓN Y REGISTRO EN EL PAÍS DE ACTIVOS SUBYACENTES.



Las diversas reglas que contempla la ley suponen su aplicación sobre los activos que resultan ser el objeto final de la inversión y no sobre aquellos vehículos jurídicos en que participe el contribuyente declarante en el extranjero. La idea central, por ende, es que los activos de valor económico directo (aquellos que producen finalmente las renta en Chile) sean los activos objeto de la declaración para que la relación económico tributaria recaiga sobre los activos productivos y no sobre los vehículos de inversión.

En este sentido, el numeral 14 de la norma faculta al declarante para activar y reconocer la titularidad sobre derechos en los activos subyacentes, que se detentan a través de sociedades u otras entidades o encargos fiduciarios, directamente en el patrimonio del contribuyente en Chile.

Para ejercer esta facultad, se exige que se disuelvan las entidades o se dejen sin efecto los encargos fiduciarios; y se pague el correspondiente impuesto único por dichos bienes y rentas.

La presentación de la declaración de bienes y rentas por parte del contribuyente que se beneficia con este sistema extraordinario, en ningún caso lo exime del cumplimiento de las obligaciones impuestas en la Ley N°19.913 y demás normas dictadas en materia de prevención de lavado de activos y financiamiento del terrorismo.

En razón de lo anterior, el SII deberá informar a la Unidad de Análisis Financiero las operaciones que sean sospechosas de acuerdo a la norma citada. Asimismo la UAF tendrá, previa solicitud, acceso permanente para el debido cumplimiento de las funciones legales y para recabar toda la información que el SII o cualquier institución pueda proveer para evitar este tipo de delitos.

XI. CONTRIBUYENTES QUE NO SE ACOJAN AL ARTÍCULO 24° TRANSITORIO.



Si bien el sistema presentado es una opción voluntaria que puede o no ejercer el contribuyente, se contempla en la misma normativa que el hecho de no acogerse, y aprovechar la oportunidad que la norma tributaria está otorgando a todos los contribuyentes que presenten irregularidades en sus bienes o rentas, se considerará como una circunstancia agravante en la aplicación de la pena del Artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

Lo anterior en el entendido que el año 2017 el contribuyente igualmente quedará afecto por aquellas rentas no declaradas según lo dispone el artículo 14 de la LIR.

De este modo, y considerando que una vez en vigencia la nueva ley, recaerá sobre el contribuyente la obligación de informar sus inversiones en el extranjero, el artículo 24° transitorio, da una oportunidad para regularizar en forma previa y voluntaria todas aquellas rentas y bienes que no han cumplido oportunamente con el tratamiento tributario correspondiente.

XII. CONCLUSIÓN



La normativa analizada se presenta favorable para aquellos casos en que el contribuyente se encuentra en situación de acreditar el dominio y antigüedad de los bienes y rentas, y su origen y trazabilidad.

La Circular N°8 del 2015 respecto a la materia, es clara en señalar que en caso de denegarse la aplicación del beneficio, el SII quedará facultado conforme a las reglas generales para fiscalizar y cobrar impuestos debidos por los bienes que no fueron declarados en Chile.

Asimismo, es importante considerar que no procederá la devolución del impuesto único y sustitutivo del 8% pagado al momento de la declaración previa.

En todo caso, cabe señalar que aquellos contribuyentes que no se acojan a este régimen especial, quedan sujetos a un alto grado de contingencia en caso que la autoridad verifique la existencia de dichos bienes y rentas en el exterior, acrecentado al existir un agravante penal en el caso de estimarse la configuración de un delito tributario.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE