

SISTEMA DE DECLARACIÓN EXTRAORDINARIA DE BIENES EN EL EXTERIOR. EL CASO CHILENO

Sistema de declaración extraordinaria de bienes en el exterior. El caso chileno

Durante el ejercicio comercial 2015 estuvo en vigor en Chile, por primera vez en su historia, un sistema extraordinario de declaración de bienes y rentas, ubicados u obtenidos en el exterior, que se encontraran en situación de incumplimiento tributario. Este sistema permitió a los contribuyentes regularizar dicho incumplimiento, mediante el pago de un impuesto único de tasa de gravamen del 8 %, sustitutivo de todos los impuestos que pudieran adeudarse.

PALABRAS CLAVE

Chile, Reforma tributaria, Declaración extraordinaria, Regularización, Repatriación de capitales, Bienes y rentas en el exterior, Impuesto único, Impuesto sustitutivo.

Extraordinary declaration program of goods located abroad. The Chilean case

For the first time during calendar year 2015 it was in force in Chile an extraordinary declaration program of assets and income located or obtained abroad, in tax default status. This program allowed taxpayers to regularize the non-compliance situation by paying a sole tax at a rate of 8%, substituting of all taxes that may have been due in the past.

KEY WORDS

Chile, Tax reform, Extraordinary declaration, Regularization, Repatriation of capital, Assets and income abroad, Sole tax, Substitute tax.

Fecha de recepción: 15-9-2016

Fecha de aceptación: 30-10-2016

INTRODUCCIÓN

Por ley N.º 20.780, publicada en el *Diario Oficial* de 29 de septiembre de 2014, se introdujo en Chile una importante reforma tributaria (en adelante la «**Reforma**»). El principal objetivo de la Reforma —tal como se anticipó en el mensaje del ejecutivo que acompañó al proyecto de ley al iniciar su tramitación en el Congreso— fue recaudar recursos permanentes para financiar, entre otros, una ambiciosa reforma educacional que había impulsado el Gobierno.

En el artículo 24 transitorio de la ley de Reforma se estableció, de manera inédita en nuestro país, un mecanismo voluntario y extraordinario para la declaración —durante el ejercicio comercial 2015— de bienes y rentas ubicados u obtenidos en el exterior que se encontraran en situación de incumplimiento tributario. El mecanismo permitiría regularizar la situación tributaria de tales bienes y rentas, mediante el pago de un impuesto único de tasa del 8 %, sustitutivo de todos los impuestos que les pudieren haber afectado en el pasado.

El mecanismo fue conocido como de «repatriación de capitales». Probablemente trató de esquivarse por las autoridades la polémica denominación de amnistía fiscal. No estaba contemplado en la versión original del proyecto de ley de Reforma, sin embargo, fue incorporado en las indicaciones al proyecto realizadas en el Senado, como una herramienta adicional para lograr la recaudación fiscal deseada.

Dedicaremos las siguientes líneas a describir las características y requisitos fundamentales que conformaron este sistema. Debemos destacar que este aún se encuentra vigente, pues si bien el periodo de declaración ha finalizado, el plazo de fiscalización de la autoridad tributaria chilena, llamada Servicio de Impuestos Internos (en adelante «**SII**»), de las declaraciones presentadas aún está corriendo.

DESARROLLO

Características generales

Consiste en un sistema voluntario y extraordinario de declaración de bienes o rentas que se encuentren en el extranjero en situación de incumplimiento tributario. Se trata, por tanto, de un sistema de regularización, por lo cual es requisito *sine qua non* para su aplicación que los bienes o rentas declarados hayan incumplido una o más obligaciones tributarias.

Su carácter extraordinario se manifiesta en la excepcionalidad y transitoriedad del sistema de declaración, por un plazo determinado y perentorio de un año calendario: desde el 1 de enero al 31 de diciembre del 2015. Vencido este plazo no es posible efectuar una nueva declaración, ni corregir, rectificar, complementar o enmendar la presentada originalmente.

Como sistema voluntario, su utilización dependió de la exclusiva voluntad del contribuyente. Sin

embargo, y fuera de los atractivos beneficios propios del sistema, se incorporó en la normativa una «amenaza» a modo de incentivo adicional para utilizar el mecanismo: a los efectos de aplicar futuras penas por delito tributario, se consideraría como una circunstancia agravante el hecho de no haberse acogido el contribuyente al mecanismo en análisis.

Cabe destacar asimismo como característica general del sistema, la importancia que se dio en su configuración a las medidas antilavado de activos y prevención del financiamiento del terrorismo. Así, por ejemplo, se determinó el acceso permanente y directo por la Unidad de Análisis Financiero (entidad pública cuyo objetivo es prevenir e impedir la utilización del sistema financiero, y de otros sectores de la actividad económica chilena, para la comisión de los delitos de lavado de activos y financiamiento del terrorismo, en adelante «UAF») a toda la información recabada respecto de los bienes y rentas declaradas por los contribuyentes, sin restricciones de ningún tipo. El SII, por su parte, debió implementar controles sobre la identificación de los contribuyentes que se acogieran al sistema, de acuerdo a los estándares del Grupo de Acción Financiera (en adelante «GAFI»).

REQUISITOS PARA ACOGERSE AL MECANISMO

Podemos resumir y sistematizar los distintos requisitos establecidos en la normativa, en los siguientes: (i) contribuyentes que pueden acogerse; (ii) naturaleza de los bienes susceptibles de declaración; (iii) situación de incumplimiento tributario; (iv) ubicación de los bienes y; (v) propiedad de los bienes declarados.

Contribuyentes que pueden acogerse

Se exigió que se tratase de contribuyentes domiciliados, residentes, establecidos o constituidos en Chile con anterioridad al 1 de enero de 2014, sin perjuicio de que ya no lo fuesen al momento de presentar la declaración. Este límite temporal se estableció para evitar que entidades o personas constituyeran domicilio o residencia en el país con el solo objetivo de beneficiarse del mecanismo.

Se establecieron asimismo ciertas prohibiciones que impidieron acceder al beneficio a personas que, entre otras situaciones, estuvieran implicadas o condenadas por delitos de lavado de activos o delitos base o precedente, delitos tributarios, o se encontrasen en procedimientos administrativos o

judiciales vigentes con el SII en relación a bienes o rentas que se pretendieran incluir en la declaración.

Naturaleza de los bienes susceptibles de declaración

Fueron susceptibles de ser declarados los siguientes bienes:

a) *Bienes incorporales muebles nominativos.* Esta categoría comprende toda clase de instrumentos financieros o valores, tales como bonos, cuotas de fondos, depósitos, y otros similares, acciones o derechos en sociedades constituidas en el exterior, el derecho a los beneficios de un *trust* o fideicomiso y, en general, cualquier otro título de crédito o inversión nominativos, pagaderos en moneda extranjera.

Los títulos al portador fueron excluidos por tratarse de activos riesgosos desde el punto de vista de los delitos de lavado de activos y por la dificultad en determinar sus beneficiarios a una fecha determinada. Sin embargo, se permitió la declaración de bienes emitidos originalmente al portador, que fueran sustituidos o canjeados por títulos nominativos en forma previa a la presentación de la declaración.

b) *Divisas.*

c) *Rentas provenientes de los bienes anteriores.* Se comprenden en esta categoría dividendos, utilidades, intereses, y, en general, todo incremento patrimonial que dichos bienes hayan generado.

Respecto de las rentas que podían ser declaradas, se precisó por parte del SII que podían serlo, a criterio del contribuyente, tanto aquellas que hayan sido luego invertidas en activos como las destinadas a financiar gastos y, por tanto, se encontrasen consumidas a la fecha de la declaración.

Situación de incumplimiento tributario

Es la esencia del sistema erigir un mecanismo de regularización de bienes y rentas que hayan sido previamente sustraídos por sus propietarios de los radares y registros del SII y del sistema tributario general. Los bienes susceptibles de declararse, por tanto, fueron aquellos que, habiendo estado afectos a impuestos en el país, no hubieran sido oportunamente declarados y/o gravados con los tributos

correspondientes. Las rentas, por su parte, eran aquellas por las cuales el contribuyente hubiera estado obligado a declarar y/o pagar impuestos en Chile, en el año tributario 2015 (ejercicio comercial 2014) o anteriores.

Cabe destacar que la posición del SII fue que no había inconveniente en que el contribuyente incluyera en la declaración rentas o bienes cuyos impuestos, de acuerdo a las normas generales, estuvieran prescritos. Por lo tanto, quedó al criterio de los contribuyentes y sus asesores incluir o no en las declaraciones bienes y rentas cuyo incumplimiento tributario se encontrara prescrito.

Ubicación de los bienes

Podían declararse bienes que se encontraran o rentas obtenidas en el extranjero o enviados al exterior desde Chile, con anterioridad al 1 de enero de 2014.

La Ley permitió también la declaración de bienes y rentas ubicados en Chile, siempre que el declarante fuera el propietario indirecto de tales bienes a través de sociedades, entidades, *trusts*, encargos fiduciarios, o mandatarios, constituidos o domiciliados en el extranjero.

Fueron excluidos del mecanismo los bienes o rentas que, al momento de la declaración, se encontraran en países o jurisdicciones catalogadas como de alto riesgo o no cooperativas en materia de prevención y combate al lavado de activos y al financiamiento del terrorismo por el GAFI.

Propiedad de los bienes declarados

Los contribuyentes declarantes debían ser directa o indirectamente propietarios o beneficiarios de los bienes declarados. Con el fin de evitar testafierros o la enajenación encubierta de bienes por medio de la declaración voluntaria, se exigió a los contribuyentes acreditar fehacientemente haber adquirido el carácter de propietario o beneficiario directo o indirecto de los bienes declarados con anterioridad al 1 de enero de 2014, así como de las rentas provenientes de tales bienes.

FORMA DE LA DECLARACIÓN

La ley estableció que la declaración debía presentarse ante el SII, en la forma que este determinase. El 2

de enero de 2015, el SII dictó una resolución en que instruyó sobre la presentación en papel del Formulario N.º 1920, creado a los efectos de la declaración y pago del impuesto sustitutivo. Ante el aumento explosivo de declaraciones, el 29 de septiembre de 2015 el SII modificó la resolución anterior, estableciendo que el contenido del Formulario N.º 1920 debía ser llenado y presentado por los contribuyentes exclusivamente en forma electrónica.

Durante el año 2015 los contribuyentes podían presentar cuantas declaraciones estimaran pertinentes. El punto álgido del proceso se registró el 30 de diciembre, con la recepción de 933 declaraciones a través de la aplicación habilitada en internet.

Debía acompañarse a la declaración, un inventario y descripción detallada de todos los bienes y rentas objeto de ella, con indicación de su origen, naturaleza, especie, número, cuantía, lugar en que se encontraran y personas o entidades que los tuvieran a cualquier título, cuando no se hallaran directamente en poder o a nombre del contribuyente declarante.

Como regla general, no se establecieron reglas rígidas sobre los antecedentes específicos que debían acompañarse ni el plazo que debían comprender los antecedentes fundantes. Lo que se exigió, en esencia, fue que el contribuyente fuera capaz de proporcionar un relato que otorgara a las autoridades una «trazabilidad razonable» del origen de los bienes y rentas declarados. En efecto, el SII destacó que el primer y más relevante elemento de trazabilidad sería la propia declaración del contribuyente, en la que se debía relatar de manera precisa y clara el origen de los bienes o rentas, sin perjuicio de su respaldo, obviamente, con antecedentes que otorgaran verosimilitud y permitieran corroborar el relato.

Dos objetivos esenciales son los que debían cumplirse por medio de la declaración: primero, acreditar que el declarante fuese jurídicamente y en la realidad el beneficiario de los bienes o rentas, a fin de evitar que bienes de terceros fuesen incorporados en ella y; segundo, justificar que el origen de los bienes y rentas no fuesen actividades ilícitas, particularmente delitos de lavado de activos.

Cabe destacar que, conforme a la normativa, con la sola presentación de la declaración los contribuyentes autorizaban al SII, a la UAF y a cualquier otra institución u órgano del Estado que pudiera tener injerencia en la declaración e ingreso al país de los bienes y rentas declarados, para requerir a los bancos información específica sobre las rentas o bienes que se hubieran incluido en ella, como asimismo

para que entre todas las instituciones mencionadas pudieran intercambiar dicha información.

GIRO Y PAGO DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO

Dentro de los cinco días hábiles siguientes a presentada la declaración, y con el solo mérito de aquella, el SII debía girar el impuesto único y sustitutivo con una tasa del 8 % sobre el valor de dichos bienes o rentas determinado por el contribuyente.

La ley estableció las normas de valoración de los bienes que debían seguir los contribuyentes para efectos de la declaración, las cuales en general se remiten al valor corriente en plaza o de mercado de los bienes declarados.

El pago del impuesto debía efectuarse dentro de los diez días hábiles siguientes a la notificación del respectivo giro. El 20 de julio de 2015 el SII dictó una resolución autorizando su pago en dólares de los Estados Unidos de América o en euros.

El pago del impuesto conlleva dos consecuencias esenciales. En primer lugar, el pago es lo que habilita al contribuyente a acceder a los beneficios del sistema que veremos en detalle más adelante. En segundo lugar, el pago efectivo del impuesto girado da inicio al cómputo del plazo de doce meses que tiene el SII para fiscalizar el cumplimiento de los requisitos legales.

PLAZO DE FISCALIZACIÓN DEL SII

El SII dispone del plazo fatal de doce meses contados desde la fecha del pago del impuesto para la fiscalización del cumplimiento de los requisitos del sistema. Dentro de ese plazo podrá ejercer la totalidad de sus atribuciones de fiscalización y girar las eventuales diferencias de impuesto único que pudiesen resultar, como por ejemplo por impugnar el valor de mercado de los bienes determinado por el contribuyente en la declaración (base imponible del impuesto).

Aún más importante, dentro de ese plazo el SII puede determinar el no cumplimiento de los requisitos legales del sistema. En tal caso, el SII notificará al contribuyente una resolución en que se declare incumplimiento, con indicación del requisito de que se trate y solicitando, en cuanto ello sea posible, subsanarlo dentro del plazo de diez días hábiles contados desde la respectiva notificación. Desde la referida notificación y hasta la resolución que

deberá emitir el SII respecto de haberse o no subsanado el incumplimiento, se suspenderá el plazo de doce meses.

En caso de no haberse subsanado el incumplimiento, o haberse determinado por el SII la existencia de un incumplimiento insubsanable por resolución fundada, el SII podrá ejercer las facultades generales que le confiere la ley, informando de ello al Banco Central de Chile, la UAF y demás órganos del Estado que corresponda.

Contra la resolución que dicte el Servicio declarando fundadamente el incumplimiento de los requisitos, el contribuyente puede reclamar conforme al procedimiento general de reclamaciones.

En caso de haberse declarado por sentencia firme el incumplimiento de los requisitos, no procederá la devolución o reembolso del impuesto sustitutivo pagado, ello sin perjuicio de que no se producirán en ese caso los efectos que se atribuyen al citado pago.

Ahora bien, vencido el plazo para fiscalizar sin que el SII notifique al contribuyente una resolución que declare la falta de alguno de los requisitos legales, caducan de pleno derecho sus facultades para la revisión y fiscalización de la respectiva declaración, presumiéndose, desde ese momento, y sin que sea admisible prueba en contrario, que tanto la declaración como los antecedentes en que se funda han sido presentados en conformidad a las disposiciones legales, siguiendo a ello, los efectos de la declaración y pago del impuesto, que detallaremos a continuación.

Por medio de la Circular N.º 8 de 2015, el SII contempló la posibilidad de que se le solicite una certificación, antes del vencimiento del plazo de 12 meses, que se ha dado cumplimiento a los requisitos exigidos legales para acogerse al sistema del artículo 24 transitorio.

EFFECTOS

Vencido el plazo para fiscalizar del SII u obtenida la resolución del SII que declare cumplidos los requisitos legales, quedan firmes los siguientes efectos del pago del impuesto sustitutivo.

Extinción de la responsabilidad por incumplimiento tributario y otros

El principal efecto es la extinción de pleno derecho de las responsabilidades civiles, penales o adminis-

trativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias, quedando por tanto regularizados los bienes o inversiones, y las rentas que estos hayan generado, que se hayan incluido en la declaración respectiva.

Bajo las reglas generales del sistema tributario chileno, las sanciones aplicables a un contribuyente por incumplimiento tributario son el impuesto adeudado con su respectivo reajuste, intereses penales de un 1,5 % mensual y una multa que dependerá del incumplimiento. En caso de delito tributario, el contribuyente podría ser condenado a una multa ascendente al 300 % del monto del impuesto eludido y a presidio menor en su grado medio a máximo, que corresponde a una pena que va desde 541 días a 5 años de privación de libertad.

Se redime así al contribuyente de los impuestos adeudados, intereses, multas e incluso las penas corporales que le pudieran corresponder por delito tributario.

Asimismo, la regularización alcanza a las responsabilidades establecidas por la legislación cambiaria, de sociedades anónimas y de mercado de valores, que pudieran haber sido incumplidas respecto de las operaciones o transacciones que digan relación con los bienes o rentas que se incluyeron en la declaración respectiva.

Lo anterior, por supuesto, sin perjuicio de la obligación de cumplir en el futuro con los impuestos y todas las demás obligaciones que pudieren afectar a tales bienes o rentas conforme a las reglas generales.

Costo tributario de los bienes declarados

El valor de los bienes determinado por el contribuyente a efectos de presentar la declaración constituye el costo de dichos bienes para todos los efectos tributarios. Esto se traduce en un importante beneficio tributario en caso de activos de pronta o probable enajenación.

Tratándose de contribuyentes que lleven contabilidad deben registrar los bienes y las rentas a los valores declarados, considerándose dichos valores como capital, no quedando por tanto afecto a impuesto alguno al momento de su remesa, distribución o retiro.

Ingreso de los bienes o rentas declaradas al país

No es obligación ingresar al país los bienes o rentas declarados que se encuentren en el exterior; es facultativo para el contribuyente hacerlo si así lo desea.

Radicación y registro en el país de activos subyacentes

Si el contribuyente posee indirectamente los bienes y rentas declarados a través de sociedades, *trust*, fundaciones, entidades o encargos fiduciarios, podrán solicitar ante las autoridades respectivas que los activos que se encuentran radicados en tales entidades 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. Dicha inscripción o registro se solicitará con el mérito de la declaración y pago del impuesto sustitutivo.

Para ello deberán disolver tales sociedades o entidades o dejar sin efecto los encargos fiduciarios.

La ley dispone que la radicación de estos bienes en el patrimonio del contribuyente no se considerará una enajenación, sino una reorganización, siempre que los activos se registren de acuerdo al valor que haya quedado afecto a la declaración y pago del impuesto. Siendo así, el SII no tiene facultad para cuestionar o tasar el valor de registro.

Tratamiento tributario del impuesto

Se estableció expresamente que el impuesto sustitutivo no constituye crédito contra impuesto alguno ni es deducible como gasto en la determinación del mismo impuesto ni de ninguno otro.

SANCIÓN POR LA INCORPORACIÓN DOLOSA DE BIENES O RENTAS DE TERCEROS EN LA DECLARACIÓN

La inclusión maliciosa en la propia declaración de bienes o rentas de terceros es sancionada por la ley con multa del 300 % del valor de los bienes o rentas de que se trate, y con presidio menor en sus grados medio a máximo, que corresponde a una pena desde 541 días a 5 años de privación de libertad.

DEBER ESPECIAL DE RESERVA

Cabe destacar que la ley se preocupó de establecer una norma especial de reserva en virtud de la cual el SII, el Banco Central de Chile y la UAF, las demás instituciones u órganos del Estado y los bancos, así como el personal que actúe bajo su dependencia, no podrán divulgar en forma alguna la cuantía o fuente de los bienes o rentas, ni otros datos o antecedentes que hayan sido proporcionados por el contribuyente —o por los bancos en el marco del procedimiento— con motivo de la declaración voluntaria.

CONCLUSIÓN

En enero del presente año —ya finalizado el período de declaración— el Gobierno celebró un inesperado éxito del mecanismo. Se presentaron un total de 7.832 declaraciones que implicaron un registro de bienes cercano a los 19.000 millones de dólares, lo que se tradujo en una recaudación fiscal de más 1.500 millones de dólares. Esta cifra superó ampliamente los 128 millones de dólares estimados inicialmente por las autoridades. Se calcula que los 19.000 millones registrados permitirán al fisco chileno recaudar unos 500 millones anualmente, bajo el sistema tributario general.

Entre las razones que explican tal nivel de éxito se esgrime la confianza que la autoridad tributaria chilena logró infundir en los contribuyentes respecto al mecanismo, pues utilizarlo implicaba dotar al SII de sensible información sobre los incumplimientos tributarios perpetrados. Otra razón esgrimida fue la inminente entrada en vigor —el 1 de enero de

2016— por primera vez en nuestro país de normas de transparencia fiscal internacional o CFC (*Controlled Foreign Corporation Rules*). Podemos agregar como otra de las razones seguramente tenida en vista por parte de los contribuyentes para acogerse al mecanismo, la reciente entrada en vigor en Chile —con la publicación de la ley de Reforma, el 29 de septiembre de 2014— de una norma general antielusiva que dota al SII de nuevas facultades de fiscalización, hasta entonces inéditas en nuestro país, las cuales generan bastantes dudas e incertidumbre en la ciudadanía en cuanto a su futuro alcance. Pudo ser también un factor determinante el activo rol que ha tomado Chile en la adopción de medidas gestadas a partir de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), como por ejemplo la suscripción de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

Dado el éxito alcanzado, a principios del presente año se evaluó por las autoridades la posibilidad de extender el plazo del mecanismo. Sin embargo, fue descartado.

Para finalizar, queremos destacar el hecho que el plazo de fiscalización del SII se encuentra vigente para la gran mayoría de las declaraciones, pues esencialmente fueron presentadas en el último trimestre del año 2015.

Quedan pocos meses para que podamos confirmar si el SII responderá a la confianza depositada por los contribuyentes en este sistema, en el sentido de que no existan filtraciones y que efectivamente la información recabada durante el procedimiento no sea utilizada con fines de fiscalización más allá de la comprobación del cumplimiento de los requisitos legales de la declaración voluntaria.

JAVIERA SUAZO*

* Abogada del equipo de Derecho fiscal de Philippi Prietocarriosa, Ferrero DU & Uría, Santiago de Chile.