
**SISTEMA VOLUNTARIO Y EXTRAORDINARIO DE DECLARACIÓN
DE BIENES O RENTAS EN EL EXTRANJERO**

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL ARTÍCULO 24 TRANSITORIO DE LA LEY 20.780

Y

**EL ARTÍCULO 36 TRANSITORIO DEL PROYECTO DE LEY SOBRE
MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA**

Con fecha 23 de agosto de 2018, el Ejecutivo ingresó al Congreso Nacional el Mensaje correspondiente al Proyecto de Ley de Modernización Tributaria, el cual contempla un nuevo sistema voluntario y extraordinario de declaración de bienes o rentas en el extranjero, similar al que se incorporó en el año 2015 en la Ley de Reforma Tributaria N° 20.780, en su artículo vigésimo cuarto Transitorio.

De prosperar el texto actual del artículo trigésimo sexto transitorio del Proyecto de Ley, tendría gran eficacia en términos recaudatorios, considerando la mayor certeza jurídica y circunstancias externas que fomentan acogerse a este nuevo y a los buenos resultados que tuvo la iniciativa en el año 2015, proyectándose una recaudación “transitoria” del orden de los US\$ 1.060 millones por los años 2019 y 2020.

Respecto de los aspectos sustantivos, no hay grandes diferencias en los textos del artículo vigésimo cuarto Transitorio de la Ley N° 20.780 y del contemplado en el Proyecto de Ley. No obstante, pasamos a revisar a continuación aquellos aspectos que los aproximan y aquellos más relevantes que los diferencian.

I) Periodo de la declaración.

El artículo 36° Transitorio establece la opción de acogerse a este sistema voluntario y extraordinario de declaración de bienes o rentas a partir del tercer mes desde la publicación de la ley en el Diario Oficial, por un periodo de 12 meses, al igual que lo ocurrido en el año 2015, que contempló mismo periodo, en ese caso, desde el 1 al 31 de diciembre de 2015. De aprobarse, presumiblemente coincidirá con buena parte del año calendario 2019.

II) Tasa del impuesto.

La tasa que se propone en el Proyecto de Ley es de un impuesto único y sustitutivo del 10% sobre el valor de los bienes y rentas no declarados, lo cual incrementa en un 2% la tasa respecto del proceso anterior.

Que sea “único”, implica que no puede aplicarse sobre los bienes o rentas declarados otro impuesto, sin perjuicio de la tributación posterior que pueda gravar a dichos bienes en el futuro. El carácter de único también implica que el mencionado impuesto no puede utilizarse como crédito contra impuesto alguno, ni puede deducirse como gasto en la determinación del mismo impuesto único ni de ningún otro tributo. En el caso de contribuyentes que tributan en primera categoría, determinando su renta efectiva según contabilidad completa, el pago del impuesto no se afecta con el impuesto castigo del artículo 21 de la LIR (gasto rechazado), ni se considera retirado por los socios o accionistas.

Habrá que esperar cuál será la tasa final que se apruebe en el Congreso que, probablemente, será materia de discusión.

III) Contribuyentes que pueden acogerse.

Son aquellos contribuyentes domiciliados, residentes, establecidos o constituidos en Chile con anterioridad al 1° de enero de 2018.

IV) Bienes y rentas que pueden acogerse.

El artículo 36° Transitorio del Proyecto de Ley es más amplio respecto de los bienes que se pueden declarar, pues incorpora bienes inmuebles y seguros. Asimismo, incorpora los bienes o rentas consumidos o utilizados o desembolsados para gastos de vida y egresos relacionados, efectuados hasta el 31 de diciembre de 2018. Habrá que interpretar qué se entiende por bienes y rentas consumidos o utilizados para gastos de vida. Por su parte, amplía la identificación de personas, más allá de los beneficiarios finales, en caso de bienes o rentas mantenidos indirectamente a través de encargos fiduciarios, trust, mandatarios y agrega a las fundaciones. Cabe destacar que en el caso de bienes que, conforme a la legislación extranjera, sean de titularidad o propiedad común mientras viva uno de los titulares o propietarios, se considerará el porcentaje según la prorrata que fijen las partes mediante escritura pública suscrita hasta antes de la presentación de la declaración o según la prorrata simple que corresponda según el número de titulares o beneficiarios.

Por otra parte, respecto de la fecha de adquisición de los bienes, solo pueden acogerse aquellos bienes o derechos que el contribuyente acredite fehacientemente haber adquirido **o ser beneficiario** con anterioridad al 1° de enero de 2018 y **las rentas percibidas o devengadas que provengan de tales bienes hasta el 31 de diciembre de 2018**. En el texto anterior, solo se señalaba la acreditación fehaciente de bienes adquiridos o rentas provenientes de tales bienes. Se establece una subrogación real, señalando el nuevo articulado que, para estos efectos, se entenderá que si un bien tiene su origen en bienes de los que era propietario o beneficiario con anterioridad al 1° de enero de 2018, éste se podrá acoger a este sistema voluntario, aun cuando sea adquirido con posterioridad a esta última fecha. Las rentas percibidas o devengadas a contar del 1 de enero del año 2019 deberán declararse de acuerdo a las reglas generales.

V) Ingreso de los bienes o rentas al país.

En este aspecto, no hay diferencias, toda vez que se mantiene la opción de escoger para los contribuyentes, quienes no están obligados a ingresar los bienes o rentas declarados al país. Sin embargo, en caso de hacerlo, deberá realizarse a través de los bancos, según las instrucciones impartidas por el Banco Central de Chile, cumpliendo con las informaciones que deben hacerse a esta institución, junto con una declaración de origen de los fondos y de identificación plena de los beneficiarios finales, conforme corresponda.

VI) Prueba del dominio de bienes o rentas.

Sobre la prueba del dominio de los bienes y rentas a declarar, agrega que deben acreditarse, además, **gastos o consumos financiados con dichas rentas, su origen, fecha de adquisición, o sobre las transacciones, pagos, y egresos que corresponda**. Cuando se trate de antecedentes cuya tramitación requiera de la participación de terceros y cuya obtención pueda exceder el plazo de presentación establecido, se amplía el plazo de que dispone el contribuyente en 3 meses para ponerlos a disposición del Servicio, contado desde la fecha de la presentación de la declaración, además de permitir que se incluya bienes respecto de los cuales no se cuente con documentos legalizados, autenticados o traducidos, sin perjuicio de que posteriormente el SII pueda requerirlos en forma conforme a sus facultades de fiscalización.

El Proyecto de Ley agrega, en lo referente al valor probatorio, que la declaración constituirá plena prueba respecto de los datos contenidos en ella. Respecto a la autorización que se confiere para intercambiar información a las instituciones públicas (SII-UAF, etc.), no hay variaciones.

VII) Sanción por la incorporación dolosa de bienes o rentas de terceros y agravante penal.

Respecto de este punto, no hay variación en el Proyecto de Ley, manteniéndose la sanción penal, esto es, aquellos contribuyentes que maliciosamente y con infracción a las disposiciones de este artículo incluyan, en su propia declaración, bienes o rentas de terceros, serán sancionados con multa del trescientos por ciento del valor de los bienes o rentas de que se trate, determinado según el numeral 7 de este artículo, y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

A su vez, para los efectos de lo dispuesto en el artículo 97 N°4 del Código Tributario, se considerará como una **circunstancia agravante** para la aplicación de la pena, el hecho de que el contribuyente no se haya acogido al régimen establecido en este artículo. En este sentido, la agravante penal estaba contemplada en el régimen voluntario del año 2015. Sin embargo, agrega que no aplicará la agravante a los contribuyentes que no se hayan acogieron al 24 transitorio del 2015 y que se acojan al presente régimen voluntario y extraordinario.

VIII) Reglas para la valoración de bienes y rentas declarados.

Si bien el contribuyente deberá informar los bienes a su **valor comercial o de mercado** al 31 de diciembre de 2018, lo cual no varía respecto del artículo 24 Transitorio, se incorpora la letra a) que señala que dicho valor será determinado a) **Conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, en cuanto resulte aplicable considerando la naturaleza y ubicación de los bienes;** y se modifican algunas reglas en caso de acciones, derechos o cualquier título sobre sociedades o entidades constituidas en el extranjero, bonos y títulos de crédito, valores, instrumentos y cualquier activo que se transe en el extranjero o en Chile, donde el valor de tales activos, será alternativamente:

- i. El precio promedio que se registre en tales mercados dentro del último semestre de 2018. Lo anterior deberá acreditarse con un certificado emitido por la respectiva autoridad reguladora o por un agente autorizado para operar en tales mercados, debidamente legalizado, autenticado y traducido al idioma español, según corresponda;

- ii. El precio o valor que presenten al 31 de diciembre de 2018 o en la última cartola o liquidación de ese año;
- iii. En el caso de inversiones financieras compuestas de diferentes instrumentos y contratos, se considerará el saldo global de todos ellos de acuerdo a la respectiva cuenta o portfolio, según los certificados o cartolas emitidos por las respectivas instituciones financieras o bancarias al 31 diciembre 2018. A su vez, el valor determinado conforme a este numeral, una vez pagado el impuesto único que establece el presente artículo, constituirá el costo de dichos bienes para todos los efectos tributarios, **excluyéndose aquellos bienes o rentas que fueron consumidas o utilizadas para gastos de vida.** Por último, si el contribuyente no acreditare el valor de los bienes o la cuantía de las rentas conforme a lo dispuesto en este numeral, el Servicio de Impuestos Internos, podrá tasarlas conforme con el artículo 64 del Código Tributario y **girar sin más trámite las diferencias de impuestos que se determinen.**

IX) Prohibiciones.

Sobre este punto, es decir, quiénes no pueden acogerse a las disposiciones de este régimen, no hay mayores modificaciones, salvo que se agrega, en materia de lavado de activos que, en los casos de suspensión condicional del procedimiento, el contribuyente podrá acogerse al presente régimen en la medida que se haya cumplido la condición fijada por el respectivo tribunal.

El punto más importante a destacar es que, como se señala en la letra e), no podrán acogerse aquellas personas que, con anterioridad a la fecha de presentación, hayan sido seleccionados para una fiscalización conforme con el artículo 59 del Código Tributario, sobre los bienes, rentas, consumos o gastos de vida que se pretenda incluir en la declaración o que respecto de dichos bienes o rentas se haya emitido una liquidación, reliquidación o giro respecto de una declaración de impuesto que se presentó o debió presentar en Chile, lo cual implica que existe un riesgo de fiscalización antes de poder acogerse al beneficio y que, de ser fiscalizado, quedará excluido de la posibilidad de acogerse a este régimen.

X) Efectos.

En cuanto a sus efectos, no hay variación alguna respecto del régimen anterior, presumiéndose de derecho la buena fe del contribuyente respecto de la omisión de declaración o falta de cumplimiento de las obligaciones respectivas, extinguiendo de pleno derecho las responsabilidades civiles, penales o administrativas derivadas del

incumplimiento de las obligaciones establecidas por la legislación cambiaria, tributaria, de sociedades anónimas, de sociedades anónimas y de mercado de valores, tanto respecto de los bienes o las inversiones de cualquier naturaleza, como de las rentas que éstas hayan generado y que se incluyeron en la declaración. Lo anterior no tendrá efecto respecto de los deberes de información y lo establecido en el artículo 27 de la ley número 19.913, que trata principalmente el lavado de activos.

Cabe destacar que el Servicio no podrá utilizar la información conocida con motivo de la declaración para iniciar un proceso administrativo de fiscalización conforme a las reglas generales.

XI) Radicación y registro en el país de activos subyacentes.

El texto es el mismo respecto del año 2015, esto es, en el caso de los declarantes que sean titulares de los bienes a través de sociedades u otras entidades, pueden radicar los activos subyacentes a dichas estructuras en su patrimonio personal, disolviendo las estructuras en el extranjero o dejando sin efecto los encargos fiduciarios. La radicación de los bienes en el patrimonio del contribuyente no se considerará enajenación. Solo se agrega que, en ningún caso se presumirá la radicación por la sola circunstancia de haberse pagado el impuesto sobre las partidas que se pretende radicar.

XII) Buena fe.

En materia de buena fe, no hay diferencia alguna, toda vez que, en virtud de la presentación de la Declaración y pago del impuesto, se presume la buena fe de los contribuyentes que se acogen voluntariamente a este sistema. En virtud de ello, se permite optar por declarar total o parcialmente aquellos bienes o rentas de que son directa o indirectamente propietarios o beneficiarios (así se podía excluir las rentas que se encontraran en cumplimiento). Como se señaló anteriormente, pagado el impuesto y siempre que se cumplan los requisitos, se presume 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 y rentas incluidos en la declaración.

XIII) Levantamiento del secreto bancario, plazo de revisión y trámites posteriores.

Respecto de estas materias, no hay diferencias, pues la presentación autoriza al SII y a otros órganos específicos como la Unidad de Análisis Financiero, para requerir a los bancos (en los cuales se mantengan las inversiones incluidas en la declaración) información sobre las

rentas o bienes incluidos en la declaración. Por otra parte, estos órganos deben cumplir con la obligación especial de reserva.

El SII tiene el plazo fatal de un año desde la fecha del pago del impuesto para revisar si la presentación cumple todos los requisitos establecidos.

Por último, se debe cumplir con las obligaciones impuestas en materia cambiaria por el Banco Central de Chile. Estos son deberes administrativos y de carácter informativo.

XIV) Alcance.

El presente reporte ha sido preparado en consideración a las normas legales y reglamentarias de las leyes pertinentes y conforme nuestra experiencia y práctica en casos similares.

La información contenida en el presente reporte es exclusivamente para uso informativo y no constituye una asesoría tributaria ni legal por parte de Mena Alessandri Abogados.

De la misma manera, el presente reporte no implica una opinión ni recomendación por parte de Mena Alessandri Abogados respecto de la situación particular de los receptores del mismo, ni sobre la aplicación de las citadas normas y regulaciones a dichos receptores.

Mena Alessandri Abogados