

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 9, ART. 17, N°8 Y N°9 – LEY N° 16.271, ART. 63
- OFICIOS N° 843 Y N° 2408 DE 2017; Y N° 362, N° 840 Y N° 888 DE 2018.
(ORD. N° 1333, DE 24.05.2021)**

Tributación de bienes y sus frutos percibido por parte de un trust constituido en Estados Unidos de América.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la tributación por bienes y sus frutos recibidos en virtud de un trust constituido en Estados Unidos de América.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una persona natural (XX) de nacionalidad estadounidense y residente en Chile, tiene una tía (YY) cuyos bienes (de propiedad de la tía) se encuentran situados en el extranjero y no fueron adquiridos con fondos provenientes de Chile.

YY pretende constituir un trust en Estados Unidos de América (EE. UU.) con dichos bienes bajo las normas del Estado de Nueva York¹, en calidad de constituyente o settlor a través de su testamento, de tal manera que dicho trust sería creado y comenzaría a producir sus efectos sólo al momento del fallecimiento de YY. Por su parte, la calidad de administrador o trustee la tendría una sociedad dedicada al rubro o un banco, ambos de EE. UU. y uno de los beneficiarios sería, en este caso, XX.

¹El trust constituiría una “United States person” bajo la normativa extranjera aplicable, lo cual no hace sino confirmar, estima, su tratamiento como una entidad independiente y separada de su constituyente, administrador y beneficiario. Además, agrega que el derecho de dominio sobre estos bienes sería transferido en forma pura y simple e irrevocablemente a dicho trust, transformándose éste en consecuencia en el dueño de aquellos activos.

A mayor abundamiento, la propiedad sobre los activos que compondrían el trust sería transferida a éste debido a las disposiciones del testamento otorgado por YY y el fallecimiento de ésta, tal como ocurriría con todos los otros bienes de la constituyente que se transferirían a sus herederos debido a su muerte, por medio de un executor, el cual estaría a cargo de cumplir sus disposiciones testamentarias.

Respecto de los beneficiarios del trust, éstos se encontrarían facultados para percibir todo o parte de los frutos que generen los bienes aportados al trust (e.g. intereses, rentas de arrendamiento, dividendos, etc.) durante la vigencia de este y de acuerdo con las condiciones de dicho trust.

Agrega que la existencia del trust estaría sujeta a plazo, el cual correspondería al fallecimiento de todos los miembros de la generación de ascendientes de XX vivos al momento de la muerte de la madre de la constituyente (YY), vivos al momento del fallecimiento de ésta, o vivos en otra oportunidad específica que se detallaría en el documento de constitución del trust. Al cumplirse el mencionado plazo de terminación, el trust transferiría el derecho de dominio sobre los bienes que lo componen en favor de sus beneficiarios, de acuerdo con sus respectivas participaciones establecidas en el documento de creación del trust, con lo cual éste se extinguiría.

Indica que XX, el cual sería dueño de algunos bienes en Chile como en el extranjero (ninguno de los bienes de XX situados en el extranjero o en Chile fueron adquiridos con fondos provenientes de Chile), evalúa crear un trust sobre sus bienes en el extranjero bajo la norma de EE.UU., pero mediante un acto entre vivos y estableciendo su irrevocabilidad en el acto constitutivo del mismo², donde XX sería el settlor, el administrador sería una sociedad dedicada al rubro o un banco en EE.UU.³, y los beneficiarios serían su cónyuge, el hijo en común y la hija de la cónyuge (en adelante, cónyuge y sus hijos).

Agrega que XX analiza también constituir un trust, en los mismos términos señalados, que contendría también bienes de su propiedad situados en Chile.

A continuación, tras una serie de consideraciones, en resumen, solicita confirmar que no se encuentran afectos a impuestos contenidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) o en la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones:

¹ De acuerdo con el contribuyente, y en conformidad con la legislación que le sería aplicable, dicho trust constituiría un patrimonio y contribuyente separado e independiente de su constituyente, administrador y beneficiarios.

² Según el contribuyente, la existencia del trust estaría sujeta a un plazo o condición, a ser determinado(a). Al cumplirse aquel plazo o condición, el trust transferiría el derecho de dominio sobre los bienes que lo componen en favor de sus beneficiarios, de acuerdo con sus respectivas participaciones, con lo cual dicho trust se extinguiría.

³ El deber o encargo subyacente de este administrador consistiría en administrar, gestionar y disponer de los bienes del trust en interés de los beneficiarios de este, de manera de cubrir de la mejor manera posible las necesidades de salud, cuidado, educación y sustento de cada uno de éstos, atendidas las circunstancias particulares de cada beneficiario.

- 1) Los frutos y bienes que perciba XX desde el trust constituido por parte de YY;
- 2) En caso que XX constituya un trust con los bienes situados en el extranjero en favor de su cónyuge y sus hijos; y,
- 3) Mismo caso anterior, pero incluyendo en el trust bienes situados en Chile.

II ANÁLISIS

Como primera cuestión, es importante considerar que los N° 1 y N° 2 de la letra A del inciso segundo del artículo 6 del Código Tributario, citados en su presentación, confieren facultades para interpretar administrativamente las “disposiciones tributarias” así como para “absolver consultas sobre la aplicación e interpretación de las “normas tributarias”.

Asimismo, a partir de lo dispuesto en los artículos 4° del citado código y 1° de la Ley Orgánica de este Servicio⁴, esas facultades de interpretación se ejercen respecto de disposiciones o normas tributarias de carácter “interno”.

Asimismo, a partir de lo dispuesto en los artículos 4° del citado código y 1° de la Ley Orgánica de este Servicio⁴, esas facultades de interpretación se ejercen respecto de disposiciones o normas tributarias de carácter “interno”.

Luego, y más allá que se acompañen o no antecedentes referenciales, en el caso de los trust, este Servicio ha resuelto consistentemente que, correspondiendo a una institución extranjera que no se encuentra regulada por nuestra legislación y cuya implementación se materializa mediante una serie de actos jurídicos variados y sucesivos, en que además se introducen condiciones o elementos contractuales que determinan y modifican las obligaciones y efectos jurídicos, no es posible precisar en abstracto y a priori, la naturaleza jurídica tanto del contrato mismo como de los actos jurídicos subyacentes⁵.

Por esa razón, determinar las específicas consecuencias tributarias de un trust es una cuestión de hecho que debe ser analizada en las respectivas instancias de fiscalización⁶.

Precisado lo anterior, de acuerdo con la descripción formulada en su presentación, es posible señalar que la mera constitución del trust por parte de YY (persona natural no residente ni domiciliada en Chile), no generaría impuestos en Chile.

En cambio, recibir los frutos de los bienes que le correspondan en del trust, recibir los bienes mismos que componen el trust al término de este o la enajenación de las cuotas o derechos que le correspondan a XX, como beneficiario residente en Chile, supone la afectación con impuestos a la renta, considerando la definición amplia de “renta” contenida en el N° 1 del artículo 2° de la LIR y considerando que de acuerdo al artículo 3° de la LIR, los domiciliados o residentes en Chile tributan por todas sus rentas, cualquiera sea su origen.

Por otra parte, y sobre la posibilidad de considerar, por ejemplo, la entrega de bienes que componen el trust como ingreso no renta conforme al N° 9° de la LIR⁷, es relevante considerar lo resuelto por este Servicio, en el sentido que, conforme a nuestro ordenamiento jurídico, “en la sucesión por causa de muerte se sucede a una persona difunta a título universal en todos sus bienes, derechos y obligaciones, o en una cuota de ellos (artículo 951 del Código Civil), siendo los asignatarios a título universal herederos que “representan a la persona del testador para sucederle en todos sus derechos y obligaciones transmisibles” (artículo 1097).”⁸

Luego, supuesto que tras el fallecimiento de YY los bienes son “transferidos [en dominio] en forma pura y simple e irrevocablemente a dicho trust, transformándose éste en consecuencia en el dueño de aquellos activos”, no es el caso que el beneficiario del trust “suceda” al causante en todos sus derechos y obligaciones transmisibles, “representando” a la persona del testador. Al respecto, usualmente en los trusts se establece que los bienes sean transferidos al trustee, adquiriendo la calidad de “legal owner” de los bienes (aunque sería un patrimonio separado para él) y los beneficiarios tendrían un derecho contingente llamado “interés” en los bienes siendo los “beneficial owners”.

⁴ Contendida en el Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980, de Hacienda.

⁵ Oficio N° 2390 de 2015

⁶ Oficio N° 2390 de 2015. En el mismo sentido, a propósito de un trust, Oficios N° 1702 de 2016 y N° 1052 de 2019.

⁷ Adquisición de bienes de acuerdo con los párrafos 2° y 4° del Título V del Libro II del Código Civil, o por prescripción, sucesión por causa de muerte o donación

⁸ Oficio N° 1702 de 2016.

Por las mismas razones, en la adjudicación de los bienes una vez que el trustee determina liquidar el trust (siguiendo las obligaciones establecidas en el documento de constitución del trust), sería inaplicable la letra f) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, considerando que trata de la adjudicación de bienes en la partición de una “comunidad hereditaria” y a favor de uno o más “herederos” del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos, ya sea que se trate de personas naturales o no.

En cuanto al Impuesto a la Renta, este Servicio ha fijado como criterio que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces queda afecta al tratamiento tributario que dispone la legislación chilena, sea que tales inmuebles se encuentren situados en Chile o en el extranjero⁹. Asimismo, ha sostenido que la sucesión de un extranjero, no domiciliado ni residente en el país cuyos bienes situados en el exterior no fueron adquiridos con recursos provenientes del país, constituye ingreso no renta según lo dispuesto en artículo 17, números 8° y 9° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Dicho lo anterior, supuesto que efectivamente se verifique el modo de adquirir sucesión por causa de muerte, no procedería aplicar el impuesto respecto de bienes quedados en el extranjero a la fecha de fallecer el causante y adquiridos con recursos provenientes fuera de Chile, de acuerdo con el artículo 1°, incisos segundo y tercero, de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

El hecho que en el trust se mencione que los beneficiarios recibirán los frutos y bienes a título gratuito y de forma irrevocable no necesariamente significa que ello constituya una donación. Al respecto, se hace presente que, tras las recientes modificaciones introducidas al artículo 1° de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, el inciso séptimo del artículo 1° dispone que, para los efectos de esa ley, se considerarán “donaciones” aquellos actos o contratos celebrados en el extranjero y que, independientemente de las formalidades o solemnidades exigidas en el respectivo país, cumplan lo dispuesto en el artículo 1.386 del Código Civil.

Esta norma viene a consagrar, en materia de donaciones, una reiterada jurisprudencia administrativa de este Servicio que, en general, confiere a los actos o contratos válidamente celebrados en el extranjero los mismos efectos tributarios que tendrían en Chile, en la medida que produzcan efectos sustantivos análogos a los actos o contratos que se hubieren celebrado en Chile¹⁰.

Para el caso específico de las donaciones, este Servicio ha distinguido¹¹, en términos muy generales, entre los elementos externos o formales que rigen su perfeccionamiento (celebración), de aquellos que regulan sus consecuencias jurídico-tributarias, las cuales – para su reconocimiento en Chile – deben ser análogas a las que prevé nuestro ordenamiento.

De este modo, en el caso de una donación celebrada en el extranjero, no es posible exigir, para su reconocimiento en Chile, que se someta a un trámite probablemente inexistente en otras jurisdicciones, como la insinuación; pero sí – al menos – que el acto o contrato tenga una naturaleza análoga a la donación definida en el artículo 1.386 del Código Civil. Esto es, se verifique una transferencia gratuita e irrevocable de bienes desde una parte hacia la otra.

Lo expuesto precedentemente también es aplicable al trust que XX pretende constituir en favor de su cónyuge y sus hijos, considerando en especial que en este caso el trust sería constituido por un residente en el país.

Finalmente, cabe recordar que al tratar sobre una cuestión de hecho que debe ser analizada en su oportunidad en las instancias de fiscalización que corresponda, incluye su posible revisión a la luz de los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario y del artículo 63, de la Ley N° 16.271.

⁹ Oficio N° 1950 de 2011.

¹⁰ Por ejemplo, en materia de fusiones, divisiones o reorganizaciones empresariales efectuadas en el extranjero, de conformidad a la legislación del respectivo país, ver Oficios N° 843 y N° 2408 de 2017; y N° 362, N° 840 y N° 888 de 2018.

¹¹ Oficio N° 2028 de 2018.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Determinar las específicas consecuencias tributarias de un trust es una cuestión de hecho que debe ser analizada en las respectivas instancias de fiscalización.
- 2) La calificación jurídico-tributaria de los actos celebrados en el extranjero dependerá, en definitiva, de las circunstancias particulares del caso, incluyendo, por ejemplo, la posibilidad o no de calificar a los beneficiarios del trust como “herederos”, origen de los bienes que conforman el trust y domicilio o residencia de las partes intervinientes o la existencia de una donación, entre otros.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1333, de 24.05.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Normas Internacionales