

Impuesto a las donaciones en la constitución de fideicomisos a título oneroso.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el impuesto a las donaciones en la constitución de un fideicomiso oneroso.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, solicitó la inscripción en el Conservador de Bienes Raíces de TTTT de dos escrituras públicas de constitución de propiedad fiduciaria, sobre dos y tres locales comerciales, respectivamente, inscripciones que fueron rechazadas por falta de acreditación del pago del impuesto a las donaciones conforme lo instruye la Circular N° 33 de 2021 de este Servicio.

Al respecto, señala que no corresponde el pago de dicho impuesto debido a que los fideicomisos se celebraron a título oneroso, ya que en ambas escrituras se pactó un precio de \$xx.xxx.xxx, precio que habría sido pagado por la fiduciaria y que se determinó con base en el avalúo fiscal de los locales comerciales¹ y considerando las limitaciones y cargas² que con que se transfiere la propiedad a esta última.

Sin perjuicio de lo anterior, agrega que el impuesto a las donaciones correspondiente se deberá pagar solo una vez cumplida la condición pactada en cada escritura y restituidos los inmuebles a los fideicomisarios.

Por lo anterior, y tras aludir a la Circular N° 33 de 2021 y efectuar otras consideraciones, solicita determinar si en la constitución de los referidos fideicomisos se debe pagar el impuesto a las donaciones en forma previa a la inscripción conservatoria.

II ANÁLISIS

En primer término, se debe hacer presente que, revisados los antecedentes acompañados y la información que consta en este Servicio, es posible indicar respecto de ambos fideicomisos que:

- a) Una sociedad anónima (constituyente) constituyó los fideicomisos sobre dos locales comerciales, en un caso, y tres, en el otro;
- b) La fiduciaria es una persona natural que participa en dicha sociedad, la que habría pagado un precio de \$xx.xxx.xxxx al momento de suscribir cada fideicomiso y a la que se prohibió transferir los locales comerciales por acto entre vivos, pero se le concedió la libre administración de aquellos, pudiendo gozar de ellos a su arbitrio sin obligación de rendir cuenta;
- c) En un caso el fideicomisario es una persona natural de trece años de edad y, en el otro, una persona natural de ocho años de edad; y,
- d) Se pactó como condición para la restitución la llegada de la fecha en que cada fideicomisario cumpla veinticinco años de edad conforme a las leyes chilenas.

Por otra parte, cabe advertir que lo instruido por este Servicio en los apartados 3.1.2. y 3.1.3. la aludida Circular N° 33 de 2021 en relación con el artículo 8° de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, parte del supuesto que se trata de un fideicomiso a título gratuito y que, por ese motivo, en lo que interesa, configura el hecho gravado donación en los términos que establece el inciso quinto del artículo 1° de la misma ley³, tanto en cabeza del propietario fiduciario, como del fideicomisario, en su caso.

¹ Todos los cuales cuentan con un mismo rol.

² Administración de los locales comerciales.

³ El inciso quinto del artículo 1° hace referencia a la definición de donación establecida en el artículo 1386 del Código Civil, el cual dispone que la “donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta.”.

(ver penúltimo párrafo del presente Análisis⁴), a la configuración del hecho gravado donación a su respecto, sin perjuicio que, en cuanto dueña (supuesto que se efectúe la tradición de los locales comerciales), deba tributar con los impuestos generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según corresponda, por los incrementos patrimoniales que obtenga en su explotación. Correlativamente, la constituyente debería tributar con el impuesto de primera categoría por el mayor valor obtenido.

Por otra parte, si bien dicho pago del precio no incidiría en la futura configuración del hecho gravado donación en cabeza de cada fideicomisario, dadas las edades actuales de estos últimos, podría estimarse que las condiciones pactadas se entiendan fallidas en su momento⁵ y, consecuentemente, se consolide la propiedad absoluta de los locales comerciales en el patrimonio de la fiduciaria.

Finalmente, atendido el contexto global de la operación realizada (existencia de relación, el monto del precio pagado y el valor de mercado de los locales comerciales, la condición pactada en ambos fideicomisos y su efecto, edad de los intervinientes, entre otros), este Servicio podría revisar, por ejemplo, si la celebración de los fideicomisos a título oneroso corresponde a un mecanismo para eludir el impuesto a las donaciones y/o reducir artificialmente la base imponible del impuesto a la renta, utilizando al efecto las facultades establecidas en el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones o en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario, o eventualmente tasar conforme al artículo 64 de dicho código, según corresponda.

Al efecto, se remitirán los antecedentes de la presente consulta a las respectivas instancias de fiscalización.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) La constitución de los referidos fideicomisos por acto entre vivos a título oneroso por \$xx.xxx.xxx no configuraría en cabeza de la fiduciaria, en principio, el hecho gravado “donación” para efectos de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Donaciones y Asignaciones.
- 2) Dadas las edades actuales de los fideicomisarios, podría estimarse que las condiciones pactadas se entiendan fallidas en su momento, lo que obstaría a la configuración del hecho gravado “donación” en cabeza de cada fideicomisario al consolidarse la propiedad absoluta de los locales comerciales en el patrimonio de la fiduciaria.
- 3) No obstante, en materia de impuestos a la renta, tanto la constituyente como la fiduciaria deberán tributar con los impuestos correspondientes por los incrementos patrimoniales que obtengan con ocasión de la enajenación y explotación de los locales comerciales, respectivamente.
- 4) Lo anterior, sin perjuicio de las facultades de este Servicio para revisar las operaciones realizadas.

HERNAN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1666 de 08.06.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Técnica Tributaria

⁴ De acuerdo con el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Donaciones y Asignaciones, se puede configurar una hipótesis de donación encubierta “si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio”.

⁵ Conforme lo dispuesto en el artículo 739 del Código Civil, “toda condición de que penda la restitución de un fideicomiso, y que tarde más de cinco años en cumplirse, se tendrá por fallida, a menos que la muerte del fiduciario sea el evento de que penda la restitución”, plazo que se computa desde la delación de la propiedad fiduciaria de acuerdo con el inciso final del referido artículo 739, la que tratándose de fideicomisos constituidos por acto entre vivos “tiene lugar en el momento en que se otorga el instrumento público, y si el fiduciario no ha concurrido a su otorgamiento, en el momento de su aceptación” (Claro Solar, Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado, Volumen IV, Tomo Octavo, Editorial Jurídica de Chile, año 2013, página 51).