

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 12, ART. 14, LETRA E), N°2, ART. 20, N°5, ART. 41 G. (Ord. N° 1778, de 27-08-2018)

CONSULTAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN DE LOS BENEFICIOS OBTENIDOS DESDE UNA FUNDACIÓN CONSTITUIDA EN EL EXTERIOR.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta algunos aspectos tributarios relacionados con los beneficios obtenidos desde una fundación constituida en el exterior.

I.- ANTECEDENTES:

Describe que una fundación constituida bajo las leyes del Principado de TTTTT administra un encargo fiduciario. Su fundador, un residente chileno, la dotó en forma irrevocable de un patrimonio inicial, y a su fallecimiento, sus estatutos y reglamento quedaron cristalizados, sin que puedan ser modificados, salvo en casos excepcionales y únicamente por su Consejo de Administración, integrado por tres personas naturales designadas por una institución fiduciaria constituida y vigente en TTTTT.

Señala que los beneficiarios de la fundación quedaron determinados siguiendo un orden de subrogación, sin posibilidad de incluir o excluir a ninguno. Sostiene que tal calidad, no importa tener la propiedad de acciones o derechos de la fundación, pues no otorga el derecho a exigir la distribución de beneficios, ni existe derecho a las utilidades, así como tampoco tienen derechos políticos ni intervienen en las determinaciones de la fundación. Agrega que el carácter de beneficiario solo concede un limitado derecho a ser informado de los resultados financieros, a exponer al Consejo de la Fundación un estado de necesidad que justifique que dicho órgano discrecionalmente resuelva hacer o no alguna distribución efectiva o hacerse cargo de pagar algún gasto de vida o, finalmente, demandar a los miembros del mismo por gestión dolosa ante los tribunales de TTTTT para que sean destituidos por sentencia judicial ejecutoriada.

Afirma que a la muerte del fundador ocurrida hace más de una década, la fundación pasó en rigor a constituir una modalidad de trust irrevocable, discrecional y complejo. También, que nunca, durante toda la existencia legal de la fundación, esta ha efectuado distribución alguna ni al fundador ni a las personas que lo subrogaron como beneficiario, sea bajo la forma de una distribución efectiva o haciéndose cargo de pagar gastos de vida del o de los beneficiarios en Chile o en el exterior. Por el contrario, durante todo este tiempo el Consejo de Administración ha invertido el patrimonio inicial y las rentas que se han generado en el tiempo, y solo ha incurrido en los gastos de administración que irroga la propia fundación.

Al respecto, consulta si el beneficiario -en la medida que este sea un residente chileno- tiene obligación de reportar su interés bajo las reglas del artículo 41 G y H de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). Afirma que las rentas de la fundación son rentas pasivas y TTTTT en la actualidad configuraría una jurisdicción especial a la cual se le aplican las reglas del artículo 41 H.

A su juicio, los derechos limitados de los beneficiarios no permiten dar por cumplido ninguno de los requisitos previstos para el "control" bajo el artículo 41 G de la LIR y, por el contrario, apunta a que la tributación del beneficiario deberá ocurrir bajo el artículo 12 de la LIR, en la oportunidad de la distribución (efectiva al beneficiario o en forma sustituta por el desembolso de gastos de vida del beneficiario incurridos en su beneficio por la fundación).

Hace presente que el Servicio, mediante Oficio N° 2.390 de 2015, haciéndose cargo de la consulta de un beneficiario de nacionalidad portuguesa avecindado en Chile de un trust norteamericano irrevocable y discrecional, sostuvo que hasta el 31 de diciembre de 2015 la tributación a la renta correspondía al beneficiario efectuarla sobre base percibida y que la declaración jurada apropiada para informar las distribuciones sobre base percibida -en caso de no existir agencia- era la DJ N° 1853, actualmente sustituida por la DJ N° 1929, la cual debiera ser utilizada por el beneficiario en el ejercicio en que perciba una distribución desde la fundación.

En segundo lugar, consulta la tributación en caso de que la fundación acordare hacer distribuciones en el futuro. En esta materia la duda la origina el Oficio N° 1812 de 2015 mediante el cual el Servicio se pronunció sobre la tributación del fideicomiso - el cual tiene algunas semejanzas con el trust-, haciendo aplicable a la restitución del mismo, el Impuesto a las Donaciones. Por ello, comenta dos alternativas: la primera, considerar que la distribución efectuada discrecionalmente por el Consejo de Administración constituye renta de fuente extranjera clasificada para el beneficiario en el artículo 20 numeral 5 de la LIR y que debe ser tributada en Chile por su monto íntegro por el residente chileno beneficiario con el Impuesto Global Complementario sobre base percibida en el ejercicio de la percepción. Esto, sin perjuicio de tener el residente chileno beneficiario de la distribución que reportar esa misma renta en el ejercicio de la percepción mediante la DJ N° 1929; y la segunda, considerar que la distribución efectuada discrecionalmente por el Consejo de Administración configura una donación en los términos genéricos descritos por el Servicio mediante el Oficio N° 1535 de 2017 como "(...) cualquier atribución convencional gratuita de bienes a un tercero (...)", al margen de la cuestión más bien "formal" de la existencia o inexistencia del trámite de insinuación. Bajo este predicamento, se debería aplicar el Impuesto a las Donaciones con tasa del 35% (es decir, con el recargo del 40% previsto en ausencia de vínculos de parentesco entre donante y donatario). Bajo este escenario el incremento de patrimonio del beneficiario producto de la donación se consideraría un ingreso no constitutivo de renta de acuerdo al artículo 17 numeral 9 de la LIR. En este segundo escenario surge además la pregunta acerca de si cabría adicionalmente informar el monto distribuido, es decir, bajo este supuesto, un ingreso no renta, en el año de la percepción, en la DJ N° 1929.

A su juicio, correspondería aplicar la primera alternativa y descartar el escenario de la "donación", simplemente porque esta desnaturaliza la propia definición de trust. Sostiene que es de la esencia del encargo fiduciario que la transmisión de bienes del fundador a la fundación tenga por objeto que esta "administre, gestione y disponga de los bienes del trust según las condiciones del trust y las obligaciones particulares que la ley extranjera le imponga", en beneficio de los beneficiarios. Los beneficiarios no son "terceros" respecto de la fundación. Las distribuciones al beneficiario en cumplimiento cabal del objeto de la fundación no pueden considerarse donación sino cantidades distribuidas de acuerdo a su objeto corporativo.

Finalmente, consulta si es permisible bajo la ley tributaria chilena que sea el Consejo de Administración el que en representación del beneficiario formule la declaración requerida bajo el Artículo 14 letra E numeral 2 de la LIR. Sostiene que el Consejo está advertido que el criterio de Chile hasta ahora ha sido imponer legalmente la obligación de formular esa declaración solo a residentes chilenos, de manera que esa obligación pesa sobre el trustee, beneficiarios o protector residente en Chile. El criterio ha sido que no cabe imponer obligaciones a personas extranjeras no residentes que no están bajo el imperio del Estado de Chile. Sin embargo, nada impediría que el Consejo de Administración como responsable del encargo fiduciario y quién debe ser tenido como contribuyente en Chile bajo el artículo 28 y otras disposiciones del Código Tributario asuma voluntariamente una obligación de reporte que entiende naturalmente le pertenece, como son todas las obligaciones de reporte inherentes al intercambio de información respecto de la fundación y sus beneficiarios.

Agrega que bajo las reglas de TTTT para intercambio de información a partir del 1° de enero de 2016, es el Consejo de Administración quien debe ser reportado como account holder de la fundación.

II.- ANÁLISIS:

En relación con su primera consulta, es posible señalar que el artículo 41 G de la LIR, regula la tributación en Chile de las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades sin domicilio ni residencia en el país, controladas directa o indirectamente por contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en el país. Uno de los requisitos de aplicación de la norma citada, es la existencia de una relación de control entre el contribuyente domiciliado, residente, constituido o establecido en Chile y la entidad en el exterior, la cual se verifica mediante la concurrencia de alguna de las hipótesis descritas en ella.

En el caso expuesto, y de acuerdo a lo que señala, se inferiría que no existiría dicha relación de control entre el beneficiario residente en Chile y la fundación devenida según lo que señala el consultante- en un trust, pues los derechos e influencia que el primero detenta sobre el segundo son limitados y, además, porque la decisión de distribuir beneficios se encuentra reservada discrecionalmente en la voluntad del Consejo de Administración de la fundación. Tales circunstancias no encuadran en ninguna de las hipótesis de control descritas en el artículo 41 G de la LIR, motivo por el cual no resultan aplicables tales disposiciones. Lo anterior, sin perjuicio de la verificación que este Servicio realice respecto de la situación particular del contribuyente beneficiario, en virtud de sus facultades de fiscalización, dentro de los plazos de prescripción.

Respecto de su segunda consulta, y considerando lo señalado por Ud., este Servicio en principio, compartiría la calificación de las rentas obtenidas por el beneficiario descrito, dentro de las contempladas en el artículo 20 N° 5 de la LIR. En tal sentido, su reconocimiento deberá efectuarse de acuerdo a las normas del artículo 12 de la LIR, es

decir, se considerarán las rentas líquidas percibidas, entendiéndose por tales, aquellas que resultan después de deducir los impuestos extranjeros que los gravan, efectivamente pagados . Asimismo, efectivamente dicho beneficiario se encontrará obligado a presentar la Declaración Jurada N° 1929 sobre operaciones en el exterior.

Finalmente, y en relación con la tercera consulta, y no obstante el elenco amplio de sujetos que de acuerdo al artículo 14 letra E N° 2 de la LIR, se encuentran obligados a informar acerca de los trusts, de momento los sujetos actualmente obligados se encuentran singularizados en la Resolución Ex. SII N° 47, de 2014. En ella, se asigna la obligación de declaración únicamente al trustee de un trust creado de acuerdo a disposiciones de derecho extranjero, o bien, al administrador del mismo, ambos con domicilio o residencia en el país, no siendo posible observar que dicha obligación se radique en alguno de los sujetos señalados, que tienen residencia o domicilio en el exterior.

III.- CONCLUSIÓN

Sírvase tener por respondidas sus consultas, de acuerdo al análisis precedente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1778, de 27.08.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos