

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 3, ART. 10, ART. 17, N°8, ART. 58, N°3 - CÓDIGO CIVIL, ART. 955 - LEY N° 16.271, ART. 27 - OFICIO N° 2730, DE 2016. (Ord. N° 1960, de 20-09-2018)

APLICACIÓN DEL IMPUESTO ADICIONAL A LA CESIÓN DE DERECHOS HEREDITARIOS DE UN CAUSANTE FALLECIDO EN SU PAÍS DE ORIGEN, EFECTUADA POR PERSONAS SIN DOMICILIO NI RESIDENCIA EN CHILE.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la aplicación del Impuesto Adicional a la cesión de derechos hereditarios de un causante fallecido en su país de origen, efectuada por personas sin domicilio ni residencia en Chile.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que dos ciudadanas extranjeras, sin residencia ni domicilio en Chile son herederas de un causante -también extranjero, que fallece en su país de origen- de una herencia compuesta exclusivamente de derechos sociales sobre una sociedad de responsabilidad limitada, constituido con arreglo a las leyes chilenas.

Las herederas han considerado ceder a título oneroso la totalidad de sus derechos hereditarios a una persona o entidad con residencia en Chile, mediante la cesión de derechos hereditarios, sin previa realización del trámite de la posesión efectiva, lo que podría generar un mayor valor a favor de las cedentes.

Señala que el Oficio N° 2.730 del año 2016, se refiere a la situación de la cesión derechos hereditarios en relación al Impuesto de Primera Categoría, pero no se refiere a la cesión de derechos hereditarios celebrada por cedentes extranjeros, no residentes ni domiciliados en Chile. Tampoco existe norma legal expresa entre el articulado del Impuesto Adicional que refiera un hecho gravado como el descrito en los antecedentes ni directamente ni por remisión a otras normas.

Al respecto, solicita un pronunciamiento sobre los siguientes aspectos:

a. ¿Existe alguna norma legal que grave con Impuesto Adicional el mayor valor obtenido en la cesión de derechos hereditarios efectuada por cedente persona naturales sin residencia ni domicilio en Chile?

b. En caso negativo, ¿cuál sería el tratamiento tributario de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), respecto de la cesión de derechos hereditarios a título oneroso, para cedentes personas naturales sin residencia ni domicilio en Chile, cuando de la cesión se obtiene mayor valor?

c. De encontrarse afecta la cesión referida, ¿cuál sería la tasa impositiva y cuándo se declararía y debiera pagar el impuesto aplicable?

d. El cesionario del derecho real de herencia, a criterio de este Servicio, ¿puede ser considerado un agente retenedor o un sustituto respecto a eventual declaración y pago de algún impuesto?

II.- ANÁLISIS:

1.- Este Servicio entiende que la consulta se refiere a la cesión de los derechos hereditarios en la herencia de un causante fallecido en el extranjero, por parte de dos ciudadanas domiciliadas también en el exterior, a un cesionario domiciliado en Chile. La herencia estaría compuesta por derechos sociales de una sociedad constituida en el país.

Al respecto, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 3º de la LIR, toda persona con domicilio o residencia en Chile, se encuentra afecta a impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de sus rentas esté situada dentro o fuera del país; mientras que las personas no residentes en Chile, están afectas a impuesto solamente sobre sus rentas cuya fuente esté situada dentro del país.

De lo expuesto, se desprende que la LIR, contempla un principio dual de jurisdicción para la aplicación de sus normas; ya que, por un lado, sustenta el principio de la residencia o renta mundial, respecto de las personas residentes en Chile, y por otro, el principio de la fuente, respecto de los no residentes en el país.

Ahora bien, para la aplicación de estos principios, el artículo 10 de la ley del ramo, preceptúa que se consideran rentas de fuente chilena las que provienen de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente; enumerando algunas rentas que se consideran de fuente interna. Por su parte, y a contrario sensu de lo antes señalado, son rentas de fuente extranjera aquellas provenientes de bienes situados en el extranjero y de actividades desarrolladas en el mismo lugar.

Para los fines de la calificación de la fuente de las rentas provenientes de operaciones sobre acciones y derechos sociales, el artículo 11 de la LIR, dispone que se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país, aplicándose igual regla en el caso de derechos en sociedades de personas.

El artículo 17 N° 8, de la LIR, establece la situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales en sociedades de personas. De acuerdo a las normas de jurisdicción tributaria antes citadas, si los derechos en sociedades de personas están situados en Chile, dicha tributación se aplicará sea que la enajenación se realice por un contribuyente domiciliado o residente en Chile o en el extranjero.

2.- En segundo lugar, atendidos los términos en que se formula la consulta y por abarcar instituciones de un derecho extranjero, en principio no es posible confirmar en qué calidad el cesionario recibe los derechos en la herencia. Siendo así, a continuación, se expondrán solo criterios generales, quedando a las instancias de fiscalización respectiva, la función de verificar el cumplimiento de los supuestos legales.

De acuerdo al artículo 955 del Código Civil, la sucesión en los bienes de una persona se abre al momento de su muerte en su último domicilio; salvos los casos expresamente exceptuados. Agrega esta disposición legal que la sucesión se regla por la ley del domicilio en que se abre; salvo las excepciones legales.

Al menos conforme a nuestro ordenamiento jurídico, en la sucesión por causa de muerte se sucede a una persona a título universal en todos sus bienes, derechos y obligaciones, o en una cuota de ellos , siendo los asignatarios a título universal herederos que “representan a la persona del testador para sucederle en todos sus derechos y obligaciones transmisibles” . Asimismo, cabe señalar que, conforme a nuestro sistema jurídico, a la muerte del causante se verifica una comunidad hereditaria, en la cual los herederos participan como “comuneros”.

De acuerdo a esta misma legislación , el objeto de una cesión del derecho de herencia se constituye por la universalidad o la cuota que corresponde al cedente en el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que comprende el haber hereditario. De tal forma, este Servicio ha concluido que , mediante la cesión de los derechos hereditarios, una persona no transfiere el dominio de bienes determinados al adquirente, sino que transfiere a ésta sus derechos hereditarios en una universalidad de bienes que conforman la masa hereditaria dejada por la causante, es decir, la universalidad jurídica denominada derechos hereditarios, que no puede ser confundida con los bienes que la componen.

De ello se sigue que, el coasignatario que vende o cede su derecho en la herencia no transfiere alguna propiedad en particular, sino su cuota en dicha universalidad, especialmente para que el cesionario pueda pedir, con arreglo al artículo 1320 del Código Civil, la partición e intervenir en ella, con la finalidad de liquidar esa porción y se la entere con bienes singulares o con los valores que podrían haber correspondido a su cedente y vendedor.

Si bien es cierto que el mayor valor obtenido en la cesión de los derechos hereditarios es naturalmente una renta -y así lo ha señalado este Servicio en Oficio N° 2730, de 2016-, dicho mayor valor obtenido no estaría en principio afecto a los impuestos generales de la LIR, en la medida que las personas naturales cedentes no tengan domicilio ni residencia en Chile, se trate de la sucesión de una persona fallecida en el exterior, y que de acuerdo a la legislación del país donde se abrió la sucesión, el objeto de lo cedido es la posición jurídica del heredero como titular del derecho sobre la herencia.

Cabe tener presente por otro lado que la norma especial de tributación, dispuesta por el artículo 17 N° 8, letra a), de la LIR, que regula la situación de la cesión de derechos sociales en sociedades de personas, no resulta aplicable en la situación que expone, ya que la renta no se obtiene como consecuencia de la transferencia de los derechos sociales comprendidos en la masa hereditaria, en atención a lo ya señalado, es decir, en la medida que lo cedido es la universalidad jurídica denominada derechos hereditarios, y no los bienes que la componen; convención distinta a la cesión de derechos sociales, que es un contrato solemne, y que se traduce en la modificación del contrato social.

3.- En tercer lugar cabe analizar si en el caso en consideración, resulta aplicable la norma de control contenida en el inciso 3° del artículo 10 de la LIR, que contempla nuevos casos de renta de fuente chilena, estableciendo que se considerarán como tales y se afectarán con el Impuesto Adicional (IA) establecido en el N° 3, del artículo 58 de la LIR, las rentas obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país, en la enajenación de determinados títulos o instrumentos, cuyos valores, en todo o parte, se encuentren representados por uno o más de los activos subyacentes situados en Chile que la disposición legal especifica.

Dicha norma legal comprende tres distintas hipótesis de hecho gravado, todas ellas provenientes de la enajenación efectuada por una persona sin domicilio ni residencia en el país, de derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de otros derechos representativos del capital, de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero, o de títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, constituido, formado o residente en el extranjero.

De las hipótesis que establece el inciso 3° del artículo 10 de la LIR, se concluye que en principio se refieren a distintas formas de transferencia o enajenación de títulos de propiedad sobre determinados activos extranjeros, esto es, inversiones efectuadas en acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona, patrimonio o entidad extranjera, que representan en forma indirecta, activos subyacentes situados en Chile.

En cambio, en la convención en cuestión (cesión de derechos hereditarios), se manifiesta un ánimo distinto de aquél a que se refiere la norma legal antes citada, toda vez que dice relación con una universalidad jurídica o cuota de ésta (como objeto del derecho real de herencia), y que constituye un todo distinto de los bienes individuales que la componen, sin que puedan derivarse consecuencias particulares respecto de éstos. Es decir, la adquisición de los derechos en la sucesión no tiene su fuente en el ánimo o voluntad de adquirir y transferir títulos o “derechos de propiedad” sobre activos extranjeros que sean representativos de subyacentes situados en Chile; sino que dicha adquisición se efectúa por disposición legal y no por la mera voluntad de los herederos cedentes.

4.- Sin perjuicio de lo anterior, cabe consignar que el artículo 27 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, dispone que cuando la sucesión se abra en el extranjero, deberá pedirse en Chile, no obstante lo dispuesto en el artículo 955 del Código Civil, la posesión efectiva de la herencia respecto de los bienes situados dentro del territorio chileno (los derechos sociales de la sociedad que señala), para los efectos del pago de los impuestos establecidos por esta ley. La posesión efectiva, en este caso, deberá pedirse en el lugar en que tuvo el causante su último domicilio en Chile, o en el domicilio del que pida la posesión efectiva, si aquél no lo hubiere tenido.

Según se ha expresado en anteriores Oficios, este Servicio se encuentra facultado para exigir, en su caso, el cobro del impuesto al cesionario en su calidad de “asignatario”.

III.- CONCLUSIÓN:

El mayor valor obtenido en la cesión de derechos hereditarios de un causante que fallece en el exterior, no se encuentra afecto a los impuestos de la LIR, en caso que la cesión sea efectuada por personas que no tienen residencia ni domicilio en el país; calidades estas últimas que podrán ser verificadas en las respectivas instancias de fiscalización. Lo anterior, se debe entender sin perjuicio de la aplicación de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones respecto de los bienes situados en Chile.

En principio no resulta aplicable el inciso 3° del artículo 10 de la LIR, al caso de cesión de derechos hereditarios, ya que los cedentes no enajenan o venden indirectamente, títulos de propiedad sobre los activos subyacentes situados en Chile, siempre que el objeto de la cesión sea la universalidad jurídica o cuota de ésta en la que se sucede al fallecimiento del causante, como es el derecho real de herencia abierta en el extranjero.

En todo caso, la enajenación de los bienes que se comprenden en la masa hereditaria (entre ellos los derechos sociales), que efectúe el adquirente de los derechos hereditarios - residente o domiciliado en Chile-, se encuentra sujeta a las normas generales de la LIR; pudiendo este Servicio ejercer sus funciones de tasación y fiscalización, que tiene conforme a ese texto legal y el Código Tributario.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1960, de 20.09.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos