

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 3°, ART. 12°, ART. 17, N°8, ART. 20°, N°2, ART. 41° G - CIRCULAR N° 30, DE 2015. (ORD. N° 2390, DE 21.09.2015)

TRIBUTACIÓN QUE AFECTA A LAS RENTAS GENERADAS POR UN TRUST CONSTITUIDO EN EE.UU. QUE BENEFICIAN A UN EXTRANJERO DOMICILIADO EN CHILE.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la tributación que afecta a las rentas generadas por un trust constituido en los Estados Unidos de Norteamérica (EE.UU.) y que tienen como beneficiario a un extranjero domiciliado en Chile.

I.- ANTECEDENTES.

El consultante se refiere en su presentación al caso de una persona natural de nacionalidad portuguesa, quien desde mediados del año 2011 se encuentra domiciliado en Chile por razones laborales (en adelante "el contribuyente").

Señala, que el contribuyente constituyó un trust en EE.UU. varios años antes de ser trasladado a Chile, transfiriéndole bienes adquiridos con recursos que no tuvieron su origen en actividades o en bienes situados en Chile ni tampoco detentaba a la fecha ninguna conexión con el país. Dicho bienes están conformados principalmente por inversiones y participaciones en sociedades residentes en EE.UU.

El contribuyente, que a su vez es el único beneficiario del trust mientras viva, ha percibido distribuciones de éste durante el periodo de tiempo en que ha estado domiciliado en Chile. Sin embargo, a mediados del año 2014, cumplirá el período de tres años desde su ingreso a Chile, quedando afecto a tributación por sus rentas de fuente mundial.

Luego, expone sobre el trust, figura proveniente del sistema anglosajón, en la cual una persona denominada constituyente o settlor, cede la propiedad de sus bienes a un tercero llamado trustee, quien administra y dispone de los bienes cedidos de acuerdo a los parámetros y en beneficio de las personas establecidas en el documento de constitución del trust, con la finalidad que reparta a uno o más beneficiarios los bienes asignados y/o sus frutos.

Indica, que la figura del trust no se encuentra regulada en la legislación nacional y no resulta equiparable a contratos nominados que ésta contempla, tales como el fideicomiso, mandato o comisión. Los bienes asignados por el constituyente en el documento fundacional, constituyen jurídicamente un patrimonio completamente separado y autónomo del patrimonio del mismo constituyente, del trustee y de los beneficiarios. Como resultado de lo anterior, los bienes que fueron asignados al trust no podrán ser perseguidos por los acreedores personales de ninguna de las personas antes mencionadas, y solamente responderán de las obligaciones propias del trust que hayan sido tomadas en su nombre por el trustee.

El trust supone un fraccionamiento en la propiedad de los bienes asignados, disociándose la propiedad legal, la cual se radica en el trustee, de la propiedad natural o material, la cual se radica condicionada o sujeta a un plazo, en la persona del beneficiario.

Finalmente señala, que toda decisión relativa a la distribución de utilidades del trust, depende del trustee a su sólo juicio. De esta forma, ni el beneficiario ni el constituyente de este trust en particular, pueden incidir en la forma de distribuir las utilidades generadas por los bienes asignados a este patrimonio separado.

Luego de citar los artículos 2 N° 3, 3 y 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta ("LIR"), los Oficios N° 1.081 de 1998 y N° 1.278 del 2007 y la Resolución Exenta N° 81 del 2013,

todos de este Servicio, solicita confirmar los criterios y dar respuesta a las siguientes consultas planteadas:

(a) Desea confirmar que el cumplimiento del plazo de tres años que obliga al contribuyente a tributar en Chile sobre su renta de fuente mundial, no implica que deba tributar en Chile por las rentas, inversiones y participaciones que forman parte del Trust y cuyo dueño es en todo momento el Trustee, sino hasta que el Trust efectúa una distribución, en virtud del principio de renta percibida.

(b) El contribuyente extranjero puede eximirse de tributar en Chile por las rentas que percibe como distribuciones del trust en su calidad de beneficiario, considerando que el antecedente que le da origen a dicha distribución, esto es, la constitución del trust y la asignación de bienes adquiridos con ingresos de fuente extranjera, ocurrió varios años antes de que el contribuyente tuviera domicilio o residencia en Chile.

(c) Cuáles serían las obligaciones de información que le afectan, y en particular confirmar si debe incluir en la Declaración Jurada N° 1851 las distribuciones percibidas como beneficiario del trust, en el entendido que se trata de una inversión de carácter permanente y corresponden a dividendos o utilidades.

II.- ANÁLISIS.

1.- El inciso primero, del artículo 3° de la LIR establece que toda persona domiciliada o residente en Chile debe pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que su fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él. Por su parte, las personas no residentes o no domiciliadas en Chile solo están sujetas a impuestos sobre sus rentas de fuente chilena.

Agrega la norma que el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile, solo estará afecto a los impuestos que graven rentas obtenidas de fuente chilena y a contar del vencimiento de dicho plazo quedará sujeto a impuestos sobre las rentas de cualquier origen. El plazo de tres años podrá ser prorrogado por el Director Regional en casos calificados, aplicándose la tributación en base a rentas de fuente chilena como extranjera, al vencimiento de dicho plazo o de su prórroga.

Precisado lo anterior, de acuerdo al amplio concepto de renta contenido en la LIR, quedan afectas a tributación en Chile los frutos, ganancias, beneficios o utilidades generadas por bienes de cualquier tipo asignados o incluidos en el trust por su constituyente, excluyendo aquellos ingresos que la ley expresamente ha declarado como no constitutivos de renta y aquellos activos que no significan un incremento de patrimonio para el contribuyente.

2.- En lo que respecta a las rentas cuya fuente no se encuentre en el país, el artículo 12 de la LIR dispone que cuando deban computarse en Chile rentas de fuente extranjera, situación en que se encontrarían los extranjeros que poseen más de tres años de domicilio o residencia en el país, deben considerarse las rentas líquidas percibidas excluyéndose aquellas que no se pueden disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o por disposiciones legales o reglamentarias del país de origen, sin perjuicio que tratándose de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, se considerarán en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero.

3.- Por su parte, el trust angloamericano, aun cuando corresponda a una institución no regulada por nuestra legislación, se puede definir como las relaciones legales creadas de acuerdo a normas de derecho extranjero - por acto inter vivos o mortis causa - por una

persona, el constituyente, mediante la transmisión o transferencia de bienes, los cuales quedan bajo el control de un trustee en interés de uno o más beneficiarios o con un fin determinado.

Los bienes del trust constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio del trustee. El título sobre los bienes del trust se establece en nombre del trustee o de otra persona por cuenta del trustee. El trustee tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del trust y las obligaciones particulares que la ley extranjera le imponga. El hecho de que el constituyente conserve ciertas prerrogativas o que el trustee posea ciertos derechos como beneficiario no es incompatible necesariamente con la existencia de un trust.

4.- Ahora bien, en lo que respecta a la situación específica que plantea, cabe hacer presente que el trust constituido por el contribuyente extranjero domiciliado en Chile, sólo ha sido descrito en forma somera por el consultante y no se acompañó copia del contrato mismo, dando cuenta de los encargos subyacentes en éste.

De acuerdo a lo señalado con anterioridad por este Servicio, correspondiendo la figura consultada a una institución no regulada por nuestra legislación, cuya implementación se materializa mediante una serie de actos jurídicos variados y sucesivos como enajenaciones, mandatos o encargos de administración, liquidación, rendiciones de cuentas, etc., y que dadas las necesidades propias de cada tomador, se introducen en los contratos una serie de condiciones o elementos que determinan y modifican las obligaciones y efectos jurídicos que de ello se derivan para las partes, no es posible precisar en abstracto y a priori, la naturaleza jurídica tanto del contrato mismo como de los actos jurídicos subyacentes, cuestión que deberá ser efectuada en la instancia de fiscalización respectiva, que conozca de los términos específicos del contrato en el caso particular del referido contribuyente.

No obstante lo anterior, cabe señalar que atendido que el constituyente del trust y único beneficiario del mismo, es una persona extranjera domiciliada en Chile, pronta a cumplir el plazo de tres años que establece el inciso segundo, del artículo 3° de la LIR, deberá tributar en Chile por sus rentas de cualquier origen. Las rentas cuya fuente esté fuera del país, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la LIR, como regla general, deberá computarlas considerando las rentas líquidas percibidas, salvo que el trust constituya una agencia o establecimiento permanente del contribuyente en el exterior, en cuyo caso, deberá considerar tanto las rentas percibidas como devengadas.

Por otra parte, cabe precisar que el contribuyente no puede eximirse de tributar en Chile por las rentas que percibe como distribuciones del trust en su calidad de beneficiario, puesto que de acuerdo a lo señalado anteriormente, deben computarse en el país las rentas líquidas percibidas, o aquellas percibidas o devengadas, según corresponda, a partir de la fecha en que se cumple el plazo de 3 años señalado. Lo anterior, independientemente de que la constitución del trust y la asignación de bienes adquiridos con ingresos de fuente extranjera, ocurrió varios años antes de que el contribuyente tuviera domicilio o residencia en Chile.

5.- Finalmente, respecto a la obligación de información, cabe señalar que si el contribuyente, a través de la constitución del trust, mantiene en el extranjero una agencia o establecimiento permanente, deberá presentar al Servicio, antes del 15 de marzo de cada año, una declaración jurada informando la identificación de la agencia o establecimiento permanente receptor de la inversión; país de residencia; el monto de la

inversión realizada durante el ejercicio; el monto de la inversión acumulada al 31 de diciembre; el resultado percibido o devengado y otros antecedentes relacionados. Para tales efectos, los referidos contribuyentes utilizarán el Formulario N° 1852 denominado “Declaración Jurada Anual sobre Agencias o Establecimientos Permanentes en el Exterior” .

Cuando las rentas obtenidas no provengan de agencias o establecimientos permanentes en el exterior, o de inversiones en derechos sociales o acciones de empresas o sociedades constituidas en el extranjero en las cuales el inversionista participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital o utilidades, deberá presentar la declaración jurada anual sobre rentas de fuente extranjera, mediante el Formulario N° 1853, informando las operaciones que realice por las cuales perciban rentas de fuente extranjera, las cuales pudieren o no haber estado sujetas a impuestos debiendo, además, informar los impuestos pagados en el extranjero respecto de dichas rentas y los gastos asociados para producir la renta neta de fuente extranjera. De igual forma, estos contribuyentes deben informar el resultado, utilidad o pérdida, obtenido en las operaciones a que se refieren los Artículos 17 N° 8 y 20 N° 2 y/o 5, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El referido contribuyente no deberá presentar el Formulario N° 1851 denominado “Declaración Jurada Anual sobre Inversiones de Carácter Permanente en Sociedades Extranjeras”, atendido que éste solo debe ser presentado, en caso que mantengan en el extranjero inversiones en derechos sociales o acciones de empresas o sociedades constituidas en el extranjero en las cuales el inversionista participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital o utilidades, cuestión que en la especie no ocurriría, pues tales inversiones serían realizadas directamente por el trust y no directamente por el contribuyente.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a lo señalado en el análisis, no es posible precisar en abstracto y a priori, la naturaleza jurídica tanto del contrato de trust como de los actos jurídicos subyacentes, cuestión que deberá ser efectuada en la instancia de fiscalización respectiva, que conozca de los términos específicos del contrato en el caso particular.

No obstante lo anterior, el contribuyente deberá computar las rentas cuya fuente esté fuera del país conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la LIR. Como regla general entonces, debe reconocerlas considerando las rentas líquidas percibidas, salvo que el trust configure una agencia o establecimiento permanente en el exterior, en cuyo caso deberá considerar tanto las rentas percibidas como devengadas. Lo anterior, sin perjuicio de que a contar del 1° de enero de 2016, deban aplicarse además las normas contenidas en el artículo 41 G de la LIR, materia sobre la cual este Servicio impartió sus instrucciones a través de la Circular N° 30 de 2015.

En ninguno de los casos anteriores, el contribuyente puede eximirse de tributar en Chile por las rentas que percibe como distribuciones del trust en su calidad de beneficiario. En relación a la obligación de informar, el contribuyente deberá informar al Servicio en los términos señalados en el número 5.- del análisis anterior.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2390, de 21.09.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos