

LEY SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES – LEY N° 16.271 – ART. 1 – CÓDIGO CIVIL, ART. 1386 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 10, ART. 58, N°3 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 4 BIS, 4 TER, ART. 4 QUÁTER - OFICIOS N° 1209 DE 2017 Y N° 3924 DE 2000. (ORD. N° 3110, DE 03.11.2021)

Tratamiento tributario de una donación celebrada en el extranjero.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre tratamiento tributario de una donación celebrada en el extranjero.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la fundación “AAA”, constituida bajo las leyes de Panamá y domiciliada en esa misma jurisdicción, es titular del 100% de las acciones de la sociedad anónima panameña “BBB”. Esta última, a su vez, es accionista en un 99,99% de la sociedad anónima “CCC”, constituida y domiciliada en Chile, cuyos activos son acciones de una sociedad anónima abierta chilena.

Agrega que existe otra sociedad, “DDD”, constituida y domiciliada en Panamá, cuyo único accionista es una persona natural con domicilio y residencia en Chile.

De acuerdo con las disposiciones de su estatuto y las leyes vigentes en la República de Panamá, la fundación “AAA” está considerando donar la totalidad de sus acciones en la sociedad panameña “BBB” a la sociedad también panameña “DDD”.

Señala que dicho acto jurídico sería celebrado en la República de Panamá, cumpliéndose con todas las formalidades propias de ese tipo de actos en ese país.

Esta donación tendría reconocimiento en Chile al tenor de lo dispuesto en el artículo 17 del Código Civil y lo resuelto por este Servicio en la jurisprudencia que cita. Se remite también a lo dispuesto en el Código Internacional de Derecho Privado, cuerpo que rige de manera supletoria a la legislación chilena, el que dispone en sus artículos 141, 165 y 186 que aplicará en primer término la ley personal común a los contratantes y en su defecto a la del lugar de la celebración.

En lo que se refiere a la aplicación de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a la Herencia, Asignaciones y Donaciones, señala que, de acuerdo a los artículos 1, 24 y 27 de dicho cuerpo legal, las donaciones efectuadas por un contribuyente no domiciliado en Chile quedan afectas a impuesto en Chile solo respecto de bienes situados en Chile, de modo que la donación planteada no se encontraría afectada al Impuesto a las Donaciones por tratarse de bienes de una sociedad no domiciliada en Chile que se encuentran situados en el extranjero.

A continuación se refiere al artículo 10, inciso tercero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que dispone que se encontrarán afectos al impuesto establecido en el artículo 58, N° 3, las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país, que provengan de la enajenación en acciones o derechos sociales, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de la enajenación 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, en los casos indicados en las letras a), b) o c) del mismo artículo.

La norma citada no sería aplicable al caso planteado, según se indica, por tratarse de una donación, en que el donante, la fundación “AAA” no obtendrá renta o mayor valor como consecuencia de la donación gratuita que pretende realizar a la sociedad panameña “DDD”.

Hace presente, asimismo, que los ingresos obtenidos por “DDD” con posterioridad a la donación, eventualmente podrían generar rentas tributables en Chile, por ser el titular y controlador de dicha sociedad, una persona natural, con domicilio y residencia en Chile.

Finalmente solicita se confirme que:

- 1) La eventual donación de acciones de una sociedad panameña, efectuada por una fundación no domiciliada ni residente en Chile a otra sociedad panameña, cuyo titular es una persona natural con domicilio y residencia en Chile, no está gravada con los Impuestos de la LIR, toda vez que no resulta aplicable el artículo 10 de la LIR, por tratarse de una enajenación que no genera rentas para el enajenante.
- 2) Por tratarse de una donación efectuada entre personas jurídicas no chilenas, y habiéndose cumplido con todas las solemnidades propias de la jurisdicción del donante y donatario, no estaría afecto en Chile al Impuesto de Herencias y Donaciones.

II ANÁLISIS

En relación con lo consultado cabe tener presente que, tras las modificaciones¹ introducidas por la Ley N° 21.210 a la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones, se incorporó al artículo 1° de este último cuerpo legal un inciso quinto en virtud del cual, “para los efectos de la presente ley, se entenderá por donación lo dispuesto en el artículo 1.386 del Código Civil”.

Asimismo, se incorporó al citado artículo 1° un inciso séptimo conforme al cual, “para los efectos de esta 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, cumpla lo dispuesto en el artículo 1.386 del Código Civil.”

Luego, conforme lo ha interpretado este Servicio², se entiende que las donaciones celebradas en el extranjero, deben someterse – para su validez – a las exigencias o requisitos formales del respectivo país, y serán reconocidas como tales en la medida que efectivamente cumplan con lo dispuesto en el artículo 1.386 del Código Civil.

De este modo, a pesar que no se acompañan a la presentación mayores antecedentes, y sólo de acuerdo a la descripción formulada en su consulta, la donación celebrada en el extranjero entre personas jurídicas no constituidas ni residentes en Chile, que efectivamente cumpla lo dispuesto en el artículo 1.386 del Código Civil, puede considerarse como una donación para los efectos de nuestro ordenamiento jurídico.

Por su parte y en base a lo interpretado por este Servicio³, la referida donación, celebrada en el extranjero y respecto de bienes también situados en el extranjero, no se encontraría afecta a Impuesto a las Donaciones en Chile en la medida que:

- a) El donante sea una persona residente en Panamá;
- b) La donataria sea una persona residente en Panamá;
- c) La donación recaiga sobre bienes situados en Panamá;
- d) La donación se efectúe con fondos de fuente extranjera del donante.

Dicho lo anterior, y en lo que respecta a las normas aplicables conforme la LIR, se informa lo siguiente:

De acuerdo al inciso tercero del artículo 10 de la LIR, se afectan con el impuesto del N° 3 del artículo 58 del mismo cuerpo legal, esto es, con impuesto adicional, las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país, que provengan de la enajenación de derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de la enajenación 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, cuando la totalidad o una parte del valor de los títulos o instrumentos que se enajenan se encuentre representado por uno o más de los activos subyacentes situados en Chile que la norma legal indica.

Por su parte, el inciso final del artículo 10 de la LIR prescribe que lo dispuesto en el inciso tercero “no se aplicará cuando las enajenaciones ocurridas en el exterior se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según éste se define en el artículo 96, de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, siempre que en dichas operaciones no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante, renta o mayor valor determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 58 número 3).”

¹ Modificaciones introducidas por el N° 1 del artículo cuarto de la Ley N° 21.210.

² Ver Oficio N° 2028 de 2018.

³ Ver Oficios N° 1209 de 2017 y N° 3924 de 2000.

Como se aprecia, incluso en el caso de una reorganización del grupo empresarial, para los efectos de la norma, es relevante que el enajenante genere una renta o mayor valor. Luego, en la medida que el acto o título que sirve de fundamento para que la fundación “AAA” enajene las acciones que posee en la sociedad panameña “BBB” a la sociedad panameña “DDD” efectivamente se considere como donación, no es posible aplicar la tributación dispuesta en el inciso tercero del artículo 10 de la LIR. Lo mismo se desprende respecto del N° 3 del artículo 58 de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, este Servicio puede ejercer sus facultades de fiscalización, tanto para determinar si el acto o contrato celebrado en el extranjero puede calificar como donación a los efectos de nuestra ley interna, así como, por ejemplo, determinar si se verifica una hipótesis de elusión en los términos de los artículos 4 bis, ter y quáter del Código Tributario, como podría ser, por ejemplo, que exista alguna contraprestación del donatario al donante.

Finalmente, atendido que la sociedad “DDD” es una sociedad constituida en el extranjero, con un único controlador domiciliado o residente en Chile, se hace presente que aplica respecto de dicha sociedad, antes y después de la operación de donación que se examina, la tributación establecida en el artículo 41 G de la LIR⁴.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) La eventual donación de acciones de una sociedad panameña, efectuada por una fundación no domiciliada ni residente en Chile a otra sociedad panameña, cuyo titular es una persona natural con domicilio y residencia en Chile, no está gravada con los impuestos de la LIR, toda vez que no resulta aplicable el artículo 10 de la LIR.
- 2) Por tratarse de una donación efectuada entre personas jurídicas, no domiciliadas ni residentes en Chile, respecto de bienes no situados en Chile, ni adquiridos con recursos provenientes del país, y habiéndose cumplido con todas las solemnidades propias de la jurisdicción del donante y donatario, no estaría afecto en Chile al Impuesto a las Donaciones.
- 3) Este Servicio puede ejercer sus facultades de fiscalización, tanto para determinar si el acto o contrato celebrado en el extranjero puede calificar como donación a los efectos de nuestra ley interna, así como, por ejemplo, determinar si se verifica una hipótesis de elusión en los términos de los artículos 4 bis, ter y quáter del Código Tributario.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3110, de 03.11.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria

⁴ Ver Circular N° 40 de 2016, complementada por la Circular N° 45 de 2020.