

LEY SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES – LEY N°16.271 – ART. 5°, ART. 8°, ART. 21° – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 17°, N°9, ART. 17°, N° 10. (ORD. N° 1812, DE 13.07.2015)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE FIDEICOMISO CONSTITUIDO SOBRE DERECHOS SOCIALES.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar el tratamiento tributario aplicable a la constitución de un fideicomiso sobre derechos sociales, según las alternativas que se describen a continuación.

I. ANTECEDENTES

Se pretende constituir un fideicomiso sobre los derechos sociales que se poseen en una Sociedad de Responsabilidad Limitada, fideicomiso que sería constituido a favor de un sobrino y bajo alguna de las alternativas que describe.

La primera alternativa consiste en que la persona natural (constituyente) constituye un fideicomiso por acto testamentario, asignando la propiedad fiduciaria de los derechos sociales a un hermano (propietario fiduciario), sujeta al gravamen de pasar esa propiedad a su sobrino (fideicomisario) en caso que exista a la fecha de morir el propietario fiduciario (artículo 739, inciso 1° del Código Civil, en relación al artículo 738 del mismo cuerpo legal).

En opinión del solicitante, el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones que corresponde determinar al propietario fiduciario se aplica conforme al artículo 8° de la Ley 16.271. Esto es, debe deducirse del acervo sujeto al pago del impuesto la mitad del valor de la propiedad fiduciaria y descontarse el 50% del valor de los derechos sociales dados en fideicomiso.

En el evento de cumplirse la condición y se restituya la propiedad de los derechos sociales al fideicomisario, éste no tributaría por el aumento patrimonial que experimente, toda vez que de conformidad al artículo 17 N° 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no constituye renta 'el incremento de patrimonio derivado del cumplimiento de una condición o de un plazo suspensivo de un derecho en el caso de fideicomiso y del usufructo'.

La segunda alternativa consiste en constituir la propiedad fiduciaria por acto entre vivos, designándose como propietario fiduciario al mismo constituyente, según lo permite el artículo 748 del Código Civil. En este caso, el constituyente se mantiene como propietario fiduciario bajo la condición de traspasar los derechos sociales al fideicomisario, si existiere al momento de morir el primero.

Bajo esta alternativa, sostiene el solicitante, no se genera ningún hecho gravado, toda vez que no existe donación ni herencia, ni aumento patrimonial susceptible de tributación.

En efecto, en cuanto al Impuesto a la Renta, la restitución del bien dado en fideicomiso por cumplimiento de la condición impuesta será ingreso no constitutivo de renta conforme al citado artículo 17 N° 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En opinión del solicitante, si se cumple la condición el título de propiedad del sobrino será el fideicomiso y el modo de adquirir la tradición derivada de la restitución. Por tanto, no procede el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

En consecuencia, solicita confirmar que la delación de la propiedad fiduciaria por acto testamentario (primera alternativa) está gravada con Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones con deducción del 50% del valor de los derechos sociales dados en fideicomiso; mientras que en la constitución de un fideicomiso en que el constituyente mantiene la propiedad fiduciaria (segunda alternativa) no se grava con impuesto alguno.

Asimismo, solicita confirmar que, a la restitución, en cualquiera de las alternativas, no hay tributación por el aumento patrimonial por constituir un ingreso no renta.

II. ANALISIS

Como cuestión previa, es importante resaltar que, de acuerdo con las normas del Código Civil, el fideicomiso puede constituirse por acto entre vivos o por testamento. Además, en el primer caso, puede serlo a título gratuito o a título oneroso.

Teniendo presente lo anterior, fluye inequívocamente que la primera alternativa descrita en la presentación corresponde a un fideicomiso constituido por testamento. Específicamente, en este caso se verifica la denominada 'sustitución fideicomisaria', establecida en el artículo 1164 del Código Civil, ya que se llama a un fideicomisario que, en el evento de una condición, se hace dueño absoluto de lo que otra persona poseía en propiedad fiduciaria.

En la segunda alternativa, el fideicomiso se ha constituido por acto entre vivos, reteniendo el constituyente la propiedad fiduciaria bajo la condición de traspasar los derechos sociales al fideicomisario, si existiere al momento de morir el constituyente/propietario fiduciario.

En este último caso, de acuerdo a los antecedentes aportados, cumplida la condición, los bienes se transferirían al fideicomisario a título gratuito, pues no se menciona la existencia de contraprestación alguna de su parte. Siendo así, verificada la transferencia a título gratuito de bienes, se configurará una donación a favor del fideicomisario.

Teniendo presente lo anterior, corresponde analizar los efectos tributarios que, frente a la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, tienen las opciones descritas.

Respecto de la primera alternativa, la sustitución fideicomisaria, en cuanto asignación por causa de muerte testamentaria, se grava conforme a la Ley N° 16.271, tanto en la parte que beneficia al propietario fiduciario como al fideicomisario, en caso de existir éste al momento de cumplirse la condición.

En efecto y sin perjuicio del artículo 8° de la citada ley, el artículo 5° de la misma ley dispone que, como regla general, los gravámenes de cualquier clase que la asignación o donación impusiere al asignatario o donatario, se deducirán del acervo sujeto al pago del impuesto, 'sin perjuicio de que las personas beneficiadas por el gravamen paguen el que les corresponda en conformidad a la ley'.

En consecuencia, la asignación por causa de muerte establecida a favor del propietario fiduciario, se grava conforme al artículo 8° de la referida ley, deduciéndose del acervo sujeto al pago del impuesto la mitad del valor de la cosa sobre la cual el fideicomiso se constituye. En este caso, la ley considera que, por tratarse de una asignación sujeta a gravamen, tiene menor valor económico y, por tanto, paga menos impuesto.

Si falla la condición y la asignación se consolida en el patrimonio del propietario fiduciario, éste deberá sumar su valor y pagar el impuesto sobre el total de lo asignado, con deducción de la suma o sumas ya pagadas por concepto de impuestos.

En cambio, si se cumple la condición y se verifica la restitución a favor del fideicomisario, la asignación por causa de muerte que beneficia al fideicomisario debe pagar el impuesto por el total del valor líquido de lo donado, sin rebaja alguna, conforme las reglas generales. Lo anterior porque, a diferencia de la primera asignación, la segunda recae sobre el dominio pleno de los derechos sociales (sin gravámenes); sin perjuicio que la rebaja establecida en el artículo 8° sólo opera, por disposición expresa, a favor del fiduciario o persona que recibe una asignación sujeta a gravamen.

Respecto de la segunda alternativa y tal como se señaló antes, en caso de cumplirse la condición y transferirse gratuitamente los bienes, se verifica una donación efectuada a favor del fideicomisario, quien pasa a ser dueño absoluto del bien, sujeto al pago del impuesto conforme a las reglas generales establecidas en la Ley N° 16.271. En este caso, el impuesto considera el valor de lo donado y grado de parentesco, no pudiéndose hacerse entrega de los bienes donados irrevocablemente sin que previamente se acredite el pago del impuesto que corresponda o la exención, en su caso, conforme al artículo 21 de la Ley N° 16.271.

Finalmente y para las dos alternativas descritas, el tratamiento tributario frente al Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones es perfectamente armónico con lo dispuesto en el artículo 17 N° 9 y 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En la medida que la asignación por causa de muerte y donación han quedado gravadas, respectivamente, y habiéndose pagado el correspondiente Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, el incremento patrimonial no constituye renta gravada con el impuesto del ramo, sea para el fiduciario (en la primera alternativa), sea para el fideicomisario (en la segunda alternativa), respectivamente.

III. CONCLUSION

En cuanto a los criterios que se solicita confirmar y en base a lo expuesto precedentemente, este Servicio informa que:

a. El Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones grava la constitución del fideicomiso en ambas alternativas descritas, sea porque asume la forma de una asignación testamentaria (primera alternativa) o de una donación (segunda alternativa). En la primera alternativa, la asignación efectuada a favor del fiduciario se grava con deducción del 50% del valor de los derechos sociales dados en fideicomiso; en tanto que la asignación efectuada a favor del fideicomisario se grava por el valor total de los derechos sociales, sin deducción alguna. En la segunda alternativa, si el constituyente mantiene la propiedad fiduciaria, la donación efectuada a favor del fideicomisario se grava por el valor total de los derechos sociales, sin deducción alguna.

b. Respecto del Impuesto a la Renta, en la medida que la asignación por causa de muerte (primera alternativa) o donación (segunda alternativa) efectivamente pague, según corresponda, el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, el incremento patrimonial que experimente el fiduciario no constituirá renta por aplicación del artículo 17 N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; así como también el incremento patrimonial que experimente el fideicomisario no constituirá renta por aplicación del artículo 17 N° 10 de la misma ley.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1812, de 13.07.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria.