



EFFECTOS TRIBUTARIOS EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 41 G DE LA LEY DE LA RENTA A LOS TRUSTS

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumna: Eugenia Escobar
Profesor Guía: Boris León**

Santiago, Marzo 2018

ÍNDICE

<u>CAPÍTULO</u>		<u>PÁGINA</u>
1	INTRODUCCIÓN	1
1.1	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	2
1.2	HIPÓTESIS DE TRABAJO.....	3
1.3	PLANTEAMIENTO DE OBJETIVOS	3
	1.3.1 <i>Objetivo General</i>	3
	1.3.2 <i>Objetivos Específicos</i>	3
1.4	METODOLOGÍA PARA EL DESARROLLO DE LA TESIS.....	4
2	MARCO TEÓRICO: RENTAS PASIVAS Y EL TRUST BAJO EL ENFOQUE DEL ARTÍCULO 41 G DE LA LIR	5
2.1	TRATAMIENTO DE LAS RENTAS EXTRANJERAS EN CHILE	5
2.2	INCLUSIÓN EN CHILE DE LA REGULACIÓN INTERNACIONAL PARA EVITAR LA ELUSIÓN Y/O ABUSO	6
2.3	ARTÍCULO 41 G: ACCIÓN EN CHILE PARA CUMPLIR REGULACIÓN INTERNACIONAL BEPS 9	
	2.3.1 <i>Definición de Control sobre Entidades en el Extranjero</i>	12
	2.3.2 <i>Rentas que deben ser consideradas como Pasivas</i>	13
	2.3.3 <i>Créditos a Impuestos pagados por Rentas Pasivas</i>	16
2.4	EL TRUST COMO RENTA PASIVA.....	18
	2.4.1 <i>Descripción de los Trusts</i>	18
	2.4.2 <i>Características de los Contratos Trusts</i>	21
	2.4.3 <i>Experiencia Internacional respecto a los Trusts</i>	23
2.5	ENTENDIMIENTO DEL SII RESPECTO DEL TRUST.....	25
3	DESARROLLO DE LA HIPOTESIS PLANTEADA	33
3.1	DESARROLLO DE LA HIPOTESIS.....	33
	3.1.1 <i>Beneficios asociados al crédito:</i>	36
	3.1.2 <i>Resumen de la demostración de la hipótesis</i>	38
	3.1.3 <i>Conclusiones de la Hipótesis</i>	39
4	CONCLUSIÓN GENERAL	40
	BIBLIOGRAFÍA	42

1 INTRODUCCIÓN

El nuevo artículo 41 G incorporado a la Ley de Impuesto a la Renta a través de la Ley número 20.780 del año 2014, sobre reforma tributaria, y la Ley número 20.899 del año 2016, sobre perfeccionamiento de la Reforma Tributaria, vigente a partir del 1 de enero de 2017, corresponde a la respuesta jurídica a las recomendaciones que la OCDE planteó en la acción número 3 de las normas BEPS, y que tienen como fin evitar el traslado de utilidades a países de baja o nula tributación, que es un mecanismo utilizado para la erosión de las bases sobre las cuales se determina la correcta carga tributaria.

El nuevo artículo 41 G define el tratamiento de las rentas pasivas que son generadas por entidades extranjeras, pero cuyo control se centra en personas, naturales o jurídicas, con residencia en Chile, dentro de los cuales considera a los trusts.

El trust es un tipo de contrato para la administración de bienes, físicos o financieros, cuya figura jurídica no existe en la legislación chilena. La razón fundamental de porque no existe en Chile, se debe a que entre sus principales características definen la propiedad de los mismos en más de una persona, condición que es contraria a la definición de propiedad según nuestro código civil, que considera que ésta sólo puede radicar en una persona.

Se suma a lo anterior, la existencia de un tercer partícipe en estos contratos, relacionados a la figura de los beneficiarios, quienes son definidos por el originador del trust y que corresponde a quienes serán los destinatarios de los réditos asociados al trust.

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Al no considerar el legislador un tratamiento especial para los contratos trust, generó los siguientes problemas en su inclusión en el artículo 41 G:

- ✓ Al ser la propiedad un elemento fundamental que define el artículo 41 G para determinar la existencia de control, se produce una ambigüedad desde el punto de vista tributario, respecto a quién es el controlador de estos contratos y por tanto respecto a quién es el que debe tributar estas rentas pasivas.
- ✓ Al no haber certeza de quién es el responsable de la tributación por las distintas rentas que generan los trusts, no es claro en la norma quién podría utilizar los créditos por los impuestos pagados en el extranjero, pudiendo generar una doble tributación para el contribuyente.
- ✓ Además, las características de estos contratos, tales como la condición de revocabilidad de sus beneficiarios, incorporan otras complejidades respecto de quién es el contribuyente responsable de tributar con los impuestos en Chile.

Estos problemas serán abordados en el marco de esta tesis considerando:

- ✓ La normativa internacional que existe respecto a los trusts y como abordan problemas de carácter tributario asociado a las características del mismo.
- ✓ Una revisión de los trusts según la normativa chilena, en particular la visión que el Servicio de Impuestos Internos tiene sobre esta figura y que ha expresado en oficios emitidos en los últimos años como respuesta a consultas efectuadas por contribuyentes, el cual es el único referente para la aplicación del artículo 41 G en Chile.

1.2 HIPÓTESIS DE TRABAJO

Lo que esta tesis busca validar, es que el artículo 41 G no definiría un tratamiento especial de los créditos que podrían ser utilizados por los impuestos pagados en el extranjero, lo cual puede ocasionar que determinados partícipes de un trust se vean expuestos a una doble tributación.

1.3 PLANTEAMIENTO DE OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo General

Analizar la aplicación del artículo 41 G a las rentas pasivas que originan los trusts y sus efectos tributarios para contribuyentes con residencia o domicilio en Chile.

1.3.2 Objetivos Específicos

- i) Definir las entidades controladas que no tienen residencia ni domicilio en Chile.
- ii) Determinar las rentas pasivas que deben computarse en Chile.
- iii) Identificar los sujetos que están obligados a declarar rentas pasivas por su condición de controlador.
- iv) Detallar los créditos que pueden ser utilizados por contribuyentes que declaran rentas pasivas.
- v) Analizar los diferentes tipos de trusts bajo la normativa chilena y los efectos tributarios sobre los contribuyentes con residencia en Chile.
- vi) Exponer las razones de la inclusión del trust en el artículo 41 G.

1.4 METODOLOGÍA PARA EL DESARROLLO DE LA TESIS

Se abordará el desarrollo de la tesis a través del método inductivo, analizando las definiciones y tratamientos tributarios realizados por el Servicio de Impuestos Internos en diversos oficios que hacen mención al trust y sus partícipes, en consultas efectuadas por contribuyentes. También será necesario un análisis de la norma internacional respecto a los contratos trusts, para entender las características y la incidencia que de los mismos se puede derivar en la aplicación de los tratamientos a las rentas pasivas que define el artículo 41 G.

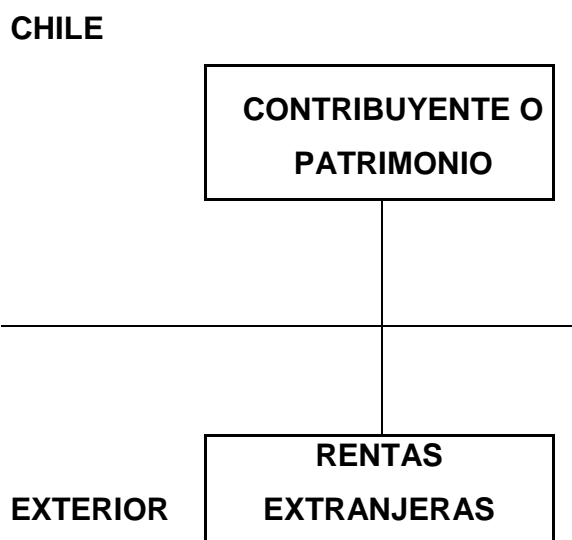
2 MARCO TEÓRICO: RENTAS PASIVAS Y EL TRUST BAJO EL ENFOQUE DEL ARTÍCULO 41 G DE LA LIR

2.1 TRATAMIENTO DE LAS RENTAS EXTRANJERAS EN CHILE

El artículo número 3 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, según Decreto Ley N°824, (en adelante LIR) indica que *“las personas domiciliadas o residentes en Chile, pagan impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de la renta esté situada dentro del país o fuera de él”*, por lo tanto deben tributar en base a sus rentas tanto de fuente chilena como de fuente mundial.

Para la aplicación del artículo 3 de la LIR, debe entenderse por rentas de fuente mundial, o extranjeras, aquéllas que provienen de bienes situados en el extranjero o de actividades desarrolladas fuera de Chile.

Artículo 3º.- *Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.* (LIR)



La inclusión de las rentas extranjeras en la tributación de contribuyentes con residencia en Chile representa un desafío para el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), en lo que respecta a su fiscalización, debido a que este organismo no cuenta con información ni control suficiente sobre las mismas, y por ende no dispone de los mecanismos adecuados que permitan asegurar la recaudación de los impuestos que se derivan de dichas rentas, quedando sujeto a la voluntad y arbitrio de los contribuyentes para su declaración y tributación.

A pesar de lo anterior, actualmente existe un convenio entre el SII con las autoridades tributarias de diversos países para el intercambio de información bancaria con fines tributarios¹, la cual es parte de los compromisos adquiridos tras la incorporación de Chile a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico² (en adelante OCDE) el 11 de enero de 2010, pero que sin embargo sigue siendo insuficiente para los fines del control de las rentas que se generan por actividades en el extranjero y que no ingresan materialmente a Chile.

2.2 INCLUSIÓN EN CHILE DE LA REGULACIÓN INTERNACIONAL PARA EVITAR LA ELUSIÓN Y/O ABUSO

Desde la década de los 80 Chile ha propiciado una economía abierta al mundo, y como parte de esta apertura ha suscrito a la fecha más de 32 Convenios Internacionales para evitar la doble tributación.

La tendencia mundial hacia la globalización ha ocasionado la interacción de distintos sistemas tributarios, lo cual trajo a su vez consecuencias nuevas e

¹ “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria”, acuerdo impulsado por la OCDE y suscrito por más de 80 países. Fue firmado por Chile el 24 de Octubre de 2013 y aprobado en el Senado el 04 de noviembre de 2015, fecha desde la cual se encuentra vigencia.

² Organismo internacional fundado en el año 1961 que a la fecha agrupa a 35 países como miembros activos, y cuyo objetivo principal es “*promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo*”

impensadas en cuanto al abuso de los Convenios de Doble Tributación y de la utilización de paraísos fiscales para planificaciones tributarias agresivas, lo que llevó a la OCDE a definir un plan con diversas acciones para mejorar la transparencia y la recaudación fiscal según la potestad tributaria que le corresponde a cada país.

BEPS, en sus siglas en inglés “Base Erosion and Profit Shifting”, (erosión de bases y traslado de utilidades), es el nuevo estándar en materia de tributación internacional impulsado por la OCDE, el cual pone foco en la transparencia, la información, la sustancia en lugar de la forma, en las medidas anti-elusión y el no diferimiento de los impuestos sobre las utilidades.

En su primer reporte del año 2013, BEPS pone énfasis en los siguientes aspectos que fundamentan los planes de acción que posteriormente promulgaría como recomendaciones que deben ser implementadas por los países miembros:

- a) Los efectos adversos de la erosión de las bases tributables y el traslado de utilidades, tanto en los mercados nacionales como internacionales.
- b) Se hace necesario la claridad y la predictibilidad de la información tributaria para un adecuado funcionamiento de los mercados (Transparencia).
- c) Cada vez es más complejo establecer la jurisdicción tributaria respecto a la economía digital y la masividad de los intangibles.
- d) Enfatiza que los países deberían tomar soluciones en conjunto con el fin de evitar los problemas de la doble tributación (Coherencia).
- e) Los modelos para evitar la doble tributación tendrían debilidades respecto a la asignación de la potestad tributaria.
- f) En materia de precios de transferencia es necesario darle mayor importancia a la creación de valor que al solo uso de intangibles y mecanismos financieros (Sustancia).

Ser un miembro activo y colaborador de la OCDE ha significado para Chile adherir a las recomendaciones que se emiten a través de las acciones del plan BEPS, para lo cual el SII está aplicando un plan de auditoría, fiscalización y de cumplimiento tributario llamado plan BEPS CHILE.

Esto ha dado pie a un nuevo foco de atención de parte de la fiscalización que ya no sólo se da a nivel nacional, sino también a nivel internacional, todo en vista de la internacionalización de la economía. Este último tiempo, se han conocido casos de grandes empresas multinacionales que no están pagando los impuestos que corresponden de acuerdo a las utilidades obtenidas en cada país donde están establecidas, lo que hace tomar medidas urgentes frente a este tema. BEPS representa un Plan de Acción con 15 medidas concretas, las que los distintos países de la OCDE están adoptando en sus legislaciones internas y en los Convenios Internacionales, que se están revisando y actualizando en vista de las nuevas condiciones internacionales y tributarias.

Entre las 15 medidas antes indicadas, la OCDE plantea la acción número 3, que establece el fortalecimiento de las normas que regulan a las entidades extranjeras controladas, conocidas como CFC por sus siglas en inglés de *Controlled Foreign Companies*.

Las recomendaciones del plan de acción número 3 se presentan en seis bloques fundamentales para el diseño de normas efectivas sobre las CFC:

- i) Definición de una CFC (incluida la definición de control),
- ii) Exenciones a CFC y umbrales para la aplicación,
- iii) Definición de rentas CFC,
- iv) Normas para el cálculo de las rentas,
- v) Normas para la atribución de rentas / ingresos sujetos al régimen, y
- vi) Normas para prevenir o eliminar la doble tributación.

En Chile la complejidad de lograr acuerdos para modificar las leyes indujo a aprovechar la oportunidad del plan de reforma tributaria del año 2014 para adaptar en la propia ley algunas de las acciones de BEPS que eran de aplicación obligatoria para países miembros de la OCDE, entre ellas el plan de acción número 3.

Es así como la Ley número 20.780 y la Ley número 20.899 de 2016, que la modifica, incorporaron los principios y recomendaciones que BEPS promueve, lo cual quedó reflejado en la modificación de diversos artículos de la LIR y en la incorporación de los nuevos artículos 41 G y 41 H (este último derogó el artículo 41 D).

2.3 ARTÍCULO 41 G: ACCIÓN EN CHILE PARA CUMPLIR REGULACIÓN INTERNACIONAL BEPS

Antes de la promulgación de las leyes que fundamentan la reforma tributaria del año 2014, para efectos de reconocimiento de rentas de fuente extranjera estaba vigente únicamente el artículo 12 de la Ley de la Renta, donde el tratamiento definido para su reconocimiento quedaba en forma exclusiva supeditado a la ocasión en que eran percibidas por el contribuyente, por lo que mientras no ingresaran materialmente al patrimonio de aquel no tributaban en Chile.

Entonces es relevante entender el concepto de renta y de cuando se debe entender percibida, las cuales se definen en la Ley de la Renta como sigue:

✓ Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

✓ A su vez "renta percibida", aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

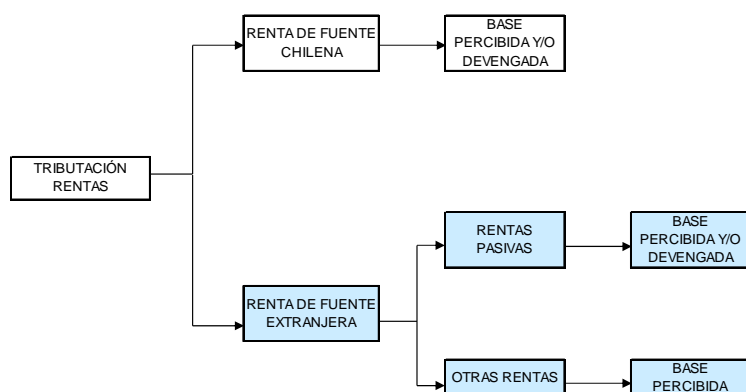
La reforma tributaria modificó el artículo 12 incorporando "cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41 G, se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen", con lo cual no basta, para su tributación, que una renta sea percibida siendo además necesario, para una adecuada evaluación del cumplimiento tributario, revisar las condiciones que impone el nuevo artículo 41 G en relación a las rentas que sin ser percibidas hayan sido devengadas en entidades del extranjero sobre las cuales el contribuyente tiene participación por la existencia de control.

El nuevo artículo 41 G, expresa así la obligación respecto a rentas cuando no son percibidas:

"No obstante lo dispuesto en el artículo 12 y en los artículos precedentes de este Párrafo, los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas, conforme a las reglas del presente artículo".

Con lo cual establece la obligación de reconocer las rentas de fuente extranjera al momento de devengarse, cuando estas son generadas en entidades que tienen domicilio y residencia en el extranjero, pero considerando la **existencia de control** desde la entidad chilena sobre ésta.

Luego el nuevo esquema para evaluar el cumplimiento tributario por rentas provenientes del extranjero, queda del siguiente modo:



Entonces este nuevo articulado incorpora dos conceptos fundamentales que son el **control**, o su presunción, sobre entidades en el extranjero y las rentas derivadas de éstas que deberán ser consideradas como **rentas pasivas**.

En particular el artículo 41 G indica que “*se obliga a los controladores a considerar como devengadas o percibidas las rentas percibidas o devengadas por entidades sin domicilio ni residencia en el país que controlen directa o indirectamente*”.

Es importante tener en cuenta que la legislación considera que una renta está *devengada*³ desde el momento en que existe un título o un derecho y la renta está *percibida* desde que ingresa materialmente al patrimonio de una persona. Como ejemplos de devengo se puede enunciar entre otros: las cuentas por cobrar, ventas a crédito, arriendos por cobrar, en los servicios cuando éstos se hayan ejecutado. Por otro lado, para que una renta sea percibida no requiere ser remesada a Chile, debiendo considerarse como tal cualquier mecanismo que haya servido para la extinción de la deuda. Ejemplos de extinción en nuestra legislación

³ Corresponde al concepto de renta devengada de acuerdo a la definición del número 2 del Artículo 2° de la LIR: “*aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular*”.

son: pago en efectivo, transacción, compensación, prescripción, novación, remisión y confusión⁴.

2.3.1 Definición de Control sobre Entidades en el Extranjero

El nuevo artículo 41 G clasifica, pero no limita, como entidades en el extranjero susceptibles de ser controladas, en forma directa o indirecta, a las siguientes: trust, un patrimonio de afectación o fiduciario, cualquier tipo de sociedad, fondos, comunidades entre otros, constituidos o establecidos en el extranjero, posean o no personalidad jurídica. Siempre que cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que sus rentas no deban computarse en Chile de acuerdo al Art. 41 B de la LIR, el cual trata en forma especial a los establecimientos permanentes y por lo tanto no son considerados en el tratamiento de rentas pasivas.
- b) Que sean **controladas**, entendiéndose por tal que quien ejerce el control lo hace bajo una de las siguientes condiciones:
 - i) Participa a lo menos sobre el 50% de: el capital, el derecho a las utilidades y/o el derecho a voto.
 - ii) Puede influir significativamente en la administración de la entidad extranjera por: tener el derecho a elegir o hacer elegir o bien remover a la mayoría de los directores o administradores; o bien por poseer facultades unilaterales para modificar sus estatutos.
 - iii) Cuando la entidad se encuentre en un país con nula o baja tributación (nominados en el artículo 41H de la LIR), en cuyo caso se presume legalmente el control, o bien

⁴ Modos de extinguir una obligación según los define el Artículo 1.567 del Título XV del Código Civil.

- iv) Posee una opción de compra igual o superior al 50% o más del capital, derecho a utilidades o votos.

Algunas apreciaciones respecto al control son:

- ✓ Se configura en cualquier momento durante un ejercicio comercial.
- ✓ Se puede configurar en forma individual o bien por actuación conjunta con personas o entidades relacionadas de acuerdo a como lo establece las letras a), b) y d) del artículo 100 de la Ley 18.045.
- ✓ En caso de que el control se ejerza en forma indirecta a través de un establecimiento permanente en el extranjero, se deberá considerar que las rentas de este último deben separarse de las que pueden ser consideradas como pasivas y ser tratadas bajo las instrucciones del artículo 41 B y las segundas bajo el artículo 41 G.

2.3.2 Rentas que deben ser consideradas como Pasivas

Así de estas entidades extranjeras que califican como entidades controladas, para efectos del artículo 41 G, se debe entender que son las que potencialmente generan las rentas que se denominan pasivas respecto al contribuyente que las controla.

Como concepto general de **Rentas Pasivas** se debe entender aquéllas que corresponden o provienen principalmente del mundo financiero por ser las de fácil traslado o movilidad entre países, y que no tienen como destino constituir una actividad operativa como puede ser una fábrica de bienes.

Se destacan entre las más conocidas, y que son detalladas en la norma, las siguientes:

- i) los dividendos, retiros y distribuciones o devengo de utilidades que provienen del extranjero, dejando fuera a los dividendos que provienen de sociedades operativas⁵,
- ii) intereses y rentas que corresponden al artículo número 2 de la LIR, a menos que provengan de una entidad bancaria regulada⁶,
- iii) rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, fórmulas y regalías, ganancias de capital por enajenación de bienes, derechos, inmuebles, rentas de arrendamiento, rentas por cesión de derechos rentas pasivas,
- iv) rentas pasivas obtenidas por entidades constituidas en paraísos tributarios.

Las rentas que se consideran pasivas deberán ser reconocidas, cuando éstas se devenguen o perciban en la entidad controlada, en la declaración de impuestos del contribuyente controlador en la participación que le corresponde respecto a la entidad extranjera.

En primera instancia deberá determinarse el Impuesto de Primera Categoría sobre las rentas pasivas, considerando las disposiciones de los artículos 29 al 33 de la LIR y cualquier norma que sea pertinente para la determinación de una renta líquida imponible, posteriormente deberá considerarse la aplicación de los Impuestos Global Complementario o Adicional según sea el caso.

En caso de que diera una RLI negativa, ésta no puede ser reconocida en Chile.

⁵ Corresponde a sociedades que se establecen con un giro y fin comercial, y para lo cual cuentan con una infraestructura que sustenta la operación.

⁶ De acuerdo a la Circular número 40 del año 2016, se considera regulada si lo son por las autoridades del país donde residen o se encuentran constituidas.

Consideraciones adicionales respecto al reconocimiento de rentas pasivas:

- ✓ Si en una entidad extranjera que se considera controlada, el 80% o más de sus ingresos corresponde a rentas que califican como pasivas, entonces el contribuyente residente en Chile deberá considerar que todas las rentas devengadas o percibidas por la entidad extranjera son rentas pasivas y, por lo tanto, todas ellas computan para efectos de evaluar su declaración en Chile bajo las indicaciones del artículo 41 G, de acuerdo a la participación que le corresponda.
- ✓ Si la participación es sobre una entidad, que está constituida o establecida en un país de baja o nula tributación de acuerdo a la calificación que define el artículo 41 H, entonces se considera por presunción legal que el 100% de las rentas de la entidad son pasivas⁷. Si no se dispone de información respecto a las rentas que se generan, la norma presume que esta corresponde a la tasa promedio del sistema financiero del país sobre el valor de adquisición de la participación o el valor de la participación patrimonial, el mayor.

Por otro lado, es importante entender en qué circunstancias las rentas provenientes del extranjero que corresponde a pasivas, o bien califican por presunción legal como tal, son eximidas por la norma de ser consideradas rentas pasivas para efectos de su declaración y por lo tanto no obligan al contribuyente controlador con residencia en Chile a declararlas sino hasta su percepción⁸:

- i) Cuando las rentas de la CFC, que califican como pasivas, no superan el 10% de sus ingresos totales para un ejercicio determinado.

⁷ Al ser una presunción legal acepta prueba en contrario, siendo carga del contribuyente su demostración.

⁸ Si las rentas se eximen de ser reconocidas por el contribuyente bajo la norma del artículo 41 G por no calificar como pasivas, entonces quedan sujetas al régimen general que obliga a declararlas una vez que son percibidas de acuerdo al artículo 12 de la LIR.

- ii) Cuando el valor de los activos susceptibles de producir rentas pasivas no exceda de un 20% del valor total de los activos.
- iii) No se aplica el artículo 41 G, si las rentas pasivas son gravadas, en el país de residencia de la entidad extranjera, con impuestos a la renta cuya tasa efectiva⁹ sea igual o superior a un 30%.
- iv) No se reconocen rentas pasivas si el conjunto de los ingresos brutos son menores a UF 2.400 en un ejercicio comercial, respecto de cada persona o entidad que se entiende controladora, considerando el porcentaje que sobre cada entidad controlada le corresponda¹⁰.

2.3.3 Créditos a Impuestos pagados por Rentas Pasivas

Nuestro sistema tributario reconoce como crédito en Chile, ya sea los impuestos pagados o adeudados en el extranjero, como una solución a la doble tributación que se puede producir debido a que normalmente estas rentas han debido tributar en el país en el cual reside o se constituyó la entidad o patrimonio que las ocasiona.

El artículo 41 G, en su letra E concede el derecho al crédito por los impuestos a la renta pagados o adeudados en el exterior y que correspondan a rentas pasivas. Estos créditos se imputan contra el Impuesto de Primera Categoría, en caso de exceder el monto de este impuesto sólo puede rebajar Impuestos finales (Global Complementario o Impuesto Adicional dependiendo de la calidad del contribuyente), en ningún caso puede ser devuelto.

⁹ La tasa de tributación efectiva corresponde al cociente del impuesto efectivamente pagado por la empresa y las utilidades antes de rebajar impuestos y beneficios tributarios. El objetivo es conocer la tasa que realmente se aplicó a partir de la carga tributaria efectiva respecto a las utilidades de la empresa.

¹⁰ El SII define los ingresos brutos como las rentas pasivas que computan para efectos de determinar el cumplimiento del límite de las UF 2.400. en su Oficio número 2.399 emitido con fecha 06 de noviembre de 2017.

Los impuestos soportados en el exterior por rentas pasivas que se deben computar en Chile, tendrán derecho a crédito y serán aplicados según las normas que fijan el Artículo 41 A, en su letra B, si no existe un Convenio de Doble Tributación con el país desde el cual provienen las rentas pasivas y el artículo 41 C en caso de que exista uno.

Se hace la distinción entre:

- ✓ Utilización créditos con Convenio Artículo 41C LIR Tope 35%
- ✓ Utilización créditos sin Convenio Artículo 41 A LIR Tope 32%.

Igualmente procederá la deducción como crédito de los impuestos pagados en el exterior, aun cuando la CFC no se encuentre domiciliada en el mismo país donde se encuentra la renta pasiva obtenida, siempre que, el país de residencia de las rentas pasivas, tenga convenio de doble tributación con Chile y/o exista un convenio de intercambio de información.

Se debe recalcular el crédito total disponible del ejercicio en que se computaron en Chile las rentas pasivas del extranjero hasta completar los límites que establece la normativa.

Exigencias para la utilización de los créditos:

- a) La inversión efectuada en la entidad o patrimonio que genera las rentas que califican como pasivas, debe haber sido inscrita en el Registro de Inversiones del SII.
- b) Debe corresponder a impuestos obligatorios a la renta pagados o retenidos en forma definitiva en el exterior, por rentas presuntas o efectivas.
- c) Los impuestos pagados deberán ser sustentados a través del recibo o con un certificado oficial emitido por la autoridad competente, debiendo pasar por el Consulado en el país de la renta pasiva y por el Ministerio de Relaciones Exteriores en Chile para validar dichos documentos.

- d) El crédito no puede exceder los topes indicados en los artículos 41 A o 41 B según exista o no un convenio de doble tributación.
- e) No hay derecho a devolución por los créditos que excedan los montos del impuesto local que rebajan.

2.4 EL TRUST COMO RENTA PASIVA

El nuevo artículo 41 G hace mención expresa al trust como una renta pasiva, por lo cual es fundamental entender sus características y las razones por las cuales se constituyen. Así mismo los problemas y convenios que a nivel internacional se han adoptado para su resolución.

Luego se abordará la crónica de las distintas normas del SII en las cuales ha fijado su posición respecto a la constitución de un trust y de quienes debieran obligarse en la tributación de las rentas que estos generan.

2.4.1 Descripción de los Trusts

El trust es un patrimonio de afectación¹¹ en donde la titularidad de uno o más bienes o activos es separado del uso y goce de los mismos, siendo estos designados a una persona o entidad jurídica para que los administre y gestione respecto a determinados beneficiarios por medio de un contrato privado.

Este instrumento legal radica en el derecho anglosajón debido a que este permite la fragmentación de las facultades propias del derecho de propiedad (titularidad y goce y uso del mismo) entre dos personas distintas, condición que no está

¹¹ Corresponde a un patrimonio que es autónomo respecto a una persona, se mantiene fuera de su patrimonio, afectando un conjunto de bienes para conseguir o destinados a un fin específico.

permitida en naciones que se rigen por el derecho civil como es el caso de Chile y España, entre otros.

Es un instrumento simple que no conlleva ninguna complejidad respecto a cómo se debe constituir, y permite mantener la confidencialidad respecto de quienes se benefician de él, razones por la cual ha sido de amplio uso para diversos fines, siendo uno de los principales su uso como un instrumento de planificación sucesoria.

La figura del trust considera tres partícipes:

- **SETTLOR**, o constituyente, corresponde a la persona o propietario titular que dispone de los bienes o activos con los cuales se crea el fondo. Es quien establece los fines para el cual se crea el fondo, siendo estos de carácter comercial, fiscal, sucesorio o familiar, entre los más comunes, y fija los criterios bajo los cuales se administrarán estos bienes o quienes se beneficiarán de él.
- **TRUSTEE**, es una persona, natural o jurídica, de plena confianza del settlor a quien se encarga la administración y gestión del fondo, la cual ejerce con todos los derechos que son propios de un propietario legal, pero sobre los cuales no puede ejercer el dominio completo ya que tiene una obligación legal respecto de los mismos, definida en el contrato del trust, con los beneficiarios
- **BENEFICIARIO**, persona que es designada, por el settlor o el trustee, para recibir las ganancias obtenidas por el fondo o los propios bienes que lo conforman en algún plazo y forma que se define en el contrato del trust.

Al ser el trust un contrato muy flexible, permite que estas tres funciones se puedan solapar entre sí, pudiendo el Constituyente autonombrarse trustee y/o Beneficiario del fondo, o bien uno de los beneficiarios puede actuar como trustee. Cuando esto ocurre, normalmente los contratos se estructuran de modo tal que no se produzca una confusión de las funciones.

Como ya se indicó, un trust se asemeja a un Fondo fiduciario, operando bajo la lógica de un patrimonio separado, donde la gran diferencia es que quien lo administra es también propietario de los mismos, lo cual permite utilizarlo para uno de sus usos más comunes que es la transferencia patrimonial entre distintas generaciones de una familia.

A la condición de la propiedad ejercida por dos personas distintas se suma la imposibilidad de embargar los bienes del trust.

Es fundamental la figura del trustee y sus obligaciones quedan definidas en el contrato o trust deed, siendo las principales, y más comunes, las siguientes:

- ✓ Es titular de los bienes y/o inversiones que conforman el trust.
- ✓ Está obligado a administrar los bienes y/o inversiones en beneficio de los beneficiarios designados.
- ✓ Goza de plena autonomía en la gestión y ejecución del encargo recibido del settlor.
- ✓ Goza de los poderes de un auténtico propietario y en su deber de administrador.
- ✓ No se pueden extraer beneficios personales de la gestión.
- ✓ Debe informar debidamente al beneficiario sobre la gestión del trust.
- ✓ Debe distribuir entre los beneficiarios los réditos generales por la administración del fondo conforme a lo estipulado en el documento constitutivo.
- ✓ Al término del trust, entregará los bienes restantes a los beneficiarios.

2.4.2 Características de los Contratos Trusts

Al momento de establecerse un trust por medio de un contrato privado, los bienes o inversiones que son incluidos como el fondo del trust, y cuya propiedad legal se transfiere al Administrador, pasan a constituir un fondo de patrimonio separado respecto al patrimonio personal tanto del settlor como del trustee.

Esta separación de los patrimonios protege al fondo de los posibles embargos a los que, tanto el settlor como el trustee, se pudieran ver afectados por parte de sus acreedores.

El fondo creado por la constitución de un trust carece de personalidad jurídica, por lo cual no tiene derechos ni obligaciones, lo cual refuerza aún más la condición de blindaje que le otorga la imposibilidad de embargo antes mencionado.

Al momento de analizar las características de estos contratos, un aspecto fundamental es como definen las facultades tanto del Constituyente como del Administrador, teniendo en consideración que estos pueden reportar impactos fiscales para todos o algunos de sus partícipes. Siendo los tipos de contrato con impactos más significativos, los siguientes:

- a) Según la facultad del Constituyente para anular o modificar el trust:
 - i) Contrato Revocable: en este tipo de contratos el Constituyente puede en forma unilateral, modificar los términos, beneficiarios y condiciones del contrato, o incluso anularlo.
 - ii) Contrato Irrevocable: en este tipo de contratos el Constituyente no puede modificarlo ni anularlo, sin el consentimiento del trustee, y por tanto la transferencia de la propiedad legal que a través del fondo recae sobre el Administrador, no se puede disolver en forma unilateral.

b) Según facultad del Administrador de designar los beneficiarios del trust:

- i) Contrato Discrecional: en estos contratos el Administrador puede a su arbitrio designar a quiénes, cómo y cuándo se beneficiarán del fondo, dentro del marco de lo establecido por el Constituyente del trust.
- ii) Contrato No Discrecional o de Participación: queda definido en el trust los beneficiarios y todos los aspectos de cómo éstos participarán de los beneficios del fondo, sin discrecionalidad alguna del Administrador.

c) Según el momento en el que surte efectos el contrato:

- i) Trust Testamentario: es creado al amparo de un testamento y sus consideraciones tienen efecto a partir de la muerte del Constituyente. En este caso siempre serán de carácter irrevocable.
- ii) Trust Intervivos: los efectos de los beneficios del mismo tienen efecto estando el Constituyente vivo.

Otro punto relevante en el análisis de los contratos de trusts, y que es parte de la flexibilidad que los caracteriza y los hace tan apetecibles a la hora de realizar planificaciones de transmisión patrimonial, es que consideran en el documento de su constitución todos los aspectos de su funcionamiento, tales como:

- Beneficiarios, de un modo tan general que puede abarcar distintas generaciones de una familia.
- Condiciones bajo las cuales, y plazos en que, se puede efectuar la distribución de los beneficios o de los bienes del fondo.

2.4.3 Experiencia Internacional respecto a los Trusts

En el ámbito internacional un Trust es un contrato que opera dentro del derecho de la Common Law¹², por lo cual la suscripción de ellos se efectúa normalmente en países que se rigen por estas normas, vale decir, países que pertenecen o pertenecieron a la Comunidad Británica, siendo el más importante Estados Unidos, país que además ha sostenido en el tiempo una serie de restricciones que han sido sujeto de discusión en el contexto europeo.

No obstante lo anterior, debido a los aspectos de flexibilidad por las múltiples posibilidades que ofrece, han hecho del trust una herramienta que es utilizada por personas, naturales y jurídicas, cuya residencia no es necesariamente en países que se rigen por el derecho de la Common Law, para fines que en muchos casos permiten efectuar planificaciones tributarias.

Debido a las complejidades que tiene para los países que se rigen por el derecho civil, en los cuales la figura jurídica del trust no existe, ha generado la necesidad de la intervención de la Conferencia de la Haya¹³, emitiendo un documento que fija la Convención respecto a los aspectos formales del trust para todos aquellos países miembros que quieran ratificar su aplicación.

El Convenio aborda los siguientes tópicos:

- Ámbito de aplicación
- Ley aplicable
- Reconocimiento
- Disposiciones generales
- Cláusulas finales

¹² Familia del Derecho que basa sus sentencias en la jurisprudencia y a la cual adhieren además de Estados Unidos países como Inglaterra y Gales, Irlanda, la mayor parte del Canadá, la India, Australia, Nueva Zelanda y algunos países de África Central.

¹³ Organismo intergubernamental de carácter mundial que tiene como objetivo unificar las normas de derecho internacional privado. A la fecha cuenta con 83 Miembros (82 Estados y la Unión Europea) de todos los continentes.

El Convenio fue realizado el 1 de julio de 1985 y entró en vigor el 1 de enero de 1992

La definición de trust del Convenio indica que *“el término trust se refiere a las relaciones jurídicas creadas – por acto inter vivos o mortis causa – por una persona, el constituyente, mediante la colocación de bienes bajo el control de un trustee en interés de un beneficiario o con un fin determinado.”*

El convenio sólo aplica sobre los trusts que están creados en forma voluntaria y siempre que consten por escrito.

El Convenio detalla las siguientes principales características del trust:

- a) Los bienes del trust constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio del trustee*
- b) El título sobre los bienes del trust se establece en nombre del trustee o de otra persona por cuenta del trustee*
- c) 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 le imponga*

El convenio no inhabilita que el constituyente conserve ciertas prerrogativas o que el trustee posea ciertos derechos tal como la posibilidad de ser un beneficiario, los cuales no cambian la existencia del trust.

El trust se regirá por la ley con la que se escoja y en caso de no haberse efectuado una elección, entonces aplicará la ley con la cual se encuentre más estrechamente vinculado. Para determinar este punto considera los siguientes criterios:

- a) El lugar de administración del trust designado por el constituyente.*
- b) El lugar donde se encuentren situados los bienes del trust.*
- c) El lugar donde resida o ejerza sus actividades el trustee.*

d) Los objetivos del trust y los lugares donde deben cumplirse.

Define la separación de los patrimonios del trust respecto del que le corresponde al trustee y regula la separación o reivindicación en caso de que estos se hayan confundidos.

El convenio no afecta la competencia o potestad tributaria de los estados que la ratifican.

2.5 ENTENDIMIENTO DEL SII RESPECTO DEL TRUST

El 10 de septiembre del año 2013, el SII emitió su Resolución Exenta número 81 fundamentado en la necesidad de conocer información de contribuyentes chilenos que posean o participen de los beneficios de activos que se encuentran en el extranjero amparado en la figura del trust, así mismo de aquéllos extranjeros en Chile que hayan adquirido residencia y que tengan la calidad de administrador de un fondo trust.

La emisión de esta Resolución marca un antes y un después para los inversionistas residentes en Chile, quienes avalados en las características de los trusts, especialmente en la confidencialidad que estos ofrecían, se enfrentaron a la obligación de informar respecto a sus operaciones con este tipo de instrumentos.

Pero, qué motivó que el SII apuntara a este tipo de herramientas que corresponden a una figura jurídica que no es válida en Chile?.

Por un lado, en el año 2012 se emite una modificación a la LIR a través de la ley 20.630, la cual incorpora la obligación de tributar la venta de activos subyacentes en Chile al efectuarse una enajenación de sociedades o patrimonios establecidos o constituidos en el extranjero. Esto pone de relieve una necesidad del SII, que es

la de obtener información respecto a cualquier transacción de activos en el extranjero y los trusts caen bajo esta definición.

Por otro lado, en el año 2013 se da a conocer información de activos e inversiones que poseen familias de altos patrimonios en paraísos tributarios, siendo muchos de estos casos a través de trusts constituidos bajo leyes extranjeras, cuyo objetivo parecía ser el rebajar o no pagar los impuestos a la renta y de herencia según fuera la situación.

Todo lo anterior en un contexto de la formulación de los planes de acción que formuló la OCDE a través de BEPS, abordado extensamente en un título anterior, para evitar las rebajas de cargas tributarias y el diferimiento de impuestos, a través de traslado de utilidades, a través de herramientas como los Trusts.

En vista de lo anterior el SII emite la indicada Resolución 81, que posteriormente modifica a través de la Resolución Exenta número 47 del 19 de mayo del año 2014, en la cual define a los trusts y sus partícipes con el fin de fijar el alcance lo que se debe informar.

Para estos efectos la Resolución toma las definiciones que se establecen en el Convenio referente a los Trusts, emitido por la Conferencia de La Haya y que fue detallado en el título anterior.

El SII sustenta así en la Resolución 81, modificada por la número 47, los principios fundamentales para este nuevo requerimiento de información:

- a) Que tiene un mandato legal para velar por una eficiente administración de fiscalización y su deber es combatir la evasión fiscal en beneficio de la equidad tributaria, para lo cual hace hincapié que está facultado para ejercer las atribuciones que la ley le confiera.

- b) Que el artículo 60, inciso octavo del Código Tributario lo faculta a exigir a los contribuyentes una declaración jurada por escrito de los hechos, datos o antecedentes de cualquier naturaleza de terceras personas, en cumplimiento de su rol fiscalizador.
- c) Que el artículo 63, inciso primero del Código Tributario, indica que podrá hacer uso de todos los medios para obtener información y antecedentes de los contribuyentes, relacionados a impuestos adeudados o pudieran adeudarse.
- d) Que se hace necesario que pueda contar con información sobre las obligaciones y derechos que contribuyentes de la LIR deben asumir con respecto a los trusts constituidos, según la disposición del derecho internacional.

El 16 de enero del año 2015 emite la Circular número 8, en la cual instruye a los contribuyentes respecto a la aplicación del artículo 24 transitorio de la Ley 20.780 del año 2014, que establece un mecanismo de declaración voluntaria y extraordinaria para el pago del impuesto único y sustitutivo sobre rentas en el extranjero que en su origen no fueron declaradas.

Esta declaración voluntaria se enmarca en la reforma tributaria y es una medida que es propiciada por los países adscritos a la OCDE para la regularización tributaria de cierta clase de bienes o rentas que no hayan sido declaradas o bien fueron omitidos en su oportunidad por el contribuyente y quedaron fuera del sistema.

Se siguieron los más estrictos estándares de la OCDE, para esta regulación extraordinaria y transitoria que tuvo una duración de 1 año calendario (entre el 01.01.2015 al 31.12.2015) y comprende las inversiones que se realizaron hasta antes del 1 de enero de 2014.

La naturaleza de los bienes y rentas que se declararon, corresponde a las Acciones o derechos en sociedades constituidas en el extranjero, los beneficios de un trust o fideicomiso. Se incluyeron también instrumentos financieros tales como: bonos, cuotas de fondos, depósitos, y cualquier otro título de crédito o inversión nominativos que sean pagaderos en moneda extranjera. Quedan excluidos los títulos al portador, pues no cumplen con los requisitos solicitados para acogerse a esa declaración.

En relación al mismo artículo 24 transitorio, el SII emite el 27 de julio del año 2015 el Oficio Ordinario 1934, el cual obedece a responder a diversas dudas planteadas por contribuyentes en relación a la declaración voluntaria de inversiones omitidas.

Este Oficio incorpora por primera vez la distinción del trust cuando tiene la condición de ser irrevocable o revocable.

Se aclara en este Oficio que, en el caso de los trusts revocables, quien está obligado a declarar los bienes y/o rentas que se encontraban en incumplimiento tributario es el constituyente del trust, *“de cuya voluntad pende la posibilidad de recuperar los bienes o rentas, salvo que los beneficiarios del trust o la fundación hayan ya recibido los bienes o rentas, caso en el cual, por mucho que el constituyente o fundador pueda dejar sin efecto tales instituciones, esos bienes o rentas ya han ingresado al patrimonio de esos beneficiarios, caso en el cual serán estos últimos los que deberán presentar la respectiva declaración, en su caso.”*

Si el constituyente no tiene facultades para dejar sin efecto el trust, es decir, el trust es irrevocable, en este caso enuncia el Oficio, serán los beneficiarios del trust quienes deben declarar las rentas que de ellos provengan.

Otra Circular relevante, dentro de la jurisprudencia que norma respecto al trust, es la número 40, que el SII emite el 8 de julio del año 2016, la cual instruye la aplicación del artículo 41 G posterior a la modificación de este artículo a través de la Ley 20.899 del año 2016.

En esta Circular el SII define al trust como *“patrimonio de afectación, aquel conjunto de bienes valorables en dinero y destinado a la realización de un fin específico como sucede con los fondos de inversión, fondos mutuos, trusts, bienes constituidos en fideicomiso, entre otros”*.

En Chile los trusts, a pesar que no existe como figura jurídica, quedan regulados en el nuevo artículo 41 G de la Ley de la Renta, pero sólo desde la perspectiva del reconocimiento de sus rentas como pasivas.

Finalmente, el artículo 14 E) N°2 de la Ley de la Renta, recoge el mismo concepto de trust o entidades similares desarrollado por la Resolución N° 47 de 2014.

Según el artículo 14 E) N°2, la obligación de información tiene como titulares no sólo a los sujetos individualizados en la Resolución N° 47 de 2014, vale decir a los administradores o trustees, sino además a los constituyentes y beneficiarios residentes o domiciliados en el país.

Los beneficiarios obligados a informar, son aquellos que se encuentren ejerciendo la calidad de tales, conforme a los términos del trust, agregando el artículo 14, a quienes hayan tomado conocimiento de dicha calidad, aun cuando no se encuentren gozando de los beneficios por no haberse cumplido el plazo, condición o modalidad fijada.

Es así como el SII, a través de la Circular N° 49 de 2016, interpreta las disposiciones del artículo 14 E) N°2, señalando que se entenderá que el beneficiario ha tomado conocimiento de su condición, al ejecutar o celebrar cualquier acto o contrato del cual se desprenda tal calidad indicando como ejemplos:

- Haber concurrido al acto de constitución del trust;
- Haber celebrado un contrato de promesa cuyo objeto sean bienes incluidos en el trust, y

- Haber recibido cualquier beneficio del trust.

La Circular 49 además establece una presunción general de conocimiento de la calidad de beneficiario en los siguientes términos: “*cualquier acto o contrato que sólo haya podido ser ejecutado sabiendo o debiendo saber su calidad de beneficiario*”.

El artículo 14 E) N°2, exige se informe al SII la siguiente información:

- Nombre o denominación de la entidad.
- Fecha, país de origen o la jurisdicción cuya legislación resulta aplicable.
- País de residencia fiscal.
- Número de identificación fiscal, o Tax ID, y aquél utilizado en los actos que afecten el patrimonio de la entidad.
- Patrimonio de la entidad. Debe especificarse la existencia de alguna finalidad determinada que afecte los bienes de la misma.

Respecto de las personas vinculadas a la entidad (constituyente, administrador y beneficiarios) se debe informar, entre los principales:

- Nombre, razón social o denominación.
- Domicilio, residencia e identificación fiscal.
- La forma en que el contrato define el otorgamiento de los beneficios: a voluntad del trustee, o condiciones, plazo y modalidades para su obtención.
- Existencia de clases o tipos de distintos beneficiarios, indicando quienes son conocidos o, por el contrario, clases que permitan incorporar beneficiarios que aún no sean conocidos.
- Definición de un fin específico para los bienes del trust.

- El carácter de revocable e irrevocable del trust, con las indicaciones de las causales de revocación.
- Se exige también informar respecto al cambio del trustee o de sus funciones o la revocación del trust.

Un aspecto importante de la Circular 49 es que define sanciones, en caso de que la información no sea presentada o bien se efectúe en forma incompleta, de tal magnitud que inhiba a los contribuyentes a la omisión o presentación de información en forma maliciosa, siendo éstas:

- En caso de no ser presentada información, respecto a nuevos trusts o sus modificaciones, define la presunción legal de abuso o simulación, según lo que establece los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, salvo prueba en contrario proporcionada por los partícipes del trust, aplicando la tributación que les corresponde, según la calidad de cada interviniente y la naturaleza jurídica de las operaciones.
- Si la información de esta circular, que obliga a los partícipes de un trust, es entregada maliciosamente falsa o incompleta, se exponen a las sanciones del artículo 97 del Código Tributario, primer párrafo Nro. 4.
- Se suma a las sanciones anteriores multas por retraso o no entrega de la información, que son del orden de las 10 UTA (Unidad Tributaria Anual) con una UTA adicional por cada mes retraso, teniendo como tope las 100 UTA, de acuerdo al artículo 161 del Código Tributario.

A través de estas sanciones el SII incorpora nuevos elementos para combatir el abuso, la disminución de la tributación y el diferimiento de los impuestos que tenían como objetivo recurrente quienes constituyen los contratos denominados trust.

De las Circulares y Oficios vistos a través de este título, sumados al Artículo 41 G, se puede observar como el SII ha sentado las definiciones y el tratamiento de los trusts respecto a sus partícipes para un tipo específico de contratos que corresponde al caso que denomina las facultades de modificación o anulación que tiene el Constituyente. Sin embargo aún no aborda ninguno de los otros tipos y/o particularidades de los trusts en lo que respecta a la obligación tributaria o la consideración que debe tenerse respecto a una posible doble tributación.

3 DESARROLLO DE LA HIPOTESIS PLANTEADA

En este apartado se efectuará un análisis con elementos técnicos, utilizando las normas chilenas, que permitan corroborar la hipótesis que fue planteada al final del marco teórico de esta tesis, la cual busca comprobar que la inclusión de los trusts en el artículo 41 G, como una renta pasiva que debe ser declarada por quien se entienda controlador, al no considerar las variantes de estos instrumentos no permite asegurar, a través de los créditos que otorga, la doble tributación de las rentas de sus partícipes, situación que la OCDE ha indicado como una de sus directrices para los países que establezcan normas para el monitoreo de las rentas asociadas a las CFC según el plan de acción 3 de BEPS.

3.1 DESARROLLO DE LA HIPOTESIS

El nuevo artículo 41 G, no definiría un tratamiento especial de los créditos que podrían ser utilizados por los impuestos pagados en el extranjero, lo cual puede ocasionar que determinados partícipes de un trust se vean expuestos a una doble tributación.

Para efectos de demostrar la hipótesis planteada en el marco teórico de esta tesis, se revisará la aplicabilidad del articulado de la LIR que definen como acceder a un crédito por los impuestos adeudados o pagados en el extranjero por las rentas que genera el fondo de inversiones constituido como trust, y la efectividad de éste para evitar la doble tributación que puede afectar a quienes se benefician de tales rentas y que están obligados a declararlas como rentas pasivas.

Como ya se vio, en el marco teórico, es la propia OCDE la cual establece que los países en las normas que implementen para dar cumplimiento al plan de acción

número 3, que busca regular las rentas asociadas a las CFC, deben considerar las acciones necesarias para asegurar evitar cualquier efecto de doble tributación que esta misma le podría ocasionar a quienes resulten ser controladores obligados a declarar las rentas de las CFC (rentas pasivas).

En el caso de Chile, en la letra E del artículo 41 G se fija el derecho a la utilización de los impuestos pagados o adeudados por las rentas pasivas, sobre las cuales están obligados a declarar los contribuyentes que tengan residencia o domicilio en Chile, como un crédito de acuerdo a las disposiciones de los artículos 41 A, en su letra B, y del artículo 41 C, dependiendo de la existencia o no de un convenio de doble tributación vigente con el país en el cual se aplicaron los impuestos. Este derecho otorgado por ley, se ve reflejado en la interpretación que hace el SII en su normativa interna.

La circular 40 del año 2016 indica que *“la Ley estable la posibilidad de reconocer como crédito en Chile, tanto los impuestos pagados o adeudados en el extranjero”*, ya sea que provengan de rentas percibidas o devengadas por entidades controladas que tengan su domicilio o residencia en el extranjero, como en efecto son los trust, lo que hace posible la generación de créditos en Chile, por los impuestos pagados por las utilidades proveniente de los fondos del trust. Por otro lado, la circular 48 del mismo año establece que los contribuyentes tendrán derecho a imputar el crédito por los impuestos pagados en el extranjero (en adelante IPE) sobre rentas pasivas:

“Tendrán derecho al crédito por IPE, aquellos contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, comprendiendo dentro de éstos a las personas naturales, jurídicas y patrimonios de afectación, cualquiera sea su forma de constitución y se encuentren o no obligados a llevar contabilidad, que controlen entidades domiciliadas, constituidas, establecidas o residentes en países con los cuales Chile no tenga vigente un CDTI, en tanto, deban considerar percibidas o devengadas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por las referidas entidades controladas en el exterior.”

Sin embargo, se hace necesario cumplir ciertos requisitos para la utilización de dichos créditos:

Los aspectos relevantes que debe considerar un contribuyente al momento de solicitar y/o justificar el uso de un impuesto pagado en el extranjero como un crédito contra el impuesto de primera categoría y/o del Global complementario, son:

- i) Es necesario justificar la jurisdicción donde se ha efectuado la inversión y los impuestos que le fueron retenidos, adeudados o pagados. La tasa de recuperación máxima estará en función de si ese país corresponde a uno con el cual Chile tiene un convenio para evitar la doble tributación o bien un acuerdo de transferencia de información, ambos en condición de vigente.
- ii) En función de lo anterior, es necesario que exista una separación del origen de las rentas pasivas para calcular en forma separada los topes que pueden ser utilizados como crédito.
- iii) El impuesto que ha sido retenido, adeudado o pagado, debe corresponder a uno de carácter obligatorio y definitivo respecto al efecto de la renta que generan estas inversiones, y debe ser de similitud a los impuestos que define la LIR, ya sea que las rentas sean efectivas o de carácter presunto.
- iv) Es necesario contar con el recibo del pago que individualice al contribuyente que se hizo cargo de los respectivos impuestos, o bien con un certificado oficial emitido por la autoridad competente del país donde se originó el impuesto, visado por el Consulado chileno en dicho país y por el Ministerio de Justicia, los cuales son necesarios para acreditar el origen y naturaleza de las rentas, en casos de ser requeridos por el SII.

- v) Es además un prerequisite que las mencionadas inversiones efectuadas en el extranjero se encuentren inscritas en el Registro de Inversiones en el Extranjero (en adelante RIE) que lleva el SII como control. De no estar inscrito, el monto del impuesto sólo podrá ser rebajado como gasto en Chile.

La inscripción en el RIE se debe realizar en el año comercial en que se registraron las rentas percibidas y devengadas y de ninguna manera después de proceder a la utilización de los créditos.

- vi) Además, se debe llevar un control de las rentas pasivas en un registro especial detallando las rentas del trust que se afectaron con la tributación del artículo 41 G de la LIR, las utilidades o cualquier tipo de beneficio que provenga de este tipo de contrato y los impuestos pagados, retenidos o adeudados que afectaron las rentas antes mencionadas.

3.1.1 Beneficios asociados al crédito:

Al revisar las condiciones que la norma tributaria fija para quienes quieran hacer uso del beneficio del crédito por impuestos pagados o adeudados por rentas pasivas provenientes del extranjero, se puede ver que existen las siguientes complejidades respecto a la forma en que operan los trusts:

- ✓ Si ocurre un cambio de los titulares de las inversiones o bienes inscritos en el RIE, estos deberán actualizarse, de lo contrario a quienes se hubiese transferida la totalidad o una parcialidad de la titularidad no podrán hacer uso del crédito por el impuesto pagado en el extranjero, según las disposiciones del N°2 de la letra D del artículo 41 A.

- ✓ En el caso del pago del impuesto que lo efectúa el trustee en su condición de titular de las inversiones o bienes que conforman el fondo y cuyas rentas

pueden estar obligadas al pago de impuestos en la jurisdicción donde se encuentran los bienes o se originan, el comprobante del pago o el certificado de autoridad competente, no será suficiente y deberá considerar aportar todos los antecedentes que permitan establecer que dichos impuestos facultan al beneficiario con residencia en Chile a su uso como beneficio contra los impuestos a la renta que se determinen por las rentas pasivas que declare.

En este punto existen 2 problemas recurrentes para los beneficiarios que requieren efectuar tal acreditación:

Al operar el trust como un fondo fiduciario normalmente lo hace como un *fideicomiso ciego*, ya que en la mayoría de los trusts los beneficiarios no tienen acceso a la información de los bienes e inversiones que generan las rentas de las cuales se benefician, es usual que el constituyente imponga en el contrato que el trustee no entregue esta información a los beneficiarios como una forma de resguardar conflictos de carácter familiar o como una forma de mantener la mayor confidencialidad sobre el fondo.

Así mismo es posible que los beneficiarios tampoco tengan conocimiento de la participación que sobre el total de las rentas les corresponde, ya que el plazo y los montos que le son distribuidos, a él u otros beneficiarios, pueden estar sujetos a una condición suspensiva, como ya se ha visto en forma extendida en el desarrollo de esta tesis.

3.1.2 Resumen de la demostración de la hipótesis

Los beneficiarios residentes chilenos que se definan como controladores del fondo, al ser los obligados a tributar por las rentas que se han generado, serán quienes se beneficien con el crédito por los impuestos pagados en el extranjero.

Los beneficiarios que quieran utilizar los créditos pagados en el extranjero por dichas rentas, deberán acreditar ante el SII, que los impuestos corresponden a impuestos a la renta, impuestos definitivos, sin beneficios tributarios, presentando los formularios de la renta con los sellos y apostillados correspondientes, validados por el Consulado de Chile en el país donde está constituido el trust y visados por el Ministerio de Justicia de Chile.

La mayor complejidad que plantea la norma es la posibilidad que los beneficiarios tienen de acceder a toda la información que es requerida para utilizar como créditos los impuestos pagados por el trustee respecto a las rentas del fondo obtenidos en otras jurisdicciones.

Un último punto relevante es la posibilidad de que el trustee, con residencia en Chile, que administra un fondo bajo un contrato irrevocable de carácter discrecional, sea considerado como controlador obligado a declarar las rentas de éste como pasivas, en cuyo caso no está resuelto cómo el beneficiario, cuando tribute por la percepción de esas rentas, podrá acceder al beneficio del crédito.

Las situaciones que la norma no contempla, para efectos del tratamiento del crédito beneficiando a quién realmente se hace cargo de los impuestos, es la mayor complejidad que podría derivar eventualmente en una doble tributación.

3.1.3 Conclusiones de la Hipótesis

Por lo anteriormente expuesto, se concluye que existe ambigüedad sobre quien tiene el derecho a utilizar los créditos asociado a los impuestos pagados en el exterior por las rentas pasivas del trust, debido a que:

Por un lado, por las variantes que presentan estos contratos vistas en el marco teórico, no se tiene certeza de quien es el controlador de dichas rentas, lo cual dificulta la posibilidad de demostrar quién puede beneficiarse de los créditos por los impuestos pagados en el extranjero sobre las rentas de los trust.

Por otro lado existe la complejidad de poder demostrar frente al regulador chileno la calidad de beneficiario de los IPE para quienes declaren como rentas pasivas las que corresponden a los trust, debido a que, bajo las normas generales impartidas por el SII, para los beneficiarios de los fondos o a los constituyentes del trust, demuestra que no hay una definición clara con respecto a la utilización de los créditos. La acreditación de dichos créditos cobra una importancia relevante y queda a criterio del fiscalizador y de su conocimiento sobre estas figuras que no están presentes en la legislación chilena.

Por lo tanto, la complejidad de conocer la identidad de los beneficiarios cuando son controladores, tanto de las inversiones del fondo como de los impuestos que les afectaron internacionalmente, cuando el trust por instrucción del settlor opera como un fideicomiso ciego.

Todo esto puede ocasionar a los controladores del trust, residentes chilenos, una doble tributación, cuando deban tributar con los impuestos que les corresponda, al no poder rebajar de sus impuestos, los créditos que la ley chilena, como ya fue visto, les otorga.

4 CONCLUSIÓN GENERAL

De acuerdo a la investigación realizada, y en respuesta a la hipótesis planteada en esta tesis, se puede concluir que es verdadera.

El contrato de trust, al ser una figura jurídica del derecho anglosajón, y al no existir en la legislación chilena como tal, pero sí reconocida por el Servicio de Impuestos Internos en su normativa interna y en la reciente reforma tributaria de Chile, no puede ser incorporado en plenitud y con certezas en la norma tributaria.

Por tanto, esto conlleva a que el artículo 41 G de la Ley de la Renta, presente ambigüedades que no se encuentran debidamente resueltas en la norma y que el ente fiscalizador no es capaz de aclarar al contribuyente, residente chileno, dejándole a éste último la carga de la prueba y la obligación de declarar e informar las rentas que de este instrumento se originen.

El SII desconoce, y por ende, no considera, las múltiples opciones y variantes que de este tipo de instrumentos se pueden obtener, teniendo en consideración las condiciones que el constituyente le quiso dar en el contrato del trust y por tanto, tampoco se conocen los efectos tributarios que se ocasionarán en virtud de las mismas.

El SII ha procurado abarcar todos los escenarios posibles, de los conocidos a nivel mundial, para no dejar fuera de la tributación en Chile, a ningún instrumento o patrimonio de afectación que signifique un incremento patrimonial para el contribuyente, residente chileno, aunque no exista en la legislación chilena

Además, la Globalización, la participación de Chile en la OCDE como miembro activo, y respetuoso de sus normas, así como los numerosos tratados de doble tributación hacen que el SII esté abierto a todas las formas legales que pudieran generar rentas de fuente chilena y rentas de fuente mundial para los residentes chilenos.

Sin embargo, al no haber claridad en cuanto a quién es el sujeto que debe tributar las rentas pasivas del trust, tampoco es posible definir quién es el que tiene derecho a hacer uso de los créditos que, de acuerdo a la ley, se podrían utilizar con el fin de evitar la doble tributación. Así, no estaría cumpliendo el llamado de la OCDE y la implementación de las medidas BEPS, que fomentan la transparencia fiscal internacional y determinar la correcta carga tributaria de los contribuyentes.

El SII, en su afán de cumplir con los parámetros impuestos por la OCDE, busca abarcar en su norma todos los casos que comprendan instrumentos o patrimonios que originen rentas en el extranjero de carácter pasivo, y ha tomado medidas tendientes a fiscalizar el cumplimiento de la tributación de esta rentas, no obstante siempre existirán ambigüedades con respecto a los trusts porque su forma jurídica no existe en la legislación chilena y la información de la cual dispone el SII es proporcionada por los mismos partícipes de los fondos, apelando a la buena fe del contribuyente, pero además con carencia de reglas claras para cada caso.

BIBLIOGRAFÍA

1. Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley Número 824.
2. Circular del SII número 8 del 16 de enero del año 2015.
3. Resolución exenta SII número 81 del 10 de septiembre del año 2013.
4. Resolución exenta SII número 47 del 19 de mayo del año 2014.
5. Oficio Ordinario del SII número 1.934 del 27 de julio del año 2015.
6. Oficio Ordinario del SII número 2.390 del 21 de septiembre del año 2015.
7. Circular del SII número 40 del 8 de julio del año 2016.
8. Circular del SII número 49 del 14 de julio del año 2016.
9. Convenio de la Conferencia de La Haya respecto a Trust, creado el 1 de julio del año 1985.
10. Apuntes cátedra Mercado de Capitales del Magister 2016 de la Universidad de Chile, impartido por profesores Christian Delcorto y Boris León.
11. Apuntes cátedra Planificación Fiscal Internacional del Magister 2016 de la Universidad de Chile, impartido por profesores Osiel González y Víctor Villalón.
12. Sitio Oficial de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Documentación referente a Planes de Acción formulados en programa BEPS.
13. Código Civil de Chile.
14. Código Tributario de Chile.
15. Circular del SII número 48 del 12 de julio del año 2016.
16. Oficio número del SII número 148, del 03 de mayo del año 2012.
17. Oficio número del SII número 2061, del 09 de agosto del año 2012.
18. Oficio Ordinario del SII número 127, del 18 de enero del año 2018.
19. Oficio Ordinario del SII número 331, del 14 de febrero del año 2018.