

**LEY SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES -
LEY N° 16.271 - ART. 27, ART. 46, ART. 46 BIS, ART. 47 - CIRCULAR 37, DE 2009.
(Ord. N° 2351, de 26-10-2017)**

**IMPUESTO DE HERENCIA EN LA SUCESIÓN DE EXTRANJERO QUE INCLUYE
BIENES SITUADOS EN CHILE**

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de una sucesión abierta en el extranjero que incluye bienes situados en Chile, frente al Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a la presentación, una persona natural de nacionalidad sueca habría fallecido en dicho país, figurando a su nombre el 97% de los derechos en una sociedad de responsabilidad limitada chilena.

El causante, a la fecha de su muerte, tenía domicilio en Suecia, estaba casado con una mujer también domiciliada en ese país y era padre de tres hijos, todos domiciliados en Suecia. Ninguna de estas personas habría tenido residencia en Chile.

Se informa que el causante estaba casado en Suecia bajo un régimen patrimonial previsto en la legislación de ese país, en cuya virtud todos los bienes adquiridos por los cónyuges durante la vigencia del matrimonio son considerados “bienes maritales” y, al término de éste, ambos cónyuges tienen legalmente el derecho a asignarse entre sí el dominio sobre ellos por iguales partes. De conformidad a la ley de Suecia, dicho régimen patrimonial puede terminar con la muerte de algún cónyuge, el divorcio o - anticipadamente - mediante acuerdo entre ellos.

En el caso particular, señala que mientras estuvieron sometidos a dicho régimen patrimonial los cónyuges realizaron, conforme a la ley sueca, acuerdos de división de la propiedad marital gracias a lo cual adelantaron durante la vigencia del matrimonio la distribución entre ellos del dominio sobre los “bienes maritales”. En uno de esos acuerdos de división, a la cónyuge se la asignó la propiedad de la mitad de los derechos sociales que el causante tenía en la sociedad chilena. De esta manera, según indica, a partir de dicha fecha - que no se informa - cada uno de ellos pasó a ser, según la ley sueca, dueño del 48,5% de los derechos sociales de dicha sociedad.

Para registrar formalmente el cambio de dominio sobre los respectivos derechos sociales a favor del cónyuge ocurrido y como consecuencia de los aludidos acuerdos, una vez concluida la posesión efectiva que debe realizarse ante los tribunales de nuestro país, se otorgara una escritura pública al efecto.

Se informa además que el causante designó en su testamento a sus tres hijos como únicos herederos a título universal (quienes pasaron a ocupar el lugar jurídico del causante en todas sus relaciones activas y pasivas). En cambio, la cónyuge sobreviviente no fue instituida heredera, por lo que no tiene derecho alguno sobre los bienes de la herencia del causante.

Asimismo, señala que el procedimiento equivalente a la posesión efectiva ya ha tenido lugar en Suecia y se ha incorporado como único bien de la herencia situada en Chile al

48,5% de los derechos sociales en la sociedad chilena, sobre el cual sus hijos tienen derechos hereditarios.

Tras citar lo dispuesto en el artículo 955 del Código Civil y 27 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, concluye que, teniendo el causante su último domicilio en Suecia, la ley de dicho país rige todos los aspectos de la sucesión, sin perjuicio que se pida en Chile, de acuerdo a la ley chilena, la posesión efectiva de la herencia respecto de los bienes situados dentro del territorio nacional, para los efectos del pago de los impuestos que procedan.

Del análisis de esas y otras normas legales como administrativas, solicita se confirme lo siguiente:

1. Que la asignación testamentaria hecha a los hijos del causante en relación al 48,5% de los derechos sociales en la sociedad chilena se encuentra gravada en Chile con Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, en las proporciones que a cada uno de los herederos se asigne;
2. Que la transferencia al cónyuge del causante del 48,5% de los derechos sociales en la sociedad chilena ocurrida conforme al derecho sueco, no se encuentra gravada con Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones en Chile.

II ANÁLISIS

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

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

En consecuencia, en la sucesión de un extranjero, no domiciliado ni residente en el país, los herederos o legatarios quedan afectos al pago del Impuesto a la Herencia respecto de los bienes situados en Chile.

En lo que se refiere a la validez en Chile del testamento otorgado en un país extranjero, el artículo 1027 del Código Civil establece que valdrá en Chile el testamento escrito, otorgado en país extranjero, si por lo tocante a las solemnidades se hiciere constar su conformidad a las leyes del país en que se otorgó, y si además se probare la autenticidad del instrumento respectivo en la forma ordinaria. En consecuencia, en la medida que el testamento cumpla con los requisitos señalados, se puede hacer valer en Chile.

Por lo expuesto, y respecto del primer criterio que solicita confirmar, se informa que la asignación testamentaria hecha a cada uno de los hijos del causante, conforme al testamento válidamente otorgado en el extranjero, se encuentra gravada en Chile con

Impuesto a la Herencias sobre el valor líquido que cada uno de los asignatarios (hijos del causante) reciba, determinado a la fecha del fallecimiento del causante, de acuerdo a las reglas de valoración de bienes que establecen los artículos 46, 46 bis y 47, de la Ley de Herencias.

En cuanto a la situación del cónyuge sobreviviente, y dado que sólo se hace referencia a la legislación aplicable en Suecia sin acompañarla traducida o adjuntando un informe que permita contrastar lo expuesto en su presentación, en principio no es posible confirmar el criterio que señala en la letra b) del Antecedente. Al respecto, por ejemplo, no es del todo claro si los denominados “bienes maritales” son, en rigor, bienes propios del marido frente a terceros o, en cambio, bienes pertenecientes a algún tipo de patrimonio de afectación, por ejemplo.

Sobre el particular, y de acuerdo a su presentación, se informa en las conclusiones que del 97% de los derechos sociales “de que fue titular el Causante”, un 48,5% lo transfirió a su cónyuge en virtud del derecho que la ley sueca le confería sobre los “bienes maritales”.

Sin perjuicio de lo anterior, si los bienes adquiridos por los cónyuges durante la vigencia del matrimonio son considerados “bienes maritales” pertenecientes al marido - frente a terceros - mientras dure el régimen patrimonial, el cual termina por la muerte de algún cónyuge, el divorcio o anticipadamente mediante acuerdo entre ellos, bien podría asimilarse al régimen de sociedad conyugal que contempla la legislación civil chilena.

Al respecto, en la Circular N° 37 de 2009 y en otros pronunciamientos^[1], este Servicio ha señalado que la disolución de una sociedad conyugal da origen a una comunidad y la división de los bienes de esa comunidad se sujeta a las reglas dadas para la partición de los bienes hereditarios (artículo 1776 del Código Civil). La forma de terminar con la comunidad es la partición, a través de la cual se produce la separación. El acto por medio del cual se singulariza el derecho que el comunero tiene sobre los bienes, se denomina adjudicación, que tendría naturaleza simplemente declarativa de dominio y no importa enajenación.

Luego, si los cónyuges acordaron una división de los “bienes maritales”, con efectos análogos al término de la sociedad conyugal y, como resultado de ese acuerdo, se asignó cada uno de los cónyuges el 48,5% de los derechos sociales de la sociedad chilena, es posible entender que la referida asignación o adjudicación de parte de los derechos en la sociedad chilena a uno de los cónyuges no estaría gravada con Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

En caso que el régimen patrimonial de los cónyuges en Suecia pueda asimilarse al de participación en los gananciales, este Servicio ha interpretado^[2], a propósito del artículo 17 N° 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que dicho régimen de participación en los gananciales tiene el mismo tratamiento tributario que la adjudicación de bienes en la liquidación de la sociedad conyugal.

Por lo tanto, si con ocasión de ponerse fin al régimen patrimonial los cónyuges acordaron participar por mitades en los gananciales obtenidos durante la vigencia del matrimonio, con efectos análogos al régimen de participación en los gananciales y, por extensión, a los que produce el término de la sociedad conyugal, la participación en los derechos sociales

de la sociedad chilena que se entrega al cónyuge beneficiario (48,5%), tampoco estaría gravada con Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

III CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo expuesto y considerando solo los antecedentes que proporciona en su presentación, se puede informar lo siguiente:

1. La asignación testamentaria hecha a los hijos del causante en relación a los derechos en la sociedad chilena, se encuentra afecta en Chile con el Impuesto de Herencias en la proporción que corresponda a cada uno de los herederos.
2. Respecto de la división y adjudicación de bienes que forman parte de los “bienes maritales” por terminar de mutuo acuerdo la vigencia de dicho régimen patrimonial, a falta de mayores antecedentes sobre la legislación sueca, no es posible, en principio, confirmar lo solicitado. Con todo, en la medida que dicho régimen patrimonial pueda homologarse al régimen de “sociedad conyugal” que consulta nuestro sistema legal, sería posible admitir que no aplica en la especie el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.
3. La misma conclusión se deriva en caso que los denominados “bienes maritales” hayan formado parte de un régimen patrimonial análogo o similar al de participación en los gananciales, en la medida que dicho régimen tiene el mismo tratamiento tributario que la adjudicación de bienes en la liquidación de la sociedad conyugal.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2351, de 26.10.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Técnica Tributaria

[1] Ver oficios 2060 de 1998 y 735 de 2003.

[2] Circular N° 48 de 1994