

**IMPUESTO A LA HERENCIA, ASIGNACIONES Y DONACIONES – LEY N° 16.271 – LEY
SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 17, N°9 – OFICIOS N°S 1333 Y 1234, DE 2021.
(ORD. N° 2716, DE 07.09.2022)**

Tratamiento tributario de bienes recibidos de un trust constituido en el Reino Unido.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de los bienes recibidos de un trust constituido en el Reino Unido.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una persona natural de nacionalidad alemana fallecida en 2014, en el Reino Unido (causante), la habría mencionado, junto con alguno de sus familiares (todos contribuyentes residentes o domiciliados en Chile), entre los beneficiarios de su testamento¹.

Aclara que la causante se habría radicado de modo permanente en el extranjero en 1966, pero que viajaba de modo frecuente a Chile, donde solía pasar algunos meses cada año, por lo que habría adquirido “por residencia” la nacionalidad chilena.

Agrega que, en el año 2002 y previo a otorgar el referido testamento, la causante habría traspasado en vida sus bienes a un trust, constituido bajo las normas TTTT, Reino Unido, con carácter de irrevocable y discrecional.

Según le explicaron los abogados encargados de la sucesión de la causante, el trust debe considerarse en función a su herencia, porque en este caso se ha utilizado dicha figura como un patrimonio al servicio de la herencia, o como un puente para dar cumplimiento a la voluntad hereditaria de la causante.

Para efectos de reafirmar lo señalado precedentemente, argumenta que:

- a) Tanto el testamento como el trust tienen el mismo número e identidad de asignatarios o beneficiarios;
- b) La ejecución y administración de ambos ha estado a cargo de las mismas personas o relacionadas;
- c) Ambos institutos han buscado fines comunes;
- d) El testamento alude al trust y a los trustees, y trata a estos últimos y a los ejecutores testamentarios indistintamente;
- e) Si bien hay trustees en la constitución del trust, los hay igualmente en el testamento, para facilitar la articulación entre la voluntad testamentaria y la administración del trust;
- f) En carta enviada por los abogados de la causante, de fecha xx.xx.xxxx, se habla indistintamente del testamento y del trust; y,
- g) En carta de deseos enviada por la causante a los ejecutores testamentarios y a los trustees, de fecha xx.xx.xxxx, en la que solicita trabajen conjuntamente para entregar los beneficios establecidos a los respectivos beneficiarios con cargo a su patrimonio o del trust dentro de los siguientes doce meses de su fallecimiento.

Asimismo, luego de una serie de consideraciones, señala que los bienes y fondos relacionados o que son parte de la sucesión de la causante (directamente o a través del trust), se encontrarían en el extranjero y habrían sido adquiridos con recursos, bienes y fondos situados también en el extranjero (no provenientes de Chile).

¹ Otorgado en el año 2006, en Inglaterra (Londres), bajo las leyes de Inglaterra y Gales.

En base a lo expuesto, documentos que acompaña y tras de citar jurisprudencia administrativa² de este Servicio, solicita confirmar que:

- 1) Los bienes que reciba provenientes del trust o de su liquidación han de considerarse tributariamente como bienes que recibe en calidad de asignataria por causa de muerte y como beneficiaria del testamento de la causante.
- 2) Por tratarse de bienes que son parte de una sucesión de un extranjero, abierta fuera de Chile, sin bienes ubicados dentro en el país y que no se obtuvieron con recursos provenientes de éste, no estará afecta al impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones.
- 3) En el evento que reciba algún bien o fondo como beneficiaria de la voluntad patrimonial de la causante, constituiría una asignación por causa de muerte a título singular (legado) y, por tanto, un ingreso no renta de acuerdo con lo dispuesto en el N° 9 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

II ANÁLISIS

En primer término, y de acuerdo a su reiterada jurisprudencia administrativa, este Servicio ha resuelto³ que, “correspondiendo los trust a una institución extranjera que no se encuentra regulada por nuestra legislación y cuya implementación se materializa mediante una serie de actos jurídicos variados y sucesivos, en que además se introducen condiciones o elementos contractuales que determinan y modifican las obligaciones y efectos jurídicos, no es posible precisar en abstracto y a priori, la naturaleza jurídica tanto del contrato mismo como de los actos jurídicos subyacentes”.

Por esa razón, “determinar las consecuencias tributarias específicas de un trust es una cuestión de hecho que debe ser analizada en las respectivas instancias de fiscalización”⁴.

Sin perjuicio de lo señalado, y conforme a nuestro ordenamiento jurídico, se sucede a una persona difunta a título universal o singular. Es a título universal cuando se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones, o en una cuota de ellos; es a título singular cuando se sucede en una o más especies o cuerpos ciertos (artículo 951 del Código Civil).

Los asignatarios a título universal son herederos que “representan a la persona del testador para sucederle en todos sus derechos y obligaciones transmisibles” (artículo 1097 del Código Civil); por su parte, los asignatarios a título singular son legatarios y “no representan al testador” (artículo 1104 del Código Civil).

Al respecto, en el documento constitutivo del trust del año 2002, la causante concurre en calidad de constituyente (“settlor”) y como ciudadana chilena, transfiriendo a los trustees, de forma irrevocable, la propiedad o bien especificado en el Anexo 1 para que lo mantengan en trust⁵ por un plazo de cien años contados desde la fecha de constitución, o hasta cuando los trustees lo declaren por escrito. Cabe mencionar que en el Anexo 1 se indica sólo como fondo inicial del trust la cantidad de “\$xxx” y que, entre los beneficiarios de conformidad al Anexo 3, se encontraría la consultante y sus familiares⁶.

Por otra parte, en el que sería el testamento de la causante del año 2006, se indica que los ejecutores testamentarios y los “trustees” nombrados en dicho instrumento serán tratados indistintamente⁷, otorgándoles “el residuo del patrimonio” de la causante para ser mantenido en calidad de trusts⁸ en favor de los beneficiarios (entre los cuales se encuentra la consultante), y que el plazo aplicable a las facultades y trusts creados por el testamento será de ochenta años a partir de la fecha de fallecimiento de la causante.

Conforme los referidos antecedentes, los cuales se encuentran incompletos, tal como se informa en la misma presentación⁹, no se desprende una vinculación entre el trust constituido en 2002 y con el testamento aparentemente otorgado en 2006. A modo meramente ejemplar, el testamento no menciona¹⁰ de manera directa al trust de 2002 ni se advierte en ninguno de los documentos el detalle del patrimonio o los bienes respectivos (sin considerar que, en el caso del testamento se alude un patrimonio “residual”)¹¹.

² Oficios N° 3463 de 2021, N° 1434 de 2021, N° 1333 de 2021, N° 2351 de 2017 y N° 1702 de 2016.

³ Oficio N° 1333 de 2021, N° 2390 de 2015 y N° 466 de 2007.

⁴ Oficio N° 1333 de 2021, N° 1702 de 2016 y N° 2390 de 2015.

⁵ “The Settlor wishes to make an irrevocable settlement in favour of the Beneficiaries as set out below, and has transferred to the Original Trustees the property specified in Schedule 1 to hold on the trusts of this Settlement”.

⁶ Con todo, en el documento acompañado no es posible visualizar a los otros eventuales beneficiarios.

⁷ “2. (...) In this WILL “my Trustees” means my executors and the trustees of this will for the time being”.

⁸ “4. I GIVE to the Trustees the residue of my estate (the residue) to hold on the trusts and with subject to the powers and provisions below”.

⁹ Según indica la consultante, no le han sido entregados todos los documentos solicitados, y los que sí, contienen partes en “blanco”, con “borrones” y “textos cortados”.

¹⁰ Sólo se realiza una mención tangencial en la cláusula 4.3.11.

¹¹ Si bien la consultante y sus familiares figuran como beneficiarios en ambos instrumentos, no se puede establecer que los otros beneficiarios sean los mismos por cuanto dicha información fue borrada en el caso del trust del año 2002.

De esta forma, de lo expuesto y los antecedentes, no fluye que los eventuales bienes o fondos que recibiría provienen del trust, del testamento o de ambos, cuáles serían específicamente éstos, cómo se vincularían, ni bajo qué calidad jurídica los recibiría, entre otros aspectos.

Sobre lo último, este Servicio ha resuelto¹² que, “transferidos [en dominio] en forma pura y simple e irrevocablemente a dicho trust, transformándose éste en consecuencia en el dueño de aquellos activos”, no es el caso que el beneficiario del trust “suceda” al causante en todos sus derechos y obligaciones transmisibles, “representando” a la persona del testador”.

Por las mismas razones, en principio tampoco se podría considerar a la consultante como legataria, por cuanto no existe en la documentación acompañada mención alguna que permita llegar a tal conclusión, ni identificar las especies o cuerpos ciertos o el género¹³ que constituiría el legado.

Sin perjuicio de lo expuesto, supuesto que efectivamente se verifique el modo de adquirir sucesión por causa de muerte y se trate de la sucesión de una extranjera¹⁴, cuestiones que deberán establecerse en la respectiva instancia de fiscalización, no correspondería afectar con impuesto a las herencias o asignaciones los bienes quedados en el extranjero a la fecha de fallecer la causante y adquiridos con recursos provenientes fuera de Chile, de acuerdo con el artículo 1º, incisos segundo y tercero, de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

En concordancia con lo referido en el párrafo precedente, y en cuanto al impuesto a la renta, de adquirir la consultante los bienes o fondos por sucesión por causa de muerte, calificarían como ingresos no renta de acuerdo con el N° 9 del artículo 17 de la LIR.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Determinar las específicas consecuencias tributarias del trust es una cuestión de hecho entregada a las respectivas instancias de fiscalización, por lo que no es posible confirmar los criterios 1), 2) y 3) del Antecedente.
- 2) Sin perjuicio de lo anterior, supuesto que la consultante acredite en la respectiva instancia de fiscalización que adquirió los bienes por sucesión por causa de muerte de una extranjera, que los bienes se encuentran situados en el exterior y que éstos no fueron adquiridos con recursos provenientes del país, no se afectará con el impuesto a la herencias o asignaciones, de conformidad los incisos segundo y tercero del artículo 1º de la ley del ramo.
- 3) Bajo el mismo supuesto 2) anterior, no se afectaría con el impuesto a la renta de conformidad con el N° 9 del artículo 17 de la LIR.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2716, de 07.09.2022
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria

¹² Oficio N° 1333 de 2021.

¹³ Cabe tener presente que en el legado de género, a diferencia del legado de especie o cuerpo cierto, el legatario sólo adquiere un crédito contra los obligados a cumplirlo y se hace dueño sólo al momento de efectuarse la tradición de los bienes legados.

¹⁴ Oficio N° 1434 de 2021.