



**LA EMPRESA INDIVIDUAL Y SUS EFECTOS FRENTE AL IMPUESTO SOBRE LAS
ASIGNACIONES POR CAUSA DE MUERTE**

(PARTE II)

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

Alumno: Jorge Humberto Cruz Cariñe

Profesor: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, septiembre 2020.

DEDICATORIA

“A Nelly, quien de la mano siempre me acompañó en este largo camino, y a Jorge y José Pedro, por la motivación que día a día me hacen sentir para alcanzar mis sueños”

RESUMEN EJECUTIVO

El principio de la neutralidad de los tributos se define como aquél en donde el sistema tributario no debería ni alentar ni desalentar decisiones económicas específicas.

El presente trabajo tiene relación con las situaciones frente a las cuales puede verse enfrentado un heredero a quien se le asigna bienes con motivo del fallecimiento de un causante empresario individual, tema que cobra relevancia puesto que en Chile existen mas de quinientas mil empresas unipersonales.

Por lo tanto, el objetivo es establecer si la variable tributaria involucrada en determinadas operaciones económicas es un elemento neutro o no en la toma de decisiones por parte de los herederos del causante empresario individual en cuanto a la determinación del costo tributario ante una enajenación futura de los bienes adquiridos por sucesión por causa de muerte.

ÍNDICE

PORTADA	1
DEDICATORIA	2
RESUMEN EJECUTIVO	3
ÍNDICE	4
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	5
2. MARCO TEÓRICO	7
3. DESARROLLO DEL CONTENIDO	19
4. CONCLUSIONES	28
5. BIBLIOGRAFÍA	30

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El capítulo VI del Título I de la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones (en adelante, *LIHAD*), establece las directrices de cómo deben valorizarse los activos y pasivos que comprendían el patrimonio del causante, a la fecha de su fallecimiento, para efectos de determinar la base imponible sobre la cual se aplicará la tasa de escala progresiva del Impuesto a las Asignaciones Hereditarias, considerando las exenciones, recargos y rebajas que señala la misma Ley.

Tratándose del fallecimiento de un empresario individual, la letra f) del artículo 46 de la Ley 16.271, aborda la forma en que deben tasarse cada uno de sus activos y pasivos. Por su parte, el N° 9 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, *LIR*), dispone que no constituye renta la adquisición de bienes por sucesión por causa de muerte, así como tampoco la adjudicación de bienes en partición de herencia, conforme a la primera parte de la letra f), del inciso 1°, del N° 8 del citado artículo.

Sin embargo, los efectos tributarios indicados anteriormente ocultan una problemática mayor frente a la determinación del costo tributario ante una enajenación futura de los bienes adquiridos por sucesión por causa de muerte. En efecto, la referida letra f) del N° 8 del artículo 17 indica que el costo tributario será “el equivalente al valor de los respectivos bienes que se haya considerado para los

fin del impuesto sobre las herencias”; en este sentido, ¿se considera el valor de tasación independiente si quedó gravado o exento de impuesto sobre las herencias?

Para el caso particular de la empresa individual que se adquiere por causa de muerte, pareciera que el costo tributario que asumirá después de la liquidación de la herencia será un valor distinto al capital efectivamente aportado por el causante originalmente a su empresa, frente a lo cual puede motivar que la decisión económica de vender la empresa individual sea antes o después de la liquidación, afectando con ello el principio de neutralidad tributaria, entendido como aquél en donde el sistema tributario no debería ni alentar ni desalentar decisiones económicas específicas (Greenberg, 2016, p. 5; OCDE, 2015, p. 13).

El tema por analizar cobra gran relevancia, puesto que se vincula a que existen 507.814 empresas unipersonales operativas y que ejecutan en forma constante actividades comerciales en el país, según estadísticas del Servicio de Impuestos Internos¹, cuyos herederos podrían verse enfrentados a este dilema.

¹ Para más información revisar web <http://www.sii.cl/sobre_el_sii/info_empresas_pyme.pdf>, consultada el día 22.6.2020 a las 8:30 Pm.

2. MARCO TEÓRICO

El Derecho Sucesorio, es un medio para transmitir el patrimonio (Domínguez, 2011, p. 22), que comprende el conjunto de normas de carácter jurídico que tienen por finalidad regular el destino del patrimonio de una persona luego de su fallecimiento y se encuentra normado principalmente en nuestro Código Civil (en adelante, CC), en particular, en el Libro Tercero que se denomina “De la sucesión por causa de muerte y de las donaciones entre vivos”.

Por su parte, el artículo 1097 del CC señala que los herederos representan al causante en todos sus derechos y obligaciones susceptibles de ser transmitidas. En tal sentido, la sucesión por causa de muerte toma el carácter de subrogación personal (Somarriva, 2009, p.18), puesto que los bienes pasan al asignatario como consecuencia de ser el continuador de la personalidad jurídica de la persona fallecida. En tanto, el inciso segundo del artículo 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta es concordante con lo anterior, puesto que mientras se encuentre pendiente la partición de herencia y únicamente no se definan las cuotas de la comunidad hereditaria, el patrimonio hereditario indiviso se considerará como la continuadora de la persona del causante, aunque el inciso tercero lo restringe hasta un plazo de 3 años contados desde la apertura de la sucesión².

² Oficio N° 3137, de fecha 30 de diciembre de 2012 del Servicio de Impuestos Internos.

El artículo 588 de nuestro Código Civil establece que, entre otros, la sucesión por causa de muerte es un modo de adquirir el dominio y, en cuanto a sus características, podemos señalar las siguientes:

- Es *derivativo* porque la causa de la adquisición recae sobre una persona distinta a la del adquirente en donde el difunto transmite un derecho a su continuador.
- Es a *título gratuito*, debido a que procede con posterioridad al fallecimiento del causante y éste no obtiene beneficio alguno producto de la transmisión (Domínguez, 2011, p. 149), conforme al artículo 1440 del CC. Y, por su parte, el asignatario no accede a un sacrificio económico (Somarriva, 2009, p. 27).
- Puede ser, según artículo 951 del Código Civil, a *título universal* (herencias), cuando el heredero adquiere una universalidad jurídica y sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles (heredero universal) o en una cuota de ellos (heredero de cuota)³; o *singular* (legados), cuando el legatario adquiere una cosa determinada, como cuando se sucede en una o más especies o cuerpo cierto, como por ejemplo tal casa o tal caballo, o en una o más especies indeterminadas de cierto género⁴ (Somarriva, 2009, p. 27) . Una explicación más detallada la entrega también la Circular N° 44 del 12 de julio de 2016 del Servicio de Impuestos Internos⁵.

³ Faúndez A. Tributación en las sucesiones hereditarias y los efectos en la empresa familiar. Instituto de Estudios Tributarios y Financieros, Santiago de Chile, 2019.

⁴ Ídem.

⁵ El inciso tercero del artículo 951 del Código Civil, permite a la doctrina distinguir entre legado de especie o cuerpo cierto, que es aquel en que se sucede en una o más especies o cuerpos ciertos, y el legado de género, que es aquel en que se sucede en una o más especies indeterminadas de cierto género. En el primer caso, el legatario adquiere el bien legado por sucesión por causa de muerte. En el legado de género en cambio, 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.

- Es *voluntario* o *no voluntario*, por parte del causante. Será *voluntario* cuando se establecen los sucesores en virtud de un testamento, puesto que se trata de la voluntad del causante. Y será *no voluntario*, cuando se efectúe conforme a lo que dispone la propia Ley.

Con todo, para que proceda la transmisión del patrimonio del causante a los asignatarios, es necesario remitirse al concepto de posesión efectiva que según el Registro Civil⁶ es “*una resolución de los tribunales o del Registro Civil que declara herederos (de bienes, derechos y obligaciones) a quienes acreditan el vínculo de parentesco o de matrimonio con la persona fallecida*”. En tanto, el autor Faúndez (2019)⁷ la define como “*el conjunto de actos judiciales o administrativos, a través de los cuales se le reconoce la calidad de herederos a quiénes tengan la apariencia de tal y justifiquen serlo de acuerdo a la Ley, facultándolos para disponer de los bienes que conforman la masa hereditaria*”. En consecuencia, para que el heredero pueda disponer de los bienes es relevante que cumpla a cabalidad con los trámites de la posesión efectiva. A pesar de que el heredero lo podría ignorar, la posesión de la herencia se adquiere desde el momento en que ésta es diferida, según el artículo 722 del CC. En tanto, el artículo 955 del mismo cuerpo legal señala que se difiere en el momento mismo del fallecimiento del causante, es decir, es en esa fecha nacen los derechos a la sucesión de la persona fallecida. Respecto al lugar en que

⁶ Para más información revisar web <<https://www.registrocivil.cl/principal/canal-tramites/posiciones-efectivas#:~:text=La%20posesi%C3%B3n%20efectiva%20de%20la%20herencia%20es%20una%20resoluci%C3%B3n%20de,matrimonio%20con%20la%20persona%20fallecida.>>, consultada el día 19.7.2020 a las 18:45 Pm.

⁷ Faúndez A. Tributación en las sucesiones hereditarias y los efectos en la empresa familiar. Instituto de Estudios Tributarios y Financieros, Santiago de Chile, 2019.

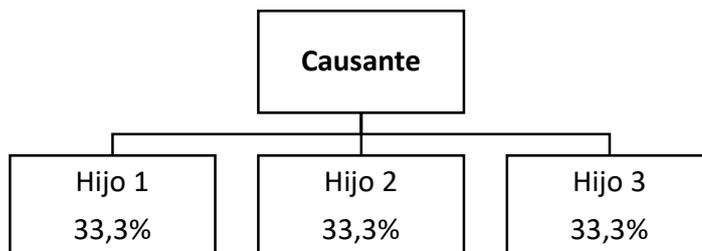
se abre la sucesión, el mismo artículo establece que será el último domicilio del causante.

Por su parte, las asignaciones pueden ser testadas o intestadas. Las primeras, dicen relación con que nacen en virtud de un testamento, acto unilateral, y se estará frente a un trámite de carácter judicial, cuya solicitud de otorgamiento de posesión efectiva se realizará ante el Juzgado de Letras. En cambio, las intestadas, o abintestato, son de carácter eminentemente administrativo y se ejecuta en el Registro Civil e Identificación, todo de conformidad al artículo 952 del Código Civil.

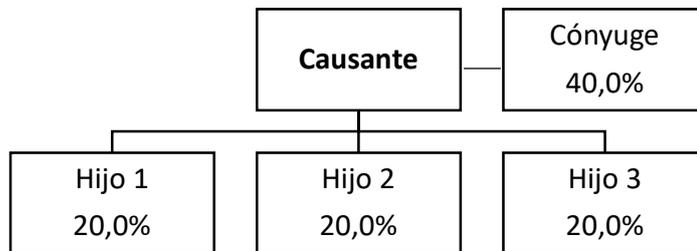
En cuanto al orden de prelación de los herederos o sucesores, en el caso de una sucesión legal legítima o intestada, nos sujetaremos a lo preceptuado por el artículo 988 y siguientes del código Civil, los podemos graficar de la siguiente forma:

1. Primer orden de prelación de sucesión, conforme al artículo 988 del Código Civil:

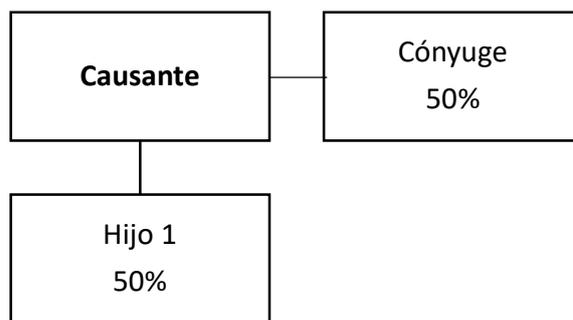
1.1 Los hijos excluyen a cualquier otro heredero, correspondiéndole partes iguales a cada uno de ellos:



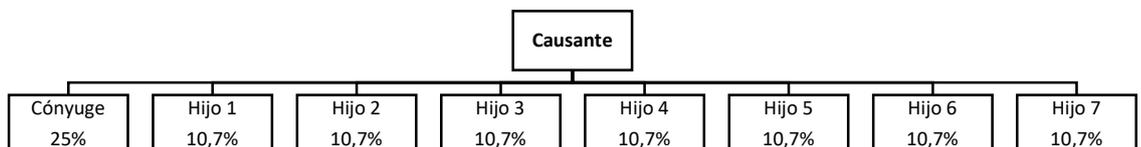
1.2 En caso de haber cónyuge sobreviviente, concurrirá con sus hijos, pero con el doble de porción respecto de cada uno de ellos:



1.3 Un hijo y cónyuge sobreviviente, recibirán partes iguales:



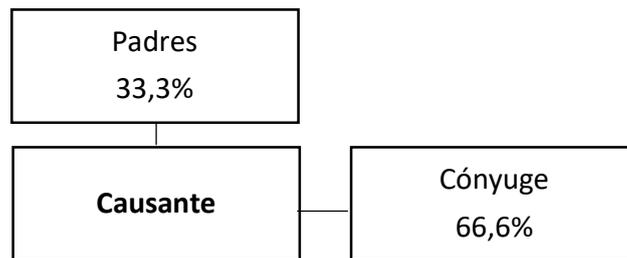
1.4 En caso que existan siete hijos o más y cónyuge sobreviviente, éste último a su favor no podrá obtener una asignación menor que el 25%:



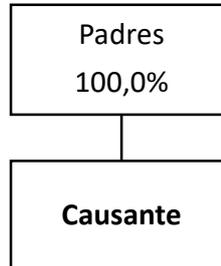
2. Segundo orden de prelación de sucesión, conforme al artículo 989 del Código

Civil:

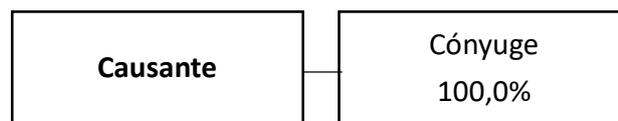
2.1 En caso de haber cónyuge sobreviviente y ascendientes, como por ejemplo ambos padres, la herencia se dividirá en tres, correspondiéndole a su cónyuge dos tercios:



2.2 Sólo ascendientes y sin cónyuge sobreviviente:



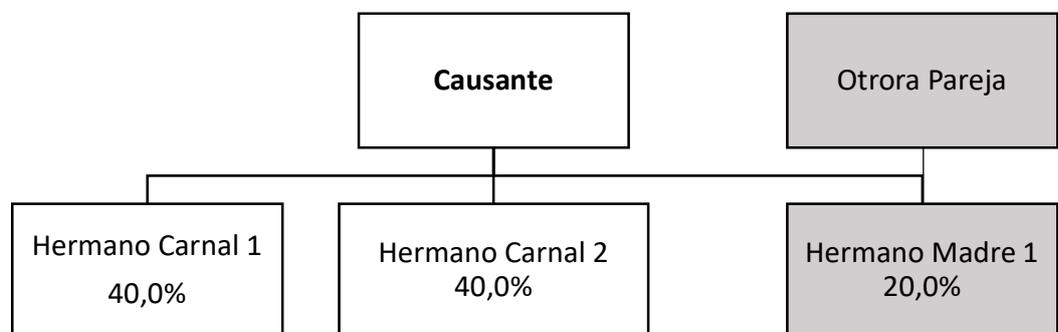
2.3 A falta de ascendientes y sólo cónyuge:



3. Tercer orden de prelación de sucesión, conforme al artículo 990 del Código

Civil:

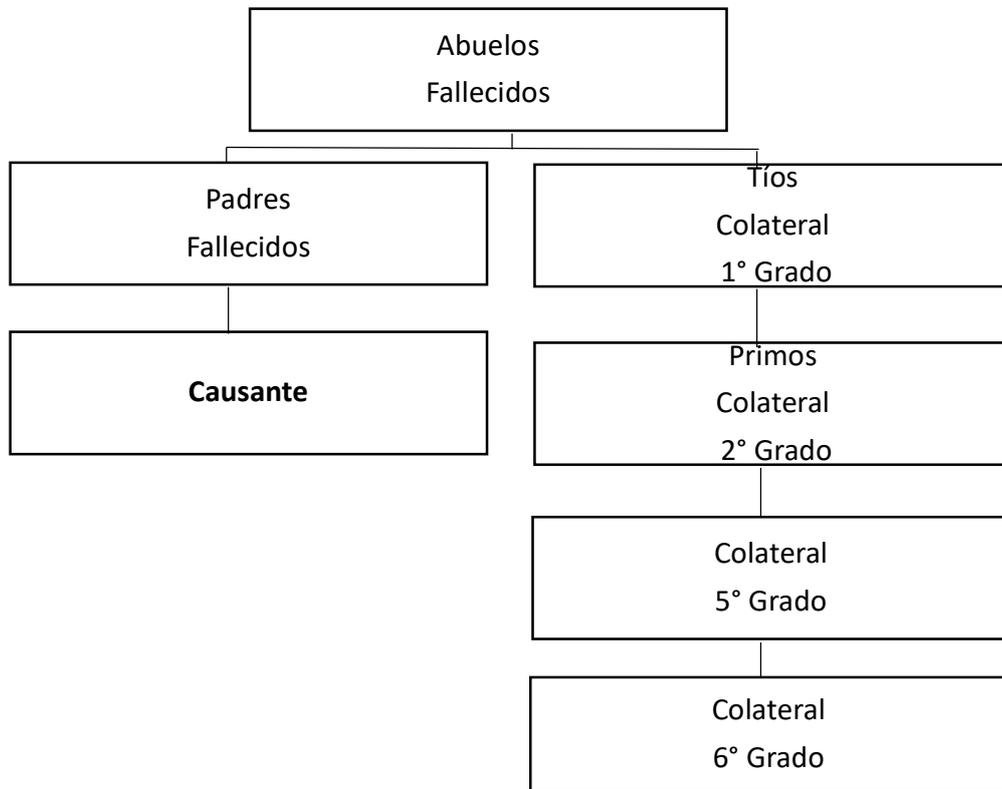
3.1 En caso de que el causante no deja descendientes, cónyuge ni ascendientes, le sucederán los hermanos incluso los que sean de padre o madre, en ese caso estos últimos recibirán la mitad de la porción que le corresponda al hermano carnal:



4. Cuarto orden de prelación de sucesión, conforme al artículo 992 del Código

Civil:

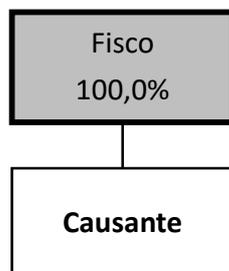
4.1 En caso de que no le sucedan descendientes, ascendientes, cónyuges ni hermanos, concurrirán colaterales de hasta sexto grado. Cabe mencionar, que el colateral más próximo excluirá a los siguientes:



5. Quinto orden de prelación de sucesión, conforme al artículo 995 del Código

Civil:

5.1 Al difunto le sucederá el Fisco a falta de todos los herederos descritos anteriormente.



Ahora bien, desde el punto de vista impositivo, la Ley de 28 de noviembre de 1878 fue la primera normativa chilena en regular el impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte. Sin embargo, esta Ley fue derogada en 1891 y de ahí en adelante ha habido una serie de leyes, decretos-ley y decretos supremos que han modificado su normativa para, en definitiva, quedar regulado por la Ley N° 16.271, sobre impuestos a las herencias, asignaciones y donaciones, publicada el 10 de julio de 1965, que en su artículo 1° de la Ley 16.271 establece que *“los impuestos sobre asignaciones por causa de muerte se regirán por las disposiciones de la presente Ley”*.

Podemos señalar que el hecho gravado es la asignación por causa de muerte, sea ésta testada o intestada, y el sujeto pasivo de este impuesto es cada asignatario, quienes son los beneficiarios de todo o parte del patrimonio que transmitirá el causante. Cabe tener presente que, cualquier asignatario puede pagar el impuesto correspondiente a todas las asignaciones para luego repetir en contra de los demás⁸. Este gravamen se devenga al momento en que la asignación se difiera, es decir, al momento del fallecimiento del causante⁹.

En cuanto a la base imponible, debemos remitirnos a los artículos 46 y 46 bis de la LIHAD, que establecen que el impuesto se aplica sobre el valor líquido de cada asignación, determinado a la fecha de su devengamiento, considerando los montos

⁸ Artículo 50 bis de la Ley 16.271 sobre impuestos a las herencias, asignaciones y donaciones.

⁹ Artículo 956 del Código Civil.

exentos que establecen los incisos segundo y cuarto del artículo 2° de la misma Ley.

Sobre cada asignación se aplicará la tasa progresiva, que va del 1% al 25%, conforme al inciso primero del artículo 2 de la Ley N° 16.271, aplicándose el porcentaje más alto en el tramo las mil doscientas unidades tributarias anuales. A lo anterior, eventualmente podría verse recargado si se da alguna de las hipótesis del inciso del artículo 2 del mismo cuerpo legal, que puede ser del 20% en caso que entre el asignatario y el causante exista un parentesco colateral de segundo, tercer o cuarto grado y del 40% si el vínculo es más lejano.

Cabe hacer presente que, respecto de lo anterior, ponemos de manifiesto que existe un error en la tabla del impuesto a las herencias que establece la Circular N° 19, del 8 de abril de 2004, así como también en el Formulario N° 4419 de liquidación de impuesto de herencias, ambos del Servicio de Impuesto Internos, específicamente, en la deducción fija de los tramos 6, 7 y 8, puesto que no recogen la progresividad de los tramos anteriores de la tasa de este gravamen. En consecuencia, no se condice con lo preceptuado por el artículo 2 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, en donde eventualmente podría verse afectado el principio de la legalidad de los tributos, considerando que, para los tramos mencionados precedentemente, las asignaciones podrían verse gravadas con un impuesto más alto que aquel que establece la propia Ley.

Tabla 1: Tasas por tramos del Impuesto a las Herencias.

TRAMOS	DESDE	HASTA	TASA	DEDUCCIÓN FIJA
1	UTM 0,10	UTM 960,00	1,0%	UTM -
2	UTM 960,01	UTM 1.920,00	2,5%	UTM 14,40
3	UTM 1.920,01	UTM 3.840,00	5,0%	UTM 62,40
4	UTM 3.840,01	UTM 5.760,00	7,5%	UTM 158,40
5	UTM 5.760,01	UTM 7.860,00	10,0%	UTM 302,40
6	UTM 7.860,01	UTM 9.600,00	15,0%	UTM 686,40
7	UTM 9.600,01	UTM 14.440,00	20,0%	UTM 1.166,40
8	UTM 14.440,01	Y MAS	25,0%	UTM 1.886,40

Fuente: Circular N° 19 del 08 de abril de 2004 y Formulario N° 4419 del SII.

Tabla 2: Tasas por tramos del Impuesto a las Herencias.

TRAMOS	DESDE	HASTA	TASA	DEDUCCIÓN FIJA
1	UTM 0,10	UTM 960,00	1,0%	UTM -
2	UTM 960,01	UTM 1.920,00	2,5%	UTM 14,40
3	UTM 1.920,01	UTM 3.840,00	5,0%	UTM 62,40
4	UTM 3.840,01	UTM 5.760,00	7,5%	UTM 158,40
5	UTM 5.760,01	UTM 7.860,00	10,0%	UTM 302,40
6	UTM 7.860,01	UTM 9.600,00	15,0%	UTM 695,40
7	UTM 9.600,01	UTM 14.440,00	20,0%	UTM 1.175,40
8	UTM 14.440,01	Y MAS	25,0%	UTM 1.897,40

Fuente: Elaboración propia.

Como se enunció en el planteamiento del problema, este trabajo se centrará en el caso particular de la empresa individual que se adquiere por causa de muerte, en consecuencia, se hace necesario desarrollar una definición de empresario unipersonal. En tal sentido, el autor Ibaceta (2011)¹⁰ señala que es un agente económico que explota alguna actividad, por la cual se encuentra obligado a llevar contabilidad, como persona natural, sin organizarse como personas jurídicas. Según Baeza (2018)¹¹, empresario individual son las personas físicas que deciden crear una empresa, en la que ellos mismos son los dueños y los empleados, es decir, son empresarios autónomos, que realizan una actividad económica o profesional. Por lo tanto, se trata de una persona natural que se decide a desarrollar alguna actividad de carácter comercial o industrial, siendo el único propietario y en donde asigna recursos bienes de su patrimonio particular a su emprendimiento.

¹⁰ Ibaceta, H. La conversión y sus efectos tributarios. Revista de Estudios Tributarios, (5), pág. 12, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2011.

¹¹ Baeza E. Riesgos tributarios de un empresario individual en los procesos de conversión, pág. 16, Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Universidad de Chile, 2018

3. DESARROLLO DEL CONTENIDO

Efectivamente existen ambigüedades en la determinación del costo tributario en los casos de cesión de derechos hereditarios, puesto que la variable tributaria involucrada en cada una de las operaciones económicas dejaría de ser un elemento neutro en la toma de decisiones por parte de los herederos del causante empresario individual.

3.1 Costo Tributario y Tributación de la cesión de derechos hereditarios

Luego de ocurrida la delación, es decir, el nacimiento del hecho jurídico que consiste en el llamamiento de la ley a los herederos o legatarios y que éstos aceptan la herencia o legado, acto que también se conoce con el término de “deferir” la herencia, se debe determinar el acervo hereditario, que es la determinación de la masa hereditaria que dejó el causante que, para el desarrollo del presente trabajo, se trata de un empresario individual.

En tanto, el derecho real de herencia es aquel que recae sobre la universalidad jurídica de los bienes de la persona del causante o de una cuota de ella¹², vale decir, es un todo diferente de los bienes, derechos y obligaciones que lo componen.

Una de las características del derecho real de herencia es que puede ser sujeto de ser enajenado o transferido en un acto en virtud del cual un heredero cedente

¹² Artículos 951 y 954 del Código Civil.

transfiere el derecho a otra persona llamada cesionario pasando a ocupar la posición jurídica del primero en el derecho que la ha cedido a través de un título traslativo de dominio, generalmente, plasmado en un contrato de compraventa. En consecuencia, los bienes singulares que componen la masa hereditaria no son objeto de cesión. Entonces, el adquirente de derechos hereditarios obtendrá la investidura de asignatario en calidad de cesionario¹³.

Por su parte, el mayor valor en una cesión de derechos hereditarios será la diferencia que se origine entre el precio de venta y su costo de adquisición, siendo este último equivalente a cero, debido a que el cedente no efectuó desembolso alguno al adquirir el derecho real de herencia, y esta utilidad tendrá el carácter de renta tributable gravándose con Impuesto a la Renta, conforme a las reglas de carácter general.

En concordancia con lo anterior, el mayor valor obtenido en la enajenación de derechos de herencia se clasificará en el N° 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Cabe hacer presente, que contribuyentes que enajenen ocasionalmente bienes y cuya enajenación sea susceptible de generar rentas afectas al impuesto de esta

¹³ Artículo 1909 del Código Civil

categoría y que no estén obligados a declarar sus rentas mediante un balance general, deberán para los efectos de determinar la renta proveniente de la enajenación, deducir del precio de venta el valor inicial actualizado de dichos bienes, según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al de la adquisición del bien y el último día del mes anterior al de la enajenación, debiendo deducirse las depreciaciones correspondientes al período respectivo¹⁴.

En cuanto a la declaración de los tributos, aquellos contribuyentes que obtengan rentas esporádicas afectas al impuesto de primera categoría o al impuesto global complementario, según sea el caso, deberán declarar dentro del mes siguiente al de obtención de la renta¹⁵.

El precio de venta del derecho real de herencia, es susceptible de tasación, conforme a la parte final del inciso 3° del artículo 64 del Código Tributario, teniendo como lineamiento, para efectos de la facultad que posee el Servicio de Impuestos de Internos de tasar, la diferencia que resulte entre los activos y pasivos transmisibles que forman del acervo hereditario, considerando su valor corriente en plaza o el que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza¹⁶.

¹⁴ Inciso final del Artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

¹⁵ Artículo 69 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

¹⁶ Oficio N° 2730, de fecha 30 de septiembre de 2016 del Servicio de Impuestos Internos.

Una de las consecuencias de la enajenación del derecho real de herencia es que el cesionario, para todos los efectos de la Ley, los bienes que le sean transmitidos se estimarán como adquiridos por sucesión por causa de muerte¹⁷.

3.1.1 Caso Práctico N° 1

Supongamos el caso de un empresario individual que inició sus actividades en abril de 2018 y falleció durante la primera en diciembre de 2019, dejando a dos legatarios, compuestos por su cónyuge y un hijo, que conforme al artículo 988 del Código Civil, le corresponde a cada uno el 50% de la masa hereditaria.

La cónyuge, con domicilio y residencia en Chile, por razones eminentemente económicas durante la primera semana de enero de 2020 desea enajenar su derecho real de herencia para conseguir recursos frescos y así hacer frente a sus necesidades.

Cabe mencionar, que el capital propio tributario de la empresa individual al cierre del año comercial 2019 asciende a \$ 343.950.789. En tanto, el valor comercial de ella es de \$364.583.475 y sobre este valor debería ser al menos el precio de venta de su derecho real de herencia. En consecuencia, debería vender en \$182.291.737 el equivalente al 50% de la asignación que le corresponde.

¹⁷ Artículo 17 de la Ley N° 16.271.

Ahora bien, el costo de adquisición del derecho real de herencia es igual a \$0, puesto que no ha efectuado desembolso alguno por él. En consecuencia, todo el precio de venta será mayor valor para efectos tributarios clasificándose en el N° 5 del Artículo 20 de la LIR para gravarse con Impuesto a la Renta e Impuesto Global Complementario, renta que deberá declararse y pagar el impuesto respectivo a más tardar en febrero de 2020, llegando a la tasa marginal más alta equivalente al 35%.

Con todo, esta operación resulta altamente gravosa la sucesora cónyuge que desea enajenar su derecho real de herencia.

3.2 Costo Tributario de la enajenación de bienes luego de la liquidación de la comunidad hereditaria.

Cuando se trata del fallecimiento de un empresario individual, la empresa unipersonal formará parte de la base imponible para la determinación del impuesto a las herencias y debe valorizarse según lo dispone la letra f) del artículo 46 de la Ley sobre impuestos a las herencias, asignaciones y donaciones

Cabe mencionar que las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria, corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio

común¹⁸, determinadas de acuerdo con el testamento si la herencia fue testada o conforme a lo que establece la Ley si la herencia fue abintestato.

La acción de partición de herencia comprende el conjunto de actos administrativos que tiene por objeto poner término a la comunidad hereditaria que recae sobre la universalidad jurídica de la herencia, reemplazando la cuota de dominio o derecho cuotativo, que cada heredero tiene en el total, por derechos o bienes que se adjudican a cada uno de ellos, cuya finalidad es poner fin a la indivisión de la comunidad y adjudicar los bienes que fueron comunes de tal forma que pasen a poseer bienes singularizados.

Los efectos tributarios de la adjudicación de bienes en los casos a que se refiere el artículo 17 N° 8 letra f) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, están regulados por la Circular N° 37 del 11 de junio de 2009 que establece que en la adjudicación de bienes en la partición de una comunidad hereditaria, el costo para fines tributarios de los bienes adjudicados, cualquiera sea su naturaleza, será aquel que resulte de aplicar las normas de valoración de los artículos 46, 46 bis y 47, de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones¹⁹ que se complementa con la Circular 1 de 2010 del Servicio de Impuestos Internos.

¹⁸ Artículo 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

¹⁹ Oficio N° 3301, de fecha 3 de diciembre de 2012 del Servicio de Impuestos Internos.

En consecuencia, el valor de adquisición de los derechos y bienes adjudicados será aquél que resulte de aplicar las normas de valoración de la Ley N°16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 46, 46 bis y 47 de dicho texto legal, en concordancia la Circular N°19, de 2004 del SII.

3.2.1 Caso Práctico N° 2

Este caso se trata del mismo causante empresario individual y de su cónyuge sobreviviente a quien se le asigna el 50% de la masa hereditaria que dejó el causante al momento de su fallecimiento. Esta vez la cónyuge no enajenará su derecho real de herencia, sino que bienes una vez que se liquide la comunidad hereditaria compuesta por ella y su hijo con el restante 50%.

Para llevar a cabo lo anterior, se debió haber efectuado la posesión efectiva y haber declarado y pagado el impuesto a las herencias de conformidad a los artículos 2°, 4° N° 3 y 46 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. En concordancia, con el artículo 50 del citado texto legal²⁰.

Ahora bien, la cónyuge sobreviviente enajenará bienes, derechos sociales y acciones, entre otros activos, que le fueron transmitidos en la adjudicación de bienes

²⁰ Oficio N° 1154, de fecha 16 de junio de 2020 del Servicio de Impuestos Internos.

en partición de herencia. Cabe mencionar, que esta adjudicación es un ingreso no constitutivo de renta, conforme a la letra f), del N° 8, del inciso 1° del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En este escenario, al igual que en el caso práctico N° 1, el precio de venta convenido para la venta del 50% asignado del patrimonio que poseía el causante empresario individual, el monto asciende a \$182.291.737, con la finalidad de evitar la facultad tasación que posee el Servicio de Impuestos Internos, según lo establece el Artículo 64 del Código Tributario.

Sin embargo, esta vez para la determinación del mayor valor que se obtendrá en esta operación, es posible deducir del precio de venta el costo de adquisición de los bienes y derechos adjudicados que para el caso planteado asciende a \$180.282.461, según se detalla en el Anexo N° 1 del presente trabajo, debidamente reajustados. Por consiguiente, este escenario es mucho más favorable desde el punto de vista impositivo para el sucesor al momento de desprenderse de los bienes que le fueron asignados con motivo del fallecimiento del causante.²¹

²¹ Oficio N° 3301, de fecha 3 de diciembre de 2012 del Servicio de Impuestos Internos.

Por regla general, el mayor valor obtenido por parte de la cónyuge, producto de la enajenación de los activos se gravarán con los impuestos de la LIR. Sin embargo, es posible acceder a mayores beneficios tributarios como, por ejemplo, acogerse a lo que establece letra d), del N° 8, del inciso 1° del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que, para el caso que vende bienes raíces que le fueron adjudicados, ese mayor valor podría ser además un ingreso no constitutivo de renta y, si se gravase, podría acogerse al impuesto sustitutivo del 10% si cumple con los requisitos establecidos en el mismo articulado. Eventualmente, podría impetrar además el crédito por asignaciones por causa de muerte²².

²² Circular N° 44, de fecha 12 de julio de 2016 del Servicio de Impuestos Internos.

4. CONCLUSIONES

El estudio ha demostrado que la normativa analizada en la Ley sobre Impuesto a las Herencias podría alentar o desalentar decisiones económicas específicas de los herederos frente a dos escenarios en el caso que desee enajenar los bienes que se le asignen con motivo del fallecimiento del causante que, como se desarrolló en este trabajo, se trata de un empresario individual:

1. Enajenar bienes antes de la liquidación de la comunidad hereditaria, o
2. Enajenar bienes con posterioridad a la liquidación de la comunidad hereditaria.

Si enajena bienes antes de la liquidación de la comunidad hereditaria, estaríamos frente a la enajenación de derechos hereditarios, cuyo costo tributario es equivalente a cero, puesto que no efectuó desembolso alguno en su adquisición. En consecuencia, todo el precio de venta pasa a ser mayor valor, renta que se clasifica dentro del N° 5 del Artículo 20 de la LIR, gravándose con Impuesto de Primera Categoría y, además, con Impuesto Global Complementario y/o Adicional.

Sin embargo, si enajena bienes con posterioridad a la liquidación de la comunidad hereditaria, a esos bienes sí se les puede asignar un costo tributario y es aquél que establecen los artículos 46, 46 bis y 47 de la Ley sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. En consecuencia, el mayor valor afecto a impuestos se ve disminuido considerablemente en comparación con el caso planteado

anteriormente. Es más, es susceptible de asignación de costo tributario incluso para aquellos bienes inmuebles que la Ley N° 16.271 exime del Impuesto a las Asignaciones Hereditarias como, por ejemplo, aquellos acogidos a la Ley N° 9.135 de 1948, Ley Pereira, o DFL-2.

Debido a lo anterior, este tema cobra mucha importancia, puesto que la variable tributaria involucrada en cada una de estas dos operaciones económicas dejaría de ser un elemento neutro en la toma de decisiones de los herederos del empresario individual que fallece.

El principio de la neutralidad de los tributos podría verse más afectado aún, debido a que para el caso de para el caso de enajenación de bienes raíces que fueron adjudicados a los asignatarios con motivo de la liquidación de la comunidad hereditaria podrían acceder a mayores beneficios tributarios como, por ejemplo, acogerse a lo que establece letra d), del N° 8, del inciso 1° del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que, en donde el mayor valor determinado podría ser calificado como un ingreso no constitutivo de renta y, si se gravase, podría acogerse al impuesto sustitutivo del 10%, si cumple con los requisitos establecidos en el mismo articulado. Además, podría impetrar el crédito por asignaciones por causa de muerte.

5. BIBLIOGRAFÍA

a) Libros:

- ARAYA, Gonzalo. Ingresos no constitutivos de renta. Editorial Legal Publishing. 2013.
- DOMÍNGUEZ Ramón. Derecho Sucesorio, Tomo I, 3ª edición actualizada, Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. 2011
- MEZA, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos, 8va.Ed, Santiago, Editorial Jurídica de Chile. 2002.
- OCDE (2015). *Taxation of SMEs in OECD and G20 countries*. Paris: Publishing.
- SOMARRIVA, Manuel. Derecho sucesorio. Tomo II. Editorial Jurídica de Chile. 2003.
- TRONCOSO, Hernán. Derecho Sucesorio. 9a. Edición. Editorial Legal Publishing. 2020.

b) Revistas y Publicaciones de carácter tributario:

- IBACETA, Harry. La conversión y sus efectos tributarios, Revista de Estudios Tributarios N° 5 del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. 2011.
- FAÚNDEZ, Antonio. Teoría de la Planificación Tributaria. Exposición Escuela de Comercial PUCV.

- GREENBERG, Scott (2016). Corporate integration: an important component of tax reform. *Fiscal Fact*, 506, 1-12. <https://files.taxfoundation.org/20170731154519/TaxFoundation-FF506.pdf>.
- SAFFIE, Francisco. El impuesto a las herencias como una institución de justicia, Estudios Públicos de la Universidad Diego Portales. 2012.

c) Tesis:

- CARREÑO, Ximena. Profesor Guía Octavio Canales. Proposición de manual de herencias dirigido a personas naturales; de los conceptos, base imponible y pago de impuestos. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación Universidad de Chile. 2016.
- RAURICH, Andrés. Profesor guía Nicolás Grau. Herencia y desigualdad en Chile: propuesta de un nuevo impuesto sucesorio. Tesis para optar al grado de Magíster en Políticas Públicas Universidad de Chile, 2019.

d) Páginas web consultas:

- **Web:** http://www.sii.cl/sobre_el_sii/info_empresas_pyme.pdf
- **Web:** <http://www.registrocivil.cl/principal/canal-tramites/posesiones-efectivas#:~:text=La%20posesi%C3%B3n%20efectiva%20de%20la%20herencia%20es%20una%20resoluci%C3%B3n%20de,matrimonio%20con%20la%20persona%20fallecida>

e) Normas administrativas:

- Circular N° 10, de fecha 8 de abril de 2004 del SII.
- Circular N° 37, de fecha 11 de junio de 2009 del SII.
- Oficio N° 3301, de fecha 3 de diciembre de 2012 del SII.
- Oficio N° 3137, de fecha 30 de diciembre de 2012 del SII.
- Circular N° 44, de fecha 12 de julio de 2016 del SII.
- Oficio N° 2730, de fecha 30 de septiembre de 2016 del SII.
- Oficio N° 1154, de fecha 16 de junio de 2020 del SII.

ANEXO N° 1: ANTECEDENTES PARA LOS CASOS PRÁCTICOS N° 1 Y N° 2.

- 1) Empresario Individual inició actividades el 15 de abril de 2018.
- 2) Falleció el 5 de diciembre de 2019.
- 3) Valor del avalúo fiscal de los bienes raíces al momento de la delación asciende a \$250.000.000, de acuerdo con la letra a) del Artículo 46 de la Ley 16.271.
- 4) La sucesión registra en sus estados financieros el valor tributario de la inversión en derechos sociales que posee en Mañiuco Limitada, equivalente al 25% de los Derechos Sociales. Conforme a la letra f) del Artículo 46 de la Ley 16.271, se determinó que el valor corriente en plaza de tal inversión asciende a \$80.500.323.-
- 5) De conformidad a la letra b) del Artículo 46 de la Ley 16.271, el valor de las acciones que poseía el empresario individual en TTT S.A. durante los seis meses anteriores a la delación asciende a \$137.750.000.-

Sucesión NNN

1.111.111-1

Arriendo de Bienes Inmuebles e Inversiones

Balance al 31 de diciembre de 2019

Detalle		Valores Acumulados		Saldos		Inventario		Resultados	
Cód.Cuenta	Nombre Cuenta	Débitos	Créditos	Deudor	Acreedor	Activo	Pasivo	Pérdida	Ganancia
1101101	Banco de Chile Cta-Cte N° 375309	500.184.913	462.033.189	38.151.724	-	38.151.724	-	-	-
1101201	Banco Santander Cta-Cte 64348899	178.929.995	163.210.720	15.719.275	-	15.719.275	-	-	-
1102001	Acciones TTT S.A.	147.452.991	-	147.452.991	-	147.452.991	-	-	-
1102002	Derechos Sociales MAÑIUCO LTDA.	94.768.876	-	94.768.876	-	94.768.876	-	-	-
1301001	Bienes Raíces	215.190.893	-	215.190.893	-	215.190.893	-	-	-
1302001	Depreciación Acumulada Bienes Raíces	-	5.409.909	-	5.409.909	-	5.409.909	-	-
2101001	Préstamos Bancarios	-	145.506.636	-	145.506.636	-	145.506.636	-	-
2102001	Proveedores	354.421.527	369.645.655	-	15.224.128	-	15.224.128	-	-
2103001	Cuentas por pagar	85.529.801	86.595.324	-	1.065.523	-	1.065.523	-	-
2104002	Retención IUSC	327.774	454.549	-	126.775	-	126.775	-	-
3101001	Capital Social	-	10.000.000	-	10.000.000	-	10.000.000	-	-
3101002	Fondo Revalorización Capital Propio	-	21.652.948	-	21.652.948	-	21.652.948	-	-
3101003	Utilidades Acumuladas	-	247.449.332	-	247.449.332	-	247.449.332	-	-
4101001	Ingresos por Arriendo de Oficinas	-	48.000.000	-	48.000.000	-	-	-	48.000.000
4201001	Dividendos COPEC S.A.	-	1.554.342	-	1.554.342	-	-	-	1.554.342
4201002	Dividendos MAÑIUCO S.A.	-	38.400.000	-	38.400.000	-	-	-	38.400.000
5102001	Remuneraciones	24.000.000	-	24.000.000	-	-	-	24.000.000	-
5103001	Gastos Financieros	3.840.825	-	3.840.825	-	-	-	3.840.825	-
3202003	Corrección Monetaria	3.553.643	12.458.712	-	8.905.069	-	-	-	8.905.069
6101001	Patente Comercial	553.424	-	553.424	-	-	-	553.424	-
6101002	Depreciación Tributaria Bienes Raíces	3.616.653	-	3.616.653	-	-	-	3.616.653	-
	Sub-Totales	1.612.371.316	1.612.371.316	543.294.662	543.294.662	511.283.760	446.435.251	32.010.902	96.859.411
	Pérdidas / Ganancias						64.848.509	64.848.509	-
	Total General	1.612.371.316	1.612.371.316	543.294.662	543.294.662	511.283.760	511.283.760	96.859.411	96.859.411

Sucesión NNN

1.111.111-1

Arriendo de Bienes Inmuebles e Inversiones

DETERMINACIÓN CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO AL 01 DE ENERO DE 2020

TOTAL ACTIVOS		\$ 511.283.760
<u>Más:</u>		\$ -
<u>Menos:</u>		\$ -5.409.909
Depreciación Acumulada Bienes Raíces	\$ 5.409.909	
CAPITAL EFECTIVO		\$ 505.873.851
Pasivo Exigible		\$ -446.435.251
<u>Más:</u>		\$ 284.512.189
Capital Social	\$ 10.000.000	
Fondo Revalorización Capital Propio	\$ 21.652.948	
Utilidades Acumuladas	\$ 247.449.332	
Depreciación Acumulada Bienes Raíces	\$ 5.409.909	
CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO AL 01 DE ENERO DE 2020		\$ 343.950.789

Método del Patrimonio

Capital Social	\$ 10.000.000
Fondo Revalorización Capital Propio	\$ 21.652.948
Utilidades Acumuladas	\$ 247.449.332
Pérdidas / Ganancias	\$ 64.848.509
Total CPT	\$ 343.950.789

Sucesión NNN

1.111.111-1

Arriendo de Bienes Inmuebles e Inversiones

Balance al 31 de diciembre de 2019

Detalle		Inventario	
Cód.Cuenta	Nombre Cuenta	Activo	Pasivo
1101101	Banco de Chile Cta-Cte N° 375309	38.151.724	-
1101201	Banco Santander Cta-Cte 64348899	15.719.275	-
1102001	Acciones TTT S.A.	147.452.991	-
1102002	Derechos Sociales MAÑIUCO LTDA.	94.768.876	-
1301001	Bienes Raíces	215.190.893	-
1302001	Depreciación Acumulada Bienes Raíces	-	5.409.909
2101001	Préstamos Bancarios	-	145.506.636
2102001	Proveedores	-	15.224.128
2103001	Cuentas por pagar	-	1.065.523
2104002	Retención IUSC	-	126.775
3101001	Capital Social	-	10.000.000
3101002	Fondo Revalorización Capital Propio	-	21.652.948
3101003	Utilidades Acumuladas	-	247.449.332
4101001	Ingresos por Arriendo de Oficinas		
4201001	Dividendos LAS GARZAS S.A.	-	-
4201002	Dividendos MAÑIUCO S.A.	-	-
5102001	Remuneraciones	-	-
5103001	Gastos Financieros	-	-
3202003	Corrección Monetaria	-	-
6101001	Patente Comercial	-	-
6101002	Depreciación Tributaria Bienes Raíces		
Sub-Totales		511.283.760	446.435.251
Pérdidas / Ganancias			64.848.509
Total General		511.283.760	511.283.760

Art. 46 letra f) LIHAD		Valor Comercial	
38.151.724		38.151.724	
15.719.275		15.719.275	
137.750.000	Art 46 letra b) LIHAD	147.500.000	
80.500.323	Art 46 letra f) LIHAD	94.768.876	
250.000.000	Art 46 letra a) LIHAD	230.000.000	
-145.139.975		-145.139.975	
-15.224.128		-15.224.128	
-1.065.523		-1.065.523	
-126.775		-126.775	
360.564.921	180.282.461	364.583.475	182.291.737
343.950.789	171.975.394	343.950.789	171.975.394