



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

**PARTE I**

**Sub-Tema: N°1: Efectos frente a la ficción legal de los 3 años**

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

**Alumno:**

**Marco A. Vásquez Burgos**

**Profesor Guía:**

**Sr. Antonio Faúndez Ugalde**

**Santiago, septiembre de 2020**

## AGRADECIMIENTOS

A mi señora y a mis hijos, que siempre están cerca con su apoyo incondicional y amor que brindan cada día y momento de mi vida.

A todos los profesores de la Universidad de Chile, que imparten el magister en tributación, los cuales incentivan el conocimiento, desarrollo y exploración del área, agradezco su enseñanza y la bondad de compartir en forma generosa todos sus conocimientos técnicos, profesionales y lecciones de la vida, lo cual contribuye a mi desarrollo profesional y personal.

A Dios y a la vida por esta oportunidad.

## TABLA DE CONTENIDOS

1. INTRODUCCIÓN .....	1
1. Planteamiento del problema .....	4
1.2 Objetivos del AFE. ....	5
1.2.1 Objetivos General.....	5
1.2.2 Objetivos Específicos. ....	5
1.3 Hipótesis. ....	6
1.4 Explicación de la metodología a desarrollar. ....	6
2. MARCO NORMATIVO Y TÉORICO.....	7
2.1 Empresa .....	7
2.2 Empresa individual. ....	9
2.3 Ficción Legal.....	11
2.4 Principios constitucionales frente al poder tributario. ....	13
2.5 Patrimonio.....	14
2.6 Algunos conceptos y elementos generales a considerar en una sucesión hereditaria, donaciones y asignaciones. ....	15
2.7 Conversión de la empresa individual o empresario individual. ....	27
2.8 Aporte total o parcial de sus bienes y derechos del activo. ....	30
2.9 Valorización de la Masa Hereditaria, Patrimonio o Capital Propio.....	31
2.9.1 Normas contables. ....	31
2.9.2 Normas Tributarias.....	31
2.9.3 Ley N°16.271 de las Herencias, Asignaciones y Donaciones. ....	32
2.10 De los plazos que contempla la Ley sobre Impuesto de la Renta, y de las Herencias, Asignaciones y Donaciones.....	35

3. DESARROLLO Y RESULTADOS.....	39
3.1 La Ficción legal del artículo 5° de la Ley de Impuesto a la Renta.....	39
3.1.1 Conversión de la empresa o empresario individual (EI).....	39
3.1.2 Enajenación de bienes o derechos de un bien raíz, podría optar y aplicar los beneficios del artículo 17 N° 8 letra b, como un ingreso no renta.....	44
3.1.3 Determinación de tasa promedio del Impuesto global complementario en la transformación del FUT en ISFUT.....	47
3.1.4 Los efectos tributarios que se producen, si el causante estaba en el régimen de renta efectiva con contabilidad completa, simplificada o renta presunta.....	48
3.2 Valorización de los bienes, derechos y obligaciones del causante.....	50
3.3 Costo tributario y fecha de adquisición de los bienes adjudicados y adquiridos en la sucesión por causa de muerte.....	58
4. CONCLUSIONES.....	63
5. BIBLIOGRAFÍA.....	68

## RESUMEN EJECUTIVO

La presente AFE se ha desarrollado con el propósito de optar al Título del Magister de Tributación, dicho análisis e investigación permite demostrar que la empresa individual o empresario individual, siendo éste el mismo contribuyente que la persona natural, da origen a dos tipos de patrimonios, el asignado a su negocio o desarrollo empresarial, comercial o servicios y el patrimonio personal, independiente de como determine su renta efectiva; ya sea con contabilidad completa o simplificada o renta presunta, ni a cual régimen de tributación esté acogido.

Tratándose, en este caso de la misma persona natural la que al fallecer, la empresa individual o empresario individual, le es plenamente aplicable el inciso segundo del artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), Decreto Ley, N°824, de acuerdo a la normativa vigente.

Por consiguiente, la empresa individual o empresario Individual, es la misma persona natural, mientras el patrimonio hereditario se mantenga indiviso y dentro del plazo máximo de tres años, de la ficción legal, desde la apertura de la sucesión, el causante puede seguir actuando como contribuyente con todos sus derechos y obligaciones desde el punto de vista tributario, como si estuviera vivo.

Esta es una figura o alternativa muy utilizada para desarrollar un negocio, servicio o actividad económica, por lo rápida, sencilla y su bajo costo de materialización. No siendo ésta una figura elusiva en planificación tributaria, para aminorar o evitar su tributación en un proceso de liquidación o no, del patrimonio hereditario de una sucesión.

Considerando lo anteriormente expuesto, tanto por asimetría de la información de los contribuyentes, empresa individual (EI) o unipersonal, podrían existir efectos tributarios muy distintos, quedando sujeta a la voluntad de los contribuyentes el pagar un mayor o menor tributo de los impuestos, de acuerdo la Ley sobre Impuesto a la Renta, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, y

## RESUMEN EJECUTIVO (continuación)

Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, lo que puede afectar los principios de equidad y neutralidad del sistema tributario.

Se analizaron diversas disposiciones legales, contenidas en la Constitución Política, en la Ley de la Renta, Ventas y Servicios, Herencias, Donaciones y Asignaciones, sometiéndose bajo su ámbito de aplicación muchos casos o situaciones, examinándose en detalle sus resultados y sus efectos, demostrándose con claridad y detalle sus efectos para la empresa individual o empresario individual.

Expondré distintas conclusiones, relacionadas con todo el desarrollo y análisis de este trabajo, los efectos que se pueden producir, no sólo por la asimetría de la información, sino que debido al régimen tributario y estructura organizacional para efectos tributarios en un contexto general, evidenciando que encontraremos tanto perjuicios como beneficios que afectaran económicamente los patrimonios de los contribuyentes.

## 1. INTRODUCCIÓN

Nuestro sistema tributario se basa en el principio de legalidad tributaria, esto es, todos los impuestos y tributos se crean y establecen por ley, la que define todos los supuestos y los elementos en la relación tributaria.

Dentro de nuestro sistema tributario, el Impuesto sobre la Renta, Ventas y Servicios juegan un papel preponderante, pues en ella encontramos las principales recaudaciones que obtienen el Fisco, dichos tributos afectan directamente a las personas naturales y a las personas jurídicas, incluyendo a las comunidades y sociedades de hecho.

La Ley sobre el Impuesto a la Renta es una de las normas más complejas dentro del Derecho Tributario, ya que involucra diferentes regímenes tributarios, diferentes tipos de impuestos, franquicias y exenciones, sumados a la dispersión de las normas en distintos textos legales, en nuestra legislación.

Por otra parte, encontramos que la Ley sobre el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, Ley N° 16.721, establece otro impuesto, que es de carácter progresivo, según lo establecido el artículo 2° de la citada ley e implica que, a mayor ingreso recibido, mayor es la tasa del impuesto a aplicar. Este es un gravamen transversal que dependerá, principalmente, de la masa hereditaria que afecte, de cada una de las asignaciones. Asimismo, el impacto de este impuesto dependerá de la naturaleza y características de los bienes que forman parte de la masa hereditaria, cuya valoración se regula en los artículos números 46, 46bis y 47 de esta ley, no siendo así el impuesto de las Herencias, Donaciones y Asignaciones, cuya recaudación es muy poco relevante en las arcas fiscales

El presente trabajo pretende realizar un análisis y revisión de la relación que enfrenta una empresa individual o unipersonal que, este hecho como empresario, puede generar beneficios de impuestos bajo ciertas circunstancias, dejándolas al descubierto, identificando y evaluando su impacto en el patrimonio de la empresa

individual o empresario Individual del que forma parte la misma persona natural. Dentro del plazo máximo de la ficción legal del inciso segundo del artículo N° 5 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

Nuestra normativa tributaria permite que la persona natural puede constituirse como una empresa individual, y/o aportar parte de su patrimonio personal a un negocio comercial, industrial o de servicios, siendo un conjunto de bienes propios o no, a una actividad productiva, comercial o de servicios, confundidos ambos patrimonios y, en consecuencia, el empresario individual responderá de las deudas de la empresa no sólo con los activos de ésta, sino que, también, con su patrimonio personal, tanto en el ámbito tributario, civil y comercial. Esta estructura no conforma una conducta antielusiva o abusiva como la establecida en los artículos 4°bis, 4°ter, 4°quáter y 4°quinqües del Código Tributario, que la misma legislación contempla.

En el trabajo analizaremos el impacto que podríamos obtener con la ficción legal del inciso segundo del artículo N° 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, evaluando los distintos efectos cuantitativos en la carga impositiva considerando la asimetría que existe, tanto en las opciones que se tienen dentro del plazo máximo de tres años desde la fecha de la delación, mientras se mantenga indiviso el patrimonio o del causante y, además, de la cuantificación de los bienes que conforman la masa hereditaria, cuya valoración se debe realizar en base a las reglas generales y especiales en los artículos N° 46, 46bis y 47, de la Ley N°16.271.

Comenzaré abordando de manera general las fuentes del Derecho Tributario, y doctrinas al respecto, incluyendo las circulares y jurisprudencia administrativas del Servicio de Impuestos Internos. En definitiva, se analizarán las interpretaciones administrativas y, principalmente, la de los oficios, respecto a la materia a desarrollar en este trabajo.

A continuación, se definen en términos generales algunos conceptos, entre otros, empresa, empresa individual, ficción legal, principios constitucionales frente al derecho tributario, patrimonio, herencia, posesión legal y efectiva, orden

sucesorio, usufructos , rentas vitalicias , fideicomisos y otros, conversión de la empresa individual y/o aporte del total o parcial de sus bienes o derechos, de la valoración de la masa hereditaria con sus reglas generales y especiales, y de los plazos de prescripción, pago y declaración del impuesto de herencia, de la ficción legal , notificaciones y liquidaciones, término de giro, que contempla la Ley sobre Impuesto a la Renta y de las Herencias, Asignaciones y Donaciones

En suma, finalizando el desarrollo y a la luz del resultado de este trabajo , se realizará un análisis detallado de las interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos, relacionados con la empresa individual o empresario Individual, por ser la misma persona que el causante, y acogidos al plazo máximo de la ficción legal de tres años desde su delación, recayendo todos los derechos y obligaciones tributarias en la misma persona, y la facultad de realizar actos y hechos económicos, como cualquier contribuyente, y ratificando y confirmado en muchos de sus pronunciamientos administrativos, vía oficios, por el Servicios de Impuesto Internos.

## 1. Planteamiento del problema

Un sistema tributario, frente a un mismo nivel de ingresos, debe tender a establecer un equilibrio en las cargas impositivas, como asimismo, generar un impacto neutro frente a las decisiones económicas de las personas, sean éstas personas naturales o jurídicas. Lo anterior se conoce como principio de neutralidad tributaria.

Sin embargo, ciertos efectos tributarios estatuidos por el legislador, con relación a las sucesiones hereditarias, pueden generar que la carga de los impuestos, en determinados casos, quede entregada a la voluntad de los contribuyentes, afectando con ello la neutralidad del sistema tributario. Esto ocurre, precisamente, con la ficción legal consagrada en el artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La inequidad y la ineficiencia en la recaudación del impuesto de la herencia, al igual que el impacto en la recaudación e ingresos fiscales, tanto del Impuesto a la Renta, a las Ventas y Servicios y el de las Herencias, pueden ser de un impacto menor, puesto que los herederos, por asimetría de información y por el costo involucrado en la incorporación efectiva del patrimonio del causante, omiten hacerlo, trabando la libre circulación de los bienes.

La empresa individual o empresario individual o unipersonal es una figura o alternativa muy utilizada para desarrollar un negocio, servicio o actividad económica, por lo rápida, sencilla y su bajo costo de materialización, no siendo ésta una figura elusiva en planificación tributaria, para aminorar o evitar su tributación en un proceso de liquidación o no, de un patrimonio hereditario de una sucesión por causa de muerte.

Nuestra legislación tributaria incorpora la posibilidad de que una empresa o contribuyente, sea una persona natural o jurídica, cambie y modifique su estructura jurídica o societaria.

Considerando lo anterior, en la empresa individual (EI) o unipersonal, podrían existir efectos tributarios muy distintos, quedando a la voluntad de los contribuyentes pagar un mayor o menor tributo, lo que puede afectar el principio neutralidad del sistema tributario.

## 1.2 Objetivos del AFE.

### 1.2.1 Objetivo General.

Demostrar la diferencia, dependiendo de la estructura legal, tributaria y contable, considerando el tipo de régimen tributario de la empresa individual o unipersonal de los efectos del pago de los impuestos determinados en nuestra legislación, relacionados con los impuestos que derivan frente al fallecimiento del empresario individual. Los que han tenido problemas legislativos, y afectado el principio de neutralidad.

### 1.2.2 Objetivos Específicos.

a) Hacer una revisión de la doctrina nacional para establecer los alcances que los autores nacionales han planteado sobre el objetivo general.

b) Efectuar una revisión de los conceptos esenciales, desde el punto de vista contable y legal, tributario, comercial, civil y otras normas, aplicables al tema, los cuales servirán de bases para elaborar las conclusiones de la tesis, tales como empresa individual, Régimen de Tributación, Ficción Legal, Patrimonio, Conversión, Aporte Total o Parcial de los Activos y Derechos, Herencia, Masa Hereditaria, de las asignaciones y Valorización de la Masa Hereditaria, entre otros.

c) Precisar y analizar las interpretaciones efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos respecto a la aplicación de la norma del artículo 5° de la Ley de Impuesto a la Renta, respecto a la ficción legal de los tres años.

d) Exponer la inequidad y diferencias que existen entre el empresario individual, cuando se convierte y las demás estructuras de organización o empresas, una fusión, división o transformación en los procesos de reorganización

empresarial, afectando en forma directa a la persona natural que integra la empresa individual o empresario Individual o unipersonal.

### 1.3 Hipótesis.

Confirmar que una empresa individual o empresario Individual o unipersonal, dependiendo de su régimen de tributación, enfrenta situaciones y diferencias significativas, relacionados con los impuestos que derivan frente al fallecimiento de la persona natural que la conforma, dentro del plazo de los tres años de la ficción legal. Encontraremos para un mismo patrimonio o acervo líquido de la masa hereditaria, determinando un mayor o menor carga de impuesto.

### 1.4 Explicación de la metodología a desarrollar.

El análisis de la presente tesis incluye y conforma las siguientes características: cualitativa, descriptiva y explicativa.

Cualitativa, en cuanto realiza una investigación a partir de un objetivo general, objetivos específicos y de la hipótesis, mediante el estudio de la legislación vigente, del texto de la ley y de la interpretación administrativa sobre la misma.

Descriptiva, ya que detalla y clarifica el fenómeno de proceso de ficción legal, tal como ocurre realmente y que permite realizar actuaciones tributarias, con efectos relevantes post mortem.

Explicativa, porque examina y expone los efectos que se producen y las formas de valorización de la masa hereditaria, en base a la legislación vigente y sus efectos en un mayor o menor carga tributaria tanto sobre el Impuesto de Renta como de las Herencias.

## 2. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO.

### 2.1 Empresa

En el Código del Trabajo: "Para los efectos de la legislación laboral y de seguridad social, se entiende por empresa toda organización de medios personales, materiales e inmateriales ordenados bajo la dirección de un empleador, para el logro de fines económicos, sociales, culturales o benéficos, dotada de una individualidad legal determinada"<sup>1</sup>.

En la Ley de la Renta, en su artículo 14 letra H): "La empresa individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 38, las comunidades. Las sociedades de persona, sociedades por acciones y sociedades anónimas, según corresponda"<sup>2</sup>.

No obstante, en forma sostenida el Servicio de Impuestos Internos<sup>3</sup> ha definido a la empresa como: "Es toda organización, individual o colectiva, en que, utilizando capital o trabajo, se persigue obtener un lucro o beneficio pecuniario".

Siguiendo con lo anterior, el Servicio de Impuesto Internos se ha pronunciado en forma reiterada, para calificar a una entidad de empresa se requiere de la formación de un todo constituido por el capital y el trabajo, encaminado a la realización de actividades mercantiles, industriales o de prestación de servicios con fines lucrativos, propósito este último que no concurre en el caso de aquellos entes cuyo objetivo principal por su naturaleza no es perseguir un fin lucrativo, y que las eventuales rentas obtenidas se invierten íntegramente en el financiamiento de la colectividad o asociación de que se trate"<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Artículo 3 inciso tercero, del Decreto Fuerza ley N°-1 Código del Trabajo de 2002, y la Ley N° 20.760., publicada en el Diario Oficial de 09 de julio de 2014.

<sup>2</sup> Artículo 14 letra H) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, y a Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020.

<sup>3</sup> Oficios N°3428 de 09/09/1993, N°2925 de 02/11/1998, N°3919 de 06/10/2000, N°194 de 2011, N° 4335 01/11/2005, N°1281 de 06/05/2016, N°550 de 15/03/2017 en cual también menciona los siguientes oficios reservados N° 38 de 08-03-1988 y N° 346 de 10/08/1993.

<sup>4</sup> Oficio N°4335 de 07/11/2005, Punto N-5.

El derecho internacional define la empresa como: “el conjunto de capital, administración y trabajo dedicados a satisfacer una necesidad en el mercado. La empresa es una organización que participa en el comercio de bienes, servicios o ambos que van dirigidos a los consumidores”

Se puede apreciar que, hasta antes de la Ley N°21.210, no existía una definición de empresa en nuestra legislación tributaria, civil y comercial, siendo reflejadas en varias ramas del derecho y normativa mencionadas, sólo fue definida en el Código del Trabajo. Hoy es de gran relevancia en nuestra sociedad y de uso muy común, por lo cual existen definiciones legales a través de distintas interpretaciones jurisprudenciales y doctrinales.

Bajo este contexto, en que el legislador ha definido el concepto de empresa en forma muy diferente a las interpretaciones realizadas por el Servicio de Impuestos Internos, vía distintas jurisprudencias, hoy, la ley ha definido como empresa a todas las personas que desarrollan una actividad o servicio, ya sean naturales o jurídicas y que revisten la calidad de contribuyentes, en la medida que estén sujetos a algún tributo que establece la Ley sobre el Impuesto a la Renta y que sean clasificadas en alguna categoría de esta misma.

Finalmente considero que tendremos muchos conflictos de interpretación, en los cuales el Servicio de Impuestos Internos deberá interpretar el concepto de empresa definido por la Ley sobre Impuesto a la Renta, y estimo que si no se realizan dichas aclaraciones, tendremos efectos tributarios y legales relevantes en los movimientos y registros contables que, anteriormente, se realizaban en la contabilidad del empresario individual o empresa individual, en los cuales, con meros asientos contables, se efectuaban retiros de bienes o derechos registrados en la contabilidad y que, en forma posterior, pasaban al patrimonio de uso personal, con el objeto de poder optar a algún beneficio o ventaja tributaria. Esta diferencia es muy relevante en la enajenación de bienes raíces, en la cual existe un mayor

valor es importante, que esté en la contabilidad o en el patrimonio personal de la persona natural. En suma, este contribuyente, siendo la misma persona natural, puede obtener dos tributaciones distintas para un mismo bien o derecho, también, el ingreso o incorporación a la contabilidad de bienes y derechos

## 2.2 Empresa individual.

En suma, hoy podemos definir al empresario o empresa individual o unipersonal desde un punto de vista tributario (Ibaceta, 2011, p. 13), y concluir que es: “una persona natural constituida como empresa para el desarrollo de una actividad comercial o mercantil, industrial, o de prestación de servicios, asignando parte de su patrimonio a la empresa para el desarrollo y/o explotación de dicho negocio o actividad, respecto de sus bienes propios y de uso personal, que no destina al negocio”.

La responsabilidad de la empresa individual o empresario unipersonal es ilimitada, puede llegar a responder con todos sus bienes personales por las obligaciones o deudas contraídas por la empresa. Nuestro Código Civil, en el artículo 2465, consagra el derecho a prenda general, por lo cual en el ámbito comercial y civil, se involucran ambos patrimonios el de la persona natural y el empresarial, con la consecuencia de que la empresa individual no solo responderá por las deudas contraídas en su actividad comercial o industrial, y no solo con dicho patrimonio, sino que deberá responder por todas las deudas, lo cual puede suceder en ambos sentidos, respondiendo tanto con el patrimonio personal y empresarial, involucrando y confundiendo ambos patrimonios.

La empresa individual, por su facilidad de constituirse como empresa, desde el punto de vista tributario, es una forma muy utilizada y se crea una ficción donde el empresario individual, tendría una dualidad tributaria, dependiendo si como empresario individual con renta efectiva y contabilidad completa o simplificada, o renta presunta en el desarrollo de sus negocios y de los bienes y derechos que mantiene en su patrimonio personal, no incluido o asignado al negocio o actividad

económica a explotar, que será el patrimonio como empresa individual o unipersonal.

De este modo y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 letra H) de la Ley sobre impuesto a la Renta , el artículo 1° del Decreto Ley, N° 824 de 1974, y la Ley N°21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020, , define a la empresa individual como empresa.

En base a nuestra legislación vigente, existen diferentes regímenes tributarios a los que la empresa, sociedad o entidad puede acogerse o estar obligada, siempre y cuando cumpla los requisitos para optar a dicho regímenes, cuya determinación de la base imponible o renta líquida imponibles puede ser con renta efectiva, con contabilidad completa o simplificada, renta presunta, dependiente del régimen escogido, en el cual esté, tendrá los efectos tributarios o carga tributaria la empresa. Este aspecto es muy relevante, de acuerdo con la norma del artículo 5 inciso segundo de la Ley sobre Impuesto de la Renta, los cuales serán analizados posteriormente.

Cuando el causante fallece, y éste no solamente tiene un patrimonio personal, sino que también contiene una empresa individual, se debe valorizar dicho patrimonio que pasará a formar parte de la base imponible para aplicación del impuesto de la Ley N°16.271, y aplicar lo indicado en los artículos 46, 46bis y 47, tanto al patrimonio personal como el asignado a su empresa individual, de acuerdo con lo dispuesto en la letra f)<sup>5</sup> del artículo 46 de esta misma ley

---

<sup>5</sup> Ley 16.271 , artículo 46 letra f) “Cuando entre los bienes dejados por el causante figuren negocios o empresas unipersonales, o cuotas en comunidades dueñas de negocios, o empresas, o derechos en sociedades de personas, se asignará a dichos negocios, empresas, derechos o cuotas el valor que resulte de aplicar a los bienes del activo las normas señaladas en este artículo , incluyéndose, además, el monto de los valores intangibles valorados de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 46 bis , todo ello con deducción del pasivo acreditado

### 2.3 Ficción Legal.

Las ficciones obligan a dar por cierto un hecho reconocidamente falso, no admite prueba en contrario, en palabras de Devis Echeandía, "la ficción, solo puede ser obra del legislador y consiste en suponer existente o inexistente un hecho o una cosa que no es así, o en trasladar las consecuencias jurídicas de un estado de cosas a otro diferente, como si fuesen iguales".

Las ficciones llevan a configurar como verdadero un hecho determinado, no siendo la realidad, se da por no sucedido lo que sucedió y por existente lo que no ocurrió. Son hechos que no existen, sin embargo, el legislador decide darlos por reales.

Un ejemplo relevante de la ficción legal es el artículo 8° del Código Civil<sup>6</sup>. "nadie podrá alegar ignorancia de la ley después que está haya entrado en vigencia", una vez publicada la ley en particular, se considera automáticamente conocidas por todos, aunque es un poco iluso, asumir que todos los habitantes de un país conocen todas las leyes publicadas.

Otro ejemplo, de ficción es la continuidad como contribuyente la persona natural fallecida, como lo establece el inciso segundo del artículo 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>7</sup>, lo que constituye un imperativo legal, radicándose las consecuencias tributarias exclusivamente en el causante, de todo lo actuado por la comunidad hereditaria, siempre que la partición del patrimonio hereditario este indiviso, hasta el plazo de tres años contados desde la fecha de la apertura de la sucesión o delación

Respecto a punto anterior, el Servicio de Impuestos Internos ha ratificado y confirmado que mientras se mantiene indiviso el patrimonio sucesorio, y estando dentro del plazo de los tres años, la empresa individual o unipersonal continúa

---

<sup>6</sup> Artículo 8 del Código Civil , <https://www.leychile.cl/N?i=172986&f=2020-05-25&p=>

<sup>7</sup> Decreto Ley, N° 824 de 1974.

siendo el contribuyente, mantiene su actividad y bienes que están registrados en su contabilidad, además confirma que si vende bienes, incorporados o no en sus registros contables, el que vende siempre seguirá siendo la empresa individual.

Concordante con lo mencionado en forma presente el Servicio de Impuestos Internos ha corroborado que el empresario individual se puede convertir en cualquier clase de sociedad, siendo así, estimo que de la misma forma la empresa individual podría aportar todos sus bienes y derechos a otra sociedad, convirtiendo sus activos aportados en acciones o derechos sociales.

No obstante, la ficción legal por estos tres años, al fallecer el causante, los saldos de sus activos y pasivos a la fecha de su delación, pasan a formar parte de la base imponible del impuesto de Herencias, Asignaciones y Donaciones, los cuales deben ser valorizados, conforme al artículo 46 bis letra f) de la Ley N°16.271, no resultando posible que sea excluido de la masa hereditaria<sup>8</sup>.

También encontraremos una ficción legal en el caso de sucesión sin testamento, en el derecho de representación del artículo 984 Inciso segundo del Código Civil, “La representación es una ficción legal en que se supone que una persona tiene el lugar y por consiguiente el grado de parentesco y los derechos hereditarios que tendría su padre o madre, si éste o ésta no quisiese o no pudiese suceder”.

Se puede representar a un padre o madre que, si hubiese querido o podido suceder, habría sucedido por derecho de representación. También los artículos 987 y 1183 de este mismo Código<sup>9</sup>, son casos de ficciones legales, al igual el contrato post mortem<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> Oficio N°1165 del 16/06/2020

<sup>9</sup> Artículo 987 del Código Civil. Se puede representar al ascendiente cuya herencia se ha repudiado. Se puede asimismo representar al incapaz, al indigno, al desheredado, y al que repudió la herencia del difunto.

Artículo 1183 del Código Civil. Los legitimarios concurren y son excluidos y representados según el orden y reglas de la sucesión intestada.

<sup>10</sup> Artículos 2168 -2169-2170 del Código Civil

## 2.4 Principios constitucionales frente al poder tributario.

Según (Evans, 2010, p. 79), “Los principios concurrentes en buena parte de los ordenamientos jurídicos son el de legalidad, igualdad, proporcionalidad y equidad en la imposición de los impuestos, a los cabría agregar el control constitucional de los mismos<sup>11</sup>”

En nuestro sistema tributario, se consagra como regla básica, y extensamente el principio de legalidad tributaria. La importancia de este principio y su sustento es, que todos los impuestos y tributos se crean y establecen por ley, ésta define todos los supuestos y los elementos en la relación tributaria.

La Igualdad y justicia tributaria<sup>12</sup> es un resultado y aplicación del principio de igualdad ante la ley<sup>13</sup>, sin embargo en este contexto es en ámbito de los tributos. Por lo tanto, la igualdad y justicia tributaria debería establecerse en base a la capacidad contributiva de las personas o patrimonio, del tipo de actividad económica y consumidores intermedios o finales.

---

Artículo 2168. Sabida la muerte del mandante, cesará el mandatario en sus funciones; pero si de suspenderlas se sigue perjuicio a los herederos del mandante, será obligado a finalizar la gestión principiada.

Artículo 2169. No se extingue por la muerte del mandante el mandato destinado a ejecutarse después de ella. Los herederos suceden en este caso en los derechos y obligaciones del mandante.

Artículo 2170. Los herederos del mandatario que fueren hábiles para la administración de sus bienes, darán aviso inmediato de su fallecimiento al mandante, y harán en favor de éste lo que puedan y las circunstancias exijan: la omisión a este respecto los hará responsables de los perjuicios. A igual responsabilidad estarán sujetos los albaceas, los tutores y curadores y todos aquellos que sucedan en la administración de los bienes del mandatario que ha fallecido o se ha hecho incapaz.

<sup>11</sup> Eugenio Evans Espiñeira, 1997 , según edición actualizada 2010, editorial jurídica de Chile , “Los tributos en la Constitución”

<sup>12</sup> Artículo 19 N° 20 de la Constitución Política.” La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

<sup>13</sup> Artículo 19 N° 2 de la Constitución Política.” La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley. Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias.

La equidad, neutralidad y proporcionalidad de los impuestos, son principios que se correlacionan entre sí y con el derecho de propiedad<sup>14</sup>.

La determinación de que la carga tributaria sea equitativa o razonable y no arbitraria, se funda en los principios del beneficio o equidad vertical y la capacidad contributiva<sup>15</sup>, esto es, contribuir de acuerdo a la capacidad económica. Estos principios se enlazan con el principio de proporcionalidad, en el cual la carga tributaria y sus elementos deben tener una proporción razonable y equitativa. Por lo tanto, la carga tributaria debe tener relación y proporcionalidad con los ingresos y recursos de cada contribuyente.

En nuestro orden jurídico también se contempla el principio de neutralidad, el cual no discrimina el origen de los ingresos, existiendo algunas excepciones.

## 2.5 Patrimonio.

El patrimonio se puede definir de distintos enfoques, jurídico, legal, financiero, contable o cultural, según sea el caso. Nace con la existencia de la persona, no se extingue por la muerte de ésta o en el caso de la persona jurídica con el término de su existencia o en el caso cultural siempre permanece o se traspa por generaciones. Solamente los elementos que constituyen el patrimonio pueden cambiar, disminuir, aumentar, desaparecer enteramente, no así el patrimonio.

Diccionario de la Real Academia española define patrimonio como un: “Conjunto de bienes pertenecientes a una persona natural o jurídica, o afectos a un fin, susceptibles de estimación económica”.

---

<sup>14</sup> Artículo 19 N° 24 de la Constitución Política.

<sup>15</sup> Eugenio Evans Espiñeira, 1997 , según edición actualizada 2010, editorial jurídica de Chile , “Los tributos en la Constitución”

Desde el punto de vista contable y financiero, el patrimonio es la diferencia entre el activo (bienes y derechos) menos sus pasivos (obligaciones), el resultado neto es de propiedad de los dueños.

En términos jurídicos el Código Civil no define el concepto de patrimonio, sin embargo, incluye los elementos que lo componen en su contenido. No obstante, se puede definir como una universalidad, compuesta del conjunto de bienes<sup>16</sup>, derechos<sup>17</sup> y obligaciones<sup>18</sup>, apreciable en dinero y originado por las relaciones financieras, económicas y jurídicas realizadas por una persona natural o jurídica, propietaria de ese conjunto de bienes, derechos y de sus obligaciones contraídas.

En base a lo anterior podemos inferir que existe una aceptación al concepto de patrimonio en el Código Civil en el artículo 951<sup>19</sup>, el que contiene una definición expresa de los elementos y conceptos de patrimonio del causante, para efectos de la sucesión por causa de muerte.

## 2.6 Algunos conceptos y elementos generales a considerar en una sucesión hereditaria, donaciones y asignaciones.

Algunos conceptos y elementos para considerar en una sucesión que se deben tener en consideración en este estudio, los cuales detallaré en los puntos siguientes:

Según (Domínguez y Domínguez, 2011, p. 152), “la herencia designa la masa en que se sucede al causante, el patrimonio del *de cuius*, sus relaciones jurídicas consideradas como universalidad. Es lo que se conoce como la concepción objetiva

---

<sup>16</sup> Artículos 565 en adelante del Código Civil y Artículo 19 N° 24 de la Constitución Política.

<sup>17</sup> Artículos 577 al 579 del Código Civil

<sup>18</sup> Artículos 1437, 1470, 1472, 2238, 2284 entre otros del Código Civil

<sup>19</sup> Artículo 951 del Código Civil,

“Se sucede a una persona difunta a título universal o a título singular.

El título es universal cuando se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles, o en una cuota de ellos, como la mitad, tercio o quinto. El título es singular cuando se sucede en una o más especies o cuerpos ciertos, como tal caballo, tal casa; o en una o más especies indeterminadas de cierto género, como un caballo, tres vacas, seiscientos pesos fuertes, cuarenta fanegas de trigo”

de la herencia”. También dice que se designa por herencia a esa universalidad, y cuyo concepto nos coloca entre los derechos reales, del derecho real de herencia en su artículo 577 del Código Civil<sup>20</sup>.

En nuestro ordenamiento jurídico no se define expresamente, pero si lo analizamos desde lo establecido en los artículos 951 y 954 del Código Civil, sobre las sucesiones y donaciones, el derecho real de herencia “es aquel que recae sobre la universalidad de los bienes de una persona difunta o de una cuota de ella<sup>21</sup>”

La apertura de la sucesión<sup>22</sup>, según (Somarriva. M), la define como “el hecho que habilita a los herederos para tomar posesión de los bienes hereditarios y se los transmite en propiedad”, definido en el nuestro ordenamiento jurídico<sup>23</sup>.

La misma ley dice que es una transmisión inmediata o instantánea de todos los bienes, derechos y obligaciones una vez que fallece la persona natural y no es transferencia, es solo por el ministerio de la propia ley, a los herederos.

Posesión legal: “la posesión de la herencia se adquiere desde el momento en que es deferida, aunque el heredero lo ignore<sup>24</sup>”

Posesión efectiva: “es un trámite que se debe realizar al fallecer una persona, el cual puede ser judicial o administrativo, para establecer quienes son los herederos, se les reconoce la calidad de herederos y cuáles son los bienes que forman parte de herencia, con la cual los herederos o legatarios podrán disponer legalmente de dichos bienes<sup>25</sup>.”

---

<sup>20</sup>Artículo 577. Derecho real es el que tenemos sobre una cosa sin respecto a determinada persona. Son derechos reales el de dominio, el de herencia, los de usufructo, uso o habitación, los de servidumbres activas, el de prenda y el de hipoteca. De estos derechos nacen las acciones reales.(Además de los Artículos N° 391,1909,1910,2512 del Código Civil)

<sup>21</sup> <https://www.misabogados.com/>

<sup>22</sup> Artículo 1344 del Código Civil

<sup>23</sup> Artículo 955 del Código Civil

<sup>24</sup> Artículo 722 del Código Civil

<sup>25</sup> Álvaro Céspedes Reyes en Derecho Sucesorio., <https://dudalegal.cl/posesion-efectiva.html>

Los herederos, adquiere su posesión legal desde que les es diferida, lo que no implica disposición, por lo tanto se requiere de la posesión efectiva, la que solo pueden realizar los mismos herederos. En consecuencia, para su disposición deben realizarla en los términos que dispone la ley<sup>26</sup>, la cual solamente se concede a los herederos. En suma, el legatario no puede obtener la posesión efectiva, ni le pertenece la posesión legal.<sup>27</sup>

Es fundamental, para una correcta valorización y transmisión del patrimonio (bienes, derechos y obligaciones transmisibles), tener claridad sobre qué tipo de sucesión encontramos, pudiendo ser la sucesión testamentaria, intestada, mixta, forzosa o legitimaria y semiforzosa en la cual el testador puede mejorar a uno o más de los herederos o legatarios.

Las formas de suceder son dos, testamentaria e intestada o abintestato, si no existieran asignaciones testamentarias, es la propia ley, asumiendo la presunta voluntad del causante, quien designa a los herederos y, en caso contrario estamos frente a un testamento en la cual el causante define su última voluntad de quienes lo sucederán y cómo se distribuirán sus bienes entre los herederos y legatarios.

Considerando la sucesión testamentaria, tendremos en general dos tipos de asignaciones que podría realizar el causante de todos sus bienes y obligaciones, en el Código Civil en el artículo 951, asignaciones a título universal, es herencia<sup>28</sup> y esta puede ser a título universal o de cuota<sup>29</sup>, se llama herencia y asignaciones a título singular<sup>30</sup>, es legado pudiendo ser legados de especie o cuerpo cierto<sup>31</sup>, y/o legado de género<sup>32</sup>.

---

<sup>26</sup> Artículo 688 del Código Civil, y artículo 25 de la ley 16.271.

<sup>27</sup> Artículo 688 y 722 del Código Civil

<sup>28</sup> Artículo. 954. Las asignaciones a título universal se llaman herencias, y las asignaciones a título singular, legados. El asignatario de herencia se llama heredero, y el asignatario de legado, legatario.

<sup>29</sup> Artículo 1097 del Código Civil

<sup>30</sup> Artículo 1104 del Código Civil

<sup>31</sup> Artículo 1338 N° 1, del Código Civil

<sup>32</sup> Artículo 1338 N° 2, del Código Civil

El testamento es un acto unilateral, por el cual una persona, el testador, antes de su fallecimiento, expresa su voluntad y dispone de parte o de la totalidad de sus bienes a sus herederos o legatarios después de fallecer, el testador no puede disponer libremente de la totalidad ellos, por cuanto tiene asignatarios forzosos<sup>33</sup>, estas son: a) los alimentos que se deben dejar por ley a ciertas personas b) la porción conyugal o unión civil y c) las legitimarias.

Las legitimarias son las asignaciones preferentes y privilegiadas en el sistema sucesorio chileno, son a) la mitad legitimaria y b) la cuarta mejora<sup>34</sup> es semiforzosa, se debe dejar a los descendientes, ascendientes, cónyuge o unión civil, en este caso sólo puede disponer de la cuarta de libre disposición y, si no deja legitimarios<sup>35</sup> puede disponer libremente del cien por ciento de sus bienes.

En el testamento el testador define al o los asignatarios, que es o son las personas a quien o quienes se le hace la asignación o asignaciones, ya sea estas a título universal o título singular, en la cual el testador puede realizarlas sin condición o bajo condición<sup>36</sup>, las que pueden ser: a) condición suspensiva<sup>37</sup>, se posterga o suspende la adquisición de los derechos mientras no se cumpla la condición, si no se cumple o fallece el asignatario, los herederos tienen el derecho a acrecer entre los herederos universales y efectuar las rectificaciones y trámites correspondientes, el testador puede expresar que va a suceder con los frutos generados dentro dicho plazo, si se concede los frutos al asignatario con condición, se aplicará el artículo 7 de la ley del impuesto de las Herencias, Asignaciones y Donaciones, Ley N°16.271. En este caso, el asignatario puede impetrar las providencias conservativas necesarias. Si no es así, los frutos serán de los herederos; b) condición resolutive; c) condición potestativa<sup>38</sup>, queda a la voluntad del asignatario; y d) asignaciones

---

<sup>33</sup> Artículo 1167 Inciso 2°, (N° 321 respecto a la letra a) ) ambos del Código Civil

<sup>34</sup> Artículo 1195 del Código Civil.

<sup>35</sup> Artículo 1182 del Código Civil.

<sup>36</sup> Artículo 956 del Código Civil

<sup>37</sup> Artículo 1078 del Código Civil

<sup>38</sup> Artículo 1477 en adelante del Código Civil

modales<sup>39</sup>, artículo 1089 y 1093 del Código Civil, “En la cual se asigna algo a alguien que lo tenga como suyo con la finalidad de un fin especial.”

Dicho lo anterior, es muy importante tener claridad de qué tipo o tipos de asignaciones nos encontramos, ya sea para determinar si pueden acrecer o no. En los casos de las asignatario a título universal, siendo el heredero universal si puede acrecer en forma ilimitada, si es heredero de cuota, como norma general, no, como sería el caso cuando el patrimonio del causante se incremente o aparecen nuevos bienes al inventario, en forma limitada; el caso de asignatario a título particular, los legatarios por norma general no, no obstante pueden acrecer dentro la especie que constituye el legado y puede ir más allá de ella, respecto a las obligaciones en el o los herederos es ilimitada y legatarios en el hecho no existe una obligación o responsabilidad, a no ser que el testador lo declare, también podrían ser subsidiarios cuando las deudas son más que el patrimonio y solo existe cuando se haya pagado el legado y procederá la prelación de créditos<sup>40</sup>, lo cual se realizara a prorrata de su valor<sup>41</sup> y también no es menos relevante el modo de adquirir los bienes, que por lo general son por sucesión por causa de muerte. En el caso del legado de especie o cuerpo cierto, se mantiene el derecho a los frutos desde el fallecimiento del causante, sin embargo el legado de género lo adquiere por tradición<sup>42</sup>, adquiriendo un crédito o derecho real contra los herederos y se hace dueños de los frutos con la entrega. En consecuencias pueden surgir diferentes consecuencias legales y tributarias.

---

<sup>39</sup> Artículo 1089 del Código Civil, Si se asigna algo a una persona para que lo tenga por suyo con la obligación de aplicarlo a un fin especial, como el de hacer ciertas obras o sujetarse a ciertas cargas, esta aplicación es un modo y no una condición suspensiva. El modo, por consiguiente, no suspende la adquisición de la cosa asignada., Oficio N° 1588 de 07/06/2019

<sup>40</sup> Artículo 1374 del Código Civil.

<sup>41</sup> Artículo 1363 del Código Civil.

<sup>42</sup> Circular N°44 del 12/07/2016, el legatario de género no adquiere el bien de que se trate por sucesión por causa de muerte, sino por tradición, aquel no puede hacer uso del crédito del impuesto de herencia declarado y pagado.

En la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos por sucesión por causa de muerte, efectuada por personas naturales que no determinen el IDPC sobre rentas efectivas, el contribuyente podrá deducir como crédito contra el impuesto respectivo, en la proporción que le corresponda, el impuesto sobre la asignación por causa de muerte de la Ley N° 16.271 declarado y pagado sobre dichos bienes

La Ley N°16.271<sup>43</sup> no grava la masa hereditaria, grava el valor líquido de las asignaciones que correspondan a cada heredero o legatario, gravando el aumento de patrimonio que afecta cada asignatario. En este punto, se deben considerar, para determinar el valor líquidos de las asignaciones, los cinco acervos reales e imaginarios, siendo tres reales, acervo bruto, acervo ilíquido y acervo líquido, y dos imaginarios, uno y dos. Analizando y considerando todos estos conceptos, comentados previamente, obtendremos el valor líquido de las asignaciones, a las cuales, para el efecto del impuesto de las Herencias, Donaciones y Asignaciones, se le deben descontar las exenciones<sup>44</sup>, y las nuevas exenciones especiales<sup>45</sup>,

---

<sup>43</sup> Artículo 2º.- El impuesto se aplicará sobre el valor líquido de cada asignación o donación, con arreglo a la siguiente escala progresiva.

Artículo 4º.- Se entenderá por asignación líquida lo que corresponda al heredero o legatario, una vez deducidos del cuerpo o masa de bienes que el difunto ha dejado.

<sup>44</sup> Viviendas “Ley Pariera 9135; DFL-2 hasta dos propiedades primera adquisición o construcción , modificado por ley 21.210 del 24-02-2020, solo personas naturales Ley 20455 del 2010 y Circular 57 del 2010; Artículo 72 del DL-3500, en el caso que exista un excedente después de la pensión legal a sus hijos o conyugue o conviviente civil , pasa a ser herencia ,, cuya exención es hasta 4000 UF, lo que sobrepasa el monto anterior, aun cuando este en sociedad conyugal Oficio N° 489 de 25-02-2011 pasa a incrementar la base imponible ; Las cuentas bipersonales (Oficio N° 2387 del 21-09-2015); Los depósitos de ahorro para la vivienda tope 5 sueldos vitales DF-2079; Cuentas de Ahorros tope 5 UTA y Cajas de previsión tope 5 UTA , artículo 26 ley 16.271.; el inciso cuarto del artículo 13 del D.L. 701, en cuanto comprendan terrenos, bosques y plantaciones.

<sup>45</sup> La ley 21.210 de 24-02-2020, incluyó tres nuevas exenciones en la ley 16.271.

Artículo 2; 1) Con todo, si deferida la asignación y pagado efectivamente el impuesto, fallece el sobreviviente dentro del plazo de 5 años contado desde el fallecimiento del cónyuge o conviviente civil, la parte de los bienes del sobreviviente que corresponda a los legitimarios de ambos, que se deban afectar con el impuesto establecido en esta ley, estará exento del mismo respecto de tales legitimarios, hasta el valor equivalente en unidades tributarias mensuales a la parte de los bienes del primer causante que hayan pagado efectivamente el impuesto, sea que dicho pago se haya realizado dentro del plazo legal o vencido este.”.

2) Inciso final, nuevo “Una vez determinado el impuesto a pagar por aplicación de las reglas generales, los asignatarios o donatarios que se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Discapacidad tendrán derecho a una rebaja del 30% del monto del impuesto determinado, con un tope anual de 8.000 unidades de fomento.”.

3) Artículo 18 N° 8, se agrega este nuevo número: “Las donaciones que realicen las personas naturales con recursos que han cumplido su tributación conforme a la Ley sobre Impuesto a la Renta y destinadas a cualquier fin, hasta el 20% de su renta neta global a que se refiere el artículo 55 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, o de las rentas del artículo 42 N° 1, en el caso de los contribuyentes del impuesto único de segunda categoría, correspondiente al año anterior a la donación. Para tales efectos, dentro de la base podrán considerar los ingresos no renta obtenidos el año comercial anterior sin perjuicio que el monto anual de esta exención no podrá superar el equivalente a 250 unidades tributarias mensuales determinadas al término del ejercicio comercial. En caso que estas donaciones se efectúen a los legitimarios en uno o varios ejercicios comerciales, todas las donaciones se acumularán en los términos del artículo 23 hasta por un lapso de 10 años comerciales, para cuyo efecto el legitimario deberá informar las donaciones conforme al siguiente inciso. Esta donación no se requiere de la insinuación.

también las rebajas<sup>46</sup> correspondientes, dependiendo del régimen o capitulaciones matrimoniales<sup>47</sup>, o acuerdo de unión civil<sup>48</sup>, en rasgos generales, debido a que no es al tema central del estudio de este trabajo.

Los órdenes sucesorios en la sucesión intestada, son aquellas personas que, determinadas por el legislador, suceden al causante, en el orden que el mismo determina, se van excluyendo unos a otros en el orden prelación establecida y quienes, concurriendo en forma personal o representada son los siguientes:

- 1) Primer orden sucesorio<sup>49</sup>: los hijos y el cónyuge sobreviviente o unión civil<sup>50</sup>:
  - a. Solo hijos, 100% hijos,
  - b. Hijo y Cónyuge o unión civil, 50% cada uno
  - c. Cónyuge o unión civil y más de un hijo, hasta 6 hijos, cónyuge o unión civil con el doble de cada hijo.
  - d. Cónyuge o unión civil y siete o más hijos, para el cónyuge o unión civil no puede ser menor al 25%.

---

<sup>46</sup> Ley 16.271 Artículo 4, 7 N°1, 18 N°3 y deudas testamentarias documentadas.

<sup>47</sup> Código Civil artículos 1715 al 1792. En el artículo 1715 dice: Se conocen con el nombre de capitulaciones matrimoniales las convenciones de carácter patrimonial que celebren los esposos antes de contraer matrimonio o en el acto de su celebración.

En las capitulaciones matrimoniales que se celebren en el acto del matrimonio, sólo podrá pactarse separación total de bienes o régimen de participación en los gananciales.

<sup>48</sup> Ley 20.830 crea el acuerdo de unión civil, publicada el 21 de abril 2015., en el Artículo 15 de este define, se incluye parte pertinente: Los convivientes civiles conservarán la propiedad, goce y administración de los bienes adquiridos a cualquier título antes de la celebración del contrato y de los que adquieran durante la vigencia de éste, a menos que se sometan de manera expresa a las reglas que se establecen a continuación, las que deberán ser acordadas por los contrayentes al momento de celebrarse el acuerdo de unión civil. De este pacto se dejará constancia en el acta y registro que se indica en el artículo 6°.

1<sup>a</sup>. Los bienes adquiridos a título oneroso durante la vigencia del acuerdo se considerarán indivisos por mitades entre los convivientes civiles, excepto los muebles de uso personal necesario del conviviente que los ha adquirido.

2<sup>a</sup>. Para efectos de esta ley, se tendrá por fecha de adquisición de los bienes aquella en que el título haya sido otorgado.

3<sup>a</sup>. Se aplicarán a la comunidad formada por los bienes a que se refiere este artículo las reglas del Párrafo 3° del Título XXXIV del Libro IV del Código Civil.

Si los convivientes civiles hubieren pactado el régimen de comunidad podrán sustituirlo por el de separación total de bienes

<sup>49</sup> Artículo 988 del Código Civil.

<sup>50</sup> Ley N°20.830 del 21-04-2015, en sus artículos desde 16 al 20

- 2) Segundo orden sucesorio<sup>51</sup>: el causante no deja descendencia, concurre el cónyuge o unión civil y ascendientes:
  - a. Cónyuge o unión civil y ascendientes, dos tercios al cónyuge y un tercio a los ascendientes de grado más próximo.
  - b. Solo cónyuge o unión civil, no hay descendientes ni ascendientes el 100% la cónyuge o unión civil.
  - c. Solo ascendientes, el 100% a los ascendientes en su grado más próximo.
- 3) Tercer orden sucesorio: no hay descendientes, ni ascendientes ni cónyuge o unión civil, concurren los hermanos
- 4) Cuarto orden sucesorio: no hay descendientes, ascendientes, cónyuge o unión civil, ni hermanos, concurren los colaterales de tercero hasta el sexto grado de consanguinidad.
- 5) Quinto orden sucesorio<sup>52</sup>: si el causante no deja descendencia, cónyuge o unión civil, ascendientes, hermanos, ni colaterales hasta el sexto grado de consanguinidad, sea esto en línea recta o en línea colateral, es el Fisco.

Dice (Orrego, 2018, sucesorio 6, p. 1), que la donación revocable<sup>53</sup> es: “un acto jurídico unilateral por el cual una persona da o promete dar a otra una cosa o un derecho para después de su muerte, conservando la facultad de revocarlo mientras viva”. “La donación irrevocable es un contrato, un acto jurídico bilateral. Las donaciones revocables o donaciones por causa de muerte son aquellas que pueden revocarse al arbitrio del donante; donaciones irrevocables o donaciones

---

<sup>51</sup> Artículo 989 del Código Civil.

<sup>52</sup> Artículo 955 y 983 del Código Civil.

<sup>53</sup> Artículo 1136 del Código Civil., Donación revocable es aquella que el donante puede revocar a su arbitrio. Donación por causa de muerte es lo mismo que donación revocable; y donación entre vivos, lo mismo que donación irrevocable.

Artículo 1140 del Código Civil, Por la donación revocable, seguida de la tradición de las cosas donadas, adquiere el donatario los derechos y contrae las obligaciones de usufructuario.

Artículo 1144 del Código Civil, Las donaciones revocables se confirman, y dan la propiedad del objeto donado, por el mero hecho de morir el donante sin haberlas revocado, y sin que haya sobrevenido en el donatario alguna causa de incapacidad o indignidad bastante para invalidar una herencia o legado; salvo el caso del artículo 1137, inciso 2º .

entre vivos son aquellas que no pueden ser dejadas sin efecto por la sola voluntad del donante”.

Avanzando con los puntos anteriores, podemos tener donaciones a título gratuitos revocables e irrevocables, de cosas corporales<sup>54</sup>. los derechos y las acciones, en la cual existen diferencia significativas, no obstante desde el punto de vista tributario, dicha distinción no tienen relevancia, atendido a que los efectos en cuanto a los retiros, distribución o remesas tendrían el mismo efecto en el caso de donaciones de derechos sociales o acciones, ya que, en ambos casos el donatario tendría derecho a los frutos o utilidades de la empresa o sociedad, cabe mencionar que ambos tipos de donaciones ,en su artículo 17 N°9 , indica; “La adquisición de bienes de acuerdo con los párrafos 2° y 4° del Título V del Libro II del Código Civil, o por prescripción, sucesión por causa de muerte o donación”. A su vez, el tributo que grava las donaciones, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley N°16.271, indica: “La declaración y pago del impuesto a las donaciones deberá efectuarla el donatario. El tribunal no podrá autorizar la donación en tanto no se acredite el pago del impuesto. Tratándose de donaciones liberadas del trámite de la insinuación, el impuesto deberá pagarse dentro del mes siguiente a aquél en que se perfeccione el respectivo contrato”

Las donaciones revocables<sup>55</sup> a título singular, constituyen un legado anticipado y el que puede haber sido entregado en vida al donatario por el donador, Éste, con la entrega, adquiere los derechos y contrae las obligaciones del usufructuario, es un usufructo especial, puede ponerse término en cualquier momento por la revocación de la donación. De tal manera quien efectúa una donación revocable, mantiene el dominio de la cosa donada como un nudo propietario<sup>56</sup>. También puede ser a título universal, en la cual el donante entrega algunos bienes al donatario en forma anticipada, en cuyo caso sería una donación revocable.

---

<sup>54</sup> Artículo 1127 del Código Civil.

<sup>55</sup> Articuló 22 Inciso1 y 2

<sup>56</sup> Oficio N°1049 de 17-04-2019

El usufructo<sup>57</sup>, en el artículo 764 del Código Civil, señala: “el derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y substancia, y de restituirla a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si la cosa es fungible”.

Sin embargo, el artículo 789 del Código Civil, establece una norma especial para el usufructo de cosas fungibles, y dispone que, “si el usufructo se constituye sobre cosas fungibles. El usufructuario se hace dueño de ellas, y el propietario se hace meramente acreedor a la entrega de otras especies de igual cantidad y calidad, o del valor que estas tengan al tiempo de terminarse el usufructo”.

El usufructo puede ser a título gratuito; es un derecho real de goce, es principal; puede ser sobre bienes muebles e inmuebles; es un mero tenedor de la cosa<sup>58</sup>; es temporal<sup>59</sup>; requiere de la existencia de un plazo; es intransmisible<sup>60</sup>; es transferible; debe recaer sobre una cosa ajena<sup>61</sup>, es embargable<sup>62</sup>, es hipotecable y se extingue llegado el plazo o condición prefijada o por muerte del usufructuario entre otras<sup>63</sup>.

Respecto a los derechos hereditarios<sup>64</sup>, una vez que fallece el causante, cualquier heredero puede ceder sus derechos hereditarios a otro heredero o a un tercero, pudiendo ser una persona natural o jurídica, la cual puede o no llevar contabilidad completa para determinar su renta efectiva o estar acogida a cualquier régimen tributario, cada uno de estos últimos aspectos tendrá efectos tributarios diferentes. La cesión de los derechos hereditarios es una convención, en la cual se cede una universalidad de la herencia o cuota de ella, no se transfiere propiedad

---

<sup>57</sup> Oficio N° 12 de 2013; N°1839 de 2016; N° 2393 de 2011, N°21 de 1996

<sup>58</sup> Artículo 714 del Código Civil.

<sup>59</sup> Artículo 765 , inciso 2° del Código Civil

<sup>60</sup> Artículo 773 , inciso 2° del Código Civil

<sup>61</sup> Artículo 732 N°2 del Código Civil.

<sup>62</sup> Artículo 803 del Código Civil.

<sup>63</sup> Artículo 804, 806, 807; 809 y 2517 del Código Civil.

<sup>64</sup> Artículo 1901 en adelante del Código Civil

particular alguna en los bienes de la herencia y, por lo mismo, dicha cesión de derechos hereditarios es tasable de parte del Servicio de Impuesto Internos.

Dentro de los efectos de la cesión hereditarias, el principal efecto de la tradición de los derechos hereditarios, es que el cesionario pasa a ocupar jurídicamente el lugar que tenía el heredero o cedente de los derechos, es decir el cesionario pasa ocupar la misma situación jurídica del cedente, pasando a tener los mismos derechos y obligaciones del heredero, por lo cual, puede solicitar la posesión efectiva de la herencia, la partición de los bienes e intervenir en ella; ejercer acciones de petición de la herencia, tener derecho al acrecimiento, salvo pacto en contrario, debe hacerse cargo de los obligaciones, responde por las deudas hereditarias y testamentarias.

El heredero cedente no responde por la posible ganancia o pérdida de este hecho incierto, ya que es un acto aleatorio la cesión. No obstante, se debe distinguir si la cesión se efectúa a título oneroso o gratuito, si es a título oneroso el heredero responde únicamente en calidad de asignatario, como dispone el artículo 1909 del Código Civil, si es a título gratuito, no responde ni aun en su calidad de asignatario.

Respecto a lo anterior, no siendo el tema principal de este trabajo, dejaré algunas inquietudes planteadas respecto a la cesión de derechos hereditarios, considerando que el cesionario pasa a ocupar la misma situación jurídica del heredero. El cesionario por lo tanto, un vez efectuada la partición y adjudicaciones correspondientes, adquirirá dichos bienes por sucesión por causa de muerte. Podrá en consecuencia: usar la exención de la 50 unidades tributarias anuales; o se le aplicará un recargo del 20% o 40% a las tasas según tramo; si el cesionario lleva contabilidad completa, podrá llevar a gasto necesario lo pagado por la cesión de los derechos hereditarios; el impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones será un gasto necesario; Si se adjudica un bien raíz tendrá derechos a usar como crédito el impuesto pagado por el bien raíz, incluyendo el recargo por dicho bien.

El fideicomiso<sup>65</sup> puede constituirse por acto entre vivos y éste puede serlo a título gratuito o a título oneroso o por testamento, un elemento indispensable es la existencia de una condición, el dominio se encuentra limitado toda vez que se haya constituido sobre una cosa un derecho real a favor de una persona que no sea el dueño. Pueden existir tres partes involucradas a) constituyente, es la persona que dispone que una cosa suya a favor de otra a quien grava con la obligación de restituirla a una tercera persona si se verifica la condición, b) fiduciario, es la persona que recibe la cosa con carga de restituirla y c) fideicomisario, es la persona a quien, si se cumple la condición, debe hacerse la restitución, el traspaso de la cosa por el fiduciario. En cuanto al Impuesto a la Renta, la restitución del bien dado en fideicomiso por cumplimiento de la condición impuesta, el incremento patrimonial que experimente el fiduciario no constituirá renta por aplicación del artículo 17 N°9, así como también el incremento de patrimonio que obtenga el fideicomisario será un ingreso no constitutivo de renta conforme lo indica el artículo 17 N°10, ambos de esta misma Ley, y la norma de tasación del artículo 64 del Código Tributario. En relación al Impuesto de las Herencias, Asignaciones y Donaciones grava la constitución del fideicomiso, cuando es a favor del fiduciario, se grava conforme lo indica el artículo 8<sup>66</sup> de la referida en la Ley N°16.271, y como regla general los gravámenes de cualquier clase según artículo 5° de esta misma ley.

El último concepto a revisar, en forma breve serán las rentas vitalicias<sup>67</sup>. El artículo 2264 del Código Civil, expresa que “la constitución de renta vitalicia es un contrato aleatorio en que una persona se obliga, a título oneroso, a pagar a otra una renta o pensión periódica, durante la vida natural de cualquiera de estas dos personas o de un tercero.” En cuanto al Impuesto a la Renta, es un ingreso renta conforme al artículo 20 N°2 de este mismo texto legal y no constituye renta en tanto

---

<sup>65</sup> Artículo 732 y siguientes del Código Civil; 1164 y 1444 del Código Civil

<sup>66</sup> Artículo 8°.- Cuando el gravamen con que se defiera una asignación o se haga una donación consista en un fideicomiso en favor de un tercero, se deducirá del acervo sujeto al pago del impuesto la mitad del valor de la cosa sobre la cual el fideicomiso se constituye. Ley 16.271.

<sup>67</sup> Artículo 2264 al 2282 del Código Civil

no exceda a un cuarto de una unidad tributaria, como indica en el artículo 17 N°4<sup>68</sup> y N°10 de esta misma Ley, y aplica la norma de tasación del artículo 64 del Código Tributario. Con respecto al impuesto de las Herencias, Asignaciones y Donaciones sólo grava en el caso que sean herederos los rentistas y dentro un plazo, conforme al artículo 17<sup>69</sup> de la Ley N°16.271.

En suma, todos estos aspectos o situaciones expuestas, tendrán efectos e implicancia en la empresa individual o empresario individual, debido a que es el mismo causante con dos patrimonios, no obstante, para efectos de la Ley N°16.271, siendo la misma persona natural se deben consolidar en uno solo.

## 2.7 Conversión de la empresa individual o empresario individual.

Se entenderá por conversión cuando una persona natural, que ejerce un negocio o actividad comercial, industrial, de servicios u otras, ya sea como empresa individual o empresario unipersonal, aporta la totalidad de sus activos y pasivos a una sociedad en constitución de cualquier naturaleza, por lo tanto el patrimonio del empresario individual, en el proceso de pasar a formar parte de la nueva sociedad.

Los efectos tributarios y obligaciones que debe enfrentar el empresario individual deben ser analizados en detalle y con precaución, debido a que dicha

---

<sup>68</sup> Las sumas percibidas por los beneficiarios de pensiones o rentas vitalicias derivadas de contratos que, sin cumplir con los requisitos establecidos en el Párrafo 2° del título XXXIII del Libro IV del Código Civil, hayan sido o sean convenidos con sociedades anónimas chilenas, cuyo objeto social sea el de constituir pensiones o rentas vitalicias, siempre que el monto mensual de las pensiones o rentas mencionadas no sea, en conjunto, respecto del beneficiario, superior a un cuarto de una unidad tributaria

<sup>69</sup> Artículo 17 - Los bienes que a virtud de una transacción se reconozcan en favor de personas que sustenten derechos a la herencia, se estimarán para todos los efectos de esta ley, como adquiridos por sucesión por causa de muerte. También se considerarán adquiridos por sucesión por causa de muerte los bienes dados en pago a título de renta vitalicia a personas que, a la fecha de la delación de la herencia, sean herederos del rentista, siempre que el instrumento constitutivo de la pensión se haya suscrito dentro de los cinco años anteriores a la fecha del fallecimiento del causante. El impuesto se devengará al fallecimiento del causante, se calculará sobre el valor total de los bienes dados en pago por la renta vitalicia, con deducción del impuesto que se hubiere pagado por la constitución de la renta vitalicia y se pagará de acuerdo con las normas de esta ley. En estos casos, las rentas que ya se hubieren pagado durante la vigencia del contrato, se deducirán del acervo sujeto al pago del impuesto.

conversión representa, para los efectos legales y tributarios una enajenación de todos los bienes que sean aportados a la nueva sociedad que se constituye producto de este proceso de organización, involucrando que todos estos bienes deben ser aportados a valores tributarios determinados por el empresario individual a la fecha del aporte. El Servicio de Impuestos Internos lo considera una enajenación, quien, “podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en cual se realiza la operación<sup>70</sup>”, con efectos tanto en el impuesto sobre Ventas y Servicios<sup>71</sup> y al impuesto a la Renta en el caso de una utilidad o pérdida, comparando el costo tributario registrados de dichos bienes en la contabilidad del empresario individual.

La misma ley, igualmente, faculta al Servicio de Impuestos Internos, en el artículo 64 del Código Tributario y artículo 17 N°8 de la Ley de la Renta, para tasar los bienes en los procesos de reorganización empresarial.

El empresario individual, en este proceso, debe realizar un término de giro<sup>72</sup> y determinar un resultado tributario a la fecha de la conversión y declarar y pagar todos los impuestos, siendo éstos el impuesto de primera categoría, determinado conforme a las reglas generales de los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta y el impuesto único del artículo 21 de esta misma. Conforme al artículo 69 del Código

---

<sup>70</sup> Artículo 64 del Código Tributario, Circular 45 de 16-07-2001, Oficio 1728 de 15/05/2009 “Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación”.

<sup>71</sup> El aporte en si no es una hecho gravado básico, se debe recurrir a los hechos gravados especiales que se establece en el artículo 8° de la ley sobre las ventas y servicios, decreto ley N° 825.

<sup>72</sup> Adicional al cumplimiento de artículo 69 del Código Tributario se debe tener presente lo estipulado en el Artículo 71 de este mismo Código “Cuando una persona natural o jurídica cese en sus actividades por venta, cesión o traspaso a otra de sus bienes, negocios o industrias, la persona adquirente tendrá el carácter de fiador respecto de las obligaciones tributarias correspondientes a lo adquirido que afecten al vendedor o cedente. Para gozar del beneficio de excusión dentro del juicio ejecutivo de cobro de los respectivos impuestos, el adquirente, deberá cumplir con lo dispuesto en los artículos 2.358° y 2.359° del Código Civil.

La citación, liquidación, giro y demás actuaciones administrativas correspondientes a los impuestos aludidos en el inciso anterior, deberán notificarse en todo caso al vendedor o cedente y al adquirente.

Tributario, se puede liberar de dar el aviso de término de giro, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente, en la respectiva escritura de constitución, de todos los impuestos que se adeuden<sup>73</sup>, debiendo comunicar al Servicio de Impuestos Internos el proceso de reorganización empresarial<sup>74</sup>, según el artículo 68 del Código Tributario.

En el caso que el empresario individual determine su renta efectiva en base a contabilidad completa, los saldos determinados en los registros de rentas empresariales a la fecha de la conversión, se consideran reinvertidos<sup>75</sup>, dependiendo a qué régimen tributario opte la nueva sociedad. En caso de optar por el régimen tributario indicado en los artículos 14 A o 14 D N°3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dichos saldos pasan a ser los saldos iniciales para ésta, con la misma clasificación que tenían en el empresario individual. Por lo tanto, el empresario o empresa individual en este proceso no subsiste.

Dicho proceso de reorganización empresarial vía una conversión, representa una inequidad y castigo para este tipo de contribuyente que realiza dicha reorganización, no siendo así en los demás procesos de reorganizaciones

---

<sup>73</sup> Artículo 69 del Código Tributario.

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71°, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión. No obstante, la obligación de informar al Servicio de dichas modificaciones a través de la carpeta electrónica conforme con el artículo 68, las empresas que se disuelven deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su disolución y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de Impuesto a la Renta contenida en el artículo 1° del decreto ley 824 de 1974, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse”

<sup>74</sup> Artículo 14 letra C), número 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, y a Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020.

<sup>75</sup> Artículo 14 letra C) , número 1 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, y a Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020.

empresariales<sup>76</sup>, de división, fusión o transformación, ya que genera costos financieros y tributarios, además de los efectos tributarios, los cuales no serían menores según sea el caso<sup>77</sup>.

En suma, se pueden convertir a la persona natural que explota su actividad económica como empresa individual o unipersonal, una comunidad hereditaria<sup>78</sup>. Como empresa individual (EI) o unipersonal de un causante no presenta ningún inconveniente en ser convertida por sus herederos, actuando en consuno.

## 2.8 Aporte total o parcial de sus bienes y derechos del activo.

En este proceso el empresario individual efectúa un aporte parcial o total de todos sus activos “bienes y derechos” a una sociedad de cualquier naturaleza, el cual a mi juicio, limita la facultad de tasar de parte del Servicio de Impuestos Internos<sup>79</sup>, al dar cumplimiento a los requisitos copulativos mencionados en la

---

<sup>76</sup> Si se efectúa un aporte parcial o total cumpliendo con algunos requisitos, se limita la facultad de tasar de parte del Servicio de Impuestos Internos, que es mencionado en la referencia siguiente.

<sup>77</sup> No obstante existen efectos en los otros casos de reorganización empresariales cuando hablamos de los créditos personalísimos que el Servicio de Impuestos Internos, interpreta que no son transferidos, ni transmisibles, por lo tanto se pierden.

<sup>78</sup> Oficio 2279 de 02-08-1995

<sup>79</sup> Artículo 64 del Código Tributario

a) No se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante.

b) Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo,

b1) Cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales,

b2) Que obedezcan a una legítima razón de negocios,

b3) En que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

b4) Que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y

b5) Que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante,

b6) Siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

Dicha limitación se incorporó en el Artículo 17 de la Ley 19.705 del 2000, el cual ya existan pronunciamientos anteriores del Servicio de Impuestos Internos en Circular 68 de 1996, en forma posterior en Circular 45 de 16/07/2001, Oficio 395 13/03/2010, 1854 de 17/08/2017, 1901 de 11/09/2018.

norma del artículo 64 del código tributario, el contribuyente o empresa que realiza el o los aportes, subsiste.

En conclusión, podemos manifestar que el empresario o empresa individual o unipersonal sigue como contribuyente con renta efectiva y contabilidad completa, lo único que ha realizado en sus registros contables es una conversión de los bienes y derechos aportados, por derechos sociales o acciones, dependiendo de la estructura jurídica de la sociedad en la cual efectuó dichos aportes.

En este caso el empresario o empresa individual, subsiste y con dicho cambio pasaría a ser un contribuyente del artículo 20 N°2, existiendo en este proceso un cambio relevante del costo tributario de los derechos o acciones, que tendría registrado en la contabilidad.

Esta situación descrita anteriormente, es importante de analizar en atención a bienes que existen en el activo del empresario individual, es decir en su contenido, con el objeto no perder franquicias tributarias o legales.

## 2.9 Valorización de la Masa Hereditaria, Patrimonio o Capital Propio.

### 2.9.1 Normas contables.

La determinación del patrimonio contable y financiero, se efectúa en base a las normas internacionales contables y las normas internacionales financieras contables, en las cuales se valorizan los activos y pasivos con la aplicación de dichas normas.

### 2.9.2 Normas Tributarias.

Con modificación de la Ley N°21.210, publicada el 24 febrero de 2020, se incorpora a la normativa tributaria el concepto de capital propio tributario<sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup> Artículo 2 N°10 de la ley sobre impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley 824 de 1974 y la ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020.

### 2.9.3 Ley N°16.271 de las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

A la fecha del fallecimiento del causante se debe determinar el valor económico de la masa hereditaria, de la totalidad de los bienes del causante, conforme a las normas de los artículos 46, 46 bis y 47, de la ley N° 16.271<sup>81</sup>, y la Circular número 19, del 8 de abril de 2004 del Servicio de Impuestos Internos, que imparte instrucciones sobre los procedimientos de determinación y pago del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y donaciones.

Para determinar el patrimonio neto, se debe considerar cada bien, cada derecho, los que deberán registrarse según el valor que se determine de acuerdo a las disposiciones mencionadas anteriormente, o el que resulte de aplicar sobre dicho valor, el porcentaje de él o los derechos del causante en los bienes o derechos, en los casos en que fuera dueño en comunidad o tuviere participaciones en sociedades.

---

"Por capital propio tributario", el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, a valores tributarios, que posee una empresa. Dicho capital propio se determinará restando al total de activos que representan una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios. Para la determinación del capital propio tributario deberán considerarse los activos y pasivos valorados conforme a lo señalado en el artículo 41, cuando corresponda aplicar dicha norma. Tratándose de una empresa individual, formarán parte del capital propio tributario los activos y pasivos del empresario individual que hayan estado incorporados al giro de la empresa, debiendo excluirse los activos y pasivos que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividades o negocios de la empresa."

Adicional lo expuesto de debe considerar :

Artículo 41, N° 1 de la ley sobre impuesto a la Renta.

Circular 100 de 1975 y Circular 158 del 29 de diciembre de 1976.

<sup>81</sup> Ley 16.271 Capítulo VI artículo 46 "Para determinar el monto sobre el cual deba aplicarse el impuesto, se considerará el valor que tengan los bienes al momento de deferirse la herencia en conformidad a las siguientes reglas:" Detalle" de los bienes, derechos y obligaciones.

Artículo 46 bis.- Los bienes respecto de los cuales esta ley no establece regla de valoración, serán considerados en su valor corriente en plaza. Para el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 64 del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos deberá citar al contribuyente dentro de los sesenta días siguientes a la presentación de la declaración del impuesto o de la exención del mismo.

<sup>47.-</sup> Cuando no se justificare la falta de bienes muebles en el inventario, o los inventariados no fueren proporcionados a la masa de bienes que se transmite, o no se hayan podido valorizar dichos bienes, para los efectos de esta ley se estimarán en un 20% del valor del inmueble que guarnecían, o a cuyo servicio o explotación estaban destinados, aun cuando el inmueble no fuere de propiedad del causante.

Igualmente, todas las obligaciones y deudas, en general, se incorporan según su monto a la fecha de fallecimiento del causante, ya sea el valor total o en el porcentaje correspondiente.

Por último, se deben considerar todas las rebajas y exenciones que contempla la Ley N°16.271 y, además, en el caso de estar casado o en convivencia civil, la condición del régimen patrimonial del matrimonio o acuerdo de unión civil.

En consecuencia, se debe realizar un inventario detallado, con su valoración, de la totalidad del activo y pasivo del patrimonio del causante a la fecha de su fallecimiento, considerando las reglas especiales definidas por la Ley N°16.271, y se deben considerar todos sus bienes, derechos y deudas en el país o en el extranjero, siendo los siguientes:

- a) Valor de bienes raíces agrícolas y no agrícolas
- b) Bienes excluidos del avalúo de predio agrícola
- c) Bienes muebles
- d) Menaje
- e) Efectos públicos, acciones y valores mobiliarios
- f) Depósitos, créditos y fondos previsionales
- g) Vehículos
- h) Negocios o empresas unipersonales, o cuotas en comunidades dueñas de negocios, o empresas, o derechos en sociedad de personas. Incluyendo además los intangibles que integren el mismo activos considerados a su valor corriente en plaza y con las deducciones de los pasivos debidamente acreditados, todos al valor de la fecha del fallecimiento.
- i) Deudas

Todos estos bienes, derechos y obligaciones tienen un criterio y reglas especiales de valorización, las cuales se deben considerar en cada caso para una correcta valorización del patrimonio del causante, en el caso que existan bienes

respecto de los cuales esta ley no contempla una regla definida de valoración, deberá ser considerado a su valor corriente en plaza, este corresponde a la valorización de los bienes que tiene una especie del mismo género y similar calidad en el lugar y fecha en que ocurrió el fallecimiento del causante, es lo que ha mencionada tanto en las preguntas frecuentes y en sus oficios el Servicio de Impuestos Internos<sup>82</sup>, en la cual el Servicio de Impuestos Internos tiene la facultada establecida en el artículo 64 del código tributario.

La valorización de un patrimonio hereditario, es un proceso muy complejo, más aun cuando este tiene dentro su patrimonio diferentes bienes, es el caso de derechos sociales o participaciones, acciones o intangibles entre otros. Por ejemplo, en el caso de valorizar los derechos se debe establecer un nuevo balance para determinar un nuevo patrimonio, valorizando cada activo y pasivo en base a las reglas especiales y generales mencionadas precedentemente, en el caso de las acciones ya sean éstas de sociedades anónimas abiertas o cerradas, las cuales si no están contemplada o no se ajustan a una valoración específica, como norma residual de valoración es el valor corriente en plazo: En el caso de los intangibles un tema muy complejo y complicado en algunos casos, poder determinar las bases y criterios de valoración.

---

<sup>82</sup> Oficios 2229 del 2009; 1718 del 2014; 2945 del 2012; 2925 del 1997

## 2.10 De los plazos que contempla la Ley sobre Impuesto de la Renta, y de las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

El artículo, 5° inciso segundo, de la Ley sobre el Impuesto de la Renta, se establece una ficción legal, fijando un plazo máximo de tres años, desde la fecha de la delación, en el caso que no exista división o partición del patrimonio o asignación de cuotas a los herederos, manteniendo en la indivisión de éste, siendo el causante el que tendrá todos los derechos y obligaciones que le hubieran correspondido. Para el cómputo del plazo de los tres años, se consideran los años tributarios continuos desde la fecha del fallecimiento, es decir, se computa como año la fracción de meses del año de fallecimiento.

No obstante a lo anterior como regla general que establece el artículo 5° inciso primero, es que las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditarias, corresponderá a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común, y, si pasado el plazo de los tres años la comunidad desea continuar desarrollando la actividad comercial o industrial deberá solicitar un Rut como comunidad y dar el aviso de inicio de actividades, de acuerdo al artículo 66 y 68 del Código Tributario.

El plazo para pagar el impuesto de la ley de las Herencias, Asignaciones y Donaciones, es dos años para enterar en arcas fiscales, a contar de la fecha de fallecimiento del causante. El impuesto debe ser declarado y pagado, simultáneamente, dentro del plazo de dos años, que establece el artículo 50 de la Ley N°16.271, contado desde la fecha de fallecimiento del causante.

En lo relacionado al plazo de prescripción de la posesión efectiva, cuando un heredero aparente pueda adquirir la herencia, esto es la acción de petición de herencia, es de cinco y de diez años<sup>83</sup>, según sea el caso. Esta acción tendrá lugar cuando un heredero aparente puede adquirir la herencia y no tenga tal derecho,

---

<sup>83</sup> Artículo 1290 del Código Civil

quien prueba su derecho en una herencia, ocupada por un tercero, se le adjudique la herencia y se le restituyan las cosas hereditarias, el plazo de prescripción de esta acción es de 10 años, y si es un heredero aparente que está ocupando la herencia en virtud de una resolución o decreto de posesión efectiva, esta prescripción será de 5 años<sup>84</sup>.

La no presentación de dicha declaración y pago de impuesto dentro del plazo, constituye una infracción sancionada en el artículo 97 N°2 del Código Tributario.

El Servicio de Impuestos Internos tendrá un plazo de 3 años para revisar y rectificar cualquier declaración de impuesto hecha por el contribuyente. En el caso del impuesto de la Ley N°16.271, este plazo se computa desde la expiración del plazo de 2 años, contados desde la fecha del fallecimiento del causante.

El Servicio Impuestos Internos podrá ejercer las facultades antes señaladas en el plazo de 6 años contados desde la fecha de vencimiento del término de 2 años que sigue a la fecha del fallecimiento del causante, en caso que la declaración del impuesto a las asignaciones no se hubiere presentado, o la presentada, fuere maliciosamente falsa.

La limitación de la facultad de tasar que se encuentra dentro el artículo 64, dentro del plazo de prescripción que establece el artículo 200, ambos del Código Tributario. Sólo dice relación con el valor asignado a los bienes incluidos en el inventario, de los cuales la ley no establece una regla específica para su valorización. En ese caso se debe aplicar la norma de valorización del artículo 46 bis<sup>85</sup> de la Ley N°16.271., dicha facultada de tasación y limitación solo se refiere a

---

<sup>84</sup> Artículo 704 del Código Civil

<sup>85</sup> Artículo 46 bis “Los bienes respecto de los cuales esta ley no establece regla de valoración, serán considerados en su valor corriente en plaza. En los casos en que los bienes se valoricen conforme con este artículo, el Servicio deberá proceder al giro inmediato del impuesto, con sólo mérito de los antecedentes aportados en la declaración del mismo”

los bienes incluidos en el inventario realizado, los cuales se han valorizado de acuerdo a este artículo, establecida en el artículo 50<sup>86</sup> de la Ley N°16.271.

Otros aspecto relevante de mencionar de los plazos, es en relación a la emisión y notificación de giros que se efectúen a una comunidad después de transcurrido el plazo máximo de los tres años desde la apertura de la sucesión, al respecto, el mismo Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado<sup>87</sup> que, trascurrido el plazo de los tres años desde la apertura de la sucesión, no corresponde emitir liquidaciones, giros, o notificaciones a nombre del causante, ya que estas deberán ser emitidas, por separado a cada uno de los herederos y en proporción a las cuotas dentro el patrimonio hereditario individual que le corresponda y, en el caso que la comunidad hereditaria tenga Rut, de igual forma debe ser emitida las notificaciones a cada heredero, o al representante común designado por los comuneros.

Si la empresa individual o empresario individual no continúa desarrollando su actividad económica o giro, debe dar aviso al Servicio de Impuestos Internos dentro de los dos meses siguientes al término de giro de sus actividades.

Tratándose de las facultades de fiscalización dispuestas en el artículo 63<sup>88</sup> de la Ley N°16.271, el Servicio de Impuestos Internos concluyó:

“a) El plazo de prescripción que tiene el Servicio para investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones es de tres años, conforme la regla general y supletoria del artículo 2521 del Código Civil.

---

86 Artículo 50 ley 16.271 “El impuesto deberá declararse y pagarse simultáneamente dentro del plazo de dos años, desde la fecha en que la asignación se defiera. estos efectos, presentada la declaración del impuesto, y con el sólo mérito de los antecedentes presentados, el Servicio deberá proceder al giro inmediato del mismo, Art. cuarto N° 8 a) sin perjuicio de ejercer posteriormente sus facultades de fiscalización. En el caso del giro inmediato a que se refiere el artículo 46 bis, y dentro de los sesenta días siguientes de presentada la declaración, el Servicio podrá citar al contribuyente para ejercer la facultad establecida en el artículo 64 del Código Tributario, pudiendo liquidar y girar las diferencias que determine.

<sup>87</sup> Oficio N° 848 de 04/04/2016

<sup>88</sup> Oficio N°1851 de 06/09/2018

b) Por su parte, atendiendo al artículo 63, es posible distinguir dos hipótesis de fiscalización para efectos de computar el referido plazo de tres años.

c) Cuando se trate de investigar si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza “a la fecha del contrato”, este Servicio tiene un plazo de tres años, contado desde que se perfeccione el respectivo contrato, para investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones que corresponda.

d) Cuando se trate de comprobar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas o si realmente dichas obligaciones se han cumplido, el plazo de tres años para investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones se computa:

i. En principio, una vez prescritas las acciones para instar por el cumplimiento de las obligaciones que emanan del contrato;

ii. Desde que se perfeccione el contrato o se celebre el acto posterior, según corresponda, si las partes declaran que las obligaciones se encuentran completamente cumplidas;

iii. Eventualmente, si de las diversas cláusulas contractuales y demás antecedentes fluye que el propósito del contribuyente consiste en postergar indefinidamente la acción fiscalizadora del Servicio, o de cualquier otra manera se comprueba que no existe una voluntad seria de obligarse ni de cumplir el contrato, este Servicio podrá, en cualquier momento, investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones.”

### 3. DESARROLLO Y RESULTADOS.

Análisis interpretativo del Servicio de Impuesto internos relacionados con:

3.1 La Ficción legal del artículo 5° de la Ley de Impuesto a la Renta.

3.1.1 Conversión de la empresa o empresario individual (EI).

En un primer pronunciamiento del servicio de impuesto internos mediante el oficio N°2279 de 3 de agosto de 1995, se ha consultado al Servicio de Impuestos Internos, si una empresa individual se puede convertir en una sociedad de responsabilidad limitada, aportando el total de sus activos y pasivos de la empresa individual a la nueva sociedad que se constituye para tal efecto, aun cuando el contribuyente empresario individual este fallecido y si está obligado a dar término de giro.

El Servicio de Impuestos Internos precisa y señala que el tratamiento tributario de una comunidad hereditaria en el artículo 5° de la Ley de la Renta ,dice que como regla general, que las rentas, ya sean estas efectivas o presuntas, que dicha comunidad les corresponderá a cada comunero tributar en proporción a sus cuotas del patrimonio común. No obstante en su inciso segundo, esta norma que sólo por excepción y únicamente mientras las cuotas de los comuneros en el patrimonio no se efectuó la partición o división, y se esté aún dentro del plazo de tres años previsto desde la delación, el causante se considera como la continuidad de la persona y gozará y le afectarán sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que le hubiera correspondido, se puede convertir en una sociedad de responsabilidad limitada, sin poner término de giro, en el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario no es necesario dar aviso de término de giro, siempre y cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeuden por la empresa individual o empresario individual.

En consecuencia, dentro del plazo de la ficción legal de los tres años desde la apertura de la sucesión y mientras se mantenga indiviso el patrimonio del

causante dentro del plazo de la ficción legal. El causante fictamente se debe considerar como empresa individual, pudiendo convertirse en una sociedad de cualquier naturaleza, sin poner término de giro, cumpliendo con las exigencias del artículo 69 del Código Tributario, no teniendo aplicación lo dispuesto en el artículo 38 bis de la Ley de la Renta, independientemente que la empresa individual ficta desaparece, en base a lo anteriormente expuesto, se puede concluir que las utilidades tributarias pendientes de tributación de impuestos finales, se entenderán reinvertidas en la nueva sociedad que se constituyó para tales efectos.

Posteriormente, mediante los oficios N°s 1698 y 1699, ambos de fecha 16 de junio de 2016, el Servicio de Impuestos Internos ratifica el tratamiento tributario, en el sentido de que los comuneros de una comunidad hereditaria, mientras se mantenga el patrimonio del causante indiviso y este dentro del plazo máximo de tres años que dura la ficción que establece el artículo 5° de la LIR, la empresa individual ficta se puede convertir en una sociedad de cualquier clase. En este caso no tiene aplicación lo dispuesto por el artículo 38 bis de la LIR, independientemente si la referida empresa individual ficta que desaparece quede obligada o no a dar el aviso de término de giro en los términos previstos por el artículo 69 del Código Tributario.

Cumpliendo los requisitos y condiciones que establece el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, no existe obligación de dar aviso de término de giro, no obstante lo anterior la empresa que desaparece y termina sus actividades deberá efectuar un balance final a la fecha de la conversión y pagar los impuestos correspondientes de la ley sobre Impuesto a la Renta, dentro de los dos meses siguientes al término de giro de sus actividades.

En el reciente oficio N°1165 del 16 de junio de 2020 el Servicio de Impuestos Internos confirma y ratifica el tratamiento tributarios de la ficción legal, consagrada en el inciso segundo del artículo 5° de la Ley de la Renta, que una empresa individual que tributaba con renta efectiva y contabilidad completa, al fallecimiento de la persona natural, que estaba casado en sociedad conyugal, mientras se mantenga el patrimonio del causante indiviso, el cual sigue siendo una universalidad

jurídica que es la herencia, no siendo estos bienes determinados, y estando dentro del plazo máximo de tres años de la ficción legal, el causante continúa actuando, gozando y le afectarán sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones a aquel que le hubieren correspondido de acuerdo a Ley de la Renta. Aun cuando los herederos, obrando de consuno y conforme al artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se pueda convertir la empresa individual o unipersonal en una sociedad por acciones u otra sociedad de cualquier naturaleza.

No obstante a lo mencionada precedentemente, tras la muerte del causante, la empresa individual del causante constituye parte de la masa hereditaria afecta al Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, la que se deberá valorizar conforme a lo establecido en el art. 46 letra f) de la Ley de las Herencias y adicionarse a la base imponible de dicho impuesto.

Considero que este proceso de conversión de la empresa individual o unipersonal, tiene muchas ventajas, sin embargo hay desventajas y discriminaciones desde el punto de vista tributario, falta de asimetría de información y afecta los principios de equidad y neutralidad para un mismo patrimonio, sin embargo la estructura contable y tributaria de la empresa individual, frente a otros proceso de reorganizaciones empresariales, se deben tener presente los siguientes aspectos:

- 1) Régimen Tributario en el que está y en el cual se va incorporan en este proceso.
- 2) Créditos o derechos personalísimos o intransferibles
- 3) Saldos y composición de los registros empresariales (RAI-DDAN-REX-SAC-STUT-FUR) y sus rentas afectos a impuestos finales.
- 4) Intangible relevantes
- 5) Participaciones en sociedades

- 6) Composición de los activos<sup>89</sup> que estén afecto a impuesto al valor agregado y su efecto en renta, ya sea esta una utilidad o pérdida.
- 7) Crédito por inversiones por la Ley Arica o Austral.
- 8) Créditos por rentas de zona franca.
- 9) Remanente de crédito por bienes físicos del activo inmovilizado proveniente de inversiones A.T. 1999 – 2002
- 10) Créditos por donaciones en general.
- 11) Pérdidas tributarias.
- 12) Remanente del crédito fiscal después de realizado la conversión, el cual puedes ser utilizado como crédito contra el impuesto de primera categoría, y si aún queda un saldo este se pierde.
- 13) El poseer acciones del 107 o acciones con anterioridad al 31-01-1984.
- 14) Bienes raíces adquiridos antes del 31-12-2003<sup>90</sup>.
- 15) Beneficios de la tasación de Bienes Raíces adquiridos entre el 01-01-2004 hasta el 28 de septiembre del 2014, para aquellos que hayan informado al Servicio de Impuestos Internos<sup>91</sup>.
- 16) Si existen bienes en el extranjero.
- 17) Beneficio de Ingreso no Renta en valor determinado, en la enajenación de bienes raíces agrícolas según artículo 5 transitorio de la ley 18.995 de 1990, derogado por la ley 20.780 del 29 de septiembre 2014, que contempla dicho beneficio en artículo, cambiaría su tributación de la actividad agrícola del régimen de renta presunta un agricultor a renta efectiva con contabilidad completa<sup>92</sup>.

---

<sup>89</sup> Artículo 8, letra m) de la Ley sobre impuesto a la venta y servicios ; decreto ley N°825, en la cual no quedarían gravados los bienes muebles en la cual han pasado 36 meses de la adquisición y/o construcción y que la enajenación sea realizada por o a un contribuyente del régimen del 14 D de la ley sobre impuesto a renta Decreto ley N°824

<sup>90</sup> Artículo tercero transitorias de la Ley N° 20.780 en el inciso final, del numeral XVI, dispone respecto de dichos bienes raíces, que el mayor valor debe determinarse considerando las disposiciones de la LIR, vigentes al 31 de diciembre de 2014.

<sup>91</sup> Ley 20.780 publicada el 29/08/20014 y Circular 44 de 12/07/2016, y hayan informado el valor de mercado al Servicio de Impuestos Internos hasta el 30 de junio de 2016, en la forma establecida en la Resolución Exenta N° 127 de 2014, complementada por la Resolución Exenta N° 29 de 2016.

<sup>92</sup> Ley 20780 de 2014 y 20.899 de 2016 y la Circular 39 de 08/06/2016, define y establece los requisitos y plazos para presentar la tasación comercial de la primera enajenación de predios agrícolas efectuada con posterioridad a la incorporación de estos contribuyentes al régimen de renta

- 18) Retiros en exceso.
- 19) Saldo de aplicación voluntaria o anticipada del impuesto de primera categoría.
- 20) Remanente de Ingreso diferido y del crédito de Impuesto de primera categoría por efecto de cambio de régimen.
- 21) Remanente de crédito empresas constructoras (art.21 D.L. 910/75)
- 22) Instrumentos acogidos al beneficio del 57 bis, cuya parte del impuesto único del 15% que se determine, debe ser considerado como un monto exento, además dependiendo desde qué fecha lo tiene, podría optar a incluirlo en la pensión o se le retenga el 15%.
- 23) El régimen patrimonial del matrimonio.
- 24) La facultad de tasar del Servicio de Impuestos Internos.

Es muy relevante tener presente que dentro del plazo máximo de la ficción legal y cumpliendo con los demás requisitos, el causante seguirá actuando como un contribuyente para efectos de impuesto, no obstante se debe considerar, qué y cuales beneficios no pueden ser transmisibles a los herederos antes de realizar el proceso de conversión o aporte de los activos. Como ejemplos significativos, podemos mencionar, la opción de los bienes agrícolas que quedaron obligados a determinar su renta efectiva con contabilidad completa, en la cual existen en las normas transitorias un beneficio de un ingreso no renta, que en algunos casos es muy relevante, como así también acciones de 107 o acciones antes del 31 de enero de 1984, o bienes del DFL-2 o Ley Pereira, bienes raíces adquiridos antes del 31 de diciembre de 2003, entre otros derechos personalísimos.

---

efectiva. Adicionalmente, la misma Ley N° 20.780, en el número 4.- del N°6), del numeral IV, del artículo tercero de sus disposiciones transitorias, extendió el referido beneficio a aquellos contribuyentes acogidos al derogado artículo 5° transitorio de la Ley N°18.985, estableciendo que, no se considerará renta el valor de la primera enajenación de los bienes raíces de los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991 han debido tributar en base a sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa. Para estos contribuyentes, la Ley N° 20.899 estableció que cuando opten, para efectos de determinar el ingreso no renta por la enajenación del predio, por la alternativa de la tasación del valor comercial contemplada en la letra d), del N°1 del N°6) explicado en el párrafo anterior, dicha tasación deberá efectuarse hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo al valor que el predio tenía al 31 de diciembre de 2016.

3.1.2. Enajenación de bienes o derechos de un bien raíz, podría optar y aplicar los beneficios del artículo 17 N° 8 letra b, como un ingreso no renta.

Oficio N°3137., del 30 de diciembre de 2019, contempla el tratamiento tributario de la enajenación de bienes raíces agrícolas adquiridos antes del 31 de diciembre de 2003, que tributa el impuesto de primera categoría bajo el régimen de renta presunta, antes de efectuar la partición y dentro del plazo máximo de tres años de la ficción legal desde la apertura de la sucesión por una comunidad hereditaria, se reconoce fictamente como contribuyente al causante para efectos de la declaración del impuesto por las rentas generadas por los bienes que integran la comunidad hereditaria indivisa, mientras no se haga la partición o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión.

El Servicio de Impuesto Internos concluye en este oficio, que se aplica el inciso final del numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, ya que considera la situación tributaria en el ejercicio en que tiene lugar la enajenación del inmueble, por lo que las rentas generadas por el patrimonio indiviso y estando en el plazo máximo de tres años de la ficción legal, podrá aplicar los artículos 17 N° 8 y 18, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, lo cual incluye a las normas de relación como de habitualidad, respecto del causante quien fictamente sigue siendo el contribuyente.

El Servicio de Impuesto Internos, en variados oficios, ha concluido que si la empresa individual o empresario individual, efectúa un retiro de bienes de la contabilidad, que no son o no tienen relación directa con el giro, o no lo explota o de su negocio o actividad regular, pagando los impuestos finales correspondientes del retiro, en la cual pasaría a constituir dicho activo un patrimonio personal por lo tanto en el plazo máximo de ficción de los tres años y el patrimonio hereditario no se encuentra dividido, considerando la ficción del causante, podría efectuar el retiro de dichos bienes ya tributados en el retiro efectúa de la empresa individual a su

patrimonio personal<sup>93</sup> y en consecuencia si cumple con todos los requisitos establecidos en la norma del artículo 17 N° 8 letras a o b, acogerse a dichos beneficios, de la misma forma si son acciones del artículo 107, todas estas de la Ley sobre el Impuesto a Renta.

En el oficio N°1482 de 03 de agosto de 2020, al consultar Servicio de Impuestos Internos, señala que si una empresa individual o empresario individual que es agricultor y que se vio obligado al cambio de régimen de renta presunta a renta efectiva con contabilidad completa y que en su inventario inicial y dentro de su primer año deberá efectuar dicha tasación, por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con más de diez años de título profesional, aprobado y certificado por una firma auditora con las características y requisitos que la misma norma indica, si se acogió al literal d) del N° 6 del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 y optó por una de las cuatro opciones de valorización y, si se opta por el valor comercial a esa fecha, registrando en un pasivo el mayor valor de dicha valorización como un ingreso diferido, el cual tendrá el carácter de un ingreso no constitutivo de renta, si dicho contribuyente en la primera enajenación, realizada pasado los tres años de estar en el régimen tributario con renta efectiva con contabilidad completa, el aporte de un predio agrícola a una formación de una sociedad en formación con el ánimo de realizar una reorganización empresarial, si dicho valor comercial actualizado a la fecha de la enajenación, constituirá el costo tributario de dicho predio.

El Servicio de Impuestos Internos, concluyó que la empresa individual o empresario individual, en la primera enajenación de los bienes raíces que efectúe el contribuyente agricultor con posterioridad al tercer año calendario contado desde aquel en que operó el cambio al régimen de renta efectiva, según contabilidad completa, se podrá utilizar como costo el valor de tasación efectuado conforme a la letra d) del N°1 del número 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley

---

<sup>93</sup> Oficio N°1483 de 2020, N241 de 2020, N°1688 de 2019; N°1025 de 2019, N°1377 de 2019, N°2751 de 2009, N° 2751 de 2009, N°473 de 2018, N° 528 de 2018, N°3492 de 2000, M°385 de 2014 y N°404 de 2019

N° 20.780. En suma si la empresa individual se encuentra dentro los tres años máximos de la ficción legal, con el patrimonio indiviso, estimo que lo podría optar a este beneficio.

Ratificando los oficios anteriores, también podríamos concluir que el oficio N°1483 de 3 agosto de 2020, sería aplicable a la empresa individual o empresario individual dentro del plazo de la ficción legal del inciso segundo del artículo 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el cual se plantea el caso que un agricultor con contabilidad completa, efectúa un retiro de un predio pagando los impuestos finales correspondientes, por lo tanto, puede efectuar el retiro del bien raíz agrícola que no explota, a su patrimonio personal, en el que se aplican las normas del número 8 del artículo N° 17 letra b y respecto al impuesto ventas y servicios el mismo contribuyente debe probar que no existe habitualidad en sus ventas y/o que no adquirió las especies muebles o inmuebles con ánimo de revenderlas.

En este oficio el Servicio de Impuestos Internos concluyó:

“1) Si, desde la fecha en que el predio agrícola fue retirado de la contabilidad de la empresa individual, integrando el patrimonio personal del empresario y, hasta la fecha de su enajenación, en el predio no se desarrolló actividad agrícola alguna, según lo define el Reglamento de Contabilidad Agrícola, su enajenación quedaría sujeta al tratamiento dispuesto en la LIR según su texto al 31 de diciembre de 2014, constituyendo un ingreso no renta el mayor valor obtenido, siempre que la operación no sea habitual ni la venta realizada a una parte relacionada.

2) La renta derivada de la enajenación separada, al mismo comprador del predio, de las construcciones, maquinarias e instalaciones destinadas a labores de preparación o procesamiento y/o empaque de los productos agrícolas, queda afecta al régimen general de tributación de la LIR, con IDPC e IGC o IA, según corresponda, y con IVA, tratándose de bienes del activo fijo, si el agricultor tuvo derecho a crédito fiscal en su adquisición, importación, fabricación o construcción, o han transcurrido menos de 36 meses contados desde su adquisición, importación,

fabricación o construcción en caso que el adquirente este sujeto al régimen para las micro, pequeñas o medianas empresas del artículo 14, letra D), de la LIR.

Tratándose de bienes que no forman parte del activo fijo, se gravarán con IVA, si el contribuyente califica como un vendedor.”

En suma puedo concluir, conforme a lo expuesto, que la empresa individual o empresario individual, siendo este una persona natural, sus herederos deben evaluar y analizar qué tipos de activos tiene registrados en la contabilidad o explota, según el régimen tributario en que se acogió, para determinar así, si éstos se pueden enajenar o aportar a la constitución de una nueva sociedad dentro del plazo de los tres años máximos de la ficción legal, por lo tanto siendo el contribuyente fictamente el causante, este podría a su vez realizar las ventas de acciones del 107 o con anterioridad al 31/01/1984, y otros bienes o derechos, cumpliendo con todos los requisitos de la normativa tributaria vigente al momento de su enajenación.

### 3.1.3 Determinación de tasa promedio del Impuesto global complementario en la transformación del FUT en ISFUT.

Se consulta en el caso de la persona natural fallecida, sobre la tasa variable promedio simple de las tasas marginales más altas del IGC que hayan afectado a la persona natural. El Servicio de Impuestos Internos, ha ratificado de igual manera que la ficción legal de máxima de tres años desde la apertura de la sucesión y estando indiviso el patrimonio del causante.

Cuando la persona natural fallecida era a) un empresario individual o empresa individual o unipersonal, oficio N°3040, de 27 de noviembre de 2015, b) un socio de una sociedad de responsabilidad limitada, oficio N°3103, de 18 de noviembre de 2016, en este hace referencia al oficio anterior en la consulta, c) un accionista de una sociedad anónima, oficio N°3386, de 27 de diciembre de 2016

En estos tres oficios el Servicio de Impuestos Internos, concluye que para el cálculo de la tasa variable del régimen opcional, el fallecido está habilitado para acogerse al impuesto sustitutivo del fondo de utilidades tributables, transformarlos o traspasarlos, pagando un impuesto único sustitutivo en un fondo de utilidades no tributables con impuesto finales, en la medida que cumpla las condiciones y requisitos establecidos en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.899, la sociedad o empresa individual, contribuyentes del impuesto de primera categoría, dentro del plazo que establece la norma de excepción del artículo 5° de la LIR y hasta el 30 de abril de 2017, de tributación sobre rentas acumuladas establecido en el N° 3, del N° 11, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, y Circular 17 del 13 de abril de 2016, en el caso de una comunidad hereditaria, que actúa fictamente a través del empresario unipersonal fallecido mientras se mantenga indiviso el patrimonio y no transcurrido el plazo máximos de los tres años desde la apertura de la sucesión, como lo consagra el inciso segundo del artículo 5 sobre el impuesto de la renta, se considerará como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectarán sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquel le hubiera correspondido de acuerdo a la norma mencionada anteriormente.

En consecuencia y cumpliendo con todos los requisitos precedentes, debe tomarse el promedio simple de las tasas marginales más altas del IGC que hayan afectado al causante persona natural, esto es aplicar a la empresa individual o empresario unipersonal, a la sociedad limitada y a la sociedad anónima, para la determinación de la tasa variable marginal más alta en el periodo correspondiente.

3.1.4 Los efectos tributarios se producen, si el causante estaba en el régimen de renta efectiva con contabilidad completa, simplificada o renta presunta.

El inciso 4°, del N°1, del artículo 34 de la LIR, establece que pueden acogerse a este régimen de tributación, entre otros, las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas que sean personas naturales.

Respecto de los predios agrícolas adquiridos por sucesión por causa de muerte, los comuneros no están obligados a continuar con el régimen de tributación que afectaba a dichos predios antes de su adjudicación.

De acuerdo lo establecido en la letra e), del numeral 4), del N° IV.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, la circular N° 37 del 2016, se expone que, las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas, o del todo o parte de pertenencias mineras efectuadas por los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta, en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que deban operar bajo el régimen de renta efectiva o en el primer ejercicio sometido a dicho régimen, obligarán a los adquirentes de tales predios o pertenencias mineras, según el caso, a tributar también bajo ese sistema. La misma norma se aplicará respecto de las enajenaciones efectuadas por los adquirentes del todo o parte de los predios agrícolas o de las pertenencias en su caso, en los ejercicios citados

En el oficio N°3465 de nueve de octubre de 1991, se concluye que no es necesario que si el contribuyente fallecido era un agricultor que estaba con el régimen de renta efectiva con contabilidad completa, una vez que sus herederos efectúen la división y adjudicación de los bienes, y en el caso de un bien agrícola, no están obligados a permanecer en el régimen de renta efectiva con contabilidad completa, debido a que la norma estipula que debe ser una enajenación, lo cual no ocurre en este caso por ser, una adjudicación, sin embargo se debe analizar a cada comunero, si es el caso que éste sea agricultor o se inicie en la actividad de agricultor, se debe evaluar, en ese momento, si cumple los requisitos para acogerse a renta presunta o debe continuar con renta efectiva.

### 3.2 Valorización de los bienes, derechos y obligaciones del causante.

Valorización de la totalidad de los activos y pasivos del patrimonio del causante, se requiere realizar un inventario de todos sus bienes, derechos y obligaciones a la fecha de su fallecimiento, esto es, una relación de todos los derechos y bienes raíces, y muebles, particularizándolos uno a uno, todos títulos de propiedad, escrituras públicas, créditos y deudas del difunto de que hubiere comprobante. Utilizando las reglas generales y especiales para su valoración definida en la Ley N°16.271, en sus artículos 46, 46bis y 47. Los bienes del activo y pasivo del patrimonio del causante deberán individualizarse conforme a las reglas y normas contenidas en la Circular N°19 del 08 de abril de 2004, en la cual se explica en detalle el tipo de bien o derecho y obligaciones que se deben considerar y norma a aplicar en dicha valoración.

En este sentido, la Circular N° 19 del 2004, agrega que el inventario debe comprender la totalidad de los bienes que componían el activo y las deudas que componían, constituían o involucraban el pasivo del patrimonio del causante, a la fecha de su fallecimiento.

Por la aplicación de las normas legales citadas y las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos en sus oficios, respecto del sentido y alcancé de estas normas en la valoración de la base imponible o acervo líquido a ser asignados, para los efectos de determinar el Impuesto de las Herencias, Asignaciones y Donaciones, se aplican, exclusivamente, las norma generales y especiales mencionadas precedentemente. Por lo tanto, no aplica, en estos casos, las valorizaciones de acuerdo a las normas financieras o tributarias, es decir de acuerdo a las normas internacionales de información financiera, ni tampoco a los valores tributarios que determina la Ley sobre impuesto a la Renta.

En el caso en que se aplique una valorización de bienes o derechos en una empresa, entidad o sociedad, de acuerdo a las normas generales y especiales, en la cual se obtenga que los pasivos sobrepasan los activos, se deberá considerar

como valorización, los derechos sociales o de las acciones y declararlos como valor cero.

En relación a la valorización de las donaciones con gravamen de cualquier clase, el Servicio de Impuestos Internos ha expresado, “para los efectos de la ley sobre impuestos de las Herencias, Asignaciones y Donaciones, una carga, derecho y, en general cualquier menoscabo económico, susceptible de valorización pecuniaria, que se imponga al asignatario en provecho o utilidad de un tercero o persona beneficiada<sup>94</sup>”, conforme a lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley N°16.271”. Por tanto, dicha asignación puede venir aparejada a cualquier gravamen<sup>95</sup> o asignación modal<sup>96</sup>, con un usufructo, un fideicomiso, de una pensión periódica a favor de un tercero o de un derecho de uso o habitación. Se debe entender que, de ser admitida dicha medida de la carga o gravamen no tenga el propósito de eludir o evitar el pago del Impuesto sobre las Herencias, Donaciones y Asignaciones

No obstante lo anterior, la donación de cualquier bien o derechos se deben valorizar de acuerdo a las reglas generales y especiales de los artículos 46, 46bis y 47 de la Ley N°16.271. En consecuencia, que éstos sean donados con el gravamen expreso de impedir al donatario la disponibilidad de los frutos o utilidades anteriores generadas y que signifique que los frutos o utilidades futuras son las que puede o pueden disponer, dicho gravamen puede ser deducido del acervo sujeto al pago de impuesto, como sería el caso en la cual se donen los derechos sociales o acciones, y se impida en forma expresa que el donatario no pueda disponer de las utilidades acumuladas de la empresa o sociedad; en dicho caso en la valorización de dichos bienes o derecho se puede rebajar como gravamen dichas utilidades acumuladas a la fecha de la insinuación de la donación.<sup>97</sup>, para efecto de

---

<sup>94</sup> Oficio N°2191 de 23/08/2019, N° 1588 de 2019

<sup>95</sup> Artículos N° 6 ;7;8;9;11 de la Ley 16.271

<sup>96</sup> Artículos N° 732 ; 733; 1089; 1093; 1140 del Código Civil

<sup>97</sup> Oficio N° 2191 del 2019.

la determinación la base imponible del impuesto correspondiente que afectaría a dicha donación.

Dichas donaciones especiales, desde el punto de vista tributario se registrarán en los términos del artículo 13 de la Ley sobre Impuesta a la Renta.<sup>98</sup>

A contar del 1° enero del 2017 hasta el 31 de diciembre del 2019, en nuestra norma tributaria en su artículo 2 N°2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se contenía el concepto de atribución<sup>99</sup>, para los contribuyentes. Según este régimen de tributación, se considera con renta atribuida, determinado su renta efectiva con contabilidad completa, artículo 14 letra A y contabilidad simplificada, artículo 14 ter., y con o sin contabilidad artículo 14 C de esta misma Ley. Las rentas devengadas o percibidas de contribuyentes con el régimen de tributación semi-integrados o de integración parcial del artículo 14 B de la Ley de la Renta.

En los casos anteriores, el Servicio de Impuestos Interno ha interpretado que las empresa, sociedades o entidades que sean contribuyentes del impuesto de primera categoría, que estén en este régimen de renta atribuida, dicha atribución de la renta al término del ejercicio que sean atribuidas será a los socios, accionistas, dueños, propietarios, comuneros según correspondan y que en el caso de que se mantenga la nuda propiedad<sup>100</sup>, dicha atribución será a este. No obstante en caso

---

<sup>98</sup> Artículo 13 El pago de los impuestos que correspondan por las rentas que provengan de bienes recibidos en usufructo o a título de mera tenencia, de cargo del usufructuario o del tenedor, en su caso, sin perjuicio de los impuestos que correspondan por los ingresos que le pueda representar al propietario la constitución del usufructo o del título de mera tenencia, los cuales se considerarán rentas.

<sup>99</sup> Artículo 2° , N-2 “Por “renta atribuida”, aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda.

<sup>100</sup> Circular N° 46 del 2016 “ Pagina 18, punto ii) El sujeto a quién se atribuye la renta, está determinado por la relación de propiedad que tiene con la empresa, comunidad o sociedad respectiva

de retiros, remesas o distribuciones serán realizadas a los mismos, con excepción en el caso del usufructo. En el caso que dichas remesas, retiros o distribuciones hayan sido imputados al registro de saldo acumulado de créditos, para ambos casos, es decir que, en este caso el usufructuario, que es el donatario también tendrá derecho a gozar del crédito por impuesto de primera categoría de acuerdo a lo señalado en los artículos 56 N°3 o 63 sobre el Impuesto a Renta.

Con la Ley N°21.210, en la cual se modificaron y definieron nuevos concepto y elimino el concepto de renta atribuida, tanto en el caso de los regímenes tributarios de los artículos de la ley sobre Impuesto a la Renta ; 14 letra A y 14 letra D N°3, el usufructuario tributara en base a los retiros, remesas o distribución, en los régimen tributarios 14 letras B y C, la norma dispone que se entenderán retirados, o distribuidos por sus propietarios en proporción a sus utilidades, y si es comunidad, en proporción a sus receptivas cuotas en la comunidad y 14 letra D N°8 , en este caso de transparencia tributaria la norma indica que base a la proporción de sus utilidad según pacto social estipulado, si no hay tal pacto serán en proporción del capital enterado o pagado y en su defecto el capital aportado o suscrito. No obstante lo anterior el legislador en su artículo 14 letra H “Definiciones”, en su letra b) propietarios, indica “el titular de la empresa individual o empresa individual de responsabilidad limitada, el contribuyente del artículo 58 número 1), el socio, accionista o comunero. También se considerará propietarios a los usufructuarios de dichos derechos o acciones, cuando corresponda”

En consecuencia, conforme a lo expuesto, estimo que, las donaciones revocables, independiente del régimen tributario a que se acogió la empresa, sociedad o entidad, será el donatario el responsable de todos los impuestos finales,

---

que realiza la atribución de rentas. Es por ello que las rentas son atribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la misma. En este sentido, basta con conservar la nuda propiedad de la empresa, de las cuotas, derechos sociales o acciones, según corresponda, para tener la calidad de propietario, comunero, socio o accionista a quién se atribuyen las rentas que la ley establece

con los mismos derechos como si fuera el propietario, sin embargo es relevante ver cuál será el pronunciamiento del Servicio de Impuestos Internos.

De esta forma, el objeto donado tiene relevancia para establecer el valor de la donación, el cual debe ser valorizado de acuerdo con las reglas de la Ley N°16.271, para establecer la base imponible a la cual se le aplicará dicho impuesto. Después del desarrollo anterior y lo indicado por el Servicio de Impuestos Internos, si bien las donaciones revocables siempre se deben valorar en base a las reglas generales y especiales mencionadas tanto el usufructo<sup>101</sup> en general y este usufructo especial, que es una donación revocable, en el artículo 7 de la Ley N°16.271 se indica los usufructos<sup>102</sup>, por tanto sobre el valor valorizado se aplicará un porcentaje o fracción del valor de la cosa fructuaria indicada en el artículo 6 de esta misma ley, dependiendo a cual corresponde.<sup>103</sup>

El Servicio de Impuesto Internos, en su oficio N°1588 de 07 de junio de 2019, que responde a la consulta si en el caso que el causante de deje el cincuenta por ciento, es decir la cuarta mejoras y cuarta libre disposición de su herencia a los nietos, dichas asignaciones modales, las cuales no podrán, usar, gozar ni disponer de su asignación hereditaria, sino hasta el cumplimiento de varias condiciones y plazos copulativos, como cumplir 30 años , alcanzar un título universitario, si corresponde en este caso efectuar una rebaja o deducción a las asignaciones en

---

<sup>101</sup> Oficios N°3328 de 2001; N°3604 de 2004; N°485 de 1997;

<sup>102</sup> Artículos 764 al 810 del Código Civil

<sup>103</sup> Artículo 6°. Ley 16.271- Cuando el gravamen con que se defiera una asignación o se haga una donación consista en un usufructo en favor de un tercero o del donante, se deducirá del acervo sujeto al pago del impuesto:

1º.- Si el usufructo es por tiempo determinado, un décimo de la cosa fructuaria por cada cinco años o fracción que el usufructo comprenda;

2º.- Si el usufructo es por tiempo indeterminado, por estar su duración sujeta a condición o a plazo que signifique condición, la mitad del valor de la cosa fructuaria;

3º.- Si el usufructo es vitalicio, la fracción de la cosa fructuaria que resulte de aplicar la siguiente escala, según sea la edad del beneficiario: Edad del beneficiario Fracción de la cosa

Menos de 30 años .....	9/10	Menos de
40 años.....	8/10	Menos de
50 años.....	7/10	Menos de
60 años.....	5/10	Menos de
70 años.....	4/10	
Más de 70 años.....	2/10	

los términos del artículo 5° de la Ley N°16.271, ya que no existe un menoscabo económico que pueda considerarse un gravamen, para los efectos de esta Ley, independiente de haberse radicado en los hijos del causante o en los nietos pero administrados por el padre, por tanto la valorización de dichas asignaciones se deberán realizar de acuerdo a las normas generales y especiales. Por tanto cada nieto se considerará como asignatario de la cuota o porcentaje que le corresponde en virtud del testamento y singularizada en la sentencia de la posesión efectiva, y pagará el impuesto de Herencia según corresponda.

Tanto en el caso de la donación de la nuda propiedad o el usufructo de los bienes o derechos, la valoración en ambos casos, siendo a título gratuito, para determinar la base imponible de este tributo, se aplican las reglas especiales y generales de valorización de la Ley N°16.271, además conforme a lo dispuesto en los artículos 5, 6, 7, de esta misma ley, y en base a lo anterior se deducirá del acervo líquido sujeto al pago del impuesto correspondiente. En el caso de que sea necesario determinar la edad del beneficiario, se debe considerar la fecha del contrato privado de éste y en el caso de que sea necesaria la aplicación del artículo 1401 del Código Civil, será dicha fecha.

Los fideicomisos se valorizarán de acuerdo a las normas generales y especiales de la Ley N°16.271, y esto va a depender de cómo se constituya el fideicomiso.

Cuando es el mismo constituyente el propietario fiduciario, el cual es constituido por un acto entre vivos reteniendo los bienes y derechos bajo la condición de traspasar los bienes y derechos al fideicomisario cuando se cumpla la condición o plazo, cuando fallezca el constituyente, y cumplida la condición se transfieran todos los bienes y derechos del fideicomiso al fideicomisario a título gratuito, se verifica la donación y debe determinarse el acervo líquido y pagar el impuesto conforme a la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones sin deducción alguna al valor determinado como base imponible,

considerando el grado de parentesco, no pudiendo disponer de ellos sin previa acreditación como indica el artículo 21 de esta misma Ley. En el caso que no se cumpla la condición o plazo del fideicomisario, no hay impuesto que se devengue.

Si el constituyente no es el mismo el propietario fiduciario y es un tercero, el impuesto para pagar el Impuesto de las Herencias, Asignaciones y Donaciones conforme al artículo 8 de esta ley, en consecuencia se grava dicha asignación con gravamen, con lo cual se deberá realizar una rebaja del 50% del acervo líquido de la asignación, en este caso se podrán dar dos situaciones.

La primera, es cuando al no cumplirse la condición para el fideicomisario, se consolida la asignación en el patrimonio del propietario fiduciario y en este caso se paga el cien por ciento del impuesto de la Ley N°16.271, con la deducción de la o las sumas pagadas por este concepto cuando se constituyó del fideicomiso.

La segunda, es al cumplirse la condición para el fideicomisario, entonces se le transfiere gratuitamente los bienes y derechos, y pasa a ser dueño absoluto de todos los bienes y derechos, éste deberá pagar por el total del valor líquido asignado a la fecha de la restitución, con la deducción del impuesto pagado por el propietario fiduciario.

En relación al Impuesto sobre la Renta en ambos casos se incrementa el patrimonio tanto del propietario fiduciario y del fideicomisario conforme a los artículos 17 N°9 y 10 de la misma Ley.

Solamente en la situación que se suscriba un contrato de renta vitalicia en la cual se pague una pensión y el rentista sea un heredero, y el beneficiario de la renta vitalicia fallece dentro de los cinco años de celebrado el contrato, en este caso es aplicable el artículo 17 de la Ley N°16.271, para determinar la base imponible o acervo líquido afecto al impuesto conforme a esta misma Ley, se debe considerar el total de los bienes dados en pago por la renta vitalicia menos las rentas pagadas

durante la vigencia del contrato, a la fecha del fallecimiento del causante, con deducción del impuesto que se hubiere pagado por la constitución de la renta vitalicia. Además, si quedan cuotas o saldo pendiente de pagado de la renta vitalicia, éstos deben ingresar a la masa hereditaria. Desde el punto de vista del Impuesto de la Renta, el pagador de dicha renta, el incremento de patrimonio que perciba, que en este caso sería el heredero beneficiario no constituye renta conforme al artículo 17 N°10 de la ley sobre el Impuesto a la Renta.

No obstante lo expuesto el Servicio de Impuesto de Internos, conforme lo dispone el artículo 63 de la Ley N°16.271, en los procesos de fiscalización

Si la renta vitalicia se ha contratado con una cláusula de Período Garantizado de Pago, y el beneficiario fallece y cumpliéndose las condiciones que ésta establece, podrían quedar fondos disponibles para los herederos legales del asegurado fallecido por las rentas garantizadas no percibidas, estas deben incluirse en la valorización de los acervos líquidos dentro de la base imponible del impuesto conforme a la Ley N°16.271.

En los casos que la renta vitalicia provenga de un seguro de renta vitalicia<sup>104</sup> contratada en el extranjero, en la que se establezcan los elementos esenciales de dicho contrato, así como las obligaciones y derechos de las partes, no constituirá renta el pago de seguro de renta vitalicia del extranjero, según indica el artículo 17 N°3 de la ley de Impuesto a la Renta. Por lo tanto, dichos valores no deberán ser incluidos en la valorización de la base imponible afecto al impuesto de las herencias.

Finalizando este punto de la valoración de los bienes, derechos y obligaciones, en el caso de la obligaciones, créditos o deudas, que deben integrar la masa hereditaria las que deben ser documentadas y acreditadas fehacientemente, se considerarán a su valor insoluto a la fecha del fallecimiento del causante, e incluyendo también las testamentarios, deduciendo las obligaciones

---

<sup>104</sup> Oficio N°2803 de 12/11/2019

cubiertas por el seguro de desgravamen y las de los bienes acogidos a la Ley Pariera o al Decreto Fuerza Ley N°2 según corresponda.

### 3.3 Costo tributario y fecha de adquisición de los bienes adjudicados y adquiridos en la sucesión por causa de muerte.

El Servicio de Impuestos Internos<sup>105</sup> ha emitido varios pronunciamientos que dicen relación al valor o costo y fecha de adquisición que se deberá considerar para futuras enajenaciones de los bienes adquiridos por sucesión por causa de muerte, en la partición de una comunidad hereditaria, confirmando que el costo tributario para futuras enajenaciones será en base a la aplicación de las reglas generales y especiales de valorización mencionadas en los artículos 46 , 46 bis y 47 de la Ley N°16.271., y su fecha de adquisición de la adjudicaciones será la fecha de la delación del causante.

Por su parte, el costo tributario de los bienes adjudicados, lo cual fue consagrado en las normas tributarias con la Ley N°20.780 del 2014 y N°20.889 del 2016, el legislador determino en la misma ley sobre el impuesto a la renta, el costo tributario en el caso de adjudicaciones por sucesión, lo que también se menciona en la ley sobre el impuesto la renta en el N° 8 del artículo 17° letra f), además de incluir y ser definidos en la Circular N°44 del 2016.

De lo dicho anteriormente, y de acuerdo con lo expuesto en Circular citada, se detalla lo siguiente respecto a las adjudicaciones de bienes en la partición de una comunidad hereditaria:

- a) Ingreso no renta, que de conformidad del en dicha ley no constituye renta la adjudicación de los bienes en partición de herencia y en el caso que sea una adquisición en el caso de un legado de género u otros , sería aplicable lo dispuesto en el N° 9, del artículo 17 de esta misma ley.

---

<sup>105</sup> Oficios N° 459 de 12/02/2015 ;N° 2191 de 2019; N°3110 de 1994; N°190 de 1997 ; N°747 de 2005

- b) Los beneficiarios son, los herederos, los herederos de los herederos y los cesionarios de los herederos.
- c) Costo tributario para futuras enajenaciones, corresponderá al valor o costo que se usa en la valorización de dichos bienes o derechos a la fecha del fallecimiento de acuerdo a los reglas generales y especiales por la Ley N°16.271, cuyo valor o costo es la base para determinar el valor o monto del Impuesto de las Herencias, Donaciones y Asignaciones según corresponda. Es este el criterio que se deberá aplicar cualquiera sea la naturaleza de los bienes adjudicados en la partición de la comunidad hereditaria. El referido costo tributario se reajustara de acuerdo al índice de precio del consumidor.
- d) La fecha de adquisición de los bienes adjudicados, adquiridos a través de la sucesión por causa de muerte, será la fecha de la apertura de la sucesión, esto es la fecha de la muerte del causante. Respecto a los bienes adquiridos por tradición que es el caso de los legados de género, será la fecha de la entrega del legado.

Respecto a las donaciones, sean éstas de bienes o derechos, de acuerdo al artículo 17 N°9 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que dispone que no constituye renta las adquisiciones por donaciones, y también en su artículo N° 24<sup>106</sup> de la Ley N°16.271, su valorización, en definitiva, será el costo o valor tributario, el que se consideró para los fines de la determinación del impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, para las donaciones se deben considerar las mismas reglas generales y especiales de los artículos 46, 46bis y 47 de la Ley N°16.271, y en relación a la fecha de adquisición, esto dependerá, si se encuentra liberada o no del trámite de insinuación, si está obligada al trámite de insinuación, la fecha de adquisición de la donación la fecha de la insinuación de la donación, en caso contrario será la fecha en que se perfeccione el contrato de la donación.

---

<sup>106</sup> Artículo 24 Ley 16.271. Para la estimación de los bienes donados y determinación del impuesto se observarán las mismas reglas que para los bienes heredados o legados en lo que les sean aplicables

Es importante resaltar que el Servicio de Impuestos Internos<sup>107</sup>, se ha pronunciado que, en el caso de la aplicación de las reglas generales y especiales de valoración de los derechos sociales mencionadas precedentemente, que se puede entender igualmente para el caso de las acciones, tenga u obtenga como resultado un patrimonio negativo de dichas sociedades o entidades o empresas en la cual tiene una participación, el valor a considerar en la determinación de la valorización de la masa hereditaria, y que también debería ser aplicable en el caso de una donación, debería ser cero. En consecuencia, en estos casos el valor o costo tributarios de dichos derechos o acciones en futuras enajenaciones es cero y su fecha de adquisición son las mencionadas con anterioridad.

Respecto al costo de la cesión de los derechos hereditarios, los cuales son de una universalidad patrimonial del causante y no sobre bienes específicos, si el heredero vende sus derechos, estos no tendrían costo, debido a que es una universalidad y no bienes específicos, es decir su costo o valor de adquisición sería cero, lo que ha confirmado el Servicio de Impuestos Internos<sup>108</sup>.

La diferencia entre el precio de venta y el costo de adquisición, que corresponde a cero, será un mayor valor obtenido en dicha cesión, el cual califica en el numeral 5° del artículo 20, y se determina conforme al inciso final del artículo 41, y se declara en los términos dispuestos en el artículo 69 N°3, es decir, el mayor valor determinado quedaría gravado con el impuesto a la Renta conforme las reglas generales, Impuesto de Primera Categoría, e Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional según corresponda.

Ciertamente y conforme lo dispuesto, artículo 64 del Código Tributario, dicha cesión de derechos reales es tasable de parte del Servicio de Impuestos Internos,

---

<sup>107</sup> Oficio N°1471 de 24/02/2019

<sup>108</sup> Oficios N°2169, de 2000, N° 2730, de 2016, N° 2391, de 2017, N° 1006, de 2018 y N° 1960, de 2018.; Circular N°19 de 2004, N° 12 de 2018

no es aplicable el artículo 25 de la Ley N°16.271, y si es aplicable el artículo 50 bis 109 de esta misma Ley.

En relación al costo de adquisición en el caso de enajenación del derecho de usufructo, éste va a depender del título como se adquirió, esto es a título gratuito u oneroso, en el primer caso el costo tributario del usufructo será la base imponible para determinar el impuesto sobre las Herencias, Asignaciones y Donaciones, en el cual se debe obtener el valor de la nuda propiedad y del usufructo, considerando según corresponda las deducciones para determinar el acervo líquido de la asignación; en el segundo caso, será el valor que ha pagado por dicho derecho real de usufructo, siendo el valor pagado por el derecho real de usufructo, desde el punto vista tributario, es un activo intangible, el cual puede ser rebajado como costo de adquisición debidamente reajustado cuando sea enajenado, esto ha sido ratificado por el Servicio de Impuestos Internos en los siguientes oficios N°144 de 1944, N°21 de 1996, N°485 de 1997, N°2151 de 2013 y en el caso de la empresa individual o empresario individual, determinada su renta efectiva con contabilidad completa, el pago de dicho usufructo, el cual ha sido una inversión de un activo intangible, lo puede llevar como gasto necesario una vez que expire el plazo, en cuyo caso el activo intangible ha perdido su valor económico de inversión para la empresa individual. Debemos tener presente que a dicha enajenación, cesión o venta del usufructo, le pueden ser aplicables las norma de tasación y relación mencionadas en el artículo 17 de la Ley de Renta y también la norma del artículo 64 del Código Tributario. Y el usufructuario debe tributar conforme al artículo 13 de la Ley de la Renta.

Es importante mencionar que el costo de la enajenación de la nuda propiedad, es el valor de adquisición reajustado a la fecha de la enajenación, y en el caso que se enajene el derecho real de usufructo, su costo será el conformado

---

<sup>109</sup> Artículo 50 bis.- Cada asignatario deberá declarar y pagar el impuesto que grava su asignación. Cualquier asignatario podrá declarar y pagar el impuesto que corresponda a todas las asignaciones, extinguiendo la totalidad de la deuda por concepto del impuesto que establece esta ley. El asignatario que hubiere efectuado el pago, tendrá derecho a repetir en contra de los demás obligados a la deuda

exclusivamente por los desembolsos necesarios para efectuar la constitución de este<sup>110</sup>. No obstante si la enajenación del derecho real de usufructo recae sobre un bien raíz, en dicho caso, le es aplicable la norma conforme al artículo 17 N°8 letra b), cumpliendo con todos los requisitos de este artículo, el mayor valor obtenido como un ingreso no renta<sup>111</sup>.

En relación al costo de los derechos hereditarios, lo que se vende es un derecho real en una universalidad jurídica, no son bienes específicos, los cuales no tienen un valor de adquisición, todo el mayor valor tributará conforme a las reglas generales, de acuerdo a las normas del artículo 20 N°5 de la Ley de la Renta y es tasable conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del código tributario.

El que adquiere los derechos hereditarios, pasa a ocupar en la comunidad el lugar que el cedente heredero tenía, en consecuencia el costo de adquisición de los bienes o derechos valorizados de acuerdo a las reglas especiales y generales, será el valor que se les asigne para los efectos de aplicar el impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones establecidas en la Ley N°16.271, el cual será el costo tributario en cual debe ser reajustado en las futuras enajenaciones.

---

<sup>110</sup> Oficio N° 3604 de 2004, N°1839 de 2016; TTA 11.03.2015 - RIT GR-15-00435-2013.

<sup>111</sup> Oficio N°485 de 1997, N°3423 de 2006 N°39 de 2006, y Circular N°44 del 2016.

#### 4. CONCLUSIONES

En general, hay que tener claridad, a lo menos, de los siguientes conceptos, como posesión legal, posesión efectiva, comunidad hereditaria, asignaciones, derechos hereditarios, lo cual es distinto a los bienes que la componen, que es una universalidad jurídica que es la herencia o derecho real de herencia, fecha de adquisición de los bienes o derechos, reglas generales y especiales de valoración del inventario a la fecha del fallecimiento y costo tributario, además en el caso de una empresa individual o empresario individual, existen dos tipos de patrimonio, uno que es el dedicado a la actividad industrial, comercial o de servicios y el otro es el patrimonio personal, que en el general se confunden, comunero o copropietario en este último caso se debe evaluar la situación tributaria individual de cada copropietario o comunero del bien o derecho a enajenar.

Con la poca asimetría de las normas legales y tributarias se puede asignar una carga menor o mayor a un mismo patrimonio. Solo algunos contribuyentes podrán usar el periodo de la ficción de la empresa individual o empresario individual para vender los bienes que tiene registrados en la contabilidad y en este caso usar el costo de adquisición de los bienes, por lo que se debe evaluar y analizar usando el plazo máximo de los tres años, los cuales para estos efectos son años comerciales que terminan el 31 de diciembre, y cumpliendo con los demás requisitos en vaciar todo el contenido o, mejor dicho, los activos que tienen un beneficio tributario antes de realizar la división y partición, liquidación y adjudicación a sus herederos

En el caso de la empresa individual o empresario individual, la valorización de los criterios y reglas especiales para valorizar el patrimonio del causantes, en que existe un solo patrimonio, el cual se confunde, y éste puede estar compuesto por el patrimonio como empresa individual y el patrimonio personal, dentro la valorización de dichos bienes, derechos y obligaciones, no se incluyen las utilidades tributables o no, ni las financieras o contables que refleja su balance a esa fecha, las cuales están reflejadas en sus activos, es más los pasivos de la empresa

individual con la persona natural, se consolidan en la persona natural, con ellos el valor de la cuenta o documento por cobrar se debe considerar en cero, lo cual no ocurre en las otras estructuras jurídicas como: empresa individual de responsabilidad limitada(EIRL), sociedad por acciones(Spa), sociedad de persona(Ltda) o sociedades anónimas(SA).

El empresario individual o empresa individual, es una empresa, con el mismo Rut de la persona natural, asimismo en el periodo de ficción, este podría efectuar retiros, enajenar, convertirse o realizar el aporte parcial o total de sus activos, cambiarse de régimen tributario, optar por transformar sus rentas acumuladas de impuesto finales, y pagar el impuesto único sustitutivo, efectuar el termino de giro y optar por reliquidar sus impuestos, con el objetivo de no perder los beneficios que tenía la persona natural en su negocio, cumpliendo con los requisitos y condiciones dentro el periodo de la ficción legal. En este punto he analizados los pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos, comprobando que confirma y ratifica lo mencionado anteriormente.

En el caso de la empresa individual o empresario individual, es la misma persona natural fallecida, con respecto al impuesto a las Ventas y Servicios, en las adjudicaciones de los bienes del activo no estarían afecto a este impuesto, en caso de un término de giro, que es al caso de una liquidación y adjudicación de los bienes de una sociedad. No le son aplicables las normas del impuesto a las Ventas y Servicios artículo 8 letra b, c y f<sup>112</sup>, por no ser una aporte, en una conversión o aporte, no existe adjudicación de la comunidad hereditarias y tampoco es la venta de establecimiento comercial o industrial, en lo que tiene relación con el impuesto sobre Renta de acuerdo a la Ley N° 20.780 de 2014 , a contar de 1º de enero de 2017, las comunidades, estos quedan sujetas al artículo 14 de la Ley de la Renta y su registro fondo de utilidades tributarias y no tributarias , hoy en las rentas de los registros empresariales , por lo cual si efectúan una conversión, sus rentas pasaran a ser reinvertidas, dependiendo del régimen tributario elegido, con lo cual no

---

<sup>112</sup> Oficio N° 2305 de 23/05/2001

aplicará el artículo 38 bis del impuesto sobre la renta. Concepto que ya había sido ratificado por el Servicio de Impuestos Internos.<sup>113</sup>

En relación al principio de neutralidad de los impuestos, por un lado en el caso de asimetría de la información, no se cumpliría con dichos principios, para un mismo patrimonio, negocio o actividad, cuando está constituido como empresa individual o empresario individual y en la caso de la conversión. Estimo que además de no cumplir con los principios mencionados anteriormente, existe una diferencia significativa o discriminatoria en relación a los otros procesos de reorganización empresarial, lo que puede afectar de forma significativa al patrimonio de la empresa individual o empresario individual.

Si bien la empresa individual o empresario individual, puede determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa o simplificada u optar cumpliendo los requisitos a renta presunta, sin embargo a lo anterior, se pueden determinar efectos muy distintos, ello dependiendo del régimen de tributación, a un mismo tipo de actividad o patrimonio, lo cual es importante de analizar dentro del plazo de los 3 años de ficción legal.

Lo anterior no siempre es lo adecuado cuando la empresa individual o empresario individual, el análisis será caso a caso, debido a que si son bienes raíces adquiridos después del 1° de enero de 2004, si son varios o más de uno, sería adecuado efectuar el término de giro de la empresa individual o empresario individual, y adjudicarse los bienes como comuneros, y posteriormente cumpliendo todos los requisitos del artículo 17 N° 8 letra b), cada heredero tendría un beneficio de ingreso no renta de 8.000 UF, optando por reliquidar el impuesto o pagar el impuesto único del 10%, además de poder usar el impuesto de las Herencias, Donaciones y Asignaciones, en la proporción que realmente se afectó. Esto lo pueden hacer solo los herederos de los bienes del empresario individual y no una

---

<sup>113</sup> Oficio N° 4806 de 18/12/1993

sociedad, debido que en esos casos, éstos se adjudican los derechos sociales y acciones, que es continente de las dichas sociedad y no el contenido en sí.

Respecto a todos los hechos económicos que se realicen dentro del periodo de la ficción legal, manteniendo el patrimonio indiviso, en un plazo máximo de tres años, las utilidades o mayor valor obtenidos o en el caso de ingresos no rentas, dichos flujos de incremento de patrimonio no serían ingresos tributables para los herederos, como sería el caso de la ventas de bienes raíces que se acogen al beneficio del artículo 17 N° 8 letras a) y b) o, acciones adquiridas antes del 31 de enero de 1981 y del artículo del 107, dichos bienes o derechos ya fueron valorizados de acuerdo a normas generales y especiales e incluidos en la base para la determinación del impuesto sobre las Herencias, Asignaciones y Donaciones, Ley N°16.271, respecto al Impuesto a la Renta Decreto Ley N°824, en el causante recaería si la enajenación o cesión queda afecto o no a dicho impuesto, pagando en el caso que corresponda

En lo relacionado al costo tributario en la enajenación de los derechos hereditarios, está claro que es cero, y el que toma la posición del heredero en el momento que se le asignen sus bienes de la liquidación y partición de la herencia, su costo de adquisición, es el que ha usado para determinar la base imponible del impuesto de la Ley N°16.271. Respecto al pago que ha realizado por dichos derechos hereditarios, podríamos entender que va a depender si quien compra éstos, determina su renta efectiva con contabilidad completa o no. Esta conclusión se basa en, los diferentes pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos, en que ha manifestado que el pago de un derecho real de usufructo siendo un activo intangible, no se puede amortizar, por lo anterior en el caso que se enajene el usufructo, el pago de este intangible es considerado como costo y en el caso que no lo pueda llevar al costo, y que el valor económico es cero o inservible, lo puede llevar gasto necesario. En suma, los derechos hereditarios son derechos reales como el usufructo

No obstante a lo anterior, es relevante mencionar que en N°10 del artículo 17 la Ley sobre Impuesto a la Renta, perpetua que para fines tributarios el incremento de patrimonio que experimenta el nudo propietario por la consolidación del dominio pleno del bien, por haber expirado el plazo o el cumplimiento de la condición establecida para el término del mencionado derecho, no constituye renta. Sin embargo, cuando se anticipa la consolidación del dominio o la propiedad plena, ya sea por común acuerdo o en forma anticipada por el usufructuario, no se encuentra contemplado en la norma, comentada precedentemente, éste incremento de patrimonio si es renta, salvo que haya construido a título gratuito y la consolidación para el contribuyente de la nuda propiedad opere de la misma manera a título gratuito.

Entendemos que todos los hechos y actos económicos realizados por el causante en el periodo de la ficción legal, que es un máximo de tres años, plazo desde la fecha de la delación y estando el patrimonio hereditario indiviso, son hechos que la misma ley contempla y por lo mismo, a mi entender no serían aplicables las normas de una conducta anti elusiva o abusiva establecida en los artículos 4°bis, 4°ter, del Código Tributario.

## 5. BIBLIOGRAFÍA.

- Ara, C, Escobar, A., *El patrimonio empresarial autónomo*, Revista de Derecho la Universidad Católica de Valparaíso XV (1993 1994)
- Becerra, J., 2013, *Evolución del concepto de sociedad unipersonal*, Revista Vía Inveniendi et Judicandi -VIEI- Número 15 Vol. 8-2. Edición - Enero – Junio 2013 – CIFRAVI – Derecho USTA Bogotá D.C.
- Bonilla F., 2008, *Unipersonalidad Societaria: A propósito de un debate actual en el Derecho Colombiano.*- REVIST@ e – Mercatoria Volumen 7, Número 1
- Bustos, R., 1994, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario Chileno, Memoria para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción, Concepción
- Catrilef. L. 2010, *Fondo de Utilidades Tributarias*, Cuarta Edición Actualizada – Capítulo XIII. “Efectos en el FUT de las Reorganizaciones Empresariales
- De Cesare C, y Lazo, J.2008, CEPAL – División de Desarrollo Social - macroeconomía del desarrollo, *Impuesto a los Patrimonio en América Latina*
- Domínguez, B, R. y Domínguez, R., 2011, *Derecho Sucesorio Tomos I, II y III*. Editorial Jurídica de Chile
- Elorriaga, F. 2015, *Derecho Sucesorio*
- Essus, C., *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*
- Evans, E., 2006., *La Constitución Explicada*
- Evans, E., 2010., *Los Tributos en la Constitución*
- Jequier, E., 2011, *Unipersonalidad y sociedad con un solo socio; alcances de su reconocimiento en la estructura dogmática del derecho chileno*” Revista Ius et Praxis, Año 17, Nº 2, pp. 189 - 230 ISSN 0717 – 2877
- Kiverstein, A.2000, *Bienes*, Síntesis del Derecho Civil, Edición Corregida y Actualizada por Carlos López Díaz, De los Objetos del Derecho. Manual Universitario
- Merbilháa A., Profesora de Derecho Civil Directora Facultad de Derecho Universidad Gabriela Mistral, *Alcance de la ficción de conocimiento de la ley establecida en los artículos 7o y 8o del código civil chileno*

- Memoria, Essus, C., 2015, *Análisis legal y constitucional de las presunciones y ficciones en el derecho tributario*. Memoria para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales profesor guía: Francisco Selamé M
- Muñoz, M. 2004, *Las Herencias, Donaciones y su tributación*
- Navarrine, S. y Asorey, R., *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*
- Orrego, J., Apuntes del Derecho Sucesorio y Donaciones - Regímenes Matrimoniales  
<https://www.juanandresorrego.cl/apuntes/>  
<https://www.juanandresorrego.cl/apuntes/derecho-sucesorio-y-donaciones-entre-vivos/>  
<https://www.juanandresorrego.cl/apuntes/derecho-de-familia/>
- Rencoret, E., Profesor de Derecho Tributario, *Aspectos tributarios de la reorganización de empresas*
- Revista de Estudios Tributarios N-5 -2011, parte relacionada con, *La Conversión y sus efectos tributarios*
- Rodríguez, P. 1993, *Instituciones derecho sucesorio. De los cinco tipos de sucesión en el código civil Chileno*. Editorial Jurídica de Chile
- Romero, A., Universidad de Los Andes, Chile. La sentencia judicial como medio de prueba.  
[https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-34372012000200002](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-34372012000200002)
- Saffe, F., Estudios Públicos – Artículo - Universidad Adolfo Ibáñez, *El impuesto a las Herencias como una Institución de Justicia*
- Tesis, Alumna: Baeza E., Profesor GUÍA: León B., tesis para optar al grado de magíster en tributación – Universidad de Chile. *Riesgos tributarios de un empresario individual en los procesos de conversión*
- Universidad de Talca - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
[https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-00122011000200008](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122011000200008)
- Walker, R., 2005. *Los Contratos y su Tributación*

## **Leyes y Decretos Leyes:**

Decreto Ley, N° 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 25/05/2020

Decreto Ley, N°825, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 25/05/2020

Decreto Ley, N°830, Aprueba texto que indica Código Tributario. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 25/05/2020

Decreto Ley 2565, sustituye decreto ley 701, de 1974, que somete los terrenos forestales a las disposiciones que señala Ministerio de Agricultura, Chile. Promulgada 21/03/1979, Última versión 01/03/2020

Ley N°16.271. Sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Promulgada 19-06-1965 Fija texto refundido, coordinado y sistematizado, fijado por el Artículo 8° del Decreto con Fuerza de Ley N°1 Promulgada 16/05/2000. Actualizado a la Ley N° 21.210, D.O. de 24 de febrero de 2020. Ministerio de Justicia, Última versión 30/05/2020.

Ley N°20.780. Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 29/09/2014, Última versión: 01/03/2020 Ley 21210

Ley N°20.899. Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 14/01/2016, Última versión: 01/03/2020 Ley 21210

Ley N°20.455. Modifica diversos cuerpos legales para obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción del país. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 29/07/2010, Última versión: 27/09/2012 Ley 20.630.-

Ley N°21.210. Moderniza la legislación tributaria. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 13/02/2020, Última versión: 02/09/2020 Ley 21.256

Ley N°21.256 Establece medidas tributarias que forman parte del plan de emergencia para la reactivación económica y del empleo en un marco de convergencia fiscal de mediano plazo. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/08/2020, Versión Única: 02/09/2020

## **Circulares:**

Circular N°100, de 19/08/1975. Corrección monetaria. Actualización permanente de los activos y pasivos de las empresas.

Circular N°158, de 29 /12/1976. Corrección monetaria. Modificaciones introducidas por el decreto ley. N° 1.604, del 03/12/1976.

Circular N°45, de 16/07/2001. Modificaciones introducidas al artículo 64 del código tributario por la ley N° 19.705, del año 2000.

Circular N°19, de 08/04/2004. Imparte instrucciones sobre los procedimientos de determinación y pago del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones. Servicio de Impuestos Internos. Con fecha 10/10/2003, se publicó en el diario oficial la ley n°19.903, que modificó los procedimientos para el otorgamiento de la posesión efectiva de la herencia y adecuó la normativa procesal civil y tributaria sobre la materia. Servicio de Impuestos Internos.

Circular N°57, de 22/09/2010. Instruye sobre modificaciones legales introducidas al Decreto con fuerza de Ley N°2, de 1959, sobre plan habitacional, por la ley N°20.455, publicada en el Diario Oficial el 31/07/2010. Servicio de Impuestos Internos

Circular N°17, de 13/04/2016. Instruye sobre el régimen opcional y transitorio, vigente durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril de 2017, de pago sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2015 y/o al 31 de diciembre de 2016

Circular N°44, de 12/06/2016. Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 y la Ley N° 20.899 a los N°s 5, 6 y 8 del artículo 17, al artículo 18 y a los N°s 8 y 9, del inciso 1°, del artículo 41, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, Servicio de Impuestos Internos.

Circular N°39, de 08/07/2016. Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley N° 20.780 respecto, entre otros, al régimen de tributación en base a renta presunta; exención del Impuesto de Primera Categoría a la renta efectiva de bienes raíces no agrícolas; adjudicación de bienes con ocasión de la disolución y liquidación de empresas y valor de costo a considerar por los adjudicatarios respecto de los bienes adjudicados; impuesto único a los gastos rechazados; y retención de impuesto Adicional

### **Jurisprudencias Administrativas:**

Oficio N°4610, de 11/07/1978. Situación tributaria del causante en una comunidad hereditaria.

Oficio N°999 de 01/04/1990. Fecha de adquisición de acciones adjudicadas.

Oficio N°3465, de 09/10/1991 Situación tributaria de la explotación de predios agrícolas adquiridos por sucesión por causa de muerte. Los comuneros no están obligados a continuar con el régimen de tributación que afectaba a dichos predios antes de su adjudicación.

Oficio N°2643, de 02/07/1992 Situación tributaria de la explotación de predios agrícolas adquiridos por sucesión por causa de muerte. Perteneciente a una comunidad hereditaria.

Oficio N°3428 de 01/09/1993. Tributación que afecta a los ingresos obtenidos en la enajenación de un bien raíz perteneciente a una comunidad hereditaria.

Oficio N°4806 de 16/12/1993. Tratamiento tributario de comunidad hereditaria que se transforma en sociedad anónima.

Oficio N°3110, de 01/09/1994 Valor de adquisición de las acciones por parte de una sucesión.

Oficio N°3689, de 14/10/1994 Valorización de activos en el caso de la conversión de una empresa individual en sociedad.

Oficio N°144, de 12/01/1994 Situación tributaria de la pérdida del valor invertido en marcas comerciales.

Oficio N°4365, de 06/12/1994 Valorización de activos en el caso de la conversión de una empresa individual en sociedad.

Oficio N°2279, de 02/08/1995. Tratamiento tributario de una comunidad hereditaria que dentro del plazo de tres años previsto en el artículo 5° de la Ley de la Renta y previo a la división del patrimonio del causante, se transforma en sociedad de responsabilidad limitada, sin poner término de giro.

Oficio N°2948, de 22/10/1996 Valor en que deben aportarse activos y pasivos de una empresa individual en una sociedad de cualquier clase o el aporte de dichos valores a una sociedad ya existente.

Oficio N°190, de 29/01/1997. Tratamiento tributario de la enajenación de acciones efectuada por una sucesión. Vida útil, depreciación y enajenación de camiones comprados usados por parte de una empresa de transporte de carga.

- Oficio N°136, de 11/01/2001 Situación tributaria de la enajenación de acciones adquiridas por sucesión por causa de muerte.
- Oficio N°3925, de 27/09/2001 Costo tributario de la enajenación de derechos sociales adquiridos por sucesión por causa de muerte.
- Oficio N°2305, de 23/05/2001 Situación tributaria de empresa que inicia actividades con el activo y pasivo del causante, como continuadora, tributación con el impuesto a la renta al valor agregado, frente a las normas del artículo 38 bis de la Ley de la Renta.
- Oficio N°1736, de 23/04/2003. Situación tributaria que afecta a comuneros de una comunidad agrícola acogida a renta presunta que aportan sus derechos o cuotas a una sociedad en formación o constitución.
- Oficio N°735, de 05/03/2003. Costo de adquisición de acciones adquiridas en virtud de cesión de derechos hereditarios.
- Oficio N°162, de 18/01/2005. Situación tributaria que afecta al aporte de bienes raíces agrícolas a una sociedad de responsabilidad limitada en constitución.
- Oficio N°192, de 21/01/2005. Situación tributaria de contrato de renta vitalicia.
- Oficio N°2749, de 03/09/2009. Situación tributaria de contrato de renta vitalicia.
- Oficio N°550, de 06/04/2010. Situación tributaria de contrato de renta vitalicia.
- Oficio N°489, de 25/02/2011. La exención del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones que contempla el artículo 72 del D.L. N° 3.500 de 1980, se aplica a la totalidad del saldo que quedare en la cuenta de capitalización individual y que incrementa la masa de bienes del afiliado fallecido, con el límite de cuatro mil Unidades de Fomento que establece dicha norma legal, es decir lo que sobre para el monto de la exención, incrementa la masa hereditaria el total aun cuando este casado en sociedad conyugal.
- Oficio N°2073, de 12/11/2014. Costo tributario de acciones adquiridas por sucesión por causa de muerte que se proyecta aportar a una empresa individual.
- Oficio N°598 de 22/03/2013. Situación tributaria de contrato de renta vitalicia.
- Oficio N°2151 de 03/10//2013. Dedución como gasto necesario para producir la renta, de intereses pagados o devengados en créditos destinados a financiar la adquisición de derechos sociales, debiéndose tener presente para dicha deducción si el resultado obtenido de la enajenación de los derechos se afecta con el régimen general de tributación o bien con el Impuesto Único de

Primera Categoría, conforme a las modificaciones introducidas a la LIR por la Ley N°20.630, de 2012.

Oficio N°395, de 12/03/2015 Forma en que se aplica la facultad de tasar establecida en el artículo 64°, del Código Tributario, respecto del aporte de acciones en un proceso de reorganización empresarial.

Oficio N°1649, de 18/06/2015 Aplicación Del Artículo 64 Del Código Tributario En Caso De Reorganización Empresarial Que Describe. Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N°2002 de 04/08/2013. Situación tributaria de contrato de renta vitalicia

Oficio N°2387, de 21/09/2015 Alcance del artículo 26, inciso tercero, ley n° 16.271, sobre impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. En las cuentas Bipersonales.

Oficio N°3040, de 27/11/2015. Para el cálculo de la tasa variable del régimen opcional de tributación sobre rentas acumuladas establecido en el N° 3, del N° 11, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, en el caso de una comunidad hereditaria, que actúa fictamente a través del empresario unipersonal fallecido mientras no se divida el patrimonio o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, debe tomarse el promedio simple de las tasas marginales más altas del IGC que hayan afectado al empresario unipersonal fallecido o causante de la comunidad hereditaria, en los años tributarios 2012, 2013 o 2014. No procede en tal caso aplicar el promedio ponderado de las tasas marginales más altas de IGC que hayan afectado a los comuneros respectivos.

Oficio N°848, de 04/04/2016 Emisión y notificación de giros que se efectúan a una comunidad hereditaria después de transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión.

Oficio N°1698, de 15/06/2016. Si los comuneros de una comunidad hereditaria, dentro del plazo en que dura la ficción que establece el artículo 5° de la LIR, convierten una empresa individual ficta en una sociedad de cualquier clase, no tiene aplicación lo dispuesto por el artículo 38 bis de la LIR, independientemente si la referida empresa individual ficta que desaparece quede obligada o no a dar el aviso de término de giro en los términos previstos por el artículo 69 del Código Tributario. En tal situación no existe obligación de dar aviso de término de giro, siempre que se dé cumplimiento a los requisitos y condiciones que establece el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario. No obstante aquello, la empresa que desaparece deberá efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y la sociedad que se cree, pagar los impuestos correspondientes de la LIR, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

Oficio N°1699, de 15/06/2016. Si los comuneros de una comunidad hereditaria, dentro del plazo en que dura la ficción que establece el artículo 5° de la LIR, convierten una empresa individual ficta en una sociedad de cualquier clase, no tiene aplicación lo dispuesto por el artículo 38 bis de la LIR, independientemente si la referida empresa individual ficta que desaparece quede obligada o no a dar el aviso de término de giro en los términos previstos por el artículo 69 del Código Tributario. En tal situación no existe obligación de dar aviso de término de giro, siempre que se dé cumplimiento a los requisitos y condiciones que establece el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario. No obstante aquello, la empresa que desaparece deberá efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y la sociedad que se cree, pagar los impuestos correspondientes de la LIR, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

Oficio N°3103, de 18/11/2016. En el caso del fallecimiento de un socio de una sociedad de responsabilidad limitada y en la medida que cumpla las condiciones y requisitos establecidos en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.899, la sociedad, dentro del plazo que establece la norma de excepción del artículo 5° de la LIR y hasta el 30 de Abril del 2017, está habilitada para acogerse al impuesto sustitutivo del FUT con la tasa especial variable, considerando para su cálculo las tasas promedios ponderadas de los últimos tres años tributarios del causante y del resto de los socios que conforman la sociedad.

Oficio N°3386, de 27/12/2016. Para el cálculo de la tasa variable del régimen opcional de tributación sobre rentas acumuladas establecido en la letra e), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.899 (Impuesto sustitutivo del FUT), y en el caso de una comunidad hereditaria, que actúa fictamente a través del accionista fallecido mientras no se divida el patrimonio hereditario o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, debe tomarse el promedio simple de las tasas marginales más altas del IGC que hayan afectado al accionista fallecido que dio origen a la comunidad hereditaria, en los 3 últimos años tributarios.

Oficio N°1854, de 17/08/2017 En la medida que los empresarios unipersonales hayan incorporado sus respectivas acciones a sus correspondientes empresas unipersonales mediante su contabilización o registro, tributando conforme las reglas del Impuesto de Primera Categoría, los aportes de las referidas acciones en la constitución de una nueva sociedad podrían quedar amparados por el artículo 64, inciso quinto, del Código Tributario. Lo anterior, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en el artículo 64, inciso quinto, del Código Tributario. En particular, que exista una legítima razón de negocios

Oficio N°32, de 05/01/2018 El valor pagado por la adquisición del derecho real de usufructo sobre un bien raíz, solo podrá cargarse al resultado mediante su castigo cuando se acredite que el mismo ha perdido todo su valor económico

para la empresa que realizó la inversión, en el año comercial de su extinción, a saber, año comercial 2018.

Oficio N°1901, de 11/09/2018 El hecho de que un aporte de activo fijo sea realizado por una empresa matriz a una sociedad filial, no desnaturaliza la calificación de enajenación de dicho aporte. En tal situación la operación realizada podría generar una renta imponible con el IDPC, y en consecuencia, la facultad de tasación que el artículo 64 del Código Tributario otorga a este Servicio, resultaría en principio plenamente aplicable en caso que el precio o valor asignado al aporte sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza. En todo caso se aclara que el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, respecto de las reorganizaciones empresariales impide al SII hacer uso de la facultad que le otorga dicho artículo, en caso que dichas reorganizaciones obedezcan a una legítima razón de negocios, y se cumplan las condiciones y requisitos exigidos.

Oficio N°1050, de 17/04/2019 Tratamiento tributario del mayor valor obtenido por seis personas naturales que tributan en la Segunda Categoría, producto de la enajenación de derechos sobre un bien raíz poseído en comunidad hereditaria.

Opera la liberación o calificación como ingreso no renta de dicho mayor valor hasta por un monto de 8.000 UF. Si opta por gravar el referido exceso sobre la base de la renta devengada, podrá también optar por reliquidar el IGC. En cambio, si opta por gravar el exceso sobre la base de la renta percibida, podrá reemplazar el IGC por el IUS, cuya tasa es de 10%.

Oficio N°1471, de 25/05/2019 De acuerdo al art. 46 letra f) de la Ley N° 16.271, Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, de adquirirse mediante sucesión por causa de muerte derechos sociales de una sociedad cuyos pasivos superan sus activos, esos derechos sociales deberán valorizarse en cero para los efectos de determinar el Impuesto a las Herencias. La valoración de derechos sociales para efectos del Impuesto a la Herencia no se realiza de acuerdo a las normas IFRS, ni tampoco a los valores tributarios que determina la Ley sobre Impuesto a la Renta, sino que de acuerdo a las normas que establece la señalada Ley N° 16.271, en sus artículos 46 y siguientes

Oficio N°1049, de 17/04/2019 La tributación establecida en la Ley N° 16.271, grava la donación revocable de derechos sociales en una sociedad de responsabilidad limitada. Adicionalmente, de acuerdo al art. 13 de la LIR, en una donación revocable el donatario de los derechos sociales debe tributar con IGC o IA, según cuente o no con domicilio o residencia en Chile, con derecho a crédito por IDPC, por los retiros que se realicen de la sociedad siguiendo las reglas generales contenidas en el art. 14 de la LIR. Por su parte, el donante domiciliado o residente en Chile, debe tributar con IGC por las rentas que le sean atribuidas por la sociedad de responsabilidad limitada

cuyos derechos sociales fueron donados, con derecho a crédito por IDPC, de encontrarse ésta acogida al régimen de renta atribuida.

Oficio N°1588, de 07/06/2019 Alcance de la expresión “gravámenes de cualquier clase” empleada en el art. 5° de la Ley N° 16.271.

1) La expresión “gravámenes de cualquier clase” empleada en el artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, debe entenderse en un sentido amplio como carga, obligación, derecho y, en general, cualquier menoscabo económico, susceptible de valoración pecuniaria, que se “imponga” al asignatario en provecho o utilidad de un tercero o “persona beneficiada”.

2) Para que las personas beneficiadas por el gravamen paguen el impuesto que les corresponda en conformidad a la ley, el gravamen debe ser susceptible de valoración pecuniaria.

3) Las “asignaciones modales” pueden considerarse como sujetas a un gravamen de cualquier clase en los términos del artículo 5° de la Ley de Herencias, siempre y cuando el modo ceda en interés de cualquiera que no sea el propio heredero o legatario, en cuyo caso no se verifica gravamen o menoscabo económico alguno que justifique reducir la valoración de la asignación.

4) Sin perjuicio que en el caso analizado los hijos del causante no son “asignatarios” de una asignación testamentaria sujeta a un modo, en caso alguno puede sostenerse que el modo – de haberlo – constituye un gravamen o menoscabo económico, sea para el hijo del causante o los nietos del causante.

5) En el presente caso, cada nieto debe considerarse como asignatario de la cuota o porcentaje quedada en virtud del testamento y singularizada en la sentencia de posesión efectiva, correspondiendo pagar el Impuesto a las Herencias sin deducción alguna.

Oficio N°2191, de 23/08/2019 En la donación de derechos sociales, y para efectos de la determinación del Impuesto a las Donaciones, los derechos sociales deben valorizarse de acuerdo a las normas establecidas al efecto en el art. 46 letra f) de la Ley sobre Impuesto a las Donaciones, sin que proceda ningún tipo de deducción o rebaja distinta de las autorizadas por dicho artículo. Con todo, en la medida que los derechos sociales sean donados con el gravamen expreso de impedir al donatario la posibilidad de disponer de las utilidades generadas por la sociedad, pendientes en ella a la fecha de la donación, dicho gravamen puede deducirse del acervo sujeto al pago del impuesto.

Oficio N°2803, de 12/11/2019 Conforme al art. 3° de la LIR, la contribuyente domiciliada o residente en Chile a partir del 2018, deberá incluir en su declaración de impuestos las rentas líquidas percibidas provenientes de su cuenta de ahorro individual en el extranjero. Por regla general, las rentas percibidas por concepto de un seguro de renta vitalicia no constituyen renta para efectos tributarios (art. 17 N° 3 de la LIR). No existe obligación de declarar y pagar impuestos en Chile sobre los capitales de fuente extranjera obtenidos por un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile. Ello, sin

perjuicio del pago de los impuestos que correspondan, respecto de las rentas de fuente chilena obtenidas producto de la inversión de dichos recursos. El contribuyente deberá acreditar el origen y disponibilidad de los recursos con los que realice sus inversiones, gastos o desembolsos, cuando este Servicio lo solicite en sus procesos de fiscalización.

Oficio N°3137, de 30/12/2019. Tratamiento tributario de la enajenación de bienes raíces agrícolas por una comunidad hereditaria. Se reconoce como contribuyente al causante para efectos de la declaración del impuesto por las rentas generadas por los bienes que integran la comunidad hereditaria indivisa, mientras no se haga la partición o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión. La aplicación del inciso final del numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, considera la situación tributaria en el ejercicio en que tiene lugar la enajenación del inmueble, por lo que si las rentas generadas por el patrimonio indiviso en dicho ejercicio, no ocasionan que se deba declarar IDPC sobre renta efectiva, podrá aplicar los artículos 17 N° 8 y 18, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, lo cual incluye a las normas de relación como de habitualidad, respecto del causante quien fictamente sigue siendo el contribuyente.

Oficio N°1165, de 16/06/2020. Tras la muerte del causante, la empresa individual del causante constituye parte de la masa hereditaria afecta al Impuesto a las Herencias, la que se deberá valorizar conforme a lo establecido en el art. 46 letra f) de la Ley de Herencias y adicionarse a la base imponible de dicho impuesto. Lo anterior, aun cuando los herederos, obrando de consuno y conforme al artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, conviertan tal empresa en una sociedad de cualquier clase o en una EIRL para efectos de dicha ley.

Oficio N°1167, de 16/06/2020 De acuerdo a lo señalado precedentemente, se concluye que para determinar el valor de los créditos cuya obligación correlativa contiene una prestación de dar una suma de dinero, que integran la masa hereditaria o que se donan, para efectos de la Ley N° 16.271, se deberá considerar su saldo insoluto, a la fecha en que se defiera la herencia o a la fecha de la donación, valorizado de acuerdo a su valor corriente en plaza, de acuerdo a lo establecido en la letra c) del artículo 46, en concordancia con el artículo 46 bis.

Oficio N°1482, de 03/08/2020 Un empresa individual o empresario individual, cuando transita desde un régimen de renta presunta a renta efectiva con contabilidad completa. De acuerdo a lo expuesto y al caso planteado, en la primera enajenación de los bienes raíces que efectúe el contribuyente agricultor con posterioridad al tercer año calendario contado desde aquel en que operó el cambio al régimen de renta efectiva, según contabilidad completa, se podrá utilizar como costo el valor de tasación efectuado conforme a la letra d) del N°1 del número 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

Oficio N°1483, de 03/08/2020 1) Si, desde la fecha en que el predio agrícola fue retirado de la contabilidad de la empresa individual– integrando el patrimonio personal del empresario – y, hasta la fecha de su enajenación, en el predio no se desarrolló actividad agrícola alguna, según lo define el Reglamento de Contabilidad Agrícola, su enajenación quedaría sujeta al tratamiento dispuesto en la LIR según su texto al 31 de diciembre de 2014, constituyendo un ingreso no renta el mayor valor obtenido siempre que la operación no sea habitual ni la venta realizada a una parte relacionada. 2) La renta derivada de la enajenación separada, al mismo comprador del predio, de las construcciones, maquinarias e instalaciones destinadas a labores de preparación o procesamiento y/o empaque de los productos agrícolas, queda afecta al régimen general de tributación de la LIR, con IDPC e IGC o IA, según corresponda, y con IVA, tratándose de bienes del activo fijo, si el agricultor tuvo derecho a crédito fiscal en su adquisición, importación, fabricación o construcción, o han transcurrido menos de 36 meses contados desde su adquisición, importación, fabricación o construcción en caso que el adquirente este sujeto al régimen para las micro, pequeñas o medianas empresas del artículo 14, letra D), de la LIR. Tratándose de bienes que no forman parte del activo fijo, se gravarán con IVA si el contribuyente califica como un “vendedor”.