

**HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES – LEY N° 16.271 – ART. 46 LETRA F),
ART. 52 – CIRCULAR N° 19 DE 2004 - OFICIOS N° 1900 DE 2021 Y N° 1307 DE 2011.
(ORD. N° 1398, DE 24.07.2025)**

Donación de derechos sociales.

De acuerdo con su oficio del antecedente, en el marco de dos donaciones efectuadas por unos padres a sus cuatro hijas, cuyo objeto fue la totalidad de los derechos sociales que poseían en una sociedad de inversiones, esa Dirección Regional se encuentra fiscalizando el impuesto del ramo que afectó la operación.

Explica que, con fecha 20 de octubre de 2021, se presentaron los escritos de insinuación ante los tribunales competentes. No obstante, se detectó que, con fecha 28 de diciembre de 2021, esto es, en forma posterior a dichas solicitudes y antes del pago de los impuestos correspondientes, la sociedad objeto de la donación suscribió un aumento de capital en otra sociedad por un monto de XXXXX millones de pesos, incorporándose como nueva accionista en esta última sociedad.

La referida participación societaria no fue considerada por las contribuyentes (hijas) al presentar los formularios 4412¹ y pagar el respectivo impuesto a las donaciones en enero de 2022², por cuanto utilizaron para dicho efecto un balance de fecha 18 de mayo de 2021³, que no incluía entre los activos de la sociedad objeto de la donación la participación societaria en cuestión dada su fecha de confección.

Posteriormente, los respectivos tribunales autorizaron las donaciones con fecha 22 de marzo y 23 de abril de 2022.

Finalmente, con fecha 23 de enero de 2023, las partes modificaron la sociedad objeto de la donación, escritura pública en la que dieron cuenta que, entre otras cosas, suscribieron con esa misma fecha los contratos de donación mediante los cuales las donatarias aceptaron para sí los derechos sociales.

Tras algunas consideraciones y citar los Oficios N° 1307 de 2011 y N° 1900 de 2021, en lo fundamental consulta sobre la valoración de los bienes donados y los efectos en caso que lo donado incremente de valor entre las fechas de declaración del formulario 4412 y de insinuación o de tradición.

Al respecto, es necesario efectuar previamente las siguientes precisiones:

- a) Conforme con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 52 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones (LIHAD), “el tribunal no podrá autorizar la donación en tanto no se acredite el pago del impuesto”, agregando luego que “para estos efectos, presentado el escrito sobre autorización judicial de una donación que deba insinuarse, el donatario podrá presentar su declaración de impuesto, debiendo el Servicio proceder al giro inmediato del mismo”.

Luego, se desprende del artículo 52 que no existiría propiamente un “plazo” para declarar y pagar el impuesto a las donaciones⁴, si no una “oportunidad”⁵, oportunidad que tiene lugar hasta antes que el tribunal autorice la donación⁶.

- b) En cuanto a la fecha en que se debe determinar el valor de lo donado, este Servicio resolvió en el Oficio N° 1900 de 2021 que, a fin de efectuar el giro inmediato del impuesto, “los derechos en sociedades de personas que serán donados deberán ser valorizados en los términos de la letra f) del artículo 46 de la Ley N° 16.271, considerando el balance de la sociedad practicado, a lo menos, al último día del mes anterior a la presentación del señalado escrito de autorización judicial.”

¹ Con fecha 5 de enero de 2022.

² Con fecha 14 de enero de 2022.

³ Según da cuenta la presentación, dicho balance fue acompañado durante el proceso de fiscalización.

⁴ Aun cuando los apartados 5.3., 5.5. y 6.5. del Capítulo V de la Circular N° 19 de 2024 se refieran a un “plazo”.

⁵ Expresión que también emplea el Oficio N° 1900 de 2021, a propósito de la debida concordancia de ciertas instrucciones de la Circular N° 19 de 2024 con el hecho gravado del impuesto a las donaciones tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 y la “oportunidad en que debe pagarse dicho impuesto conforme al artículo 52 de la ley en referencia, según su texto vigente”.

⁶ El apartado 5.3. del Capítulo V de la Circular N° 19 de 2024 instruye que “el impuesto se debe declarar y pagar antes que el tribunal autorice la donación”. En coherencia con lo anterior, el apartado 5.5. del señalado capítulo, al tratar los efectos de pagar “fuera de plazo legal”, instruye que opera una reajustabilidad automática del impuesto atendido que se determina, en UTM, “a la fecha en que se insinuó la donación”, las que se convierten a pesos de acuerdo con el valor de la UTM vigente en el mes en que se verifica el pago.

Agregando luego que, “en otras palabras, a la fecha de presentación del respectivo escrito de autorización judicial deberá estimarse “el valor que resulte de aplicar a los bienes del activo [de la sociedad de personas y que figuren en el balance practicado a dicha fecha] las normas señaladas en este artículo [46], 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 [que figuren en tal balance].””

Para finalmente añadir que “lo anterior, sin perjuicio de las facultades de fiscalización que correspondan para citar, liquidar y girar las diferencias de impuesto que este Servicio determine.”

- c) Por otra parte, se hace presente que, al menos de acuerdo con el criterio contenido en el Oficio N° 1307 de 2011 el impuesto se devenga al momento de perfeccionarse el respectivo contrato.
- d) A partir de lo expuesto en las letras precedentes, y en lo que interesa, debiera existir una debida correspondencia entre:
 - (i) los activos incluidos en el balance de la sociedad practicado, a lo menos, al último día del mes anterior a la presentación del escrito de autorización judicial;
 - (ii) los activos que forman parte de la sociedad al momento de la declaración y pago del impuesto a las donaciones; y,
 - (iii) los activos que forman parte de la sociedad a la fecha de perfeccionarse el respectivo contrato de donación.
- e) Luego, considerando que en el caso analizado no concurre la señalada correspondencia, se subvaloró la base imponible sobre la cual se declaró y pagó el impuesto a las donaciones, al no considerar como parte de los activos de la sociedad la participación que adquirió el 28 de diciembre de 2021, adquisición que tuvo lugar con posterioridad a la presentación del escrito de autorización judicial, pero con anterioridad a la fecha de la declaración y pago del impuesto (5 y 14 de enero de 2022, respectivamente).

Es importante señalar que la debida correspondencia a que alude la letra d) anterior se predica en el contexto de la consulta formulada. Esto es, cuando la subvaloración de la base imponible obedece a una variación de los “activos” (o su composición), pero no a meras variaciones temporales del valor de los referidos activos (o su composición) como, por ejemplo, debido a variaciones del tipo de cambio.

Precisado lo anterior, se informa que, en el caso en comento, se deberá liquidar el impuesto a las donaciones que corresponda y, para dicho efecto, se deberá determinar su base imponible conforme con lo dispuesto en la letra f) del artículo 46 de la LIHAD, considerando todos los activos de la sociedad objeto de la donación a la fecha de la declaración del impuesto del ramo, entre ellos la participación social en cuestión, encontrándose vigentes los plazos de prescripción, lo que se computan a partir de la fecha de los respectivos contratos⁷.

SIMÓN RAMÍREZ GUERRA
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1398, de 24.07.2025
Subdirección Normativa
Depto. de Técnica Tributaria

⁷ Conforme con lo instruido en el N° 7 del Capítulo V de la Circular N° 19 de 2003, en concordancia con lo instruido en el N° 3 de la letra A del Capítulo IV de dicha circular y en el apartado 1.4. de la Circular N° 73 de 2001, lo que habría tenido lugar el 23 de enero de 2023, fecha en que las partes, contando con las correspondientes autorizaciones judiciales, suscribieron los contratos de donaciones mediante los cuales las donatarias aceptaron para sí los derechos sociales.