

**LEY SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES – LEY
N° 16.271, ART 46, LETRA F), ART. 46 BIS. (ORD. N° 1471, DE 24.05.2019)**

Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones – Ley N° 16.271, Art 46, letra f), Art. 46 bis. (Ord. N° 1471, de 24.05.2019)

Valorización de Derechos Sociales para efectos del Impuesto a las Herencias.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación, trasladando una consulta sobre la forma de valorar los derechos sociales de una sociedad con patrimonio negativo para los efectos del Impuesto a las Herencias.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a los antecedentes remitidos, el Sr. XXXXXX está tramitando el Impuesto a las Herencias relacionado con una posesión efectiva actualmente pendiente en Tribunales.

Al respecto informa que la masa hereditaria está compuesta por distintos bienes tales como derechos sociales, deudas y cuentas por cobrar. Agrega que, entre los derechos sociales, se encuentran derechos sobre una sociedad de inversiones con patrimonio negativo, ya que sus pasivos¹ acreditados superarían sus activos.

Destaca que, sin perjuicio de lo anterior, la sociedad presenta a la vez un patrimonio tributario positivo proveniente del balance determinado sobre base tributaria (costo de adquisición corregido), aunque para efectos de la valoración de la herencia se utilizó valorización financiera según normas IFRS.

En opinión del peticionario, al momento de valorizar los derechos sociales conforme al artículo 46 letra f) de la Ley 16.271, Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones (en adelante, “Ley de Herencias”), corresponde determinar el valor de cada activo de la sociedad de acuerdo a las normas que establece la propia Ley, que es valor de mercado para la mayoría de los bienes, a lo que se debe deducir el valor de los pasivos debidamente acreditados. Luego, si de la operación anterior el resultado es negativo procedería reconocerlo como tal en la determinación del Impuesto, rebajando por tanto la base del mismo.

Considerando lo anterior, el peticionario solicita se confirme una serie de criterios, unos en defecto de otros, que en lo fundamental dicen relación con la forma de valorar los derechos sociales que el causante tenía en una sociedad para los efectos de pagar el Impuesto a las Herencias, así como la asignación de pasivos que la sociedad tenía con el causante.

Al respecto, y tras algunas consideraciones, esa Dirección Regional remite los antecedentes para que esta Dirección Nacional emita un pronunciamiento, considerando que no habría criterios sobre la materia consultada.

II ANÁLISIS

De acuerdo al artículo 1° de la Ley de Herencias, el hecho gravado es la asignación hereditaria (a título universal, herencia; o singular, legado), aplicándose el impuesto sobre el valor líquido de cada asignación, entendiéndose por asignación líquida como lo que corresponda al heredero o legatario una vez deducida de la masa de bienes las rebajas autorizadas por el artículo 4° de la Ley de Herencias.

En términos generales, las rebajas permitidas corresponden a gastos o deudas que afectan a la masa hereditaria dejada por el causante: gastos de la última enfermedad adeudados, costas de publicación del testamento y otras anexas, deudas hereditarias, asignaciones alimenticias forzosas y la porción conyugal.

¹ Entre los pasivos de la Sociedad se pueden mencionar: i) cuenta por pagar con la propia causante, ii) cuenta por pagar con una sociedad relacionada (coligada al holding empresarial), iii) otras cuentas por pagar y iv) una provisión del déficit de patrimonio generado por las sociedades coligadas al grupo empresarial de la que forma parte.

A su turno, los artículos 46 y siguientes de la Ley de Herencias establecen una serie de reglas sobre cómo valorar los diversos bienes que pueden conformar la asignación. En el caso específico de los derechos sociales que pertenecían al causante, el artículo 46, letra f) de la Ley de Herencias, el valor de los derechos sociales corresponde al valor de los activos de acuerdo a las normas que esa propia ley establece, más los bienes intangibles valorados de acuerdo al artículo 46 bis, deduciendo los pasivos acreditados.

Como se aprecia, una cosa son las rebajas o deudas que afectan a la masa hereditaria, afectando el valor de la asignación; otra cosa son las reglas de valoración de los bienes propiamente tales, sin que pueda considerarse como formando parte del patrimonio del causante el patrimonio perteneciente a una sociedad – persona jurídica distinta de sus dueños.

En otras palabras, no es posible, como plantea el peticionario, considerar como rebaja o gasto de la masa hereditaria los pasivos de la sociedad donde el causante tenía derechos sociales ni efectuar entre el patrimonio quedado por el causante y la respectiva sociedad compensaciones o “anulaciones” de ningún tipo, por no confundirse el patrimonio de la sociedad con el patrimonio propio del causante.

En consecuencia, de acuerdo al citado artículo 46, letra f) de la Ley de Herencias, 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.

Por otra parte, y atendido que en el caso de adquirirse bienes por sucesión por causa de muerte su costo, para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, corresponde al valor fijado para el pago de del Impuesto a la Herencia, siguiendo el criterio propuesto en su presentación los derechos sociales presentarían un “costo negativo” frente a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Finalmente, es importante aclarar que la valoración de derechos sociales para efectos del Impuesto a la Herencia no se realiza de acuerdo a las normas de IFRS, como se desliza en la presentación del Sr. XXXXXX, ni tampoco a los valores tributarios que determina la Ley de Impuesto a la Renta, como propone en último término, sino que, como ya se ha señalado, de acuerdo a las normas que establece la Ley de Herencias en sus artículos 46 y siguientes.

Conforme lo expuesto, es innecesario pronunciarse sobre los criterios que solicita confirmar, unos en subsidio de otros, atendido que no se ajustan al texto de la ley.

III CONCLUSIÓN

Se informa que, en el caso planteado los herederos deberán:

- 1) Reconocer todos los bienes que componen la herencia, incluida la cuenta por cobrar contra la sociedad respecto de la cual se heredan derechos sociales.
- 2) Considerando que los pasivos superan los activos de la referida sociedad, los derechos sociales deberán declararse a valor cero, en la medida que la valoración de tales derechos se efectúe de acuerdo a letra f) del artículo 46 de la Ley de Herencias.

VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1471, de 24.05.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria