

**LEY SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES -
LEY N° 16.271 - ART. 46°, ART. 46° BIS, ART. 47°, ART. 50 - LEY SOBRE
IMPUESTO A LA RENTA, ART. 17°, N°9. (ORD. 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.**

I. ANTECEDENTES

Señala el recurrente en su presentación, que representa a una persona natural, titular de acciones de una sociedad anónima abierta que transa sus acciones en la Bolsa de Comercio de Santiago, y que fueron adquiridas por sucesión por causa de muerte por dicha persona, en calidad de único heredero de su madre.

Indica que la intención de su representado es radicar las referidas acciones en una empresa unipersonal que determinará sus rentas por contabilidad completa conforme a las normas de Primera Categoría.

Expone que la delación de la herencia se produjo en el año 1992, y el auto de posesión efectiva se dictó por el tribunal civil competente, en enero de 1995. Dicho decreto de posesión efectiva fue inscrito en el Conservador de Bienes Raíces de Santiago, previo pago del Impuesto a la Herencia determinado por el mismo tribunal.

De acuerdo a las normas vigentes a la fecha de la delación de la herencia (artículos 48 y 49 de la Ley N° 16.271), la determinación definitiva del monto imponible se efectuaba por liquidación realizada ante el juzgado letrado que hubiera dictado la resolución de posesión efectiva, requiriéndose un informe previo al Servicio de Impuestos Internos.

Agrega que, dichas disposiciones legales fueron derogadas por la Ley N° 19.903, la que también modificó las disposiciones referidas al pago de Impuesto a las Herencias, estableciéndose un sistema de declaración y pago simultáneo.

Sin embargo, indica, el criterio para valorizar las acciones a efectos del pago del Impuesto a las Herencias no ha sido modificado desde la fecha de la delación de la herencia, mecanismo que se encuentra contenido en el artículo 46 letra b) de la Ley sobre Impuesto a las Herencias y que consiste en calcular “el promedio del precio que los efectos públicos, acciones y valores mobiliarios hayan tenido durante los seis meses anteriores a la fecha de la delación de las asignaciones”.

De acuerdo a lo señalado, y teniendo presente los antecedentes expuestos, solicita se confirmen los siguientes criterios:

a) Que el valor de adquisición de las acciones, para fines tributarios, corresponde a aquél determinado conforme al artículo 46 de la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, esto es, el precio promedio de transacción bursátil de los seis meses anteriores a la delación de la herencia.

b) Que, a falta del documento en que conste la valoración de los activos efectuada por el tribunal, y existiendo un procedimiento reglado y objetivo de tasación establecido por la referida Ley de Impuesto a la Herencia, dicho valor puede acreditarse con otros medios, como un certificado emitido por la Bolsa de Comercio de Santiago, donde se transan las acciones, que señale dicho valor promedio en los seis meses anteriores a la delación de la herencia.

c) Que, siendo el heredero una persona natural que no lleva contabilidad, el costo tributario de las acciones corresponde al valor de adquisición antes indicado, reajustado de la forma indicada en el artículo 17 N° 8 inciso 2° de la Ley de la Renta.

d) Que las acciones deben quedar registradas en la contabilidad de la empresa unipersonal en el costo tributario indicado anteriormente, reajustado por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la delación de la herencia y el último día del mes anterior a la fecha en que se informe el inicio de actividades como empresario individual sujeto a Impuesto de Primera Categoría con contabilidad completa, incorporando en dicha contabilidad las acciones.

II. ANÁLISIS

El artículo 17 N°9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dispone que no constituye renta la adquisición de bienes por sucesión por causa de muerte.

Por otra parte, para el caso de adjudicación de bienes en la partición de una comunidad hereditaria, este Servicio ha señalado que el costo tributario que tienen los bienes adquiridos, es el que resulte de aplicar las normas de valoración de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 46, 46 bis, y 47 de dicho texto legal .

En el caso planteado, considerando que la consulta dice relación con un heredero único, y no con una comunidad hereditaria, no se trata de la situación específica referida en las instrucciones mencionadas, que instruyen sobre el costo tributario en la adjudicación de bienes en la partición de una comunidad, ya que el heredero único, aparte de su derecho de herencia sobre todo el patrimonio, adquiere el dominio de los bienes de propiedad del causante, sin que, desde luego, se forme una copropiedad de los bienes del dominio del difunto .

Sin perjuicio de lo anterior, y en relación a la primera consulta, se estima que, igual que en el caso de una comunidad, tratándose de un heredero único, el costo tributario que para el heredero tendrán los bienes adquiridos por sucesión por causa de muerte, para los efectos de determinar el mayor valor que provenga de su enajenación, será aquél que se determine conforme a las normas contenidas en los artículos 46, 46 bis, y 47, de la Ley N° 16.271. Específicamente, tratándose de acciones, la norma aplicable es la letra b) del artículo 46 citado.

Respecto a la segunda consulta, cabe señalar que si bien el cálculo del costo tributario de las acciones, a fin de determinar el mayor valor afecto a impuesto a la renta, se realiza conforme las normas de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, contenidas en los artículos 46, 46 bis y 47 del referido cuerpo legal, su acreditación deberá realizarse de acuerdo a las normas generales, pudiendo utilizarse todos los medios de prueba que establece la ley, circunstancia que deberá verificarse ante este Servicio, en las instancias de fiscalización correspondientes.

En cuanto a las consultas signadas con las letras c) y d), relativas al costo tributario de las referidas acciones tanto para heredero que enajena las acciones, como para la empresa individual que incorpora las acciones a su contabilidad, este Servicio ha señalado que: “se reconoce como costo de las acciones a registrar en la contabilidad de la empresa

individual, en el caso de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, su valor o costo tributario, equivalente éste a su precio de adquisición reajustado en la variación del índice de precios al consumidor existente entre el último día del mes anterior al de su adquisición y el último día del mes anterior al de su registro en la contabilidad de la respectiva empresa unipersonal.”

Por consiguiente, el valor o costo de adquisición tributario para el heredero, es el mismo costo al que deban registrarse las acciones en la contabilidad de la empresa individual a la que se asignan, y es el que resulte de la aplicación de las normas contenidas en la letra b) del artículo 46 citado, reajustado por la variación del índice de precios al consumidor existente entre el último día del mes anterior al de la delación de la herencia y el último día al mes anterior al de su registro en la contabilidad de la empresa unipersonal.

III. CONCLUSION

Conforme a lo señalado precedentemente se informa lo siguiente:

a) Para los efectos de determinar el mayor valor que provenga de su enajenación, el costo tributario de las acciones que se transan en bolsa, adquiridas por sucesión por causa de muerte, por parte de un único heredero, será aquel que se determine de acuerdo a las normas del artículo 46 letra b) de la Ley N° 16.271.

b) La acreditación del valor de adquisición de las acciones adquiridas por sucesión por causa de muerte, podrá realizarse ante este Servicio, a través de todos los medios legales de prueba de que se disponga, en las instancias de fiscalización correspondientes.

c) El costo de las acciones adquiridas por sucesión por causa de muerte, en calidad de único heredero, y que asignará a su empresa individual, será el valor de adquisición en los términos señalados en la letra a) precedente, reajustado por la variación del I.P.C., entre el último día del mes anterior al de la delación de la herencia y el último día del mes anterior al de su registro en la contabilidad de la respectiva empresa unipersonal.

d) Por su parte, la empresa unipersonal a la cual se le asignan las acciones deberá registrarlas en su contabilidad al mismo valor señalado en la letra c) precedente.

Lo anterior es sin perjuicio del pago del Impuesto a las Herencias correspondiente, en conformidad a lo dispuesto en los artículos 50 y siguientes de la Ley 16.271.-

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR

Oficio N° 2073, de 12.11.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria.