

**LEY SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES -
ART. 25, ART. 50 BIS - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64 - CIRCULAR N° 37, DE
2007. (ORD. N° 2730, DE 30.09.2016)**

TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DE DERECHOS HEREDITARIOS.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional informar sobre la forma en que se debe determinar el costo tributario en la venta de derechos hereditarios para los efectos de determinar el mayor valor.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a los antecedentes acompañados, esa Dirección Regional consulta:

- a) Si el cónyuge sobreviviente, al ceder sus derechos hereditarios antes de obtener el auto de posesión efectiva, se encuentra liberado del pago del Impuesto a la Herencia, pasando el impuesto a ser de cargo del cesionario.
- b) Si, en caso de determinarse un mayor valor en la cesión de los derechos hereditarios, ese mayor valor se encuentra afecto al impuesto a la renta.
- c) Respecto a la facultad de tasación establecida en el artículo 64 del Código Tributario:
 - i. Consulta si es posible tasar el precio de venta de la cesión de derechos hereditarios
 - ii. Si es posible tasar el precio de los bienes no incluidos en el inventario o solo se pueden tasar los incluidos en éste.

II ANÁLISIS

De acuerdo a los antecedentes proporcionados, lo que se cede en la especie es “la totalidad de los derechos” hereditarios en la respectiva herencia. Luego, siendo la herencia un derecho real que recae sobre el patrimonio del difunto, esto es, sobre todos sus derechos y obligaciones transmisibles considerados unitariamente o sobre una parte alícuota de la herencia, en la cesión del derecho real de herencia se enajena la totalidad o cuota (según el caso) que al heredero le corresponde en la “universalidad patrimonial del difunto” y no bienes determinados. Como señala la doctrina, “los bienes singulares del haber hereditario considerados individualmente no son objeto de esta cesión”.

Este criterio ha sido reconocido por este Servicio al resolver que, mediante la cesión de los derechos hereditarios, una persona “no ha transferido el dominio de algunas acciones o bienes determinados a la sociedad XXXXX S.A., sino que ha transferido a ésta sus derechos hereditarios en una universalidad de bienes que conforman la masa hereditaria dejada por la causante, doña XXXXXXX, es decir, la universalidad jurídica denominada derechos hereditarios, [que] no puede ser confundida con los bienes que la componen.”

Por otra parte, en cuanto a los efectos propios de la cesión del derecho real de herencia, si bien existe alguna discusión, lo cierto es que para la doctrina y jurisprudencia mayoritaria el cesionario pasa a ocupar la misma posición o situación jurídica del cedente. Como afirma Alessandri, “la cuestión... de si se transfiere al cesionario la calidad de heredero

por medio de la cesión del derecho real de herencia... tiene un mero interés teórico, porque es sabido que en Derecho las instituciones se reconocen por sus efectos, y si nosotros demostramos que el cesionario del derecho de herencia puede ejecutar los mismos actos que el heredero cedente, en definitiva poco nos interesará si se hace o no cesión de la calidad de heredero.” Luego, y tras citar una serie de argumentos, concluye que “el cesionario del derecho de herencia tiene iguales derechos que el cedente” .

De este modo, “al cesionario pasan todos los bienes, la universalidad de la herencia; pero al mismo tiempo que pasa el activo de la herencia, pasa también el pasivo, o sea, también pasan las deudas: y, por lo tanto, el cesionario está obligado a pagar las deudas que había contraído el causante.”

Dicho lo anterior, a continuación se responden las consultas formuladas:

En relación con su primera consulta, y conforme la doctrina citada, se informa que en la cesión del derecho real de herencia no es necesario realizar previamente las inscripciones que ordena el artículo 688 del Código Civil para que los herederos puedan disponer de los bienes (raíces) incluidos en la herencia . Luego, tampoco es aplicable la limitación dispuesta en el artículo 25 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, máxime si, como se ha dicho, en virtud de la cesión del derecho real de herencia no se disponen bienes determinados.

Con todo, en caso que el cedente del derecho real de herencia no haya pagado el impuesto, no por ello queda “liberado” del mismo. Como este Servicio ha señalado en otra oportunidad, siendo la normativa tributaria de derecho público, las eventuales modificaciones subjetivas o sustituciones de las partes involucradas no serían relevantes al efecto .

Sin perjuicio de lo anterior, en la medida que, según lo expuesto, el cesionario asume la posición jurídica del cedente para fines patrimoniales, este Servicio puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria al cesionario en su calidad de asignatario conforme al artículo 50 bis de la Ley N° 16.271, sobre impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

En cuanto a la segunda consulta y según lo expuesto precedentemente, se debe distinguir entre el mayor valor obtenido por el heredero en la cesión del derecho real de herencia, por una parte; y, por otra, el mayor valor obtenido por el cesionario al momento de enajenar los bienes, o derechos sobre ellos, que componen toda o parte de la universalidad patrimonial del difunto que le fuera cedida.

Luego, respecto de la cesión del derecho real de herencia son inaplicables las reglas sobre determinación del costo en la adjudicación de bienes hereditarios contenidas en la Circular N° 37 de 2009, pues dicha circular y las normas sobre las cuales imparte instrucciones discurren sobre la base de determinar el costo de adquisición de “bienes” específicos. Por la misma razón, tampoco es aplicable la doctrina sustentada en los Oficios N° 2393 de 2011 y N° 2891 de 2012, que tratan del costo de adquisición de “derechos sociales” dejados a favor de un legatario y del mayor valor obtenido por los herederos en la enajenación de sus respectivas “acciones”; esto es, de bienes específicos y no respecto de una “universalidad patrimonial”, como ocurre con la cesión del derecho real de herencia.

De este modo, en lo que dice relación con el mayor valor obtenido en la enajenación del derecho real de herencia y conforme la doctrina sustentada por este Servicio a propósito de la constitución de un usufructo a título oneroso o la enajenación de la nuda propiedad de acciones , para determinar el mayor valor es menester atender a la diferencia entre el precio de venta y el costo de adquisición, que corresponde a cero cuando el constituyente o cedente no tiene valor de adquisición.

En la especie, en la medida que no existan valores que imputar, todo el mayor valor obtenido en la cesión del derecho real de herencia constituye renta tributable para el cedente, gravada con Impuesto a la Renta conforme las reglas generales.

Asimismo, a la renta obtenida por el heredero que cede todo o parte de su derecho real de herencia se le aplican las siguientes disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta: el mayor valor califica en el numeral 5° del artículo 20; se determina conforme al inciso final del artículo 41; y, se declara en los términos dispuestos en el artículo 69 N° 3.

Respecto a la facultad de tasación establecida en el artículo 64, inciso tercero, del Código Tributario, cabe señalar que, si bien el derecho real de herencia es una cosa incorporal, en la medida que recae sobre una universalidad patrimonial o parte de ella, escapa en principio a la distinción entre mueble o inmueble según lo sea la cosa en que han de ejercerse o que se debe .

Con todo, atendido que para la doctrina y jurisprudencia mayoritaria se aplica a la cesión del derecho real de herencia el estatuto general de los bienes muebles , la cesión es tasable en cuanto especie incorporal mueble.

Por su parte, para tasar la cesión del derecho real de herencia no es relevante si los bienes fueron o no incluidos en el inventario porque, para efectos del Impuesto a la Renta, la tasación de esa “universalidad patrimonial” o cuota en ella, estrictamente no se confunde con los bienes que la componen ni se aplican a su respecto las reglas de valoración dispuestas en la Ley 16.271 para calcular la base imponible del Impuesto a la Herencia.

Luego, conforme lo dispuesto en la parte final del inciso tercero, artículo 64 del Código Tributario, puede considerarse como parámetro de tasación la diferencia que resulte entre el activo y pasivo transmisibles de la masa hereditaria, considerando los activos a su valor corriente en plaza o el que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza.

El valor de la masa hereditaria al momento de celebrarse la cesión del derecho real de herencia no depende de si los bienes fueron o no registrados en el inventario a esa fecha u otra posterior, pues el inventario sólo tiene relevancia “para los efectos de esta ley” (Ley N° 16.271) y no para efectos de determinar la base imponible gravada con Impuesto a la Renta.

III CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo expuesto precedentemente, puede concluirse que:

a) Si el cónyuge sobreviviente cede sus derechos hereditarios antes de obtener el auto de posesión efectiva, no queda por ello “liberado” del pago del Impuesto a la Herencia, sin perjuicio que este Servicio se encuentra facultado para exigir su cobro al cesionario en su calidad de “asignatario”, para estos efectos.

b) En caso de determinarse un mayor valor en la cesión de los derechos hereditarios, ese mayor valor se encuentra afecto al Impuesto a la Renta. De no existir desembolsos, el cedente del derecho real de herencia no podrá rebajar costo de adquisición alguno, constituyendo todo el mayor valor renta imponible.

c) El precio de venta de la cesión de los derechos hereditarios es susceptible de tasación conforme al artículo 64 del Código Tributario.

d) Para tasar la venta de los derechos hereditarios no es relevante si los bienes fueron o no incluidos en el inventario. Luego, y por aplicación del inciso tercero, parte final, del artículo 64 del Código Tributario, puede utilizarse como parámetro de tasación la diferencia que resulte entre el activo y pasivo transmisibles de la masa hereditaria, considerando los activos a su valor corriente en plaza o el que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2730, de 30.09.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria.