



UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

ESCUELA DE AUDITORÍA

**EFFECTOS TRIBUTARIOS DEL IMPUESTO DE LA HERENCIA EN EMPRESAS
FAMILIARES**

Tesis para optar a título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión.

Tesistas: Dominique Soledad Garrido Araya

Myriam Soledad Pérez Pérez.

Profesor Guía: Carlos Vergara Lasnibat.

Valparaíso, Chile, 2009.

Agradecimientos...

En primer lugar a nuestros padres por su infinito apoyo y por creer en nosotras, por creer en que podíamos ser capaces de cumplir nuestros sueños y anhelos, gracias por su paciencia y comprensión, gracias por sus valores y su educación, gracias por anhelar que más que profesionales seamos personas de bien, gracias por todo el amor que nos han dado....

Al Profesor Co-guía Fabián Cifuentes Pérez, quien con mucha paciencia y profesionalismo nos ayudó a forjar este proyecto. Proyecto que se moldeó en base a críticas constructivas, arduas horas de estudio y principalmente una gran dedicación para que este trabajo tuviese sus frutos...

Y finalmente a todos a quienes nos apoyaron y creyeron en nosotras, gracias a cada persona que se instaló en nuestro camino y nos ayudó a crecer como personas y en nuestra formación profesional que comenzó un día de Marzo por allá en el año 2005 cuando éramos apenas unas adolescentes y ahora ya somos adultas y comprendemos que esta etapa no es el final sino el comienzo de una nueva vida y de nuevos sueños.....

Gracias....

*“Detrás de cada línea de llegada, hay una de partida.
Detrás de cada logro, hay otro desafío.
Si extrañas lo que hacías, vuelve a hacerlo.
Sigue aunque todos esperen que abandones.
No dejes que se oxide el hierro que hay en ti.”*

ÍNDICE

Resumen	3
Marco Teórico	
I. Antecedentes Generales	4
II. Tratamiento Tributario del Impuesto a la Herencia	9
III. Contribución al Presupuesto Nacional	20
IV. Experiencia Internacional respecto al Impuesto a la Herencia	22
V. Empresa Familiar	23
Planteamiento del Problema	25
Objetivos	26
Metodología	27
Limitación al Estudio	28
Análisis y Discusión de Resultados	
Casos Prácticos	29
Efectos del Impuesto a la Herencia en el Patrimonio de Empresas Familiares	39
Conclusiones	44
Bibliografía	46
Anexos	
Nº 1 Análisis de Formularios	49

RESUMEN

Existen distintos Impuestos en nuestro ordenamiento jurídico que gravan el patrimonio de los individuos. Entre ellos se encuentran el Impuesto sobre Herencias y Donaciones, el Impuesto Territorial o Contribución y las Patentes Municipales. Dichas manifestaciones de imposición patrimonial como el Impuesto a la Herencia crea en la mayoría de los casos fenómenos no deseados, como la doble o hasta triple tributación, debido a que los bienes heredados por el causante fueron adquiridos por una renta que se afectó en una primera etapa cuando se genera el patrimonio gravándose con Impuesto a la Renta, en una segunda etapa cuando se produce la Primera Sucesión gravándose con Impuesto a la Herencia, y como tercera etapa cuando se produce la Segunda Sucesión se vuelve a gravar con Impuesto a la Herencia.

Las reformas tributarias a la Ley de Herencias, Asignaciones y Donaciones, han transformado el tema de traspaso de bienes a las siguientes generaciones en un aspecto altamente contingente, principalmente el de las empresas familiares, por lo que el objetivo de esta tesis es determinar los efectos tributarios de este Impuesto en el Patrimonio de dichas empresas.

Como propuesta metodológica, este estudio fue de tipo descriptivo con un enfoque cualitativo, basado en el análisis de la información obtenida de los medios de prensas, libros y estudios realizados por otros profesionales relacionados con el tema central de la tesis.

Se espera que el estudio realizado pueda contribuir a las mejoras del sistemas impositivo del Impuesto a las Herencia, demostrando las consecuencias que genera este Impuesto en empresas familiares sujetas a sucesión en sus patrimonios, ya que no genera ningún beneficio para los herederos ni para el Fisco.

MARCO TEÓRICO

I. ANTECEDENTES GENERALES

El Impuesto a las Asignaciones, Herencias y Donaciones se encuentra regulado por la Ley Nº 16.271, la cual ha sufrido modificaciones por medio de diferentes leyes publicadas con posterioridad. Esta ley establece un tributo sobre las asignaciones por causa de muerte, las herencias y las donaciones, es decir, grava el patrimonio afecto a sucesión o donación.

DESCRIPCIÓN DE CONCEPTOS BASICOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO A LA HERENCIA

A) Dominio

El Dominio (que se llama también Propiedad) es el derecho real en una cosa corporal para gozar y disponer de ella arbitrariamente no siendo contra la Ley o contra derecho ajeno.

La propiedad separada del goce de la cosa se llama Mera o Nuda Propiedad¹

B) Modos de adquirir el dominio

Los modos de adquirir el dominio son los hechos o actos jurídicos que constituyen su origen. Son justificaciones, pues responden la pregunta de por qué alguien puede decirse dueño de una cosa.

En consecuencia los modos de adquirir el dominio puedan conceptualizarse como los hechos o actos jurídicos que sirven para atribuir la propiedad de una cosa a favor de una persona.

En general nuestra legislación conoce los siguientes modos de adquirir el dominio de de las cosas:

¹ Código Civil de Chile, artículo 582 del Título II del Libro Segundo.

1. **La ocupación**, que es aquel modo de adquirir el dominio de las cosas que no pertenecen a nadie, y cuya adquisición no es prohibida por las leyes chilenas o por las leyes internacionales. Por ejemplo, la caza, la pesca, la extracción de áridos, entre otros.
2. **La accesión**, que es un modo de adquirir por el cual el dueño de una cosa pasa a serlo de lo que ella produce, o de lo que se junta a ella. Por ejemplo, las crías de animales, los frutos de árboles, así como los aumentos de suelo derivados de cambios de cauces de ríos, aluviones, avulsiones, entre otras.
3. **La tradición**, es modo de adquirir el dominio de las cosas y consiste en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo por una parte la facultad e intención de transferir el dominio y por otra la capacidad e intención de adquirirlo.
4. **La prescripción**, es un modo de adquirir las cosas ajenas por haberse poseído durante cierto lapso de tiempo.
5. **La sucesión por causa de muerte**, es un modo de adquirir el dominio que opera al tener lugar la delación de la herencia. La delación de la herencia es el actual llamamiento de la Ley a aceptarla o repudiarla. La herencia (asignación a título universal) o legado (asignación a título singular) se defiere al heredero o legatario al momento de fallecer la persona de cuya sucesión se trata.

Análisis de la Sucesión por Causa de Muerte

La sucesión por causa de muerte constituye un modo de adquirir derivativo, por cuanto el dominio de las cosas adquiridas proviene del difunto. Se puede suceder a título universal y singular.

1.- Título Universal cuando se sucede al difunto en todos sus bienes o en una cuota de ellos.

La asignación a Título Universal recibe el nombre de Herencia, y el asignatario de heredero. Los asignatarios a Título Universal cualquiera que sean las palabras con las que se los designe y aunque el testamento los califique de legatario, son herederos; representan la

persona del testador, le suceden en todos sus derechos y obligaciones transmisibles y son obligados a las cargas testamentarias, salvo que se impongan a determinadas personas.

Si no existe condición suspensiva, los herederos adquieren la asignación y la posesión legal de la Herencia, por el sólo ministerio de la Ley, por la muerte del causante, siendo el modo de adquirir el Dominio la Sucesión por Causa de Muerte.

Si hay condición suspensiva adquirirán la Herencia cuando ella se cumpla.

2.- Título Singular cuando se sucede al causante en una o más especies o cuerpos ciertos.

La asignación a Título Singular recibe el nombre de Legado, y el asignatario de legatario. Los asignatarios a Título Singular, aún cuando en el testamento se les califique de heredero, son legatarios; no representan al testador y no tienen más derechos y cargas que las que expresamente se les confiera o impongan, y su responsabilidad es sólo subsidiaria.

El legatario adquiere el dominio del bien legado desde la entrega que le hace el heredero, por el modo de adquirir Tradición; salvo que se trate de un legado de especies o cuerpo cierto, en cuyo caso lo adquiere desde la muerte del causante, por el modo de adquirir Sucesión por Causa de Muerte.

En el Legado de especies o cuerpo cierto, el legatario adquiere un bien determinado completamente por el testador, el dominio del bien se adquiere con el sólo hecho del fallecimiento del testador.

Los legados necesariamente son Testamentarios, la Ley no establece asignaciones a Título Singular.

3.- Sucesión Testamentaria (Si se sucede en virtud de un testamento)

Se entiende por Testamento el acto más o menos solemne en el que una persona dispone del todo o de una parte de sus bienes para que tenga pleno efecto después de sus días, conservando la facultad de revocar las disposiciones contenidas en él mientras viva². En nuestro ordenamiento jurídico se utilizan 2 tipos de testamentos, **el abierto, nuncupativo, o público**, que es aquel en que el testador hace sabedores de sus disposiciones a los testigos,

² Código Civil de Chile, Artículo 999.

y, el **testamento cerrado**, que es aquel que no es necesario que los testigos tengan conocimiento de ellas.

El testamento abierto, se otorga, por regla general, ante un Notario Público y tres testigos, al igual que el cerrado. El testamento abierto podrá otorgarse ante cinco testigos, sin comparecer ante Notario Público: sin embargo a la muerte del testador deberá procederse a la publicación del testamento, ante el Juez de Letras competente, quien citará a los testigos para que reconozcan sus firmas y la del testador.

Por su parte, si se otorgase testamento cerrado, a la muerte del testador, deberá procederse a la apertura del testamento, ante el Juez de Letras competente.

4.- Sucesión Intestada o Abintestato se otorga en virtud de la Ley de Herencias, de acuerdo a un Orden de Prelación.

C) Impuesto de la Ley N° 16.271

1.- Naturaleza del Impuesto

Esta Ley establece un Impuesto de carácter patrimonial, es decir, gravan el patrimonio. El Impuesto a las Herencias y Donaciones tiene la característica de ser un tributo progresivo, por tramos, y directo³.

2.- Impuesto Progresivo

Es de tasa progresiva, ya que la tasa se fija en un tanto por ciento o en un tanto por mil, siendo su resultado variable. En efecto, la tasa del Impuesto aumenta en la medida que aumenta el valor líquido de la respectiva asignación.

³ Herencias, Donaciones y su Tributación, Mauricio Muñoz Doussang, Ediciones Jurídica AREMI, 2004.

3.- Impuesto Directo

Se puede calificar como Impuesto Directo, de acuerdo a los tres criterios doctrinarios existentes para clasificar a los Impuestos en Directos o Indirectos:

- a) Según la Recaudación; es directo, pues se conoce a la persona que lo paga, es decir, al asignatario o donatario, a diferencia de los indirectos, en que se ignora la persona del contribuyente.
- b) Según el proceso de traslación de los Impuestos; también sería directo, pues este no se traslada del asignatario o donatario a otra economía más débil que en definitiva deba soportarlo, como ocurre con los Impuestos Indirectos, cuyo caso más típico es el Impuesto Aduanero que se traslada del Importador al Distribuidor, siendo soportado en definitiva por el consumidor.
- c) Según la forma de Gravar el Patrimonio; es directo, pues no recae sobre los actos o empleos de fortuna, sino que grava directa e inmediatamente la respectiva asignación o donación, constituyendo una exacción al patrimonio.

II.- TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS

A) Hecho Gravado

El hecho gravado está constituido por las asignaciones testamentarias o abintestato que recibe un heredero, donde adquiere fortuna por el modo de adquirir el Dominio denominado “Sucesión por Causa de Muerte”.

B) Posesión Efectiva de las Herencias

La Posesión Efectiva de la Herencia es un trámite que hacen los herederos o un mandatario de ellos, que les permite disponer de los bienes y deudas que una persona fallecida haya dejado.

A contar de la promulgación de la Ley N° 19.903 sobre Procedimientos para el otorgamiento de la posesión efectiva de la herencia, las posesiones efectivas de Herencias originadas en sucesiones intestadas abiertas se tramitan ante el Servicio de Registro Civil e Identificación.

Las sucesiones testadas son tramitadas ante el Juez de Letras del último domicilio del testador, según lo señalado en el Título VIII del Libro IV del Código de Procedimiento Civil.

C) Procedimiento de Tramitación de la Posesión Efectiva

En primer lugar, se solicita el formulario de posesión efectiva en el Registro Civil e Identificación o bien se puede bajar del sitio web del Registro Civil, se debe adjuntar a este formulario el inventario de los bienes existentes al fallecimiento del causante. En este formulario se deben llenar los siguientes antecedentes:

- Los datos del causante (la persona fallecida), del solicitante y de los herederos.
- La declaración del Inventario Valorado de los Bienes del causante.
- La declaración de estar afecta o exentas de Impuestos a la Herencia, las asignaciones de los herederos.

La tramitación queda a cargo de la Dirección Regional del Servicio de Registro Civil e Identificación de la cual depende la oficina donde se presentó el interesado.

El Registro Civil tiene la obligación legal de verificar la inclusión de todos los herederos en la solicitud de posesión efectiva.

El Registro Civil, como parte del trámite de posesión efectiva, verificará si las personas indicadas en la solicitud tienen la calidad de herederos. Incluirá a aquellos que no hayan sido mencionados en la solicitud y/o excluirá a quienes fueron mencionados en ésta pero que, como resultado de la verificación, se determina, que no tienen esa calidad.

El Registro Civil deberá incluir a todos los herederos en la posesión efectiva, aun cuando no estén especificados en la solicitud, es una obligación legal del Registro Civil.

Finalmente el Director Regional resolverá si se concede o rechaza la posesión efectiva, según si se ha cumplido o no con todos los requisitos establecidos.

La resolución que concede la posesión efectiva de la herencia debe publicarse en extracto por el Servicio de Registro Civil e Identificación en un diario regional correspondiente a la región en que se inicio el trámite, en día primero o quince de cada mes o el día hábil siguiente, si estos recayeren en día sábado o feriado.

Efectuado la publicación el Director Regional competente ordena la inscripción de la resolución en el Registro Nacional de Posesiones Efectivas, a cargo del mismo Servicio.

La tramitación íntegra de la posesión efectiva está afecta al pago de un derecho. Existen tres tramos de aranceles que el Servicio de Registro Civil e Identificación aplicará, dependiendo del valor total de los bienes dejados por el causante y de los cuales se solicita la Posesión Efectiva.

Tabla Arancel a Pagar por la tramitación de la Posesión Efectiva.

Valor del Conjunto de Bienes	Arancel a Pagar
Igual o Inferior a 15 UTA	Tramitación sin costo
Superior a 15 UTA e Inferiores o iguales a 45 UTA	1,6 UTM
Superiores a 45 UTA	2,5 UTM

UTA: Unidad Tributaria Anual

UTM: Unidad Tributaria Mensual

D) Inventario de la Masa Hereditaria (Se debe adjuntar a la solicitud de la Posesión Efectiva)

El inventario de los bienes del causante deberá contener, a lo menos:

1. La individualización de todos los bienes muebles e inmuebles,
2. Los créditos y deudas de que hubieren comprobantes,
3. La indicación de todos los objetos presentes, exceptuados los que fueran conocidamente de ningún valor o utilidad,
4. La valoración de los bienes,
5. La declaración jurada del solicitante de encontrarse las asignaciones que conforman la herencia afectas o exentas de impuestos.

E) De los Herederos Testados

Las personas que suceden al fallecido de acuerdo a lo señalado en el testamento.

F) De los Herederos Abintestato

Las personas que, de acuerdo a la Ley y cuando no hay testamento, suceden al fallecido en sus bienes y deudas de acuerdo al siguiente orden, de mayor a menor derecho:

- **Primer Orden:** Los hijos y el cónyuge que los sobrevive (marido o mujer). En el caso de haber fallecido algún hijo del testador, heredan en su lugar los hijos de este, es decir, los nietos del fallecido.

La porción del cónyuge sobreviviente que concurre como heredero, es el doble de la legítima rigurosa que corresponde a cada hijo, salvo que sea uno sólo, en cuyo caso heredan por partes iguales.

- **Segundo Orden:** Si no tiene descendientes, heredan los padres u otros ascendientes más próximos y el cónyuge que lo sobrevive. En caso de faltar el padre, la madre, y el cónyuge sobreviviente, son herederos los abuelos que estén vivos. En caso de estar fallecidos todos los abuelos, son herederos los bisabuelos vivos.
- **Tercer Orden:** Si faltan los anteriores, heredan los hermanos, sean por parte de padre y madre, o sólo de uno de ellos. En caso de estar fallecido alguno de los hermanos, heredan en su lugar los hijos de ese hermano fallecido, es decir, los sobrinos del causante.
- **Cuarto Orden:** En caso de faltar todos los anteriores, tienen derecho los parientes consanguíneos que descienden de un trono común, sin ser ascendientes o descendientes entre sí. Los parientes de grados más próximos excluirán a los más lejanos. En primer lugar están los tíos. En caso de no existir ningún tío vivo, heredan los primos de la persona fallecida.
- **Quinto Orden:** A falta de todos los herederos abintestato sucederá el Fisco.

G) Análisis de los Acervos Hereditarios

Para determinar los bienes que efectivamente constituyen una Herencia es necesario hacer una liquidación previa de ellos, ya que al momento de fallecer una persona queda un conjunto de bienes que le son atribuidos y que en la mayoría de los casos suelen estar confundidos con bienes pertenecientes a otras personas. Este conjunto de bienes recibe el nombre de **Acervo Bruto o Común**.

Una vez separados los distintos patrimonios que se encontraban confundidos se determina el **Acervo Ilíquido**, compuesto por los bienes que realmente pertenecían al causante y que constituyen su herencia propiamente tal.

Al Acervo Ilíquido deben deducirse las Bajas Generales de la Herencia. De este modo se obtiene el **Acervo Líquido** que constituye la Masa de Bienes que se va a repartir entre los Herederos, y el Impuesto en estudio se va aplicar sobre la Asignación Líquida que en definitiva corresponderá a cada uno de los Herederos.

H) Valorización de la Masa Hereditaria

Para determinar el monto sobre el cual deba aplicarse el Impuesto se considerará el valor que tengan los bienes al momento de diferirse la herencia de acuerdo a lo siguiente:

- a. Bienes Raíces: El avalúo con que figuren los bienes raíces en esa fecha para los efectos del pago de las contribuciones. Los bienes inmuebles por adherencia y por destinación excluidos del avalúo, que no se encuentren expresamente exentos del Impuesto establecidos en la ley en estudio, deberán ser considerados en su valor corriente en plaza.

Respecto de los inmuebles adquiridos dentro de los tres años anteriores a la delación se estimarán en su valor de adquisición cuando este fuere superior a su avalúo.

- b. Efectos Públicos: 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.

Si los efectos públicos, acciones y demás valores mobiliarios que forman parte de una herencia no hubieren tenido cotización bursátil en el lapso señalado anteriormente o si, por liquidación u otra causa no se cotizaren en el mercado, su estimación se hará por la Superintendencia de Valores y Seguros, o por la Superintendencia de Bancos en su caso.

No obstante si estos organismos no dispusieran de antecedentes para la estimación por no estar las sociedades de que se trata sujeta a su fiscalización o por otra causa, en valor de las acciones y demás títulos mobiliarios se determinara de acuerdo a su valor corriente en plaza, sin perjuicio de la facultad del Servicio de Impuestos Internos de tasar la base imponible.

- c. Bienes Muebles: El valor que a los bienes muebles se les asignen de acuerdo al valor corriente en plaza.
- d. Si dentro de los nueve meses siguientes a la delación de la herencia, se licitaren bienes de la misma en subasta pública con la admisión de postores extraños se valorarán los bienes licitados al valor en que hayan sido subastados.

Esta regla no se aplicará cuando los interesados hayan hecho uso del derecho de pagar definitivamente el Impuesto en conformidad a las reglas precedentes, a menos que aquellos solicitaren la revisión de la liquidación del tributo.

Los funcionarios que efectúen remate de bienes de sucesiones no entregarán el producto de la subasta, a menos de haberse pagado o garantizado el Impuesto, o de haberlo autorizado el Servicio de Impuestos Internos, o a menos, que el remate se hayan acordado ante partidor (quién se hace responsable del pago del tributo adeudado). En todo caso deberán consignar el producto del remate a la orden del juez en el término de tercero día.

- e. Los bienes situados en el extranjero, deberán ser valorizados a su valor corriente en plaza, sin perjuicio de la Facultad del Servicio de Impuestos Internos de tasar la Base Imponible.
- f. Negocios o Empresas Unipersonales: 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 su valor corriente en plaza, incluyéndose, además, el monto de los valores intangibles valorados de acuerdo a su valor corriente en plaza, todo ello con deducción del pasivo acreditado.

- g. Los vehículos: serán considerados por el valor de tasación vigente a la fecha de la delación de la herencia que determina el Servicio de Impuestos Internos, para los efectos del pago del permiso de circulación.
- h. Otros Bienes: Los bienes respecto de los cuales la ley en estudio no establece regla de valorización ya no se someten a justa tasación de peritos, sino simplemente serán considerados a su valor corriente en plaza.

I) Presunción para los Bienes Muebles

Cuando no se justificare la falta de bienes muebles en el inventario, o los inventarios no fueren proporcionados a la masa de bienes que se transmite, o no se hayan podido valorizar dichos bienes, 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.

J) Valor Corriente en Plaza

Se entiende por Valor Corriente en Plaza, como el valor de adquisición que habría correspondido a una especie del mismo género y de una calidad a lo menos similar, en el lugar y fecha en que ocurrió la apertura de la sucesión o se insinuó la donación, en su caso.

K) Análisis de las Bajas Generales

Para la determinación de la Asignación Líquida que corresponda al heredero o legatario, deberán deducirse del cuerpo o masas de bienes que el causante ha dejado lo siguiente:

1. Los gastos de la última enfermedad adeudados a la fecha de la delación de la herencia y los de entierro del causante;

2. Las costas de publicación del testamento, si lo hubiere, las demás anexas a la apertura de la sucesión y de posesión efectiva y las de partición, incluso los honorarios de albaceas y partidores, en lo que no excedan a los aranceles vigentes;
3. Las deudas hereditarias. Podrán deducirse incluso aquellas deudas que provengan de la última enfermedad del causante, pagadas antes de la fecha de la delación de la herencia, que los herederos acrediten haber cancelado de su propio peculio o con dinero facilitado con terceras personas. No podrán deducirse las deudas contraídas en la adquisición de bienes exentos al Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, o en la conservación o ampliación de dichos bienes;
4. Las asignaciones alimenticias forzosas, sin perjuicio de lo que dispone el N° 3 del Artículo 18 de la Ley 16.271; y
5. La porción conyugal a que hubiere lugar sin perjuicio de que el cónyuge asignatario de dicha porción pague el impuesto que le corresponda.

L) De la Tasa de Impuesto

El Impuesto se aplicará sobre el valor líquido de cada asignación o donación⁴. La aplicación de este impuesto es por medio de una tasa progresiva dependiendo del monto de la asignación o donación, con arreglo a la siguiente escala:

TABLA IMPUESTO A LA HERENCIA					
BASE IMPONIBLE			TASA	DEDUCCIÓN	
DE	0	A	960 UTM	1%	0,0 UTM
	960,01	A	1920 UTM	2,5%	14,4 UTM
	1920,01	A	3840 UTM	5%	62,4 UTM
	3840,01	A	5760 UTM	7,5%	158, 4 UTM
	5760,01	A	7680 UTM	10%	302,4 UTM
	7680,01	A	9600 UTM	15%	686,4 UTM
	9600,01	A	14400 UTM	20%	1.166,5 UTM
	144000,01	A	Y MÁS UTM	25%	1.886, 4 UTM

⁴ Ley N° 16.271 Impuesto sobre las Asignaciones, Herencias y Donaciones Año 2000.

Del Recargo

La escala del Impuesto a la Herencia se recargará de acuerdo al parentesco del asignatario o heredero con el causante de acuerdo a lo siguiente:

TABLA RECARGO	
HEREDERO	RECARGO (%)
Hijo	0
Cónyuge	0
Ascendiente	0
Hermano	20
Medio Hermano	20
Colaterales 3º o 4º	20
Colaterales 5º o 6º	40

De las exenciones

La ley del Impuesto a la Herencia establece las siguientes exenciones:

TABLA EXENCIONES	
HEREDERO	EXENCIÓN (UTM)
Hijo	600
Cónyuge	600
Ascendiente	600
Hermano	60
Medio Hermano	60
Colaterales 3º o 4º	60
Colaterales 5º o 6º	0

M) Procedimientos para el Cálculo de Impuesto a la Herencia

- 1.- Primero se determina el valor total de los bienes de la herencia.
- 2.- Este monto se deducen las bajas que autoriza la Ley en estudio.
- 3.- Luego, el patrimonio se divide entre los herederos de acuerdo cómo lo determina la Ley (Orden de Prelación) y/o el testamento, según sea el caso.
- 4.- Determinado el monto de la asignación de cada heredero, el monto resultante se convierte en UTM, la que rija al momento de la delación de la Herencia.
- 5.- Para cada heredero existen exenciones determinadas por Ley.
- 6.- El monto resultante en UTM se aplica el Impuesto en base a una escala progresiva que establece diferentes tasas que deberá pagar cada heredero.

N) Pago del Impuesto

El Impuesto deberá declararse y pagarse simultáneamente dentro del plazo de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se concede, de no enterar el impuesto en este plazo se comenzará a devengar un interés legal ascendente a 1,5% mensual.

El pago del Impuesto puede garantizarse con depósito en dinero, prenda de valores mobiliarios, fianza hipotecaria o primera hipoteca.

O) Sanciones

En caso de incumplir con la normativa establecida respecto al pago de Impuesto, los beneficiarios están expuestos a ser privados de la asignación y/o asumir pena corporal.

Serán solidariamente sancionados todas las personas que hayan intervenido dolosamente como partes, en actuaciones para minimizar o evadir el pago del Impuesto.

Si el Servicio de Impuestos Internos probare la intervención dolosa de algún profesional será sancionado con las mismas penas, sean ellas pecuniarias o corporales, que procedan contra las partes que incumplieron la normativa⁵.

⁵ Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, año 2000.

III.- CONTRIBUCIÓN AL PRESUPUESTO NACIONAL

En Chile, la carga de los Impuestos es de aproximadamente de 15,8% del Producto Interno Bruto (PIB)⁶. Su recaudación se hace a través de la Tesorería General de la República, mientras que el pago correcto de ellos y su fiscalización se ejecuta mediante el Servicio de Impuestos Internos (SII).

Actualmente la estructura impositiva Chilena se conforma básicamente por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), a las personas (Global Complementario y Segunda Categoría) y a las empresas (de Primera Categoría y Adicional) los cuales generan los mayores aportes a los Ingresos Tributarios comprendiendo alrededor de un 14.4% del Producto Interno Bruto (PIB). A diferencia de otros Impuestos que generan un menor aporte al Producto Interno Bruto como es el caso del Impuesto las Herencias el cual aporta aproximadamente un 0,0004%.

⁶ Roxana Acosta, Directora del Programa Económico de Libertad y Desarrollo, Diario El Mercurio, 20 de julio de 2009.

Ingresos Tributarios Anuales en Moneda Nacional como porcentaje del PIB al año 2008⁷:

CONCEPTOS	AÑO 2008
1. IMPUESTOS A LA RENTA	5,4%
2. IMPTO AL VALOR AGREGADO	9,0%
3. IMPTO A PROD ESPECIFICOS	1,4%
4. IMPTO A LOS ACTOS JURIDICOS	0,6%
5. IMPTOS AL COMERCIO EXTERIOR	0,4%
6. IMPUESTOS VARIOS(*)	0,2%
7. FLUCTUACION DEUDORES	-0,2%
INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS	16,7%
8. CONVERSION PAGOS MON EXTRANJ	1,9%
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	18,6%
9. Cuentas No Tributarias	0,0%
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS	18,6%

Fuente: Elaborado por la Subdirección de Estudios del SII, en base a los Informes de Ingresos Fiscales de la Tesorería General de la República.

(*) Composición del los Impuestos Varios, el cual contiene el Impuesto a las Herencias:

IMPUESTOS VARIOS	0,2%
Herencia y Donaciones	0,00040156753621
Patentes de minas	0,00034296770157
Juegos de Azar	0,00032518514676
30% Adicional Bienes Raíces	0,00000026966379
0,025% Adicional Bienes Raíces	0,00009025631997
Multas e Intereses	0,00083736382653
Artículo 8 Ley 18.566	0,00000287120546
Otros	-0,00005552949481

⁷ Servicio de Impuestos Internos, Ingresos Tributarios anuales de 1993 a 2008.
www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/estadistribu/ingresos_tributarios.htm

IV.- EXPERIENCIA INTERNACIONAL RESPECTO AL IMPUESTO A LA HERENCIA

A nivel internacional varios países han tomado conciencia de las dificultades que conlleva este Impuesto y propenden a su eliminación. Uno de los casos más emblemáticos es España, donde varias comunidades, como Madrid, Castilla y León, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, comunidad Valenciana, La Rioja, Navarra y País Vasco han derogado el Impuesto⁸, en especial para fomentar la sucesión en empresas familiares, esto ha permitido mantener la unidad económica y no menoscabarla para una sucesión patrimonial al tener que vender parte de los activos para pagar un Impuesto que destruye valor, y es como una suerte de expropiación.

A diferencia, en nuestro país por parte del Poder ejecutivo no hay proyectos de Ley tendientes a derogar este Impuesto. Sin perjuicio de ello la Cámara de Diputados ha solicitado al ejecutivo el estudio y envío de un proyecto de Ley destinado a la eliminación del Impuesto a la Herencia, para aquellos bienes transmitidos que tengan la calidad de empresa y que sus beneficiarios mantengan durante un periodo determinado de tiempo; así como bienes heredados que no tengan esta calidad⁹.

⁸ Silva y Tamblay, Economía y Negocios, Diario El Mercurio, 15 de mayo de 2007.

⁹ Proyecto de Acuerdo N° 434, Sesión 58ª de 01.08.2007, Cámara de Diputados, Chile.

V.- EMPRESA FAMILIAR

“La Empresa Familiar es aquella cuya propiedad, dirección y control de las operaciones está en manos de una familia. Sus miembros toman las decisiones básica-estratégicas y operativas, asumiendo por completo la responsabilidad de sus acciones [...]”. Grabinsky Steider (2000).

Gallo y García Pont (1989) establecen las siguientes diferenciaciones basadas en dos criterios: 1) La Dimensión de la Empresa y 2) Que la Familia dirija la empresa por ser la propietaria. Así proponen:

- Empresas Individuales: Con un carácter de mera supervivencia sin ánimo alguno de continuidad.
- Empresas Artesanales: Las que pasan de padres a hijos pero en las cuales no se producen ningún tipo de evolución.
- Empresas Familiares: Entendidas como las que se inician y continúan con una clara vocación de evolución y crecimiento, en las que la propiedad está en manos de una familia que no ha implantado una distinción entre propiedad y poder. Se incluyen también las que están formadas por socios que sin ser de la familia por lazos de sangre lo son por lazos de mutuo afecto.
- Empresas de Capital Familiar: En las que la familia es dueña la propiedad de las acciones, pero la gestión cae fuera del ámbito familiar.

Situación de las Empresas Familiares Frente al Impuesto a la Herencia.

El Impuesto a las Herencias ha conllevado que las empresas familiares deben ajustar sus estrategias para mantener sus patrimonios que se ven afectado por cargas tributarias excesivas, debiendo utilizar estrategias de reorganización de patrimonios familiares, esta herramienta no sólo busca la optimización de la carga tributaria, sino que la utilización de los instrumentos jurídicos idóneos que logren estructurar un plan de sucesión familiar asegurando a los dueños del patrimonio el control y manejo racional de los activos familiares, la preparación de la siguiente generación, la suscripción de protocolos familiares, un plan de retiro y jubilación para los dueños y principalmente la seguridad del patrimonio.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En Chile la Ley a las Asignaciones, Herencias y Donaciones, establece un Impuesto que grava el patrimonio de las sucesiones, el cual puede llegar hasta un 25% del patrimonio recibido por la sucesión a una triple carga tributaria aplicada sobre la misma renta. Desde el punto de vista fiscal el grupo empresarial más afectado por este Impuesto serían los sectores medios los cuales no cuentan con recursos para planificar la sucesión, a diferencia de las personas naturales que generalmente no pagan Impuesto por acogerse a las exenciones y los grupos empresariales de los sectores altos que tienen la capacidad económica para planificar anticipadamente la sucesión.

El Impuesto a la Herencia genera consecuencias en la sucesión del patrimonio principalmente el que podría estar compuesto por pequeñas y medianas empresas familiares, que desconocen y no poseen los recursos económicos para planificar el traspaso del patrimonio familiar.

El presente proyecto de tesis realizó un análisis descriptivo sobre los efectos tributarios del Impuesto a la Herencia en empresas familiares, cuando los beneficiarios de la herencia no poseen recursos para cumplir con dicha carga impositiva, con un estudio a Octubre de 2009.

OBJETIVOS

Objetivo General

Determinar los efectos tributarios del Impuesto a la Herencia en Empresas Familiares.

Objetivos Específicos

- Describir tratamiento tributario del Impuesto a las Herencias, mediante análisis de la Ley N° 16.271 de Impuesto sobre las Asignaciones, Herencias y Donaciones.
- Plantear los efectos que genera la aplicación del Impuesto a las Herencias sobre empresas familiares(mediante simulación de Casos)

METODOLOGÍA

El trabajo de investigación es de tipo descriptivo cualitativo y se llevará a cabo por medio de las siguientes etapas:

ETAPA 1: Recopilación de Antecedentes.

Nº 1: Recopilar información sobre el objetivo en análisis, en leyes, Decretos, Circulares, Oficios, Publicaciones, Páginas Web, Prensa, entre otros.

Nº 2: Revisar el material recopilado

ETAPA 2: Sistematización de la información.

Nº 1: Ordenamiento de la Información Recopilada.

Nº 2: Redacción de Conceptos básicos.

ETAPA 3: Elaboración de casos prácticos.

Nº1: Planteamientos de casos prácticos.

Nº2: Elaboración de Casos Prácticos.

ETAPA 4: Análisis y Discusión de la Información Recopilada.

Luego del análisis de la información, se elaboraran y redactaran las conclusiones. Para la entrega del informe final para su evaluación.

LIMITACIONES AL ESTUDIO:

El presente proyecto de tesis realizó un estudio a las Herencias y no a las donaciones, determinando los efectos tributarios del Impuesto a la Herencia en Empresas familiares sujetas a sucesión. Entendiendo por Empresas Familiares aquellas en las que la propiedad está en manos de una familia que no ha implantado una distinción entre propiedad y poder.

ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Casos Prácticos

Caso 1

La empresa "AA Limitada" se dedica a la comercialización de automóviles con sucursales a lo largo de todo el país, cuyos dueños es el matrimonio Señora XX y Señor YY, cuya administración está a cargo del Señor YY. Con fecha 22 de agosto del XXX8 fallece el matrimonio "XXYY", quedando como herederos sus tres hijos que no tienen otros ingresos que los que les aportaban sus padres, no había testamento por lo tanto se trata de un sucesión intestada.

Los bienes a heredar es la Empresa Familiar, que debe ser valorizada a valor corriente en plaza para determinar el monto sobre el cual se aplicará el Impuesto a la Herencia.

Información a señalar:

Razón social: Automotriz XY Limitada.

RUT: XX.XXX.XXX-X

Giro: Automotora

Porcentaje participación causantes

Señora XX 50%

Señor YY 50%

Caso 2

La empresa “ZZ E.I.R.L” se dedica a la Fabricación y Venta de Pan y Pastelería con sucursales en la ciudad VV, MM, DD y CC, cuyo dueño es el Señor ZZ, cuya administración está a cargo de su esposa e hijo que si bien no son socios de la empresa, forman parte de la toma de decisiones del negocio. Con fecha 12 de Febrero del año XXX7 fallece el Señor ZZ, quedando como herederos su esposa e hijo que únicamente tenían como ingresos las rentas provenientes del negocio familiar, a lo cual el Señor ZZ ha dejado testamento para la disposición de sus bienes.

Los bienes a heredar es la Empresa Familiar, que debe ser valorizada a valor corriente en plaza para determinar el monto sobre el cual se aplicará el Impuesto a la Herencia.

Información a señalar:

Razón social: Panadería y Pastelería ZZ E.I.R.L.

RUT: XX.XXX.XXX-X

Giro: Fabricación y Venta de Pan y Pasteles.

El Señor ZZ es el único dueño de la empresa, según escritura pública.

En la apertura del testamento se indican las siguientes instrucciones:

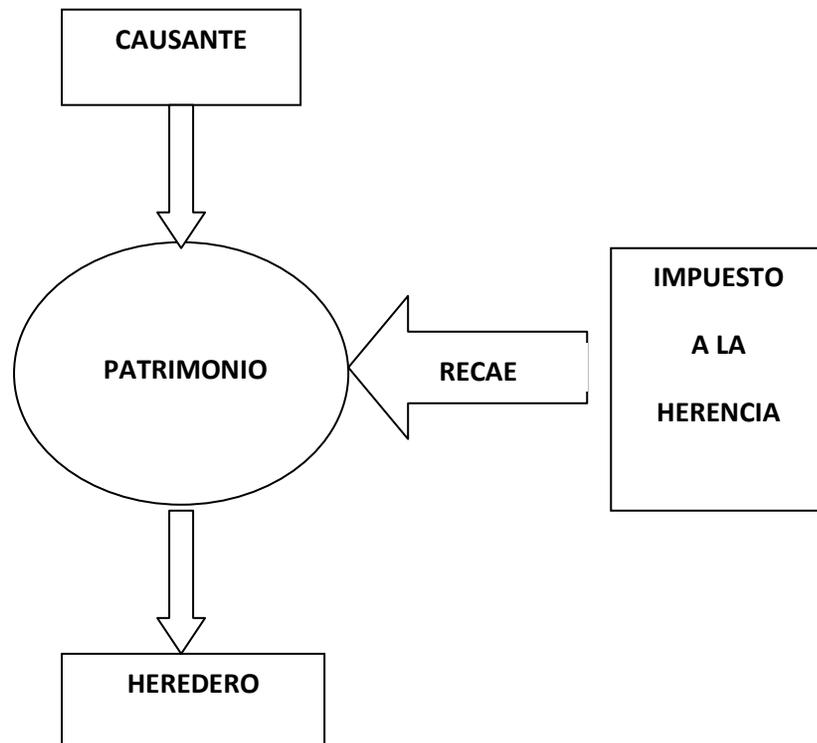
La Posesión y Administración del negocio serán de cargo de la Señora SS viuda del Señor ZZ en conjunto con su hijo Señor WW al que este último se le encomienda la perduración del negocio en el tiempo de generación en generación.

EFFECTOS DEL IMPUESTO A LAS HERENCIA EN EL PATRIMONIO DE EMPRESAS FAMILIARES

Del estudio realizado, se concluyó que, los efectos tributarios que produce el Impuesto a la Herencia en las Empresas familiares serían:

Flujo por si mismo

Sería el mismo patrimonio de la Empresa Familiar quien soporta la carga tributaria del Impuesto a la Herencia, debido a que el causante que generó este patrimonio ha dejado de ser contribuyente por su fallecimiento, por regla general los Impuestos recaen sobre el generador de la renta, por lo cual quien soporta la carga impositiva es el mismo patrimonio, ya que el heredero de ese patrimonio es sólo responsable de la declaración y pago del Impuesto a la Herencia.



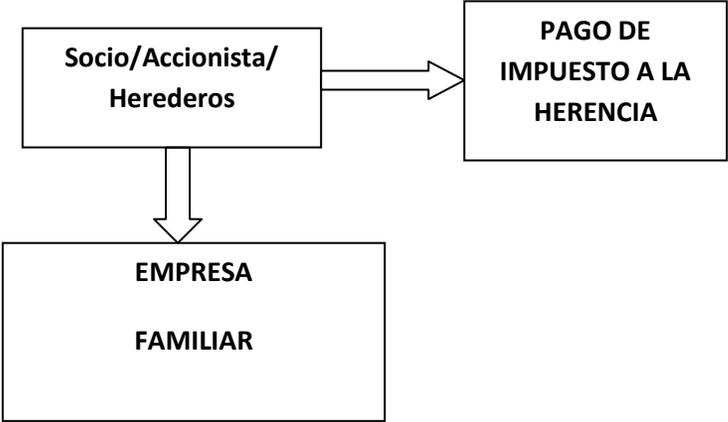
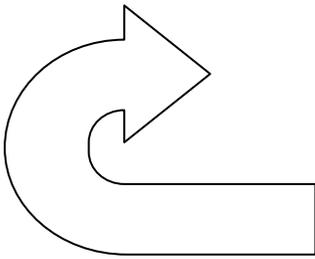
Por lo tanto el Impuesto a la Herencia afectaría al Patrimonio de Empresas Familiares, en la medida, que los beneficiarios de la herencia no tengan la capacidad para responder por el Impuesto a la Herencia determinado, lo que conlleva a despojarse de flujos y/o bienes para cancelar el Impuesto adeudado afectando a este de las siguientes formas, la primera es que si el patrimonio de la empresa posee fondos (flujos de efectivo) para responder por el pago del Impuesto, estos fondos se utilizaran con este fin, lo que implica una disminución de los flujos de fondos que conforman el Patrimonio. La segunda forma es cuando se deben enajenar bienes de la empresa para responder con el Impuesto, al enajenar los bienes también se afecta el Patrimonio de la Empresa.

Retiros de Utilidades

En el caso que el heredero no tenga la capacidad financiera de responder por el Impuesto a la Herencia adeudado, tendrá que efectuar retiro de utilidades. Estos retiros quedarán sometidos al Impuesto Global Complementario, cuyas tasas van desde 0 a 40%. Para efectos de declaración del Impuesto Global Complementario, el Sujeto Pasivo en este caso el heredero, que está obligado por la deuda ajena en calidad de responsable y no de contribuyente, quien utilizando fondos de la Empresa Familiar debe enterar este Impuesto.

Retiro de Utilidades

(Impuesto Global Complementario)



Disminución de Flujo de Fondos

Los flujos de fondos de la Empresa Familiar disminuirán por la utilización de estos para pagar el Impuesto a la Herencia, cuando el heredero no posee fondos para cumplir con dicho pago, por lo que el dinero que tenga la entidad tanto en caja como en banco se utilizará para cumplir con dicha obligación.

Flujo Empresa Familiar

Antes			Flujo Residual
Después	Pago de Rentas	Conjunto de Bienes	Retiro de los Socios (Para pago de Impuesto)

A modo de ejemplo:

	Impuesto a la Herencia a Pagar	8.500
	Flujo de Fondos Disponibles	10.000
(-)	Retiro de Fondos Disponibles para Pago Impuesto a la Herencia	8.500
(=)	<u>Flujo Residual</u>	<u>1.500</u>

Las Empresas Familiares se verían significativamente afectadas por este Impuesto, dado que los efectos tributarios que este genera en el patrimonio son siempre en pro de disminuirlos, claro que el primer efecto es la generación automática del Impuesto a la Herencia adeudado, para lo cual los herederos son responsables de su pago, pero como es inconsistente que recibiendo una herencia sin haberla pedido se tengan que desembolsar elevadas cantidades de dinero por conceptos impositivos de recibir esta herencia, no es elocuente, y más no lo es tener que utilizar parte del patrimonio de la empresa familiar para poder pagar este Impuesto, es así que generalmente se deben utilizar los flujos de fondos que la empresa tiene para poder pagar el Impuesto, fondos que además de ser utilizados para cancelar el Impuesto, deben tributar por concepto de retiros. Y si aún así estos flujos no son suficientes se está frente a la necesidad de desprenderse por medio de la enajenación de parte o del todo inclusive de los bienes de la empresa, ya sea dejando estos bienes en garantía o la liquidación total de los mismos, si estos bienes son necesarios para el funcionamiento normal de la entidad, trae perjuicios económicos para la entidad, ya que no podrá seguir funcionando como una universalidad de hecho (empresa en marcha), además implica una evidente disminución del patrimonio de la empresa familiar.

Por lo tanto el tema del Impuesto a la Herencia es relevante para la empresas familiares que en ocasiones desconocen o no cuentan con los recursos necesarios para planificar dicho Impuesto, por lo que las empresas familiares deben ajustar sus estrategias a las nuevas realidades tributarias que demandan importantes procesos de reorganización de los patrimonios familiares.

Deterioro del Traspaso Generacional del Patrimonio de las Empresa Familiar

El traspaso generacional del patrimonio es una de las premisas más importantes en las Empresas Familiares, la cual consiste en que el patrimonio sea traspaso de manera íntegra de generación en generación, para la conservación de la empresa familiar en el tiempo.

Por lo que al vincular esta premisa con el pago del Impuesto a las Herencias podemos concluir que uno de los impacto de este Impuesto respecto del Patrimonio de la Empresa Familiar, ya que para enterar el pago del Impuesto se necesitan Flujos de Efectivos que son obtenidos desde los mismo Flujos de Fondo de la empresa (impositivamente se consideran como retiros de utilidades), la cual queda sin liquidez y a su vez sin solvencia ya que sus fondos han disminuido y/o se han agotado por el pago del Impuesto, esta situación genera que la empresa no pueda cumplir con sus obligaciones de corto y largo plazo, por lo que para mejorar esta situación los herederos del patrimonio se ven obligados a enajenar bienes, liquidar parte de los activos, entre otros. De modo tal que el patrimonio se ve afectado de manera que las probabilidades de continuidad en el tiempo de la Empresa Familiar en el traspaso generacional no podrían lograr mantener inalterable el Patrimonio Inicial, ya que sin una planificación estratégica es inevitable que el patrimonio no se vea afectado.

CONCLUSIONES

A través del presente estudio se concluyó que los principales efectos que tiene el Impuesto a la Herencia en el patrimonio de Empresas Familiares son:

1. Flujo por si mismo
2. Retiro de Utilidades
3. Disminución de Flujos de Fondos⁹

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

1. Evans de la Cuadra, E; Evans Espiñeira, E. "Los Tributos ante la Constitución". 1997. Editorial Jurídica. Chile.
2. Escobar Geywitz, T. "Nociones de Derecho para la Planeación Fiscal". 2002. Editorial Magril Limitada. Chile.
3. Massone Parodi, P. "Principios de Derecho Tributario". 1979. Edeval. Valparaíso. Chile.
4. Muñoz Doussang, M. "Herencias, Donaciones y su tributación". 2004. Aremi. Chile.

Leyes:

1. Chile. Estado. 1965. Ley N° 16.271 de Impuesto sobre las Asignaciones, Herencias y Donaciones.
2. Chile. Estado. 2004. Ley N° 19.903 Sobre el procedimiento para el otorgamiento de la posesión efectiva de la herencia y adecuaciones de la normativa procesal, civil y tributaria sobre la materia.
3. Chile. Estado. 2006. Ley N° 20.094 modifica la ley 16.271 en lo relativo al cobro de aranceles por parte de los Conservadores de Bienes Raíces.
4. Chile. Estado. 2008. Ley sobre Impuesto a la Renta.
5. Chile. Estado. 2008 Código Procedimiento Civil.
6. Chile. Estado. 2008 Código Civil.

Páginas Web:

1. Servicio de Impuestos Internos: www.sii.cl
 - Circular N° 54 año 1999 "Instrucciones sobre uso del Formulario N° 4419 Liquidación de Impuesto de Herencia.
 - Circular N° 28 año 2000 "Determinación de los avalúos de los bienes raíces para la aplicación de la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones".
 - Circular N° 12 año 2005 Complementa Circular N° 28 año 2000.

- Circular N° 107 año 1960 “Tribunal que conoce en primera instancia de la determinación y aprobación del pago del Impuesto a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones”.
- Circular N° 19 año 2004 “Instrucciones sobre los procedimientos de determinación y pago del Impuesto a las Asignaciones por causa de muerte y las Donaciones.
- Oficio N° 311 año 1994 “Situación tributaria de acciones adquiridas en sucesión por causa de muerte, el costo de las acciones será el Impuesto de Herencia y Donaciones pagado.
- Oficio N° 735 año 2003 “El costo de las acciones recibidas en herencias, es el valor considerado para los efectos del impuesto contenido en la Ley N° 16.271, independiente del valor pagado por adquirir los derechos hereditarios”.
- Oficio N° 63 año 2005 “Tributación de usufructo de Derechos Sociales de una Sociedad a favor de terceros”.
- Oficio N° 1006 año 2006 “Tratamiento tributario de rentas que se generen con posterioridad al fallecimiento del causante”.
- Oficio N° 3027 año 2007 “Situación tributaria de sociedades unipersonales extranjeras adquiridas mediante sucesión hereditaria-costo tributario de las acciones extranjeras-posibilidad de regularizar el registro de inversión.

2. Biblioteca Congreso Nacional: www.bcn.cl

Artículo

- Posesión efectiva sin testamento.

3. Diario El Mercurio: www.economiaynegocios.cl

Noticias:

- “Sucesiones: Impuesto a la Herencia golpea bolsillos de sectores medios”
- “¿Como se aplica el Impuesto a la Herencia”
- “Impuesto a la Herencia: no planificar puede costar caro a los beneficiarios”
- “Distorsión y baja recaudación intensifican consenso para eliminar Impuesto a la Herencia”

4. Instituto Chileno de Derecho Tributario www.ichdt.cl

5. Diario La Tercera www.latercera.cl

Noticia

- “Ex dueña de Laboratorios Chile busca arreglo con Impuestos Internos”

6. Revista Capital www.capital.cl

Artículo

- Impuestos, persona y familia, un sistema tributario justo no puede perder de vista la real capacidad contributiva de las personas.

7. Colegio de Abogados www.colegioabogados.cl

Artículos:

- Servicio fijará como juez y parte tasaciones en el impuesto a las herencias; Colegio de Abogados denuncia poder “ilimitado” que se le otorgará al S.I.I.
- Nuevas facultades para el S.I.I.

8. Tax Advisors www.advisors.cl

Artículo

“Los desafíos de las viñas familiares”

Tesis:

1. Sucesión de Poder en la Empresa Familiar: Organización y preparación para determinar el éxito y su continuidad. Autor: Carmen Gabriela Nolivos Albornoz, Profesor Guía: Carlos Murat Ibaceta, Abril 2008.
2. Estudios de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Autor: María Angélica Uribe Jackson, año 1973.

ANEXOS

Nº 1 ANÁLISIS DE FORMULARIOS

De acuerdo a la implementación del formulario 4419 se terminaron los informes del S.I.I. para la determinación del Impuesto. Ahora, el propio abogado patrocinante declara bajo juramento que los datos extractados en el mismo expediente respectivo, son expresión fiel y exacta de los datos ahí contenidos y que la determinación del Impuesto se ha realizado en forma correcta.

Al final del anexo se inserta el formulario 4419 y sus instrucciones de llenado. Aún se utiliza el concepto de tasación, a diferencia del formulario 4423 que abandona dicha nomenclatura, conforme a las modificaciones por el artículo 18 de la Ley Nº 19.903.

Luego, se inserta el formulario 4423 y sus instrucciones de llenado.

Por último, se inserta el formulario de solicitud de posesión efectiva y sus instrucciones de llenado. Este formulario no lo confecciona el Servicio de Impuestos Internos como los anteriores, sino el Servicio de Registro Civil e Identificación.

FORMULARIO F 4419

En primer lugar procede indicar los datos del causante; luego se indican los datos del expediente, del testamento (necesariamente por cuanto sólo recibe aplicación en sucesiones testadas), inventario y publicaciones legales; finalmente, se proporcionan los datos del cónyuge sobreviviente. Cuando se sucede por derecho de presentación o transmisión se individualiza como asignatario al representado o transmisor según corresponda.

En segundo término procede la “tasación” de los bienes hereditarios, distinguiendo si son agrícolas o no agrícolas, si son propios de la sociedad conyugal, y otros datos.

Los bienes muebles se anotaban por su valor según tasación pericial. Hoy se valorizan a valor corriente en plaza.

Cuando no se incluyen bienes muebles en el inventario se llena la línea “presunción” anotando en ella una cantidad que represente un 20% del valor del inmueble que guarnecía

o a cuyo servicio o explotación estaban destinados, aún cuando el inmueble no fuere de propiedad del causante.

Para las acciones, valores, bonos y fondos previsionales se consigna para cada uno de ellos la institución, el número del certificado que los respalda y otros datos, siempre distinguiendo si son propios del causante o de la sociedad conyugal. Lo mismo se aplica para dineros, depósitos, créditos y otros valores. De igual modo se registra información relativa a otros bienes no considerados en los ítems anteriores.

La suma de todos los ítems anteriores arroja el total de la herencia.

Luego vienen las Bajas acreditadas, que pueden ser de la sociedad conyugal o de la herencia.

Entre las bajas de la sociedad conyugal procede considerar los gastos de la última enfermedad pagados por la sociedad conyugal en vida del causante; dudas sociales, alimentos forzosos, etc. Todas estas bajas deben ser debidamente acreditadas indicándose las fojas del expediente en que constan y su valor en pesos.

Entre las bajas de la herencia procede considerar los gastos de última enfermedad pagados con posterioridad al fallecimiento del causante; gastos funerarios, deudas personales, costas de publicación del testamento, etc. Todas estas bajas deben ser debidamente acreditadas indicándose las fojas del expediente en que constan y su valor en pesos.

Al dorso del formulario F 4419 se hace el cálculo del Impuesto.

Para los efectos de establecer el monto de la herencia partible afecta a Impuesto se anotan las cantidades en los ítems correspondientes (total bienes sociedad conyugal, bajas sociedad conyugal, bienes exentos, haber líquido social, mitad gananciales, bienes propio causante, bajas de la herencia, bienes propios causantes, herencia afecta a impuesto y herencia afecta partible). No procede indicar dato alguno en el casillero de porción conyugal efectiva afecta, según corresponda.

Al lado izquierdo se anota el valor de la UTM a la fecha del fallecimiento. El cuadro de determinación número tres no se llena, no procede determinar porción conyugal. El formulario tenía casillero para hijos legítimos y naturales (se siguió proporcionando el mismo formulario sin modificaciones luego de la dictación de la Ley N° 19.585)

Procede, después, la determinación del Impuesto del cónyuge sobreviviente concurría como heredero abintestato en los actuales 2º y 3º orden de sucesión. Recuérdese que la porción conyugal era una baja de la herencia en estos casos, que se indicaba en el cuadro número tres (determinación porción conyugal). A dicha porción conyugal debía imputarse todo lo que hubiere que percibir como heredero abintestato en la sucesión del difunto. No obstante ello, la porción conyugal era compatible con cualquiera donación o asignación testamentaria que el cónyuge sobreviviente hubiera de percibir en la sucesión del difunto.

En el formulario debe sumarse la asignación afecta del cónyuge sobreviviente con la porción conyugal para los efectos de aplicar el Impuesto en estudio y se deducen 600 UTM por exención parental.

Por último, procede el Impuesto de los asignatarios. Si son más de siete debe usarse otro formulario. De no existir formularios actualizados a la fecha de esta edición para sucesiones testadas, pienso que la asignación del cónyuge sobreviviente, ahora heredero, debe ir en este casillero.

A continuación, vienen los datos del expediente, extractados por el abogado patrocinante, donde el profesional declara bajo juramento, que los datos contenidos en el formulario han sido extractado del expediente que indica y que son la expresión fiel y exacta de los datos ahí contenidos, que se ha cumplido con los trámites prescrito por el Código de Procedimiento Civil, y que la determinación del Impuesto se ha realizado en forma correcta. Nótese que si la determinación del Impuesto no es correcta habría un delito culposo de perjurio, un delito culposo contra la fe pública, en circunstancias que el artículo 10 N° 13 del Código Penal establece que está exento de responsabilidad, el que cometiere un cuasidelito, salvo los casos expresamente penados por ley, que no son sino, los delitos contra las personas.

Por último, el propio Servicio de Impuestos Internos debe llenar el casillero final, donde dicho Servicio se dirige al Señor Juez de Letras señalándole si procede declarar que la herencia indicada no está afecta o está afecta a un Impuesto que determina.

En el formulario el propio S.I.I. se dirige al Juez, por lo que no existe razón alguna para que funcionarios judiciales exijan que se les acompañe con un escrito.

Con el mérito de este formulario visado por orden del Director Regional, el Juez de Letras hace la declaración correspondiente y ordena inscribir el auto de posesión efectiva y las especiales de herencia que procedan, junto a la inscripción del testamento.

FORMULARIO F 4423

Este formulario debe presentarse conjuntamente con el formulario de Solicitud de Posesión Efectiva del Servicio de Registro Civil e Identificación.

Se determinan los Impuestos que corresponden a cada asignación (explícita a cada heredero) y se llena el recuadro “Declaración exento/afecto Impuesto a las Herencias” en el formulario de “Solicitud de Posesión Efectiva Intestada” del Servicio de Registro Civil e Identificación.

Para calcular las asignaciones deben trasladarse los valores correspondientes a la suma de las columnas de “valores y exenciones” desde cada uno de los recuadros del inventario del formulario de solicitud de posesión efectiva intestada del Servicio de Registro Civil e Identificación, hasta la línea correspondiente al recuadro “determinación de la masa hereditaria” del formulario 4423 en análisis.

Luego, se realizan las operaciones que indica: se registra el R.U.N./R.U.T. del asignatario, la asignación afecta en pesos, luego en UTM, se resta la exención parental, con lo que se obtiene la base imponible; se aplica el Impuesto según tabla número dos más el recargo según tabla número tres. Se convierte en Impuesto Total en UTM, hasta especificar cantidad declarada y pagada, también en UTM y a nombre de quién se hace.

Para el cálculo del Impuesto, luego de determinar las asignaciones de cada heredero, se registran los montos en el recuadro “impuesto asignatarios”, en la columna “\$”. Se calcula el monto en UTM a la fecha del fallecimiento. La exención parental se hace según tabla número uno. Para la base imponible se resta exención, según se señalará, y si el resultado es cero, o negativo, se anota “0” en el resto de la fila. En la tabla dos se ubican la tasa y la deducción correspondiente:

- Tasa 1%; 0,0 UTM deducción.
- Tasa 2,5%; 14,4 UTM deducción.
- Tasa 5%; 62,4 UTM deducción.
- Tasa 7,5%; 158,4 UTM deducción.
- Tasa 10%; 302,4 UTM deducción.

- Tasa 15%; 686,4 UTM deducción.
- Tasa 20%; 1166,4 UTM deducción.
- Tasa 25%; 1886,4 UTM deducción.

El Impuesto se calcula multiplicando la tasa en decimales, por ejemplo, para la tasa 5% se multiplica por 0,05. Se multiplica tasa por base imponible, y a su resultado se le resta la deducción que corresponda según la tabla recién señalada.

En la columna siguiente se registra el porcentaje de recargo según tabla número 3:

- Hijo, cónyuge y ascendiente 0% recargo.
- Hermano, “medio” hermano 20% recargo.
- Colaterales 3º y 4º 20% recargo.
- Colaterales 5º y 6º 40% recargo.

Aún cuando la tabla no señala expresamente, cabe señalar que cuando el asignatario o donatario no tiene parentesco alguno con el causante se aplica el mismo porcentaje de recargo que corresponde a los colaterales en 5º y 6º grado, esto es , un 40% de recargo. Por ende, toda asignación o donación efectuada a una persona jurídica, necesariamente, habrá de llevar dicho 40% de recargo, excepto tratándose de asignaciones y donaciones exentas.

Si el recargo es de 20% se multiplica por 1,2 y si es de 40% por 1,4 y se registra en la columna correspondiente.

Se calcula el total del Impuesto y se registra en el casillero final, Código 301, en UTM; luego valor UTM a la fecha de la declaración, y el total de Impuesto a pagar en pesos.

En el recuadro “asignaciones y determinación del Impuesto” en la columna “declaro y pago a nombre de “, (recuérdese que cualquier heredero pueda pagar por los demás, con derecho a repetir en su contra), se indica si se declara y paga por la totalidad de los herederos o sólo por algunos de ellos.

En el casillero 302 se indica el total del impuesto de los asignatarios indicados; luego se registra el monto UTM de fecha declaración y se multiplica por el monto en UTM del Impuesto total, y se anota en el casillero 303. Si el resultado es mayor que cero, se traslada

a la columna 10, casillero 91, donde se indica el total a pagar, más intereses y multas, y el total a pagar con recargos (casilleros 92 y 93).

Si el resultado del casillero 301 es cero, se marca opción “exentas todas las asignaciones” del formulario de “solicitud de posesión efectiva intestada” del Servicio de Registro Civil e Identificación. Si todos los asignatarios resultan con un valor mayor a cero en la columna “Impuesto Total” se marca “Afectas todas las asignaciones”, del citado formulario en el mismo recuadro. Si solo algunas asignaciones resultan con valores mayores a cero, se marca la opción “Afectas algunas de las asignaciones”.

Finalmente se completa el recuadro de declaración jurada, que firma el solicitante, ubicado abajo al lado izquierdo, donde se declara lo siguiente, bajo las penas prevista para el delito de perjurio (presidio menor en su grado mínimo a medio, es decir 61 días a 3 años, y multa de 6 a 10 UTM): “Declaro que los datos y contenidos son la expresión fiel de la verdad y que las asignaciones y la determinación del Impuesto se han realizado conforme a lo dispuesto en la Ley N° 16.271, por lo que asumo la responsabilidad correspondiente a todas las asignaciones marcadas en el recuadro de asignaciones y determinación del Impuesto”; se indican ciudad, fecha y firma del solicitante.

FORMULARIO DE SOLICITUD DE POSESIÓN EFECTIVA ANTE EL SERVICIO DE REGISTRO CIVIL E IDENTIFICACIÓN

Este formulario incluye el inventario de bienes del causante y su valorización. Contiene instrucciones elementales.

a) Instrucciones Previas

Se indican los datos del causante, del solicitante y de los herederos.

Con su Cédula de Identidad se obtienen datos como el número de ella con dígito verificador. Con el certificado de defunción se obtiene información de ella, con fecha y lugar, y los datos de partida de defunción del causante, o con la libreta respectiva actualizada, se obtiene información respecto del régimen patrimonial del matrimonio del causante, y se verifican subinscripciones.

Luego se proporcionan los datos del inventario. Con la escritura de compra -venta de bienes raíces se obtiene la fecha de adquisición y la inscripción en el registro de propiedades del Conservador de Bienes Raíces. El aviso del pago de contribuciones proporcionará información del Rol de Avalúo de la Propiedad, y su comuna. Si no se dispone de él, se solicita certificado de avalúo fiscal de bienes raíces a la fecha de defunción del causante.

Para los vehículos motorizados se acompaña certificado de inscripción en el Registro Nacional de Vehículos Motorizados con el que singulariza el vehículo.

b) Solicitud

El llenado del formulario comienza con los datos del causante, proporcionando los datos que indica el casillero respectivo (RUN, Nacimiento, Nombres, Apellido, Estado Civil, Nacionalidad); luego los datos de la defunción (indicando circunscripción, número de inscripción, año de la inscripción y lugar de defunción); luego los datos del último domicilio del causante que no necesariamente coincide con los del lugar de defunción (caso en el cual se recurría a las informaciones sumarias de testigos, en el procedimiento judicial, vigente aún para sucesiones testadas); seguidamente se señala el régimen patrimonial vigente a la fecha de la defunción; por último, se indican las subinscripciones que pudieran tener la partida de matrimonio.

A continuación procede indicar los datos del solicitante, quien, necesariamente debe ser heredero. Se indica RUN, Nombre, Nacionalidad, Domicilio, y medio de contacto.

En el formulario deben consignarse los datos del solicitante aún cuando este haya cedido los derechos a la herencia a otro, o, aún cuando sea representado por otro para la tramitación, como por un abogado habilitado, como por ejemplo; no existe casillero para designar abogado en el formulario que, si bien no es obligatorio su patrocinio, resulta del todo aconsejable su asesoría profesional.

Se indican, luego, los datos del representante, o del cesionario, se indica si es o no cesionario, si es representante, se indica si es legal, voluntario o judicial y sus datos personales.

Finalmente, se individualizan los herederos con sus datos personales. Se incluyen los datos personales de los herederos fallecidos y los de quienes suceden por derecho de representación. En el caso de nietos del causante que suceden en representación de un hijo fallecido, se deberá señalar la calidad de heredero como “hijo de”, y en este caso, se anota el RUN, del heredero a quien representan, en la columna “RUN. Representación-transmisión”.

c) Inventario

El llenado del inventario adjuntado a la Solicitud comienza por señalar si acepto o no con beneficio de inventario. El instructivo señala que el beneficio de inventario consiste en que el heredero se hace responsable de las obligaciones hereditarias sólo hasta la concurrencia del valor total de los bienes que ha heredado.

En cada columna se señalará con la letra P si el bien es propio del causante o S si el bien fue adquirido durante la vigencia del régimen de sociedad conyugal o bajo el régimen de participación en los gananciales.

Los valores que deben considerarse serán aquellos que hayan tenido los bienes a la fecha de fallecimiento del causante. Si el bien es propio del causante se registra la totalidad del valor, tanto los activos como los pasivos. Si el bien es social o adquirido en régimen de participación de gananciales sobre se registra el 50% de su valor.

Para los bienes raíces, se señala A si es agrícola o N si es no agrícola.

Luego se registra el rol de avalúo, comuna, fecha de adquisición (se indica fecha de escritura no de inscripción), datos inscripción conservatoria; luego, la valoración, según avalúo fiscal, o si se adquirió dentro de los 3 años anteriores a la fecha de la defunción se anota valor de adquisición cuando este es mayor. Si el causante sólo tiene derechos en el inmueble, se registra el valor proporcional que corresponda; luego se registra la exención, por ejemplo si el bien esta acogido a las normas del D.F.L 2, adquirido por el causante en primera transferencia y a lo menos 6 meses antes de su fallecimiento. En este caso la exención es igual al avalúo fiscal. Luego se totaliza.

Los vehículos se registran indicando Placa Patente Única (PPU), incluyendo el dígito verificador y su código del Servicio de Impuestos Internos (señalando el comprobante de pago del permiso de circulación); luego se indica el tipo de vehículo, marca, modelo y año, número de motor, número de chasis, serie o VIN. La valorización corresponde a la tasación vigente del Servicio de Impuestos Internos. Luego se totaliza.

Para el menaje existe recuadro donde se indica "1" si se acoge al 20% presuntivo legal o no. De lo contrario se indica "2" y se detallan el menaje y su valorización (al corriente de plaza). Luego se totaliza.

A continuación procede colacionar los inmuebles excluidos del avalúo fiscal, es decir, bienes inmuebles por adherencia y destinación que no están excluidos en el avalúo del bien raíz agrícola, tales como construcciones, bodegas, plantaciones, silos, bosques. Al efecto el formulario 4419 utilizado sólo para las posesiones efectivas de herencias testadas incluía anexo de bienes excluidos, en caso de que existiesen bienes raíces agrícolas, con un sistema presuntivo y otro de tasación efectiva. Actualmente, sólo se registra el tipo de bien de que se trate, el número de especies, dimensiones y otros antecedentes relevantes; luego se consigna el número del bien raíz que le corresponde a dichos bienes excluidos en el recuadro de bienes raíces, su valoración al corriente en plaza a la fecha de fallecimiento del causante, y su exención, si procediere. Luego se totaliza.

Luego, se colacionan otros muebles tales como negocios, empresas, derechos, cuotas. Se registra el tipo de bien; si son derecho en sociedad se indica razón social, porcentaje de participación social, RUT de la sociedad; luego se indica su valor en pesos y se totaliza.

Por último, en cuanto a activos, se colacionan otros bienes tales como acciones, valores, depósitos, bonos. Para cada uno de ellos se consigna el nombre de la institución correspondiente y su número de documento o certificado. Se registran por su valor en pesos. Tratándose de efectos público y valores mobiliarios deberá considerarse el promedio del precio que estos hayan tenido durante los seis meses anteriores a la fecha del fallecimiento del causante. Si no hubieren tenido cotización bursátil en dicho periodo la estimación la hará la Superintendencia de Valores y Seguros o la Superintendencia de Bancos, en su caso. Si ello no fuere posible,

deberá considerarse el valor corriente en plaza a la fecha del fallecimiento del causante. Luego se registran exenciones, si procedieren, y se totaliza.

Si no se colacionan deudas por cobrar, cualquier ejecutado por los herederos podrá excepcionarse por falta de requisitos para que su título tenga fuerza ejecutiva.

Los pasivos o deudas hereditarias, acreditadas, se registran solo cuando respecto de ellas no operan seguros de desgravámenes o correspondan a la mantención de bienes exentos al Impuesto a las Herencias. Se describe la deuda, luego se identifica el acreedor, número de documento o certificado y su valor en pesos. Se suma y se totaliza.

Para determinar la masa hereditaria se suman los recuadros correspondientes a los activos (recuadros 1+2+3+4+5+6); luego se restan pasivos (recuadro 7); total masa hereditaria restando pasivos al activo.

En el recuadro “Declaración exento/afecto Impuesto a las Herencias” se registra el nombre del causante, y una vez calculado el Impuesto según la normas y procedimientos de la Ley N° 16.271, modificada por la Ley N° 19.903, se indica con una “X” solo uno de los casilleros que contiene, dependiendo del número de asignaciones que se encuentran afectas o exentas de Impuesto.

Por último, el formulario advierte que los antecedentes necesarios que hayan servido de base a esta confección de inventario deberán conservarse por el solicitante por el plazo de ocho años a contar de la fecha del fallecimiento del causante.