

Valorización de los activos:

“Disolución de una sociedad conyugal”, que se liquida con posterioridad.

Estimados (as):

No es por ser pájaro de mal agüero, pero es bueno a veces hacer ejercicios sobre cosas que seguro pasarán, pero no sabemos cuándo.

No es fácil enfrentar dos situaciones que pueden ocurrir en nuestras vidas:

1. La disolución y liquidación de la sociedad conyugal, y/o
2. La muerte y la consecuente sucesión hereditaria.

En la primera, tenemos la opción de decidir de común acuerdo con el o la cónyuge, una vez separados totalmente de bienes, disolver la sociedad conyugal (todo ello aún incluso estando casados). Sin embargo, puede que no alcancemos a programar nada o no esté dentro de los objetivos disolver la sociedad conyugal en vida, pero obligatoriamente ello debe ocurrir al momento de fallecer cualquiera de los cónyuges. En dicha situación, en que el cónyuge sobreviviente afectado, llora la pérdida de su media naranja, debe al mismo tiempo, preocuparse de los efectos que genera la disolución de la sociedad conyugal (si el régimen era sociedad conyugal) y en este caso, como corolario tendrá que además, realizar la posesión efectiva de los bienes y deudas asignables al patrimonio del difunto cónyuge (a la persona fallecida se le denomina “causante” de la herencia. Por otro lado la herencia no siempre es positiva: hay bienes (activos), pero también hay deudas (pasivos) y, por lo tanto, pudiese no ser un patrimonio positivo).

Nota: sólo será patrimonio hereditario lo que le pertenece al causante, por lo que de existir una sociedad conyugal, primero se tiene que disolver y liquidar la sociedad conyugal (el resultado de la liquidación, si es positivo, se asigna 50% para el cónyuge sobreviviente y 50% para la sucesión del causante) y sólo con posterioridad se sabrá cuál es el patrimonio hereditario.

Para que puedan evaluar cada situación, es imprescindible saber la aplicación de las normas que regulan la disolución y liquidación de una sociedad conyugal, tanto en la situación que ésta se realice en vida de los cónyuges o bien ante el fallecimiento de uno de ellos; y en definitiva, conocer cómo y cuándo, los cónyuges en el primer caso y los herederos, en el segundo, deben determinar el valor de los bienes que les serán adjudicados. En tal sentido, nos abocaremos solo a comentar la forma de definir el costo de asignación de los bienes en cada uno de los casos:

1. Disolución y liquidación Sociedad Conyugal:

No es lo mismo la “disolución” que la “liquidación” de una sociedad conyugal (recuerden que no todos están casados con éste régimen, existiendo también el régimen de “separación de bienes” y el de “participación de gananciales”, que no tendrán efectos directos a la muerte de uno de los cónyuges, dado que patrimonialmente existe una separación).

La disolución de la sociedad conyugal se produce por el remplazo del régimen patrimonial del matrimonio o bien porque se puso término al matrimonio. Una vez que ello sucede se forma una comunidad de bienes que debe ser liquidada. La liquidación es un proceso complejo que busca asignar y adjudicar a cada cónyuge lo que le corresponde.

Siempre está la duda de cuál es el valor que debo considerar al momento de realizar una disolución de un sociedad conyugal y también cuándo es el momento en que se deben valorar los bienes, dado que ello genera el costo tributario para enfrentar futuras enajenaciones.

En una disolución de una sociedad conyugal no se genera inmediatamente el efecto tributario, ya que, no se produce inmediatamente la liquidación de dicha sociedad, no hay asignación de bienes ni generación de ingresos para cada partícipe. Por ello, al momento en **que ocurre la liquidación** es cuando se debe realizar la valorización de los bienes que se asignan a cada cónyuge.

Al respecto, podemos comentar lo indicado por el SII en un reciente oficio que se adjunta a continuación:

CIRCULAR N° 37, DE 2009. (ORD. N° 2945, DE 29.10.2012)

EFFECTOS TRIBUTARIOS PRODUCIDOS CON MOTIVO DE LA LIQUIDACIÓN DE UNA SOCIEDAD CONYUGAL.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio en relación a si, para los efectos de la liquidación de una comunidad formada con motivo de la disolución de una sociedad conyugal, **se debe tasar los bienes de ésta al valor corriente en plaza a la fecha de la liquidación.**

I.- ANTECEDENTES.

Señala que se le ha encargado, por un matrimonio, efectuar la partición de los bienes que conforman una comunidad surgida de la disolución de la sociedad conyugal. La sociedad conyugal se disolvió en Diciembre del año 2006, en virtud de la separación convencional y total de bienes pactada por los cónyuges, surgiendo una comunidad respecto a estos bienes. Hace presente que, pese a que se formó esta comunidad, los cónyuges no hicieron la liquidación de la sociedad conyugal ni las respectivas adjudicaciones de los bienes, por lo que se han mantenido en comunidad.

Expresa a continuación, que lo anterior ha traído consigo que, respecto a su situación, se deba aplicar lo dispuesto en el artículo 53, inciso segundo, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), **que dispone que los cónyuges con separación total convencional de bienes deberán presentar una declaración conjunta de sus rentas, cuando no hayan liquidado efectivamente la sociedad conyugal o conserven sus bienes en comunidad o cuando cualquiera de ellos tuviere poder del otro para administrar o disponer de sus bienes.**

En relación a lo anterior, desea confirmar que como hasta la fecha no se ha disuelto la comunidad que se generó en virtud de la disolución de la sociedad conyugal, para efectos de la liquidación de los activos, debe tasar dichos bienes al valor comercial o corriente en plaza que tienen al día de hoy y no a diciembre del año 2006, lográndose de esta manera el debido equilibrio patrimonial entre los cónyuges.

II.- ANÁLISIS.

La letra g), del N°8, del artículo 17, de la LIR, dispone que **no constituye renta el mayor valor proveniente de la adjudicación de bienes en liquidación de sociedad conyugal** a favor de cualquiera de los cónyuges o de uno o más de sus herederos, o de los cesionarios de ambos.

En relación con el tema, este Servicio a través de la Circular N° 37, de 11 de junio de 2009, impartió instrucciones sobre los efectos tributarios de la adjudicación de bienes a que se refieren las letras **f) y g), del N° 8,**

del artículo 17, de la LIR, disponiendo respecto a la adjudicación de bienes en la liquidación de la comunidad que se forma con motivo de la disolución de la sociedad conyugal que: “Para fines tributarios, el costo de adquisición que debe considerarse respecto del bien adjudicado en la partición de dicha comunidad, **corresponde al valor de adjudicación**, el que en todo caso deberá corresponder al valor corriente en plaza al momento de la adjudicación. El Servicio hará uso de todas las facultades que le confiere la ley a efectos de verificar dicho valor.”

III.- CONCLUSIÓN.

En consecuencia, se confirma lo señalado en su presentación, en cuanto a que el valor corriente en plaza a que se refieren tales instrucciones, es aquel que corresponda al bien de que se trate **a la fecha de la adjudicación**.

JULIO PEREIRA GANDARILLAS
DIRECTOR

Oficio N° 2945, de 29.10.2012
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

2. Sucesión hereditaria:

En este caso también tenemos una valorización, pero claramente hay una diferencia con la situación anterior, ya que el impuesto que afecta a las asignaciones por causa de muerte se paga sobre el valor existente al momento del fallecimiento del causante, pero la partición puede realizarse bastante tiempo después y con otros valores referenciales.

En el caso de una herencia ella genera derechos al momento de fallecimiento del causante, pero aunque la partición se produzca con posterioridad, los valores asignables a cada bien se realizan a la fecha del fallecimiento del causante, son los valores indicados para el pago de impuesto de herencia.

Según una respuesta entregada en “preguntas frecuentes” del sitio del SII, se indica:

“El costo de los bienes heredados, para los fines de determinar el mayor valor en su venta, es el valor que tengan los bienes al momento de deferirse la herencia, siendo aplicable en la especie lo establecido en la letra b), del artículo 46, de la [Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones](#), norma legal que señala que para determinar el monto sobre el cual debe aplicarse el impuesto que establece dicha Ley, se considerará el valor que tengan los bienes al momento de deferirse la herencia, siendo éste, en el caso de los efectos públicos, acciones y valores mobiliarios, el promedio del precio que hayan tenido durante los seis meses anteriores a la fecha de la delación de las asignaciones y no a la fecha de la partición”.

En uno de los últimos oficios publicados sobre la materia, el SII indica:

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17°, N°9, ART. 18°, ART. 107° – LEY N° 18.293, ART. 3°. (ORD. N° 2891, DE 26.10.2012)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE ADJUDICACIÓN DE ACCIONES CON MOTIVO DE LA PARTICIÓN DE UNA COMUNIDAD HEREDITARIA Y SU POSTERIOR ENAJENACIÓN POR PARTE DE LOS ADJUDICATARIOS.

I.- ANTECEDENTES.**1. Antecedentes de hecho.**

Señala que entre los bienes de la masa hereditaria existen acciones de sociedades anónimas abiertas que cotizan en bolsas chilenas y tienen presencia bursátil. Agrega que la posesión efectiva está terminada y regularizada, y que el pago del impuesto a las asignaciones se encuentra enterado en arcas fiscales y aprobado por el tribunal competente. Los herederos hicieron partición de bienes de común acuerdo, conforme al artículo 1.325 del Código Civil. Indica además, que entre las acciones hay algunas adquiridas por el causante antes del año 1984, otras entre el 31 de enero de 1984 y el 20 de abril de 2001, y algunas después de esta última fecha.

Al respecto, solicita un pronunciamiento de este Servicio sobre los efectos tributarios que se producen para los comuneros con motivo, primero, de la adjudicación de las acciones de sociedades anónimas que señala en la partición de la comunidad hereditaria, y, luego, al efectuarse la enajenación de las acciones adjudicadas.

2. Antecedentes de derecho.

- De acuerdo al N°9, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), no constituye renta la adquisición de bienes por sucesión por causa de muerte.
 - Por su parte, conforme al artículo 17, N°8, letra f), de la LIR, no constituye renta el mayor valor obtenido en la adjudicación de bienes en la partición de una comunidad hereditaria, a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos.
- c) En cuanto al tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de acciones, este se encuentra reglado principalmente por las siguientes disposiciones legales: i) Artículo 17, inciso 1°, N°8, letra a), e incisos 2°, 3° y 4°, en relación con el artículo 18, ambos de la LIR; ii) Artículos 106 y 107, de la LIR y, iii) Artículo 3° permanente de la Ley N°18.293, de 1984. Cabe hacer presente que este Servicio ha tratado estas materias en diversos pronunciamientos, los que pueden ser consultados en www.sii.cl.

II.- ANÁLISIS.

Según lo dispuesto por el N°9, del artículo 17, de la LIR, no constituye renta para los herederos, la adquisición por sucesión por causa de muerte de las acciones a que se refiere su presentación.

Por su parte, conforme a la letra f), del N°8, del artículo 17, de la LIR, no constituye renta el mayor valor obtenido en la adjudicación de dichas acciones en la partición de la herencia, respecto de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos.

En cuanto al costo para fines tributarios que para el heredero o cesionario adjudicatario tendrán **los bienes adjudicados** en la partición de la herencia para determinar el mayor valor que provenga de su enajenación, cabe expresar que dicho costo será aquel que resulte de aplicar las normas de valoración de la Ley N°16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. En otras palabras, el costo para fines tributarios de los bienes adjudicados, en este caso corresponderá **al valor que ellos tenían al momento de deferirse la herencia**, determinado de conformidad con la Ley indicada.

Por otro lado, este Servicio ha expresado en diversos pronunciamientos, los que se pueden consultar en Internet (www.sii.cl), que al coincidir la fecha de la apertura de la sucesión con el día del fallecimiento del causante, ese

momento es el que debe considerarse como fecha en que se produce la adquisición de los bienes por parte de los herederos que se los adjudican en la partición pertinente, para los efectos de fijar el régimen tributario que afecta al mayor valor obtenido en la enajenación de los bienes adquiridos de esta forma.

III.- CONCLUSIONES.

1. Adquisición de las acciones por sucesión por causa de muerte. Conforme a lo dispuesto por el N°9, del artículo 17, de la LIR, no constituye renta para los herederos la adquisición de las acciones señaladas por sucesión por causa de muerte.

2. Adjudicación de las acciones en la partición de una comunidad hereditaria. En virtud de lo establecido en la letra f), del N°8, del artículo 17, de la LIR, no constituye renta el mayor valor obtenido en la adjudicación de las mismas acciones, efectuada como consecuencia de la partición de la comunidad hereditaria, a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos. A juicio de este Servicio, ello resulta aplicable tanto respecto de las particiones efectuadas por un partidor, como de las efectuadas por los comuneros, ya que la norma legal citada no efectúa distinciones al respecto y, conforme al Título X, del Libro III, del Código Civil, la partición de la comunidad hereditaria se puede realizar en cualquiera de estas formas.

3. Tratamiento tributario aplicable a la enajenación de las acciones adjudicadas. El tratamiento tributario excepcional contemplado por el artículo 107, de la LIR - anteriormente contenido, en lo principal, en el artículo 18 ter, del mismo texto legal-, es aplicable sólo respecto de las acciones que hayan sido adquiridas en alguna de las formas que contempla dicha disposición legal. Dado que la adquisición de acciones por sucesión de causa de muerte no se encuentra comprendida entre las formas de adquisición que permiten acogerse a sus beneficios, no resulta aplicable en este caso el régimen excepcional del citado artículo 107.

Por otra parte, en el caso de acciones de sociedades anónimas adquiridas por el causante con anterioridad al 31 de enero de 1984, y que luego son adquiridas por sucesión de causa de muerte por sus sucesores, no conservan respecto de estos últimos el tratamiento tributario previsto en el artículo 3°, de la Ley N°18.293, **ya que su adquisición por estos últimos tiene lugar con posterioridad a dicha fecha.**

De lo señalado, se concluye que el mayor valor que obtengan los herederos en la enajenación de las respectivas acciones adjudicadas a que se refiere su presentación, por sobre su valor de adquisición reajustado, estará sujeto al régimen tributario establecido en el artículo 17, inciso 1°, N°8, letra a), e incisos 2°, 3° y 4°, en relación con el artículo 18, ambos de la LIR, debiendo considerarse como valor de adquisición para estos efectos el que hubiese sido determinado al momento de la apertura de la sucesión, conforme a las normas pertinentes de la Ley N°16.271.

JULIO PEREIRA GANDARILLAS

DIRECTOR

Oficio N° 2891, de 26.10.2012

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

Espero haber dejado claridad en cuanto al momento en que se determina el valor de los bienes, tanto en la disolución y liquidación de la sociedad conyugal como en sucesión por causa de muerte, ello para ventas futuras de los bienes que sean asignados ante estos hechos jurídicos:

- En el **caso de la sociedad conyugal**, el valor se adquiere al momento de la liquidación y no de la disolución (la disolución se produce primero, luego viene la liquidación y pueden pasar varios años antes de hacerla, pero sería previa al fallecimiento de alguno de los cónyuges, ya que la parte del cónyuge sobreviviente no es parte de la herencia del causante);
- En **el costo de los bienes de la herencia**, el valor se determina a la fecha del fallecimiento del causante, sin importar si la partición se realice en forma posterior (pueden pasar varios años desde el fallecimiento y también desde el pago de impuesto de herencia).

Saludos,



OMAR A. REYES RÍOS

Ricardo Lyon 222, Of 703, Providencia

Fono: 562 2270 1000 • www.circuloverde.cl