

Efectos tributarios derivados de la enajenación de un bien raíz de la masa hereditaria para pagar el impuesto a las herencias.

De acuerdo con su presentación, fallecida una contribuyente cuyo patrimonio se compone de bienes raíces y derechos sociales, sus dos herederos evalúan solicitar autorización a este Servicio para enajenar uno de esos bienes raíces para pagar el impuesto a las herencias con el producto de su venta, formulando las consultas que se indican más adelante.

Al respecto, y previo a responder lo consultado, cabe precisar que, conforme con lo dispuesto en los artículos 687 y 688 del Código Civil, para que los herederos puedan disponer de consuno de los inmuebles hereditarios se requiere la inscripción del decreto judicial o la resolución administrativa que otorgue la posesión efectiva y la inscripción especial de herencia.

Por otra parte, el inciso segundo del artículo 54 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones (LIHAD), dispone que “los notarios no podrán autorizar las escrituras públicas de adjudicaciones de bienes hereditarios o de enajenaciones o disposiciones en común, que hagan los asignatarios, ni los Conservadores inscribirlas, sin que en ellas se inserte el referido comprobante, a menos que la adjudicación se hubiere hecho en juicios de partición constituidos legalmente o que los asignatarios hubieren otorgado garantía para el pago de la contribución.”

Sobre la materia, tratándose de la inscripción especial de herencia dispuesta en el N° 2 del artículo 688 del Código Civil, no corresponde que el conservador de bienes raíces competente “compruebe” el pago del impuesto del ramo solicitando el certificado de su pago, por cuanto no se configura ninguna de las hipótesis de adjudicación, enajenación o disposición en común contempladas en el artículo 54 de la LIHAD¹.

A su turno, el artículo 58 de la LIHAD establece que “aun antes de estar pagado o garantizado el pago del impuesto y siempre que, a juicio del Servicio, no hubiere menoscabo del interés fiscal, esta Oficina podrá autorizar la enajenación de determinados bienes, bajo las condiciones que ella misma señale.”²

Luego, el artículo 55 de la LIHAD, que permite garantizar el pago del impuesto a las herencias en la forma que establece³, supone la debida concordancia con las normas referidas precedentemente, por lo que tal garantía será requisito (“condición”) para que este Servicio autorice la enajenación de consuno de un bien raíz que forma parte de la masa hereditaria, así como para la autorización de la respectiva escritura pública de enajenación por parte del notario y para la inscripción de esta en el conservador de bienes raíces, inscripción que implica, a su vez, que dicho bien raíz se encuentre previamente inscrito a nombre de los herederos.

Precisado lo anterior, a continuación, se resumen y responden las consultas formuladas:

1) ¿Qué requisitos se exigen para aplicar el artículo 55 de la LIHAD?

Sin perjuicio de lo referido precedentemente, la garantía del pago del impuesto a las herencias establecida en el artículo 55 de la LIHAD deberá supeditarse, en específico, a las condiciones que establezca el Director Regional respectivo en caso de autorizar la enajenación de consuno del inmueble hereditario, autorización que no puede implicar un menoscabo al interés fiscal⁴.

¹ Oficio N° 556 de 2025.

² De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 74 de la LIHAD, “siempre que en esta ley se emplee la palabra “Servicio”, se entenderá que ella se refiere al Servicio de Impuestos Internos o a la Oficina de su dependencia que corresponda.”

³ Esto es, “con depósitos en dinero a la orden judicial, prenda sobre valores mobiliarios, fianza hipotecaria o primera hipoteca. Podrá aceptarse segunda hipoteca si el primer acreedor fuera alguna institución hipotecaria, regida por la ley de 29 de agosto de 1855, y la deuda esté al día. Podrán aceptarse, también, otras garantías calificadas por el Servicio”.

⁴ Oficios N° 2225 de 2023 y N° 1414 de 2010.

Para estos efectos, se deberá presentar una petición administrativa a través del sitio web de este Servicio⁵, dando cuenta del impuesto determinado y su correspondiente giro, adjuntando los antecedentes que acrediten su calidad de representante de la sucesión, de corresponder, así como la demás documentación pertinente⁶.

- 2) ¿Desde cuándo se considera adquirido el inmueble y cómo tributa el mayor valor obtenido en su venta, si es que este aún no ha sido inscrito a nombre de los herederos? ¿Se debe reconocer dicho mayor valor en el formulario N° 22 de los herederos o en el del causante?

Dado que los herederos adquirieron por sucesión por causa de muerte los derechos sobre el inmueble que pretenden enajenar de consuno, deberá considerarse –en principio– como fecha de tal adquisición la fecha de la apertura de la sucesión, la que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 955 del Código Civil, corresponde al momento de la muerte del causante⁷.

Con todo, para efectos de determinar el tratamiento tributario del mayor valor, en caso que el Director Regional competente autorice la enajenación por parte de los herederos de consuno del inmueble⁸, deberá estarse a lo establecido en los incisos segundo y final del artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que disponen que, sólo por excepción⁹ y mientras las cuotas de los comuneros en el patrimonio común no se determinen¹⁰, y en todo caso hasta el plazo máximo de tres años contado desde la apertura de la sucesión¹¹, el patrimonio hereditario indiviso se considerará como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectarán, sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo con la LIR¹².

Por lo anterior, asumiendo que se trata de un patrimonio indiviso y que no se ha cumplido el plazo de tres años establecido en el artículo 5° de la LIR, el mayor valor obtenido producto de dicha enajenación deberá ser declarado en el formulario N° 22 del causante, quien fictamente sigue siendo el contribuyente.

De esta forma, para el caso que se consulta, de aplicarse la ficción del artículo 5° de la LIR, se deberá estar a la fecha en que el causante adquirió el inmueble en cuestión para determinar el tratamiento tributario que se debe dar al mayor valor. Por consiguiente, y supuesto que el inmueble no encuentra asignado a la empresa individual del causante a la fecha de su enajenación¹³, aplicará lo dispuesto en el numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, si el inmueble fue adquirido por el causante antes del 1° de enero de 2004¹⁴, o la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, si fue adquirido a partir de dicha fecha¹⁵.

- 3) En la escritura de adjudicación, ¿los herederos pueden distribuir bienes como deseen, siendo ingreso no renta para ellos?

Este Servicio carece de competencia para pronunciarse sobre la forma en la cual los herederos decidan distribuir los bienes de la herencia, materia regulada en el Libro Tercero del Código Civil, “De la sucesión por causa de muerte y de las donaciones entre vivos”, encontrándose facultado únicamente para referir los efectos tributarios derivados de dicha actuación¹⁶.

Sin perjuicio de lo anterior, conforme la letra f) del N° 8 del artículo el 17 de LIR, y en lo que interesa, no constituye renta 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 estos, o de los cesionarios de ellos, ya sea que se trate de personas naturales o no, norma que, en concordancia con lo dispuesto en el N° 9 del señalado artículo 17¹⁷, supone que ha operado el modo de adquirir sucesión por causa de muerte en relación con los herederos en referencia, aun cuando cedan sus derechos.

⁵ Utilizando la siguiente ruta: Home / Servicios online / Peticiones administrativas y otras solicitudes / Peticiones administrativas y otras solicitudes / Ingresar petición administrativa y otras solicitudes / Peticiones administrativas, para luego seleccionar como materia “Solicita autorización para disponer bienes herencia”.

⁶ Oficio N° 2225 de 2023.

⁷ Apartado N° 4.6.3.2. de la Circular N° 43 de 2021.

⁸ Cuya enajenación supone que el bien raíz se encuentre previamente inscrito en el conservador de bienes raíces a nombre de los herederos.

⁹ Ya que la regla general es que “las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común.”

¹⁰ Es decir, mientras no se efectúe la liquidación de la comunidad hereditaria.

¹¹ Para estos efectos, se computa como un año completo la porción de año transcurrido desde la fecha de la apertura de la sucesión hasta el 31 de diciembre del mismo año.

¹² Oficios N° 1799 de 2022 y N° 2415 de 2021.

¹³ Caso en el cuál aplicará el régimen general de la LIR, por considerarse una renta clasificada en el N° 5 del artículo 20 de dicha ley.

¹⁴ En concordancia con lo dispuesto en el artículo vigésimo tercero transitorio de la Ley N° 21.210.

¹⁵ Las instrucciones pertinentes fueron impartidas mediante la Circular N° 43 de 2021. Ver Oficio N° 3137 de 2019.

¹⁶ Artículo 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y N° 1 de la letra A del artículo 6° del Código Tributario. Ver Oficio N° 3080 de 2022.

¹⁷ Numeral que dispone que la adquisición de bienes por sucesión por causa de muerte no constituye renta.

De este modo, el señalado ingreso no renta solo alcanza a los bienes que se adjudiquen en la partición de la comunidad hereditaria hasta el monto de la respectiva cuota hereditaria (se haya establecido por ley o por testamento), independientemente del tipo de bien que conforme dicha cuota.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

Oficio N° 718 de 24.04.2025
Subdirección Normativa
Depto. de Técnica Tributaria