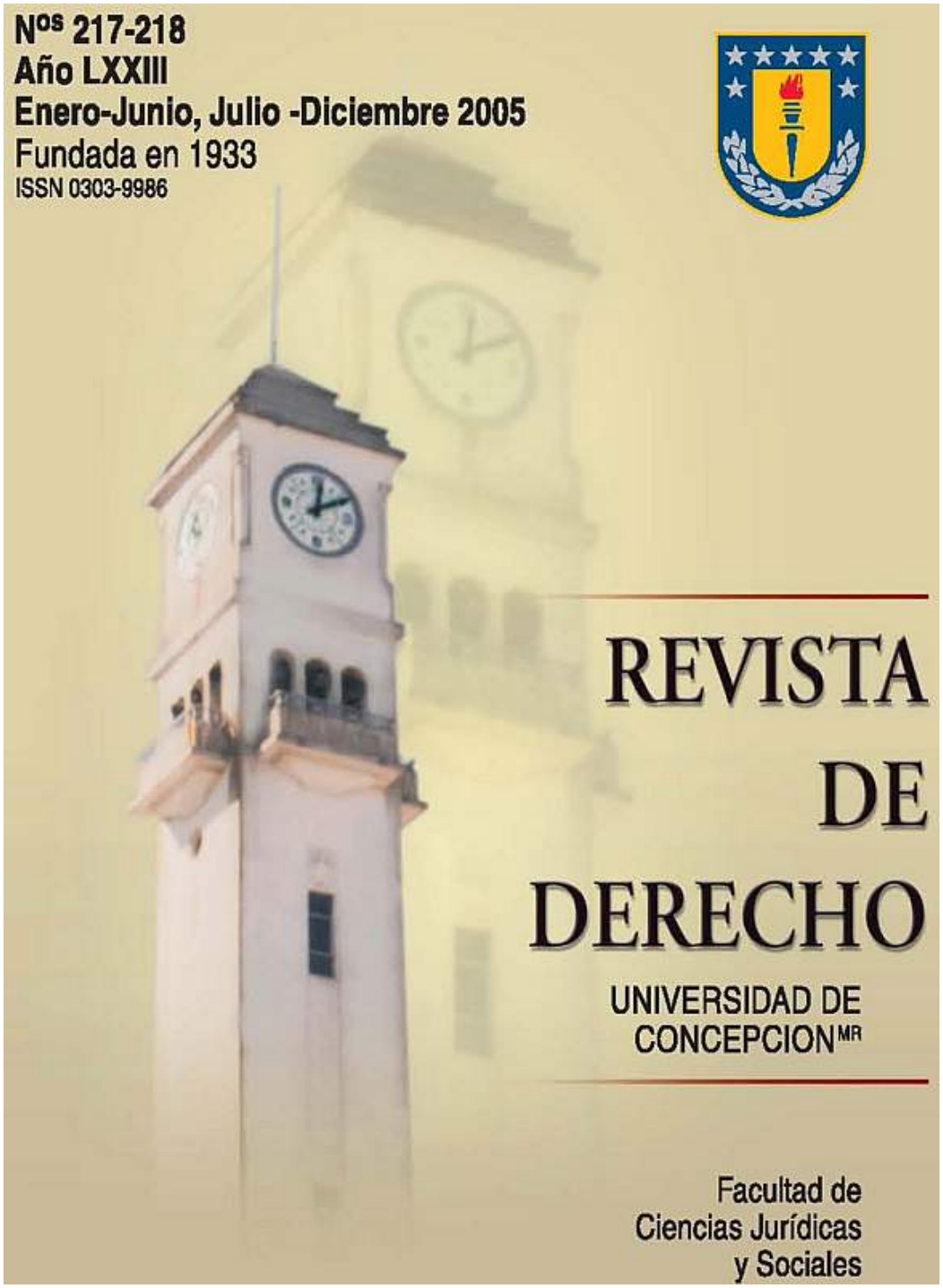
REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

REVISTA DE DERECHO 217-218(1-2): 35-79, 2005 ISSN 0303-9986

LAS COMUNIDADES HEREDITARIAS EN LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA (Artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")

ELIZABETH EMILFORK SOTO
Profesora de Derecho Económico
Universidad de Concepción

1. ¿SON LAS COMUNIDADES SUJETOS PASIVOS DE IMPUESTOS?

Si consideramos lo dispuesto en el art. 8º Nº 5 del Código Tributario, conforme al cual "se entenderá" por "contribuyente las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos", deberíamos concluir que ni las comunidades ni las sociedades de hecho pueden ser sujetos pasivos de impuestos.

En el Impuesto a la Renta, la ley 8.419 de 1954 no reconocía como sujeto pasivo a las comunidades; ella sólo regulaba en su artículo 4º la situación de las rentas obtenidas por algunos entes no personificados, en los siguientes términos:

"Se aplicará también el impuesto a las rentas de patrimonios dejados por personas difuntas mientras se practica la liquidación de la sucesión y están indivisos, y de los bienes administrados por una persona en virtud de un cargo o fideicomiso de confianza".

"En esta virtud, el impuesto establecido en los títulos IV y V[1] se calculará, cobrará y pagará de acuerdo con las tasas y normas generales en ellos señaladas".

"Se incluirá entre ellos:

a) las rentas producidas sobre depósitos de confianza en beneficio de la criatura que está por nacer o de personas cuyos derechos son eventuales, y

b) Las rentas que se guarden en depósito para ser posteriormente distribuidas en conformidad a un testamento o encargo de confianza.

[1] El Título IV regulaba "el impuesto cedular por categoría" y el V, el Impuesto Global Complementario.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Tratándose del impuesto global complementario, para calcularlo se dividirán las rentas de los patrimonios dejados por personas difuntas, en la proporción en que determinen sus derechos los herederos incluidos en el correspondiente auto de posesión efectiva de herencia cuando entre ellos pacten indivisión por escritura pública. En todo caso, se practicará dicho prorrateo en la liquidación que para efectos del pago del Impuesto de Herencias practique la Dirección".

Fue la ley 15.564[2] la que, por primera vez, reguló la materia que nos preocupa distinguiendo entre la situación tributaria de las comunidades en general, y la de las comunidades hereditarias. Respecto de las primeras introdujo el actual artículo 6º conforme al cual:

"En los casos de comunidades cuyo origen ***no sea la sucesión por causa de muerte o disolución de la sociedad conyugal***[3], como también en los casos de sociedades de hecho, los comuneros o socios serán solidariamente responsables ***de la declaración y pago*** de los impuestos de esta ley ***que afecten a las rentas obtenidas por la comunidad o sociedad de hecho"***, y agrega: "Sin embargo el comunero o socio se liberará de la solidaridad, siempre que ***en su declaración*** individualice a los otros comuneros o socios, indicando su domicilio y actividad y la cuota o parte que les corresponde en la comunidad o sociedad de hecho".

Al usar la ley las expresiones "rentas obtenidas por la comunidad o sociedad de hecho", pareciera implícitamente reconocerlas como sujeto pasivo; y, atendido su falta de personalidad jurídica, establece la responsabilidad solidaria de los comuneros en la declaración y pago del impuesto; la Jurisprudencia administrativa de la época no comparte esta posición. Es así como en suplemento 6 (12) -9[4] sostuvo:

"De acuerdo con el artículo 2º Nº 1, de la actual Ley de Impuesto a la Renta, las comunidades no son contribuyentes, ya que tienen el carácter de tales sólo las personas naturales y jurídicas. En los casos de comunidades cuyo origen no es la sucesión por causa de muerte o la disolución de la sociedad conyugal, cada comunero debe declarar independientemente la renta que le corresponde de

[2] D.O. 14.02.64
[3] Respecto de la situación de la comunidad que se produce en caso de disolución de la sociedad conyugal, el inciso 2º del artículo 53 de la L.I.R. establece 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".
[4] De 21 de agosto de 1964 en B.S.I.I. Octubre 1964, pág. 4.151.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

acuerdo con sus derechos en la comunidad. Sin embargo, de acuerdo con el artículo 7º de dicha ley[5] los comuneros son solidariamente responsables de la declaración y pago de los impuestos que afecten a las rentas obtenidas por la comunidad, a menos que el comunero en su declaración respectiva individualice a los otros comuneros..."

Han transcurrido más de cuarenta años y la norma se mantiene sin modificaciones; los problemas que ella puede generar se han resuelto, como veremos, sin modificarla expresamente, no obstante que hoy en día se les reconoce como sujeto pasivo. Sin duda ha influido en ello el que las normas del Impuesto al Valor Agregado les han otorgado expresamente tal carácter, cuidando el legislador de resolver los problemas que la falta de personalidad jurídica pudiera generar para el cobro del tributo[6].

Es así como el artículo 3° del Decreto Ley Nº 825 establece que "son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella".

"En el caso de las comunidades y sociedades de hecho, los comuneros y socios serán solidariamente responsables de todas las obligaciones de esta ley que afecten a la respectiva comunidad o sociedad de hecho".

Consecuente con las disposiciones anteriores, el artículo 66 del Código Tributario[7] y, el inciso primero del artículo 1º D.F.L. Nº 3[8] imponen al Servicio de Impuestos Internos la obligación de proporcionar Rol Unico Tributario a las comunidades y sociedades de hecho; por otra parte, las instrucciones impartidas por el S.I.I. en la circular Nº 4[9] obligan a las sociedades de hecho y a las comunidades, además de cumplir con la obligación de obtener el RUT, la de "hacer simultáneamente su declaración de Inicio de Actividades"[10]. No cabe duda entonces que, a pesar de lo que diga el Código, estos entes sin personalidad jurídica son sujetos pasivos de impuesto en la ley chilena.

[5] Hoy, artículo 6º
[6] Estableciendo la responsabilidad solidaria de los comuneros.
[7] "Todas las personas naturales y jurídicas y ***las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuesto,*** que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, deben estar inscritas en el Rol Unico Tributario de acuerdo con las normas del reglamento respectivo".
[8] Reglamento del Rol Unico Tributario *D. Oficial* de 15 de enero de 1969.
[9] Circular 04 de 10.01.95, modificada por las circ. 14 de 03.96;72 de 11.12.96 y 42 de 11.07.97.
[10] Véase punto 1.3.3. y 2.1.3. g).

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

2. LAS COMUNIDADES HEREDITARIAS Y LA FICCION DEL "MUERTO VIVO"

Como hemos visto en el punto anterior, el reconocimiento de las comunidades como sujetos pasivos de impuestos es relativamente reciente. Es posible que haya sido ésa la causa que llevó al legislador en el año 1925 a establecer por primera vez un régimen especial[11] en el que reconoció como sujeto pasivo de impuesto a un ente no personalizado, en los siguientes términos: "Se aplicará también el impuesto a las rentas de los patrimonios dejados por personas difuntas mientras se practica la liquidación de la sucesión y están indivisos..."[12].

Por razones que ignoramos, la ley 15.564 al reglamentar la situación de las comunidades en el artículo 7º (hoy, 6º) excluyó expresamente a aquéllas cuyo origen fuera la sucesión por causa de muerte, manteniendo, pero tratando de perfeccionar en base a la experiencia, la disposición de la ley 8.419. Es así como, por ejemplo, para evitar que los herederos pudieran mantener indefinidamente el régimen especial, por la vía de pactar la indivisión, fijó un plazo de vigencia a la situación que ella regulaba. Por otra parte, "personificó" al patrimonio a través de una ficción que, para efectos tributarios, considera sujeto pasivo al contribuyente fallecido[13].

De acuerdo al inciso primero del artículo 5º: "Las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros ***en proporción a sus cuotas en el patrimonio común***".

En sus incisos siguientes mantiene, con algunas modificaciones, la norma anterior. En efecto, suponiendo el legislador que las cuotas de los comuneros pueden no estar determinadas, introdujo los incisos 2º y 3º conforme a los cuales: "Mientras dichas cuotas no se determinen, el patrimonio hereditario indiviso ***se considerará como la continuación de la persona del causante*** y gozará y le afectarán,

[11] En este sentido nuestra legislación no hizo sino aplicar soluciones que ya operaban en el derecho comparado y que han sido objeto de interesantes discusiones en torno a si existe en el Derecho Tributario una capacidad jurídica propia, distinta de la del Derecho común. Véase Juan Martín Queralt y otros *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, España, 6ª edición, 1975, pp. 312 y ss.

[12] D.L. 755 de 21 de diciembre de 1925; como la ley no ponía límite temporal a la indivisión, la ley 11.575 de 14 de agosto de 1954 agregó un inciso disponiendo que, en el caso que los herederos pactaren indivisión por escritura pública, las rentas deberían dividirse para el cálculo del Impuesto Global Complementario. Sobre la materia V. Zurita Rojas Milenko. "Capacidad y subjetividad en el Derecho Tributario", seminario de titulación para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales Universidad de Concepción, 1996

[13] V. circular Nº 04, del 10 de enero de 1995 que imparte instrucciones sobre la solicitud de inscripción en el RUT y sobre la declaración de inicio de actividades. "Los herederos ***podrán continuar utilizando el Nº de RUT del causante*** mientras no se determinen las cuotas de los herederos en el patrimonio común..."

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo con la presente ley. Sin embargo, una vez determinadas las cuotas de los comuneros en el patrimonio común, la totalidad de las rentas que correspondan al año calendario en que ello ocurra deberán ser declaradas por los comuneros de acuerdo con las normas del inciso anterior".

"En todo caso, transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, las rentas respectivas deberán ser declaradas por los comuneros de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero. Si las cuotas no se hubieren determinado en otra forma se estará a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencia. El plazo de tres años se contará computando por 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"[14].

La ficción establecida en el inciso 2º del artículo 5º de la L.I.R. adolece de deficiencias que generan problemas de interpretación de indudable importancia. Por otra parte, cabe preguntarse hasta qué punto se justifica mantenerla, en especial si se considera que ella expira transcurrido el plazo de tres años establecido en la ley sin que, como lo ha demostrado la práctica, tenga trascendencia el que, a esa fecha, las cuotas aún no se hayan determinado.

3. ANALISIS Y ALCANCES DE LA FICCION

3.1. De acuerdo al texto vigente, la ficción supone:

a. la existencia de una comunidad hereditaria
b. que esa comunidad obtiene rentas
c. que no existe norma en la ley de la renta que otorgue el carácter de sujeto pasivo a las comunidades hereditarias.
d. que las cuotas de los comuneros, en la comunidad, no se han determinado.

Bajo los supuestos anteriores, la ficción se fundamentaría en la imposibilidad –según la ley– de aplicar la regla general establecida en el inciso primero del art. 5º a las rentas obtenidas por la comunidad hereditaria, toda vez que la "parte o cuota" que a cada comunero corresponde en el patrimonio común no se

[14] A diferencia del texto que nos rige, los que lo precedieron no establecían plazo de vigencia a la ficción; sólo la condicionaban al hecho de la indivisión.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

encontraría determinada[15]; para solucionar este supuesto problema la ley establece la ficción en análisis según la cual considera al "patrimonio hereditario indiviso" como la "continuación de la persona del causante". En virtud de ella dicho patrimonio "gozará y le afectarán, sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieran correspondido de acuerdo a la ley de la renta".

De lo expuesto se desprende que la ficción sólo se aplica ***a las rentas que generen los bienes de la comunidad hereditaria***. En consecuencia, tiene dos limitaciones:

– Sólo procedería respecto del impuesto a la renta; no obstante, el S.I.I. ha señalado, en el oficio 2.279 de 02.08.95, que ***"...la normativa del artículo 5º es de aplicación general*** y puede ser empleada supletoriamente, de modo que este criterio permitiría reconocer, para los efectos de lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 69 del Código Tributario, la calidad de empresa individual a una sucesión hereditaria que ha mantenido fictamente la calidad jurídica que tenía el causante"[16].

– Sólo es aplicable a las rentas ***generadas por el patrimonio hereditario indiviso***, esto es, a las rentas generadas después del fallecimiento del contribuyente; no se aplica entonces a las obligaciones tributarias ***cuyo origen es anterior a ese hecho.***

3.2. ¿En qué consiste exactamente la ficción?

Para esclarecer este punto debemos volver a los supuestos anteriores: el legislador parte de la base de que existe un problema: el patrimonio hereditario está generando rentas; los sujetos pasivos de dichos impuestos aún no están determinados (no se conoce su parte o cuota en el patrimonio común), de modo que no es posible aplicar el inciso primero del art. 5º y las comunidades hereditarias no están aceptadas como sujetos pasivos del impuesto a la renta. La ley considera entonces "***al patrimonio indiviso***" como la continuación de la persona del causante. La literalidad de la norma permitiría sostener que estamos frente a una situación similar a las reguladas en el artículo 7º[17]; es decir, lo que se pretende es afectar con

[15] El ministro de la Excma C.S. don Rafael Retamal sostuvo que la terminología de la ley es errónea, "porque las cuotas de la herencia ***se determinan*** por el testamento o la ley, en el momento de la delación de la herencia, el contexto del precepto demuestra que realmente se refiere no a la determinación de las cuotas hereditarias, sino a la ***división*** de las mismas por el modo habitual de hacerlo que es la partición de la herencia, salvo el caso del inciso tercero...según el cual pasado el lapso que se indica los comuneros deben declarar separadamente las rentas". Véase *R. D. y J.* 1981 2ª parte sección 1ª p. 82 Sucesión Willi Zabel K c/ I.I.

[16] V. En anexo, Oficio 2.279.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

los impuestos de la ley a un ente no personalizado: el patrimonio indiviso; sin embargo, como hemos dicho anteriormente, la misma ley lo "personaliza" al decir que "el patrimonio hereditario indiviso ***se considerará como la continuación de la persona de la causante***. De ahí que las instrucciones administrativas permitan que los herederos continúen utilizando el RUT de aquél y actuando bajo la iniciación de actividades que en su tiempo hizo el difunto (Desde esta perspectiva surge la tradicional afirmación que considera vivo, para efectos tributarios, al causante).

3.3. Situaciones que pueden producirse con motivo del fallecimiento del contribuyente.

3.3.1. La primera alternativa es la de suponer que a la muerte del contribuyente si bien existe un patrimonio indiviso, éste ***no producirá rentas para la comunidad hereditaria;*** por ej., la comunidad no desea continuar las actividades comerciales del difunto. En este caso deberá darse aviso de término de giro dentro de los dos meses siguientes al fallecimiento, con todas sus consecuencias tributarias.

3.3.2. ***Que existan bienes que continúan generando rentas;*** por ejemplo, la comunidad hereditaria seguirá realizando las actividades civiles o comerciales del causante. En este caso se aplica el art 5º, lo que significa:

3.3.2.1. Que durante el plazo de 3 años el contribuyente será el difunto; en otras palabras, en el ejemplo, que seguirá como empresa unipersonal con el mismo RUT y los mismos documentos (facturas, boletas, etc.) como si estuviera vivo.

3.3.2.2. Si se efectúan retiros de utilidades por los comuneros, éstos se consideran efectuados por el difunto; en consecuencia, se declara y determina un solo impuesto de Categoría y Global a nombre de éste.

Esta circunstancia puede ser –económicamente– favorable o desfavorable para los herederos. A tal efecto, debe tenerse presente que si el contribuyente es uno (el difunto) y no varios (como ocurriría si tributaran los comuneros) la progresión del impuesto Global Complementario determinaría, en principio, un mayor impuesto. Pero no hay que olvidar que si los herederos tienen rentas

[17] Rentas generadas por depósitos de confianza en beneficio de las criaturas que están por nacer; de personas cuyos beneficios son eventuales, de depósitos hechos en conformidad a un testamento u otra causa y bienes que tenga una persona a cualquier título fiduciario mientras no se acredite quiénes son los verdaderos beneficiarios de las rentas.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

propias, las utilidades provenientes de los bienes del difunto se agregarían a ellas con los consecuentes efectos de la progresión.

3.3.2.3. Siendo una empresa individual puede, durante la vigencia de la ficción, "convertirse"[18] en sociedad con arreglo a lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario. Los socios serían los herederos y se producirían todas las consecuencias que la ley establece para la "conversión" (fundamentalmente la continuidad del F.U.T.)[19].

Lo dicho, no se aplica a la empresa individual de responsabilidad limitada, por cuanto, conforme al artículo 15 de la ley, ésta "terminará...e) por la muerte del titular". Sin embargo, en una disposición que podríamos considerar similar al art 5º en análisis, la misma norma establece que "los herederos podrán designar un gerente común ***para la continuación del giro de la empresa hasta por el plazo de un año, al cabo del cual terminará la responsabilidad limitada***".

Si la ley otorga a esta empresa individual, cuyo empresario ha fallecido, la posibilidad de "continuar el giro" por el plazo de un año, ¿podría, en ese plazo, "transformarse" en sociedad cuyos socios serían los herederos? Alternativa interesante si se considera que, de acuerdo a las instrucciones impartidas por el S.I.I. "... debe señalarse que la propia Ley N° 19.857, en su artículo 14, inciso final, establece que ***una E.I.R.L. podrá transformarse en una sociedad de cualquier tipo,*** cumpliendo con los requisitos y formalidades que establece el estatuto jurídico de la sociedad en la cual se transforma".

"En efecto, al permitir expresamente la Ley N° 19.857 la transformación de una E.I.R.L. en sociedad de cualquier tipo, en la especie son aplicables las mismas normas e instrucciones que rigen a la transformación de sociedades en otras sociedades de cualquier clase, siendo lo más importante destacar que en la especie ***subsiste la personalidad jurídica, y por ende, es el mismo contribuyente,*** ocurriendo sólo un cambio de especie de un ente jurídico efectuado por la reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica, y por lo tanto, al existir el mismo contribuyente sólo que con una organización legal distinta, ***todos los créditos tributarios a favor de la E.I.R.L. que se transforma (PPM, Pérdidas Tributarias, etc.), se entienden que continúan en su poder ahora bajo una nueva razón social*** por reforma de sus estatutos, al igual que las utilidades

[18] En el oficio 2.279 antes citado, el S.I.I. incurre en un error al utilizar en el punto Nº 5 la expresión "transformación", figura que supone que la empresa es la misma, la que sólo ha modificado su "ropaje jurídico", cuyo no es el caso.
[19] Recordemos que la conversión no libera de la obligación de dar aviso de término de giro, sin perjuicio de la procedencia de la cláusula de garantía tributaria establecida en el art. 69 del C.T.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

retenidas en el Registro FUT, las cuales no se entienden retiradas por el propietario o titular sino que continúan reinvertidas en la sociedad que nace de la transformación, teniendo en la especie plena aplicación lo dispuesto por la letra c) del N° 1 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta"[20].

Por otra parte, si de acuerdo a la letra c), la muerte del empresario individual y el transcurso del plazo de un año no ponen término a la empresa, sólo a la limitación de la responsabilidad, ¿significa eso que la empresa subsiste pudiendo los herederos continuar el giro acogidos ahora al art 5º de la LIR por el plazo de los dos años que quedan? Y, en tal caso, la ficción, ¿permitiría "al difunto" (según la ficción) ***convertirse*** en sociedad con los herederos? Alternativa también interesante –aunque menos que la anterior– si se considera que las utilidades traspasadas serían "reinvertidas" en dicha sociedad, sin que se afecten con los impuestos Global Complementario o Adicional, hasta cuando no sean efectivamente retiradas por su titular. Y, no habrá obligación de dar aviso de término de giro cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva sin perjuicio de que la empresa que desaparece deba efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y la sociedad que se crea, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro del plazo señalado en el inciso primero del artículo 69 del C.T.[21].

3.3.3. ¿Cómo se computa el plazo de tres años?

De acuerdo a lo que establece el art. 5°, el plazo se cuenta considerando como año completo el del fallecimiento. Ej. Pedro fallece el 06 de noviembre del 2006; la ficción expira el 31 de diciembre del 2008 a las 00.00 (dentro de los dos meses siguientes debe darse aviso de término de giro).

En causa incoada ante el Tribunal Tributario de la VIII Región, la fiscalizadora sostuvo una curiosa teoría según la cual, considerando "...que a la fecha de la presente no se ha constituido la sucesión ni la partición de bienes por lo cual no se podría notificar a los herederos por su parte en ella, además de que no han transcurrido los tres años referidos en el reclamo, ya que la fecha de fallecimiento del contribuyente corresponde al 26/04/1998, es decir en el año tributario 1999, ***pudiendo realizar las actuaciones en los tres años siguientes,*** es decir 1999, 2000 y 2001, con lo cual no se encuentra ***vencido el plazo estipulado en el artículo antes señalado"[22].***

[20] Circular 27 de 14.05.03.
[21] Véase, en anexo, oficio 2.279.
[22] Véase sentencia en Anexo 1.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

4. ¿COMO SE EXTINGUE LA FICCION?

4.1. Al tenor de la ley, la primera causal es la determinación de las cuotas de los comuneros; ¿cuándo se entienden determinadas?

El S.I.I. ha sostenido que ello ocurre con la "división del patrimonio"[23], esto es, con la partición.

4.2. Por la extinción del plazo de 3 años.

De acuerdo al inciso final del art 5º "...transcurrido el plazo de tres años, desde la apertura de la sucesión, las rentas respectivas deberán ser declaradas por los comuneros de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero. Si las cuotas no se hubieren determinado en otra forma, se estará a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencias".

De modo que, de acuerdo a la ley, extinguida la ficción, cada heredero debería declarar y pagar el impuesto a la renta que le corresponda según su cuota en el patrimonio común. Y si, como no es infrecuente[24], dichas cuotas no se hubieren determinado, ¿cómo se soluciona el problema?

El Servicio de Impuestos Internos tiene una posición distinta de la legal; olvidando que la ley de la renta no reconoce como sujeto pasivo a las comunidades hereditarias ha sostenido que, "no obstante lo señalado, hay que tener presente al respecto que transcurrido el periodo aludido, el patrimonio común continúa subsistiendo y como tal, a la luz de la normativa general del Código Civil que crea dicho instituto jurídico, en su Libro Tercero, con relación al artículo 2.306 del mismo código, el patrimonio que se transmite a los herederos con ocasión del fallecimiento de una persona conforma una "comunidad", la que de permanecer indivisa, puede mantener esa naturaleza indefinidamente".

"A pesar que las comunidades carecen de personalidad jurídica, cabe expresar que, por aplicación de los artículos 66 y 68 del Código Tributario, que disponen respectivamente la inscripción en el Rol Unico Tributario y la obligación de presentar iniciación de actividades a todas las personas naturales y jurídicas y entidades y agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, si se prueba fehacientemente el dominio común del patrimonio,

[23] V. Oficio 2.279 cit. esta posición tiene respaldo histórico, recordemos que el texto del año 25 establecía: "Se aplicará también el impuesto a las rentas de los patrimonios dejados por personas difuntas mientras se practica la liquidación de la sucesión y están indivisos..."
[24] Por ejemplo, cuando los herederos no tienen interés en pagar el impuesto de herencias y esperan que transcurra el plazo de prescripción.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

en el caso de las comunidades pueden ser aceptadas estas últimas como contribuyentes frente a la ley sobre impuesto a la renta, gravándolas con el impuesto de primera categoría, con todas sus obligaciones y derechos"[25].

La posición anterior concuerda con las instrucciones impartidas en la Circular 04 de 10.01.95 para la inscripción en el Rol Unico Tributario y la iniciación de actividades. En ellas se sostiene a propósito de la comunidad hereditaria que "los herederos podrán continuar utilizando el número de RUT del causante, mientras no se determinen las cuotas en el patrimonio común. En todo caso, transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, la cédula respectiva deberá ser devuelta al SII dentro del término de dos meses siguientes al vencimiento del plazo y se deberá solicitar una inscripción en el RUT como comunidad, cumpliendo los trámites pertinentes"[26].

4.3. ¿Pueden los herederos, antes de vencido el plazo de 3 años y sin haber efectuado la partición de la herencia, poner término a la ficción? La ley nada dice; por aplicación del criterio administrativo antes transcrito, no vemos inconveniente para que, en forma voluntaria, prescindan de la ficción y pasen a tributar como comunidad (naturalmente, cumpliendo con las normas sobre término de giro e iniciación de actividades).

5. LIMITES APLICABLES A LA FICCION

5.1. ¿Es aplicable la ficción a rentas obtenidas por el contribuyente fallecido antes de su muerte?

Es práctica corriente el que el S.I.I. aplique la ficción del artículo 5º en fiscalizaciones efectuadas respecto de rentas obtenidas por el contribuyente ***antes de su fallecimiento***, planteamiento que ha sido respaldado por la jurisprudencia judicial.

Es así como en causa Gladys Teresa Cattan Karmy; sucesión de Carlos Cattan Guidy c/ S.I.I. se emitieron liquidaciones al amparo del artículo 5º incisos segundo y siguientes por inversiones no justificadas ***efectuadas por el causante.***

"Las liquidaciones fueron dirigidas en contra de la sucesión de don Carlos Cattan Gidi"; habiendo alegado una de las herederas la nulidad del procedimiento por falta de notificación de la demandada, el fallo de primera instancia sostuvo: "14. Que en cuanto al porcentaje de los derechos hereditarios que le corresponden a cada heredero de una comunidad hereditaria cuyas cuotas no se hayan determinado,

[25] Oficio Nº 190 de 29/01/97.
[26] 2.1.3, letra g) circular citada.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

de conformidad al artículo 5º de la Ley sobre Impuesto a la Renta, 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. No obstante lo anterior, transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, las rentas respectivas deberán ser declaradas por los comuneros en proporción a sus cuotas.

15) Que en el caso de autos, ***el plazo de tres años se encontraba pendiente*** al momento de la liquidación, y las cuotas de los herederos en la comunidad no se encontraban determinadas por cuanto no existía partición, por lo que era procedente emitir la liquidación a la sucesión y notificar a todos y a cada uno de los herederos que conformaban la comunidad hereditaria, de modo que no se hará lugar a la reclamación en esta parte"[27].

Al tenor de la ley, la respuesta es diferente: el art 5º de la LIR se refiere a "Las rentas efectivas o presuntas ***de una comunidad hereditaria***...", por tanto, la ficción sólo opera respecto de las rentas obtenidas por la comunidad hereditaria, es decir, ***después de la muerte*** del contribuyente, toda vez que sólo después de acaecida aquélla estaremos en presencia de "rentas de una comunidad hereditaria". Si la comunidad, por la razón que sea, no obtiene rentas, el artículo 5º no será nunca aplicable.

En consecuencia, si la acción fiscalizadora pretende ejercerse respecto de rentas obtenidas antes del fallecimiento, debe aplicarse el Derecho común, ya que esas rentas ***no son rentas de "la comunidad hereditaria"***, fueron rentas del difunto; y, si éste no cumplió sus obligaciones tributarias en relación a ellas, debe dárseles el tratamiento de "deudas hereditarias" y, en consecuencia, el Servicio debe proceder respecto de cada heredero, por su parte o cuota en el patrimonio común; así lo sostiene el Tribunal Tributario en el considerando décimo de la sentencia recaída en la causa "Evans de la Cuadra con I.I."[28].

5.2. Vigente la ficción, ¿puede notificarse al contribuyente fallecido?

Si bien es cierto que la ficción mantiene vivo al contribuyente, esta norma no autoriza a notificar al difunto porque, como bien señala el Tribunal Tributario en el fallo antes citado:

"...en el caso específico de una persona fallecida, dicha diligencia no puede

[27] Véase 10.155-98 Tribunal Tributario Valparaíso confirmado por C.A. de Valparaíso. Rol 3278-01 y por Excma C.S. Rol 4788-2004 Gladys Teresa Cattan Karmy; Sucesión de Carlos Cattan Guidy c/ S.I.I. V. ad. Sentencia Lama Barma con I.I., en anexo 1.
[28] Ver Anexo Nº 1.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

cumplirse en quien falleció, obviamente, como quiera que ya no existe. En conocimiento del fallecimiento de una persona sobre cuyos bienes el Servicio de Impuestos Internos deba practicar una actuación determinada, ésta deberá notificarse a sus herederos, en la misma forma que a toda comunidad"; y, agrega en la parte pertinente del considerando 10: "o determinarse y notificarse a cada uno de los componentes de la sucesión, o al mandatario designado por escritura pública, ***si el patrimonio se mantenía indiviso, de conformidad con lo establecido en el artículo 5° de la ley sobre Impuesto a la Renta***".

5.3. Extinguida la ficción y no habiéndose determinado las cuotas ¿puede procederse, al amparo del artículo 5º, en contra de los herederos por el total de una deuda impositiva originada en rentas obtenidas por el difunto en vida?

Bajo este epígrafe queremos referirnos a la situación discutida en el caso Lama Barma con Impuestos Internos[29].

Hemos señalado que, tratándose de impuestos adeudados por el contribuyente difunto, es decir, por diferencias de impuestos detectadas en relación a rentas obtenidas antes del fallecimiento no es aplicable la ficción; sin embargo, en la práctica así se hacía. En el caso citado, habiendo transcurrido los 3 años de la ficción y, no habiéndose determinado (supuestamente) las cuotas de los herederos, el S.I.I. procedió a emitir ***una liquidación*** por diferencias de impuestos respecto de rentas obtenidas en vida del causante. Las liquidaciones se notificaron invocando el artículo 5º de la L.I.R. a cada uno de los herederos por el total de la deuda. La Corte de Apelaciones de Concepción revocó la sentencia de primera instancia la que, recurrida, fue confirmada por la Excma Corte Suprema.

ANEXOS

A. JURISPRUDENCIA JUDICIAL:

1. "Evans de la Cuadra con Impuestos Internos"

En Santiago, a dieciocho de febrero de dos mil.

VISTOS: El escrito de fs. 1 a 13, presentado el 19 de agosto de 1999 por don Eulogio Evans Espiñeira, en su calidad de hijo legítimo y heredero de la

[29] Ver anexo Nº 1.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

SUC. ENRIQUE EVANS DE LA CUADRA, RUT N° 1.840.641-1, domiciliado para estos efectos en calle Huérfanos N° 757, departamento 312, Santiago, en que, dentro del plazo fijado por el artículo 124° del Código Tributario, en lo principal, alega la nulidad de la Notificación N° 1936-1, de 29 de julio de 1999 efectuada por cédula respecto de la Liquidación N° 938, de 27 de julio de 1999; en el primer otrosí, en subsidio, se declare nula la citada Liquidación N° 938; en el segundo otrosí, subsidiariamente, interpone reclamo de fondo en contra de la totalidad de las partidas y elementos de la Liquidación N° 938, de 27 de julio de 1999, practicada por el Departamento de Fiscalización Selectiva de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro del Servicio de Impuestos Internos, por diferencias de Impuesto Global Complementario, año tributario 1996, fundamentada en que durante el proceso de la fiscalización no se acreditó suficientemente el origen de los fondos destinados a inversiones, efectuadas en el año comercial 1995, detalladas en "Hoja de Trabajo", justificación de inversiones A.T. 1996"; impuestos que con sus recargos legales, calculados al 31 de julio de 1999, ascienden a $ 19.369.951.

Los fundamentos de hecho y de derecho en que se basan las excepciones de nulidad y del reclamo de fondo son los siguientes:

a) Nulidad de la Notificación N° 1936-1, de 29 de julio de 1999:

Señala que el 16 de agosto de 1999 tomó conocimiento de la notificación del rubro, practicada por cédula a don ENRIQUE EVANS DE LA CUADRA, en el domicilio de calle Huérfanos N° 757, oficina 312, Santiago, que contenía la liquidación N° 938, de 27 de julio de 1999. Al respecto, manifiesta que el contribuyente falleció el 09 de noviembre de 1997, sucediéndolo en calidad de únicos herederos, además de su cónyuge doña Carmen Espiñeira Garnham, sus hermanos legítimos Enrique, Ernesto, Eduardo, Eugenio, María Gabriela y Emilio, todos Evans Espiñeira, alegando sobre el particular que toda notificación hecha a nombre del fallecido carece de validez. Por lo tanto, sostiene que ha existido notificación por cédula a una persona fallecida, en un domicilio que no es de los herederos, por lo que, a su juicio, procede se declare la nulidad de la notificación descrita al epígrafe.

b) Nulidad de la Liquidación N° 938, de 27 de julio de 1999:

Argumenta que el fallecimiento de don Enrique Evans de la Cuadra fue conocido por el Servicio de Impuestos Internos al tramitarse la posesión de los bienes existentes de la comunidad, y también al responder la Citación N° 166-1, de 28 de abril de 1999, oportunidad en que acompañó copia del certificado de

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

defunción. Alega que la liquidación en referencia debió dirigirse en contra de la Sucesión Enrique Evans de la Cuadra y ponerse en conocimiento de todos y cada uno de sus herederos, actuación que no ocurrió así.

c) Reclamo en contra de la Liquidación N° 938, de 27 de julio de 1999:

.....

- "Finalmente, el compareciente señala que su padre, fallecido en el año 1997, dispuso de ingresos suficientes, los cuales le permitieron efectuar las inversiones cuestionadas..."

.....

"Con lo relacionado, y

CONSIDERANDO:

1º. Que, mediante la Liquidación Nº 938, de 27 de julio de 1999, practicada a don ENRIQUE EVANS DE LA CUADRA, el Departamento Fiscalización Selectiva de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro del Servicio de Impuestos Internos, determinó diferencias de impuesto Global Complementario, año tributario 1996, fundamentada en que el contribuyente, durante el proceso de la fiscalización, no acreditó suficientemente el origen de los fondos utilizados en inversiones realizadas en el transcurso del año comercial 1995, pormenorizadas en "Hoja de trabajo, justificación de inversiones A.T. 1996", de fs. 36, que constituye el anexo Nº 1 de dicha liquidación, en el cual se establecen cantidades de $3.824.812; $ 1.408.522; y $ 12.823.333, en los meses de marzo, abril, septiembre y octubre de 1995; producida entre la comparación de ingresos versus desembolsos de dinero ocurridos en el transcurso del año comercial 1995, gravando dichos montos con la imposición correspondiente, de conformidad al artículo 70º de la Ley de la Renta, en concordancia a los artículos 42º, Nº 2 y 54º, Nº 1 de dicho cuerpo legal;

2º. Que, impugnando lo obrado por la Unidad Fiscalizadora, el litigante alega I) Nulidad de la Notificación Nº 1936-1, de 29 de julio de 1999; II) Nulidad de la Liquidación Nº 938, de 27 de julio de 1999; y III) Reclamo de fondo en contra de la citada Liquidación Nº 938;

3º. Que, en la especie, la cuestión controvertida consiste en: I) Si existe o no vicio de nulidad en la Notificación Nº 1936-1, de 29 de julio de 1999; II) Si existe o no vicio que acarrea la nulidad de la Liquidación Nº 938, de 27 de julio de 1999; y III) Si se acredita o no el origen de los fondos invertidos por el contribuyente durante el año comercial 1995;

4º. Que, es un hecho cierto que la Unidad Fiscalizadora practicó por cédula la notificación de la referencia, conteniendo la Liquidación Nº 938, de 27 de

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

julio de 1999, a don ENRIQUE EVANS DE LA CUADRA, en el domicilio de calle Huérfanos Nº 757, departamento 312, Santiago, según consta en documentos respectivos, de fs. 51 y 30 a 26 de estos autos;

5º. Que, también es efectivo que don Enrique Evans de la Cuadra falleció el 09 de noviembre de 1997, según queda acreditado con certificado de defunción de fs. 13. Asimismo, a fs. 14 consta que el 10º Juzgado Civil de Santiago, con fecha 24 de noviembre de 1997, concede con beneficio de inventario la posesión efectiva de la herencia testada, quedada al fallecimiento de don Enrique Evans de la Cuadra, y que el Impuesto de la Ley de Herencias y Donaciones fue pagado el 24 de julio de 1998, según fotocopia del formulario 21, Folio Nº 3861373, de fs. 18 de estos autos;

6º. Que, por otra parte, cabe señalar que don Eugenio Evans Espiñeira, hijo del contribuyente fallecido, en escrito de 27 de mayo de 1999, de respuesta a la Citación Nº 166-1, de 28 de abril de 1999, puso en conocimiento de la Unidad Fiscalizadora el fallecimiento de su padre, como consta a fs. 56. La Citación Nº 166-1 constituye el antecedente de la Liquidación Nº 938, de 27 de julio de 1999;

7º. Que, asimismo, cabe señalar que el Servicio de Impuestos Internos ha definido la notificación como "una diligencia que tiene por objeto poner en conocimiento de una persona, contribuyente o no, determinada actuación del Servicio. Además, acerca de su importancia ha reconocido que "las actuaciones del Servicio que requieren ser puestas en conocimiento del interesado sólo producen efecto en virtud de la notificación hecha con arreglo a la ley";

8º. ***Que, en el caso específico de una persona fallecida, dicha diligencia no puede cumplirse en quien falleció, obviamente, como quiera que ya no existe.*** En conocimiento del fallecimiento de una persona sobre cuyos bienes el Servicio de Impuestos Internos deba practicar una actuación determinada, ésta deberá notificarse a sus herederos, en la misma forma que a toda la comunidad;

9°. ***Que, lo anterior significa que, en primer lugar, debe determinarse si los comuneros han designado mandatario común por escritura pública, pues en tal caso se notificará a dichos comuneros por intermedio del procurador designado. Si, en cambio, no ha sido nombrado mandatario alguno, la notificación se practicará directamente a cada uno de los comuneros, si todos son plenamente capaces, o por intermedio de su representante legal o guardador, en aquellos casos que fueran relativa o absolutamente incapaces;***

10°. ***Que, en estas circunstancias,*** este juez sentenciador llega a la convicción de acoger las excepciones de la Notificación de la Liquidación N° 938, de 27 de

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

julio de 1999, ***como de la liquidación misma, por cuanto ha existido notificación por cédula a una persona fallecida y practicada en un domicilio que no es el de los herederos, y que el impuesto, respecto de rentas del fallecido, debió determinarse y notificarse a cada comunero, en proporción a sus cuotas en el patrimonio común, o determinarse y notificarse a cada uno de los componentes de la sucesión, o al mandatario designado por escritura pública, si el patrimonio se mantenía indiviso, de conformidad con lo establecido en el artículo 5° de la ley sobre Impuesto a la Renta. Por lo tanto, se concluye dejar sin efecto las diferencias de impuesto Global Complementario, año tributario 1996.***

Sobre reclamo de fondo, en cuanto a justificación del origen de los fondos invertidos: Liquidación N° 938, de 27 de julio de 1999.

11°. Que, habiéndose acogido por este Tribunal, en considerando precedente las excepciones opuestas de nulidad de la Notificación N° 1936-1 y de la Liquidación de la referencia, resulta inoficioso pronunciarse sobre la reclamación de fondo.

VISTO, además, lo dispuesto en el artículo 6°, letra B), N° 6 del Código Tributario, y la delegación de facultades contemplada en la Resolución N° Ex 135, de 19 de noviembre de 1998, publicada en el Diario Oficial del día 30 del mismo mes y año, y Resolución Ex. N° 35, de 25 de enero de 2000.

SE RESUELVE

HA LUGAR a la reclamación.

HA LUGAR a las excepciones de nulidad de la Notificación N° 1936-1, de 29 de julio de 1999 y de la Liquidación N° 938, de 27 de julio de 1999, de conformidad a lo señalado en considerando 10° de esta sentencia. (ROL N° 10.378-99 RL. Benjamín Gómez Muñoz. Juez Tributario Subrogante.

2. Lama Barma con Impuestos Internos

El Juez Tributario:

"Que, con relación a lo planteado por la recurrente en el primer fundamento de su reclamación, respecto de que se habría infringido lo dispuesto en el artículo 5º inciso 1º de la Ley de Impuesto a la Renta, ***es del caso tener presente que a la fecha de las liquidaciones el patrimonio del causante permanecía indiviso, es decir, no se habían determinado las cuotas en el patrimonio común, de manera que las liquidaciones están correctamente emitidas. En cuanto a que a la fecha de la actuación de la administración tributaria, habría transcurrido el plazo de 3 años que establece la norma legal*** ya relacionada, ello no es así, aquí la

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

interpretación de la disposición legal no puede ser aislada, necesariamente debe analizarse dentro del contexto de la referida ley y eventualmente de otros cuerpos legales, es así, que el fallecimiento de don XXX ocurrió el 26-04-98, y los ingresos devengados o percibidos en ese año comercial, están obligados a declararse en el año tributario 1999, en consecuencia, complementando el análisis con el artículo 200 del Código Tributario, los referidos ingresos se pueden revisar hasta el año tributario 2001. Por lo antes expuesto, es pertinente confirmar la actuación del Servicio de Impuestos Internos".

CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCION
RECURSO: 708/2002 - RESOLUCION: 35507 - SECRETARIA: CIVIL

Concepción, veintitrés de agosto de dos mil cuatro. VISTO: Se reproduce la sentencia en alzada, con excepción de los considerandos 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13, que se eliminan. Y se tiene en su lugar y, además, presente:

1º. Que por el recurso de apelación de fojas 80 la parte reclamante solicita que se revoque la sentencia de primer grado, de fojas 70 y siguientes, que no dio lugar a la reclamación interpuesta en contra de las liquidaciones de impuesto a la renta de primera categoría e impuesto global complementario números 997 y 998, respectivamente, de fecha 30 de noviembre de 2000, a nombre del contribuyente Rodolfo Lama Barma, Rut 5.138.337-0, liquidaciones que tienen su origen en las siguientes partidas: a) Intereses positivos no declarados del Banco Santiago, de acuerdo a certificado Nº 106303, por el monto de $ 329.471; b) utilización en exceso de rebaja de impuesto territorial por la suma de $820.000 y; c) renta no declarada por premio obtenido en juego Pollón de Oro del Club Hípico de Santiago S.A., de fecha 20 de octubre de 1997, por el monto de $89.067.420.

2º. Que el contribuyente don Rodolfo Lama Barma falleció el 26 de abril de 1998 y, según consta de los documentos agregados de fojas 28 a 33 de autos, las referidas liquidaciones fueron notificadas a sus herederos Juan Antonio Lama Oviedo, Rodolfo Ignacio Lama Oviedo, Mauricio Alejandro Lama Oviedo y a su cónyuge sobreviviente Silvia Lidia Oviedo Pepe, el 28 de febrero de 2003.

3º. Que según expresa la reclamante, las liquidaciones deben dejarse sin efecto, sucinta y principalmente, por las siguientes razones:

a) Porque las liquidaciones fueron emitidas con infracción a lo dispuesto

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

en el artículo 5º inciso primer o de la Ley de Renta.

b) Porque el premio hípico llamado Pollón de Oro se encuentra afecto a un impuesto único, cuyo sujeto pasivo no es el contribuyente fallecido, por lo que la pretensión fiscal de afectar con impuesto a la renta dicho premio es improcedente.

c) Porque existe un acto administrativo previo que se pronunció sobre los puntos referidos a materia, validando el proceder del contribuyente.

d) Subsidiariamente, respecto del premio hípico Pollón de Oro pide se le aplique sólo el impuesto único del 15% establecido en el número 6 del artículo 20 de la Ley de Renta y que dicha liquidación se emita a quien es legalmente deudor del impuesto, esto es, el Club Hípico pagador del premio y agente de retención del referido tributo.

4º. Que las alegaciones hechas valer en el escrito de apelación corresponden, en general, a las mismas que la parte contribuyente invocó en su escrito de reclamación ante el Servicio de Impuestos Internos, alegaciones que fueron controvertidas por dicho Servicio en su informe de fojas 52, en el cual reafirma el criterio tributario aplicado para efectuar las liquidaciones mencionadas, constituyendo este hecho la cuestión controvertida en este procedimiento especial.

5º. Que los antecedentes acompañados al proceso permiten dar por establecidos los siguientes hechos:

1). Que las liquidaciones reclamadas se sustentan en hechos acontecidos durante el año calendario o comercial 1997, que corresponde al año tributario 1998.

2). Que el contribuyente Rodolfo Lama Barma falleció el 26 de abril de 1998, según consta en certificado de defunción de fojas 6.

3). Que las liquidaciones reclamadas fueron cursadas al contribuyente Lama Barma, en calidad de persona natural, bajo su rol único tributario, el 30 de noviembre de 2000, pero notificadas a sus herederos, el 28 de febrero de 2001.

4). Que dichas liquidaciones determinan en contra del causante, impuesto a la renta de primera categoría y global complementario, por un monto único y total de $65.240.898.

6º. Que, en relación a la materia controvertida, el artículo 5º de la Ley de Renta prescribe: Las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común. Mientras dichas cuotas no se determinen, el patrimonio hereditario indiviso se considerará como la continuación de la persona del causante y gozará

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

y le afectarán, sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo con la presente ley. Sin embargo, una vez determinadas las cuotas de los comuneros en el patrimonio común, la totalidad de las rentas que correspondan al año calendario en que ello ocurra deberán ser declaradas por los comuneros de acuerdo con las normas del inciso anterior. En todo caso, transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, las rentas respectivas deberán ser declaradas por los comuneros de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero. Si las cuotas no se hubieren determinado en otra forma se estará a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencia. El plazo de tres años se contará computando 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.

7º. Que tal como se advierte de la sola lectura del artículo transcrito, en su inciso primero éste contiene una regla general y una situación excepcional en su inciso segundo. De acuerdo a la regla general, las rentas de una comunidad hereditaria corresponden a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común, quienes son deudores individuales de los impuestos respectivos. De acuerdo a la situación excepcional, mientras las cuotas no se determinen, el patrimonio hereditario indiviso se considerará como la continuación de la persona del causante, y será éste mediante una verdadera ficción legal el deudor de los impuestos que afectan a las rentas de la comunidad. Pero esta situación excepcional, por mandato expreso de la ley, no puede mantenerse en forma indefinida, sino que es transitoria, puesto que dura sólo mientras las cuotas hereditarias no se determinen y no puede extenderse más allá del plazo de tres años. En efecto, sobre este particular el inciso final del artículo 5º citado emplea la expresión "En todo caso", lo que significa, en su sentido natural y obvio, que se comprenden en ella todas las cosas o situaciones posibles, tanto en número como entidad, sin que pueda el intérprete extender su ámbito de aplicación más allá del plazo fatal fijado por el legislador. La forma de computar este plazo de tres años también ha sido expresamente regulada por el legislador, al prescribir que se contará computando 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, forma de cómputo que no es caprichosa, sino que está en armonía con los conceptos de año calendario y comercial contenidos en los números 7 y 8 del artículo 2º de la Ley de Renta.

8º. Que, en la presente causa, el contribuyente falleció el 26 de abril de

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

1998, por lo que la porción de tiempo que corre desde esa fecha al 31 de diciembre de 1998 debe computarse como un año completo. Por consiguiente, en la especie, el aludido plazo de tres años expiró el 31 de diciembre de 2000, independientemente del hecho de encontrarse o no, a esa fecha, determinadas las cuotas hereditarias de cada comunero.

9º. Que, como se dijo, ***las liquidaciones reclamadas fueron notificadas el día 28 de febrero de 2001, esto es, fuera del plazo legal y fatal de tres años ya indicado, de modo que por esta sola circunstancia procede dejar sin efecto las liquidaciones de que se trata y acoger la reclamación de autos, puesto que una vez expirada la vigencia de la situación excepcionalísima establecida en el inciso segundo del artículo 5º, citado, cobra aplicación la regla general del inciso primero del mismo precepto, resultando improcedente mantener las liquidaciones cursadas en contra del contribuyente fallecido.***

10º. Que, a mayor abundamiento, respecto de la partida que tienen su origen en el premio hípico denominado Pollón de Oro, cabe considerar lo dispuesto en el artículo 1º letra a) del D. L. Nº 2437, del 29 de diciembre de 1979, disposición que al regular la distribución del monto de las apuestas mutuas de la actividad hípica nacional, establece: Artículo 1º. Los diversos hipódromos del país fijarán, semestralmente, hasta en un 30% del monto bruto de las apuestas mutuas que se realicen en cada uno de ellos, el descuento total o comisión que se distribuirá conforme a las siguientes normas:

a) 3% a beneficio fiscal como impuesto único;

b) 10,5% como mínimo para premios de carreras, y

c) El porcentaje que resultare como saldo, para gastos de administración y apuestas mutuas de los hipódromos. El saldo de las apuestas mutuas que resultare una vez descontado el porcentaje que se fije como comisión, se destinará al pago de dividendos a los apostadores. Los acuerdos adoptados al respecto deberán ser publicados. El impuesto establecido en la letra a) de este artículo se enterará en Tesorería General de la República dentro de los diez primeros días del mes siguiente, y se empleará por el Ministerio de Hacienda para fines de beneficencia, deporte ecuestre y fomento equino.

11º. Que, en concepto de esta Corte, el impuesto del 3% establecido en la letra a) recién transcrita posee el carácter de único y se aplica a beneficio fiscal sobre monto bruto total de las apuestas resultantes de las carreras de caballos

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

organizadas por los hipódromos, antes de realizar cualquier otro descuento. Que atendido el carácter de único de este impuesto y que la disposición aludida establece, que el saldo de las apuestas mutuas que resultare una vez descontado el porcentaje de impuesto único fiscal se destinará al pago de dividendos a los apostadores, debe entenderse que las sumas percibidas por concepto de premios hípicos, como el denominado Pollón de Oro, no se encuentran gravadas por otros impuestos, quedando, por tanto, liberados dichos apostadores del pago de impuesto a la renta y global complementario sobre dichas sumas, caso en el que se encuentra el señor Lama Barma,

12º. Que de seguirse la tesis fiscal de aplicar a los dividendos obtenidos por los apostadores, además del impuesto único, los impuestos a la renta establecidos en la ley respectiva, que es lo que se pretende con las liquidaciones efectuadas al señor Lama Barma, las mismas sumas quedarían sometidas a una doble imposición, desconociéndose por esta vía el carácter de único que, sin excepción alguna, reconoce el D. L. 2437 al señalado tributo y contrariándose, al mismo tiempo, el principio general de interpretación de que no cabe al intérprete distinguir cuando la ley no lo hace. Esta conclusión se encuentra corroborada por la derogación que hizo el artículo 10 D.L. 2437 de la normativa anterior (artículos 47 y 48 de la ley 14.867, de 4 de julio de 1964), que fijaba los impuestos de cargo del público apostador aplicables a esta materia, tributos que fueron sustituidos por el impuesto único de la letra a) del artículo 1º del D. L. Nº 2437, citado.

13º. Que debiendo acogerse la reclamación interpuesta en lo principal de la presentación de fojas 16, conforme a lo concluido en el motivo 9º precedente, resulta innecesario emitir pronunciamiento acerca de la petición subsidiaria planteada en el primer otrosí de la misma. Por estas consideraciones y disposiciones legales citadas, se revoca la sentencia en alzada, de 31 de enero de 2002, escrita a fojas 67 y siguientes y, en su lugar, se declara que se acoge la reclamación interpuesta a fojas 16 y, consecuencialmente, que se dejan sin efecto las liquidaciones practicadas por el Servicio de Impuestos Internos número 997 y 998, del 30 de noviembre de 2000. Regístrese y devuélvase. Se deja constancia que se hizo uso de lo dispuesto en el artículo 82 del Código Orgánico de Tribunales. Redacción del Ministro Titular don Juan Rubilar Rivera. No firma el abogado integrante don Alvaro Troncoso Larronde, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa por estar fuera de la ciudad. Rol Nº 708-2002.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

La Excma. Corte Suprema

Santiago, veinte de julio del año dos mil cinco. Vistos: En estos autos rol Nº 4200-04 el Fisco de Chile dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Concepción, que revocó la de primer grado, del tribunal tributario de la misma ciudad, y acogió la reclamación interpuesta a fs. 16 por don Rodolfo Ignacio Lama Oviedo y otros, dejando sin efecto las liquidaciones números 997 y 998 de 30 de noviembre de 2000. El reclamo se entabló contra las referidas liquidaciones, giradas por concepto de impuestos a la Renta de Primera Categoría y Global Complementario, correspondiente al año tributario 1998, respecto del contribuyente don ***Rodolfo Lama Barma, del giro socio de empresas. Se trajeron los autos en relación.***

Considerando:

1°) Que el recurso denuncia que el fallo incurrió en los errores de derecho consistentes en interpretar erradamente el artículo 5º de la Ley de Impuesto a la Renta, aplicándolo a una situación a la cual no debía aplicarse; en dejar de aplicar el artículo 200 del Código Tributario; en aplicar con error de derecho el artículo 1° letra a) del Decreto Ley Nº 2437, del año 1979; en dejar de aplicar en su integridad el Nº 1 del artículo 2° y Nº 5 del artículo 20, ambos de la Ley de Impuesto a la Renta; y en ignorar el inciso 1° artículo 19 del Código Civil.

En cuanto al artículo 5º de la Ley de la Renta, expresa que la sentencia lo interpretó erradamente, y lo ha extendido a situaciones que escapan al ámbito de su correcta aplicación. Agrega que el precepto establece una ficción legal en orden a considerar que ***los herederos del contribuyente fallecido son deudores en común de éste mientras no se realice la partición de la comunidad hereditaria y se determine la cuota que a cada uno de ellos corresponde en el patrimonio común,*** estableciéndose que, transcurrido el plazo de tres años contado desde la apertura de la sucesión, esa ficción legal termina, y los herederos declararán sus rentas de acuerdo a la regla general establecida en el inciso 1°;

2°) Que el Fisco añade que la primera conclusión que se debe extraer de lo allí dispuesto es que corresponde a los comuneros hereditarios dar estricto cumplimiento a esta obligación, siendo ellos los que deben determinar sus cuotas en el patrimonio que permanece indiviso, y tal es así que el legislador ha utilizado la expresión, al iniciar el inciso 3°. "En todo caso", reafirmando la obligación de los herederos de determinar sus respectivas cuotas una vez transcurrido el plazo de tres años y en la forma de computarlo que allí se indica; no correspondiendo

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

a la Administración suplir los deberes impositivos de los contribuyentes;

3°) Que el recurso expresa que la sentencia, al no considerar que la obligación de dar cumplimiento a la ley corresponde exclusivamente a los herederos del contribuyente fallecido, y decidir que ella correspondería al Servicio de Impuestos Internos al establecer que ***las liquidaciones cursadas y notificadas a todos los herederos no se ajustan al texto legal, por cuanto en ellas no se determinaron las cuotas de cada uno de los herederos,*** ha impuesto al citado Servicio una exigencia que la ley no establece, extendiendo su ámbito de aplicación mas allá de lo que su texto expreso ordena. Tal errada interpretación, dice, deja en manos de los herederos la acción fiscalizadora del Servicio respecto de los impuestos del causante, ya que bastaría permanecer indiviso más allá de los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario para que el Servicio, en la imposibilidad jurídica de provocar la partición de la comunidad, no pueda emitir las liquidaciones que fueren procedentes al desconocer las cuotas que a cada comunero corresponde en esa comunidad;

4°) Que el recurrente agrega que con la errada interpretación efectuada por la sentencia respecto del artículo 5° de la Ley de la Renta, se ha cometido el error de derecho de dejar de aplicar el artículo 200 del Código Tributario, que establece los plazos de prescripción de la acción fiscalizadora del Servicio de Impuesto de Internos, y que le permite revisar dentro de los plazos que allí se señalan los impuestos de los contribuyentes, plazos que por regla general se cuentan desde la fecha en que esos impuestos debieron pagarse, omitiéndose considerar el conjunto de normas legales que debían estimarse para resolver el conflicto planteado. Los ingresos percibidos o devengados por el contribuyente en el año comercial de su fallecimiento deben declararse en el año tributario siguiente, y en el caso de autos, en el año tributario 1999, ya que el fallecimiento ocurrió en abril del año 1998, como lo establece el fallo recurrido, por lo que esos tributos podían revisarse hasta el año 2001, como ocurrió en la especie, al notificarse las liquidaciones en febrero del año 2001, dentro del plazo de prescripción;

5°) Que, a continuación, el recurso se refiere a la forma como se ha producido la infracción o error de derecho respecto del artículo 1° letra a) del Decreto Ley Nº 2437, que es manifiesto, al considerar que los ingresos obtenidos por el contribuyente de autos en la apuesta de carreras de caballos denominada "El Pollón de Oro" del Club Hípico de Santiago sólo estaban afectos al impuesto establecido en la norma legal previamente citada en carácter de único, liberando al contribuyente del pago de cualquier otro impuesto en relación con este premio. La letra a) mencionada establece un porcentaje del 3% a beneficio fiscal como

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

impuesto único, sobre el monto bruto de las apuestas mutuas que semestralmente fijan los diversos Hipódromos del país, impuesto que afecta exclusivamente a la actividad de los Hipódromos, y no puede extenderse a los apostadores de estos juegos de destreza que obtienen un premio en las apuestas; ya que la tributación única señalada es sin perjuicio de aquella que afecta a los premios obtenidos por los ganadores de las apuestas o carreras, de acuerdo al concepto amplio de renta definido en el artículo 2° numero 1° de la Ley de la Renta, y al no existir norma legal expresa que los deje fuera de la tributación normal, como sí ocurre con los juegos de lotería en el N° 6 del artículo 20 de la misma Ley, debe concluirse que tales rentas están afectas a los Impuestos Generales de ese texto legal. Entender lo contrario, expresa, significaría excluir de tributo a las rentas obtenidas por estos apostadores gananciosos, ya que ellos apuestan sobre un monto que está libre de impuesto, a diferencia de los premios de lotería a que se refiere el numero 6° citado, respecto de los cuales se apuesta sobre un monto bruto al que posteriormente el ganador rebaja el tributo de esa norma soportando este el impuesto;

6°) Que el recurso afirma que se han vulnerado el numero 1° del artículo 2° y el numero 5° del artículo 20, ambos de la Ley de Impuesto a la Renta, al no aplicarlos en su integridad a las rentas obtenidas por el contribuyente en este juego de destreza hípico, y eximirlo de los impuestos generales de la Ley de Renta. Añade que las infracciones a las normas legales anotadas llevan también la infracción del inciso 1° del artículo 19 del Código Civil, toda vez que no obstante la claridad de sus disposiciones, desconoce su texto o no las aplica en su tenor literal.

7°) Que, al explicar la manera como los errores de derecho e infracciones legales denunciados han influido substancialmente en lo dispositivo del fallo, el recurrente precisa que de haber aplicado correctamente y sin error de derecho el artículo 5° de la Ley de Impuesto a la Renta, el artículo 200 del Código Tributario; lo dispuesto en el D.L. N° 2437, y el artículo 1° y N° 3 del artículo 20, también de la Ley de la Renta, e inciso 1° del artículo 19 del Código Civil, habría tenido que confirmar en todas sus partes la sentencia apelada. Al interpretar con error de derecho esas disposiciones legales, llegó a conclusiones equivocadas y en su mérito revocó la sentencia de primera instancia en vez de confirmarla. Los errores de derecho e infracciones legales han influido en lo dispositivo de la sentencia apelada, ya que de otra manera habría resuelto que las liquidaciones se ajustaban a derecho y que el contribuyente, por el premio hípico obtenido, debía tributar conforme a las reglas generales de la Ley de Renta, y al no hacerlo concedió a éste un derecho que no tiene;

8°) Que, para emprender el estudio del recurso, es preciso manifestar que

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

el Servicio de Impuestos Internos cursó al contribuyente don Rodolfo Lama Barma, de la actividad o giro socio de empresas, las ***liquidaciones números 997,*** por concepto de Impuesto a la ***Renta de Primera Categoría*** de la Ley de la Renta, del año tributario ***1998,*** y ***998, por concepto de impuesto Global Complementario, del mismo*** año tributario, por un total de $65.240.898. ***Dichas liquidaciones se cursaron el día 30 de noviembre del año dos mil.*** En los antecedentes que acompañan las referidas actuaciones se señala que mediante notificación de 2 de julio de 1998 ***se solicitó al contribuyente que aportara antecedentes que justifiquen su inversión y/o gasto realizado en el año tributario 1998,*** según el siguiente detalle: Compra de un bien raíz el 3 de noviembre de 1997, por $90.000.000, respecto de lo que se dice que del análisis de antecedentes tributarios de su declaración de impuesto anual a la renta año tributario 1998, formulario 22 folio 16271678, presentada dentro del plazo legal, y documentación que justificaron la inversión del bien raíz antes mencionado, surgieron las siguientes observaciones o impugnaciones:

a) Rentas no declaradas por intereses reales positivos, correspondientes a depósitos en Banco de Chile, por un monto de $329.471, de acuerdo a certificado emitido por ese banco, intereses que constituyen renta de acuerdo al N° 2 del artículo 20 de la Ley de la Renta;

b) Exceso de rebaja de impuesto territorial. Sobre esto se dice que el contribuyente utilizó crédito por impuesto territorial por un monto de $1.856.944, debiendo haber declarado $881.250 correspondiente a contribuciones pagadas más su incremento de $155.514, lo que da un total de crédito de $1.036.764;

c) Rentas no declaradas por premios obtenidos en juego Pollón de Oro del Club Hípico de Santiago S.A., por la suma de $89.067.420, recibido por don Rodolfo Lama B. con cheque del Banco de Santiago, según certificado suscrito por la contadora contralor del Club Hípico de Santiago. Dichos premios se afectan con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario, clasificándose la renta obtenida, para la aplicación de la imposición señalada, en el N° 5 del artículo 20 de la Ley de la Renta. Se dice que ***al no subsanar las observaciones indicadas, se procedió a notificar la respectiva citación.*** Bajo el Nº 2 se alude a la ***citación Nº 150,*** de 25 de julio de 2000, ***notificada por cédula a todos los herederos*** pertenecientes a la comunidad hereditaria quedada al fallecimiento de don Rodolfo Lama Barma, que se detallan, en el domicilio señalado por ellos en el auto de posesión efectiva de 17 de agosto de 1999. Los herederos son cuatro, según se precisa, y al no dar respuesta a la citación,

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

se realizaron las liquidaciones de que se trata;

9°) Que el fallo impugnado, que como se indicó, revocó el de primer grado, acogiendo la reclamación y dejando sin efecto las liquidaciones, razonó luego de dejar sentado que éstas se sustentan en hechos ocurridos durante el año calendario 1997, que corresponde al año tributario 1998; que el contribuyente don Rodolfo Lama Barma falleció el día 26 de abril de 1998, según el certificado de defunción de fs. 6; ***que las liquidaciones se cursaron a dicho contribuyente, en calidad de persona natural,*** bajo su rol único tributario, el 30 de noviembre de 2000, ***pero notificadas a sus herederos el día 28 de febrero de 2001;*** finalmente, que las liquidaciones determinan contra el causante, impuesto a la renta de primera categoría y global complementario. Luego transcribe el artículo 5º de la Ley de la Renta para, en el motivo séptimo, analizarlo y, en el octavo, ***precisar que el contribuyente falleció en la fecha indicada, por lo que la porción de tiempo que corre desde esa fecha al 31 de diciembre de 1998 debe computarse como un año completo. Estima que el plazo de tres años a que se refiere el artículo 5° ya aludido expiró el 31 de diciembre del año 2000, independientemente del hecho de encontrarse o no, a esa fecha, determinadas las cuotas hereditarias de cada comunero.*** Luego, en el considerando noveno, señala que ***las liquidaciones se notificaron el día 28 de febrero de 2001, fuera del plazo legal y fatal de tres años*** mencionado, de modo que por esta sola circunstancia procede dejar sin efecto las liquidaciones de que se trata y acoger la reclamación de autos, ***puesto que una vez expirada la vigencia de la situación excepcionalísima establecida en el inciso primero del mismo precepto, resulta improcedente mantener las liquidaciones cursadas en contra del contribuyente fallecido.*** Posteriormente efectúa algunas consideraciones, a mayor abundamiento;

10°) Que para solucionar el asunto propuesto, hay que recordar que el artículo 5° de la Ley de la Renta prescribe que las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común. Mientras dichas cuotas no se determinen, 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 presente ley. Sin embargo, una vez determinadas las cuotas de los comuneros en el patrimonio común, la totalidad de las rentas que correspondan al año calendario en que ello ocurra deberán ser declaradas por los comuneros de acuerdo con las normas del inciso anterior. En todo caso, transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, las rentas respectivas deberán ser declaradas por los

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

comuneros de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero. Si las cuotas no se hubieren determinado en otra forma, se estará a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencia. El plazo de tres años se contará computando por 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.

11°) Que, tal como quedó establecido en el fallo impugnado, el aludido plazo de tres años expiró el día 31 de diciembre del año dos mil, por haber fallecido el contribuyente don Rodolfo Lama Barma el día 26 de abril de 1998, y las liquidaciones reclamadas, que fueron cursadas al propio contribuyente fallecido, se notificaron el 28 de febrero del año dos mil uno, esto es, fuera del referido término. Ello constituye un hecho de la causa y, por lo tanto, inamovible para este tribunal, que lo es de casación y que no puede revisar las circunstancias de facto. Sin embargo, ***el Servicio de Impuestos Internos incurrió en el error de insistir en las referidas liquidaciones, en circunstancias que, en las condiciones descritas, procedía liquidar directamente a los herederos de dicha persona, por cuanto era de cargo de los comuneros el pago de los tributos que fueren procedentes;***

12°) Que transcurrido el señalado plazo de tres años, el Servicio debió hacer el cálculo a cada uno de los comuneros y no al causante ni a la sucesión, ya que el impuesto correspondiente debía cobrarse en proporción a sus cuotas en el patrimonio común, y si las cuotas no se hubieren determinado, debía estarse a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencia;

13°) Que, en las condiciones referidas, no resulta cierto lo que se afirma en la casación sobre el precepto legal en examen, ya que no se ha formulado al Servicio de Impuestos Internos la exigencia de determinar sus cuotas en el patrimonio que permanece indiviso, porque el artículo es claro en disponer que, si no hubieren determinado las cuotas, se debe estar a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencia, antecedente que sí debe constar a dicha entidad fiscalizadora;

14°) Que, sobre esto último resulta ilustrativo precisar que la posesión efectiva de la herencia intestada quedada al fallecimiento de don Rodolfo Antonio Lama se concedió por resolución del Octavo Juzgado Civil de Santiago, de fecha veintisiete (27) de agosto del año 1999, y que el auto de posesión efectiva se ordenó inscribir atendido lo informado por el Servicio de Impuestos Internos, según los datos del proceso, en conformidad con lo que prescribe el artículo 882 del Código de Procedimiento Civil. Consta, además, que el Servicio señalado solicitó informe el 22 de junio del año 2000, sobre el auto de posesión efectiva, para notificar a los herederos (fs. 38);

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

15°) Que, por lo expuesto, ***el artículo 5° de la Ley de la Renta fue adecuadamente aplicado por los jueces del fondo*** y, en lo tocante a las restantes infracciones de ley, todas ellas se vinculan con lo resuelto por la Corte de Apelaciones de Concepción en los motivos décimo y siguientes, las que fueron, tal como se expresa en forma textual, a mayor abundamiento, lo que significa que el asunto fue decidido sobre la base de las consideraciones previas, lo que determina que cualquier posible infracción de ley relacionada con una sección de esa naturaleza carece de influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, porque no fue la razón principal de la revocación del de primer grado y acogimiento del reclamo. Por tanto, aun en el evento de que se hubiere incurrido en yerro de derecho en tal sección del fallo, en términos de poder anularlo, en el de reemplazo que habría de dictarse tendría que resolverse del mismo modo, pues como se dijo, la razón principal del rechazo es otra;

16°) Que, en mérito de lo que se expuso, razonó y concluyó, el recurso de nulidad de fondo no puede prosperar y debe ser desestimado. En conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se declara que se rechaza el recurso de casación en el fondo interpuesto en lo principal de la presentación de fs. 166, contra la sentencia de veintitrés de agosto del año dos mil cuatro, escrita a fojas 162, rectificada por sentencia del día siguiente, escrita a fs. 165. Regístrese y devuélvase. Redacción a cargo de la ministra Srta. Morales. Rol N° 4200-2004. Pronunciado por la Tercera Sala, integrada por los ministros Sr. Ricardo Gálvez; Sr. Domingo Yurac; Sr. Milton Juica; Srta. María Antonia Morales y Sr. Adalis Oyarzún. No firma el Sr. Oyarzún, no obstante haber concurrido a la vista del recurso y acuerdo del fallo por estar con permiso. Autorizado por el secretario Sr. Carlos Meneses Pizarro.

B. JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

1. Oficio Nº 3460, de 2-9-1987

Respecto al plazo que tienen los herederos para dar el aviso de término de giro por el contribuyente fallecido, como asimismo en cuanto al plazo en que la sucesión puede seguir declarando a nombre del causante, es menester distinguir dos situaciones:

a) Si los herederos no continúan desarrollando las actividades del

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

contribuyente difunto, es obvio que han terminado dichas actividades y, por aplicación de lo dispuesto en el inciso primero del Art. 69 del Código Tributario, corresponde que se dé el aviso de término de giro en el plazo de 60 días, contados desde el fallecimiento del contribuyente.

b) Por el contrario, si la comunidad hereditaria continúa con la explotación del giro del causante, de acuerdo a lo señalado en los Arts. 5º de la Ley de la Renta y 9º del D.F.L. Nº 3, de 1969, sobre Reglamento del Rol Unico Tributario, según los cuales en el patrimonio indiviso se entiende subsistir la personalidad del contribuyente difunto, es dable concluir que, en tanto se cumpla la condición de que el patrimonio hereditario se mantenga indiviso, y no se haya extinguido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, debe considerarse que el contribuyente continúa ejerciendo las actividades de su giro, por lo que no procede que se dé el aviso de término del mismo.

Sin embargo, la situación descrita precedentemente no permanece inmutable en el tiempo, ya que producida la división del patrimonio hereditario o transcurrido el lapso de tres años, contados desde la fecha de apertura de la sucesión, en su caso, termina la ficción del legislador, entendiéndose que en ese momento el contribuyente pone fin a sus actividades y, consecuentemente, en virtud de lo dispuesto en el inciso primero del Art. 69 del Código Tributario, en el término de 60 días contados desde que alguna de esas dos situaciones acaezca, los herederos deberán dar cumplimiento a la obligación de dar el aviso de término de giro del causante, y si desean continuar el giro a su propio nombre, deberán, además, dar el aviso de iniciación de actividades por la sucesión.

Ahora bien, en tanto se mantenga la ficción legal de la subsistencia de la personalidad del causante en el patrimonio indiviso, los herederos podrán emitir documentos y presentar declaraciones a nombre del contribuyente fallecido.

Finalmente, cabe señalar que, mientras se mantenga la ficción relativa al patrimonio hereditario indiviso creada para los efectos tributarios, dicho patrimonio es representado ante el Servicio de Impuestos Internos por aquella o aquellas personas que lo estén administrando. A estos efectos, esa o esas personas podrán ser los herederos, o también terceros, que por designación testamentaria (v.gr. albaceas), por el ministerio de la justicia (v.gr. curador de herencia yacente) o por el solo ministerio de la ley (v.gr. gestor oficioso), sean responsables de la gestión de los negocios del contribuyente fallecido.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

2. Oficio Nº 2.279, de 2-8-1995

1. Se ha consultado a esta Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos respecto de la situación tributaria que se produce con motivo de la constitución de una sociedad de responsabilidad limitada, la que se genera a partir de la transformación de una empresa individual, que recibieron los socios de la nueva sociedad, como continuadores del patrimonio hereditario indiviso del causante.

Para los efectos de la constitución de la sociedad, los socios aportan el total del Activo y Pasivo de la empresa individual, haciéndose a su vez la sociedad que se crea, responsable solidaria de los impuestos que adeudara la causante.

Se indica que en tal caso correspondería efectuar término de giro por el causante y la comunidad obtener RUT e iniciar actividades, según lo dispuesto por los artículos 66 y 68 del Código Tributario, ya que en la especie no se trata de una transformación de sociedad y tampoco se encuentra en presencia de una conversión de empresa individual en sociedad, por cuanto quienes aportan sus cuotas del patrimonio hereditario son los comuneros.

2. Respecto de su consulta, es conveniente establecer primeramente que, de acuerdo con los antecedentes adjuntos a su presentación, el fallecimiento de la causante ocurrió el 16-12-92; la escritura de constitución de la sociedad de responsabilidad limitada es de fecha 09-12-94; y la iniciación de actividades de la misma fue presentada el 30-12-94.

3. Al respecto, y previo al análisis del caso planteado, es necesario precisar, en primer lugar, la tributación que afecta a las rentas originadas por una comunidad hereditaria.

El Art. 5º de la Ley de la Renta, en su inciso primero, establece la regla general sobre la materia, cual es que las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común.

Sólo por excepción, y únicamente mientras las cuotas de los comuneros en el patrimonio común no se determinen y, en todo caso, hasta por el plazo máximo de tres años, contados desde la apertura de la sucesión, 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

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo a la Ley de la Renta.

De esta forma, transcurrido el lapso de tres años, desde la apertura de la sucesión, termina la ficción del legislador, por lo que si los comuneros hereditarios continuaran con la explotación del giro del causante más allá de ese período, las rentas correspondientes deben ser declaradas en proporción a la participación de cada comunero en el patrimonio común.

4. Por otra parte, es preciso aclarar lo afirmado en su oficio del epígrafe, en lo que respecta a la aplicación del Artículo 69 del Código Tributario, cuando una empresa individual se convierte en una sociedad de cualquier naturaleza.

En tal situación, el inciso segundo de la referida norma legal previene la posibilidad de no dar aviso de término de giro, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva. Seguidamente, expresa dicha disposición que la empresa que se disuelve o desaparece deberá efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y la sociedad que se cree o subsista, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro de los dos meses siguientes, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

5. De acuerdo con las aclaraciones y precisiones formuladas en los números precedentes, cabe expresar que en el caso en análisis tiene plena validez la ficción establecida por el legislador en el Artículo 5º de la Ley de la Renta, en cuanto a considerar el patrimonio hereditario indiviso como la continuación de la persona del causante, el que gozará y le afectará sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo a la Ley de la Renta; ello por cuanto la transformación de la empresa individual en sociedad de responsabilidad limitada se efectuó dentro del plazo de tres años contados desde la apertura de la sucesión, y el patrimonio hereditario a dicha fecha permanecía indiviso.

6. En consecuencia, y de acuerdo a lo expuesto precedentemente, al reconocer el Artículo 5º de la Ley de la Renta, fictamente al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos que afectan a la comunidad hereditaria, mientras no se divida el patrimonio o no transcurra el

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, dicho causante también debe considerar como empresa individual para luego convertirse en sociedad de cualquier clase, al tenor de lo dispuesto por el inciso segundo del Artículo 69 del Código Tributario.

Lo anterior, debido a que la normativa del Artículo 5° de la Ley de la Renta es de aplicación general y puede ser empleada supletoriamente, de modo que este criterio permitiría reconocer, para los efectos de lo dispuesto en el inciso segundo del Artículo 69° del Código Tributario, la calidad de empresa individual a una sucesión hereditaria que ha mantenido fictamente la calidad jurídica que tenía el causante.

7. Por lo tanto, no cabe sino concluir que en la especie se trata de la conversión de una empresa individual en una sociedad de responsabilidad limitada, en la que resulta plenamente aplicable la disposición contenida en el inciso segundo del Artículo 69° del Código Tributario, con las consecuencias y obligaciones de índole tributaria que de ella se derivan, y que esta Dirección especificó en las instrucciones impartidas a través de la Circular N° 50, de 1986, especialmente la no aplicación de la norma del Artículo 38° bis de la Ley de la Renta.

3. Oficio Nº 190, del 29/01/97

1. Se ha recibido en este servicio, su presentación indicada en el antecedente, a través de la cual expone el caso de una sucesión que reconoció al momento de iniciar sus registros contables dentro de sus activos y bajo el concepto de inversión en empresa relacionada, el valor patrimonial proporcional, equivalente al 99% de las acciones recibidas como parte del patrimonio indiviso de la comunidad hereditaria, teniendo en consideración que dicho valor es el justo precio de los citados títulos. En los años posteriores, agrega, la sucesión ha reconocido la parte proporcional de los resultados obtenidos por la empresa relacionada, de la cual nunca se han recibido dividendos, de modo que ha mantenido en su contabilidad la proporcionalidad del patrimonio correspondiente de la sociedad anónima a la que pertenecen las acciones. En relación con lo anterior consulta: ¿cuál es el valor de las acciones?; ¿cuál es la situación tributaria de los comuneros anualmente?, y ***¿cuál será la situación tributaria de los comuneros, si la sucesión vende las acciones y no otorga retiros a los comuneros?*** Por otro lado, también consulta cuál sería el valor de costo de las acciones si la sociedad anónima capitaliza el 100% de los fondos de reserva provenientes del fondo de utilidades tributables o no tributables o simplemente la citada sociedad no capitaliza sus fondos de reservas. Finalmente,

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

desea saber cuál es la vida útil asignada a los camiones usados comprados por una empresa de transporte de carga.

2. Al respecto, y previo al análisis del caso planteado, es necesario precisar, en primer lugar, la tributación que afecta a las rentas originadas por una comunidad hereditaria. El artículo 5 de la Ley de la Renta, en su inciso primero, establece la regla general sobre la materia, cual es que las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común. Sólo por excepción, y únicamente mientras las cuotas de los comuneros en el patrimonio común no se determinen y, en todo caso, hasta por el plazo máximo de tres años, contados desde la apertura de la sucesión, 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 a la Ley de la Renta. De esta forma, transcurrido el lapso de tres años, desde la apertura de la sucesión, ***termina la ficción del legislador, por lo que si los comuneros hereditarios siguen con la explotación del giro del causante más allá de ese periodo, las rentas correspondientes deben ser declaradas en proporción a la participación de cada comunero en el patrimonio común.***

No obstante lo señalado, hay que tener presente al respecto que ***transcurrido el periodo aludido, el patrimonio común continúa subsistiendo y como tal, a la luz de la normativa general del Código Civil que crea dicho instituto jurídico, en su libro tercero, con relación al artículo 2.306 del mismo código, el patrimonio que se transmite a los herederos con ocasión del fallecimiento de una persona, conforma una "comunidad",*** la que, de permanecer indivisa, ***puede mantener esa naturaleza indefinidamente.***

A pesar que las comunidades carecen de personalidad jurídica, cabe expresar que, por aplicación de los artículos 66 y 68 del Código Tributario, que disponen respectivamente la inscripción en el Rol Unico Tributario y la obligación de presentar iniciación de actividades a todas las personas naturales y jurídicas y entidades y agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, ***si se prueba fehacientemente el dominio común del patrimonio, en el caso de las comunidades pueden ser aceptadas estas últimas como contribuyentes frente a la Ley sobre Impuesto a la Renta,*** gravándolas con el impuesto de primera categoría, con todas sus obligaciones y derechos.

3. Respecto de la primera consulta relacionada con el valor de las acciones,

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

entendiendo por éste el valor en que la sucesión debe reconocer las acciones en sus registros contables, cabe expresar que en la especie es aplicable lo establecido en la letra b) del artículo 46, de la ley 16.271, 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.

Agrega la citada norma en sus incisos siguientes que si los valores antes indicados que forman parte de una herencia no hubieren tenido cotización bursátil en el lapso señalado, 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. Si tales organismos no dispusieran de antecedentes para la estimación por no estar las sociedades de que se trata sujetas a su fiscalización o por otra causa, el valor de las acciones y demás títulos mobiliarios se determinará a justa tasación de peritos. A su vez, en el caso de acciones de una sociedad anónima, cuyo capital pertenezca en más de un 30% al causante o al cónyuge, herederos o legatarios del mismo causante, su valor siempre deberá determinarse a justa tasación pericia.

En consecuencia, y teniendo presente que sobre el valor determinado de acuerdo con las normas anteriores el contribuyente debe pagar el impuesto de herencia y donaciones, no cabe sino concluir que dicho valor es el que debe considerarse como costo o valor de adquisición de las acciones para los herederos del causante. Por lo tanto, la sucesión en referencia por el valor antes mencionado debe considerar las acciones para los fines tributarios, especialmente para los efectos de la aplicación de las normas de la letra a) del Nº. 8, del artículo 17 de la Ley de la Renta cuando se enajenen las acciones, sin que tenga validez tributaria cualquier otro valor por el cual la sucesión haya registrado las acciones en sus libros contables.

En cuanto a la situación tributada de los comuneros anualmente, cabe expresar que éstos se encuentran sujetos a las obligaciones tributarias que se derivan de la aplicación de la norma contenida en el artículo 5 de la Ley de la Renta, comentada en el Nº 2 precedente. De acuerdo con ello, las obligaciones impositivas de los comuneros dependerán en definitiva si la comunidad se encuentra dentro de la situación de excepción que contempla el inciso segundo del artículo 5 de la Ley de la Renta, o bien, dentro del régimen general que

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

corresponde a partir de la determinación de las cuotas hereditarias en el patrimonio común o a partir del tercer año desde la apertura de la sucesión.

En la primera situación no existe obligación para los comuneros de declarar anualmente impuestos, puesto que es la comunidad la que debe declarar todos los impuestos de la Ley de la Renta, como continuadora de la persona del causante, gozando y afectándole, sin solución de continuidad todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido, de acuerdo con las normas de la Ley de la Renta.

En la segunda situación las rentas obtenidas por la comunidad deben ser declaradas por los comuneros en proporción a la participación de cada uno en el patrimonio común, salvo que la comunidad sea aceptada como contribuyente frente a la Ley sobre Impuesto a la Renta, caso en el cual la comunidad declara el impuesto de primera categoría sobre las rentas obtenidas, y los comuneros el Impuesto Global Complementario o adicional, según corresponda, en la oportunidad en que tales rentas sean retiradas, percibidas o devengadas por éstos, todo ello de acuerdo a la modalidad contable que utilice la comunidad para determinar sus rentas.

En el caso que la sucesión venda las acciones, ésta queda sujeta a la tributación dispuesta en la letra a) del Nº 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta, en concordancia con lo establecido en los incisos 2 al 5 del referido numerando, teniendo presente para estos efectos lo señalado en los párrafos anteriores de este número, en cuanto al valor de adquisición de las acciones para los fines tributarios, y además, que la fecha de adquisición de los títulos para la comunidad corresponde a la fecha de apertura de la sucesión, fecha esta que coincide con el día del fallecimiento del causante, todo ello de acuerdo a pronunciamientos emitidos sobre la materia.

4. En cuanto al valor de las acciones para la sucesión, en el caso que la sociedad anónima emisora de las acciones capitalice el 100% de los fondos de reserva provenientes de utilidades tributables o no tributables, o simplemente no capitalice ningún valor, cabe expresar que tal circunstancia en nada puede hacer variar el valor por el cual la sucesión debe reconocer las acciones como costo tributario, y que es el que se indicó en el número 3 precedente, ya que los movimientos contables o las capitalizaciones que efectúa la sociedad anónima, son totalmente independientes de los valores por los cuales los accionistas deben registrar sus acciones en sus libros, y que no es otro, como norma general, que el precio de adquisición efectivamente pagado por ellas o el señalado anteriormente en el caso especial en consulta.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Oficio Nº 2.060, del 03.08.1998

1. Se ha recibido en este Servicio su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual expresa que conforme al Nº 1 de la letra A, del artículo 57 bis de la Ley de la Renta, las personas naturales podrán rebajar de sus rentas imponibles determinadas sobre la base de ingresos efectivos, el 20% del valor efectivamente invertido en acciones de pago de sociedad anónima abierta, de que sean primeros dueños por más de un año al 31 de diciembre. Hace presente por otro lado lo que este Servicio estableció sobre la materia mediante la Resolución Ex Nº 65, de fecha 18.01.93 y lo dispuesto por el artículo 5º de la Ley de la Renta.

En relación con lo anterior solicita un pronunciamiento sobre la procedencia del beneficio tributario en comento, en el caso de fallecimiento del titular de las acciones, por cuanto el artículo 588 del Código Civil llevaría a la conclusión de que los herederos adquieren el dominio de las acciones por causa de muerte de su titular, quedando la sucesión como segundo dueño de las mismas, sin perjuicio de la normativa prevista en el artículo 5º de la Ley de la Renta.

En el caso que este Servicio determine que, en la situación planteada, no se pierde tal beneficio tributario, solicita se indique si corresponde o no que la sociedad anónima certifique a la sucesión la inversión en acciones de pago que mantenía el causante, teniendo en cuenta que:

a) En muchos casos, la sucesión hace entrega de la posesión efectiva a la sociedad anónima, después de tres años contados desde la apertura de la sucesión; y

b) En otros casos, la posesión efectiva es entregada a la sociedad anónima, dentro del año de apertura de la sucesión, pero dicha sociedad podría no enterarse nunca acerca de si ha tenido lugar o no la determinación de las cuotas que le corresponden a cada comunero (partición).

Como se puede apreciar, si la sociedad anónima continúa certificando la inversión en acciones de pago a la sucesión, podría, en algunos casos, estar otorgando un beneficio tributario que en realidad no correspondería.

En el evento que correspondiese a la sociedad anónima seguir certificando la inversión en acciones de pago a la sucesión, requiere se le indique la forma de dar cumplimiento a lo dispuesto por la Resolución Ex. Nº 065, especialmente en los siguientes casos:

a) ¿El certificado debe emitirse a nombre del causante o a nombre de la sucesión? ¿La sucesión debe obtener RUT? Puesto que los sistemas informáticos registran por RUT.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

b) En el año en que la posesión efectiva es presentada en la sociedad anónima, ¿se debe emitir dos certificados: uno a nombre del causante y otro a nombre de la sucesión?

En su opinión no se pierde tal beneficio tributario, pero parece apropiado que a contar de la fecha en que se solicite el registro de una sucesión como titular de las acciones del causante (con un RUT particular), el certificado sobre la situación tributaria de los dividendos no debiera contemplar cantidad alguna por concepto de inversión en acciones de pago, pudiendo la sucesión utilizar el beneficio, invocando el artículo 5º de la Ley de la Renta cuando sean citados por el Servicio de Impuestos Internos.

2. Sobre el particular, cabe señalar que el artículo 5º de la Ley de la Renta expresa que las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común. Por otra parte, establece dicha norma que mientras las cuotas no se determinen, 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 presente ley. Sin embargo, una vez determinadas las cuotas de los comuneros en el patrimonio común, la totalidad de las rentas que correspondan al año calendario en que ello ocurra deberán ser declaradas por los comuneros de acuerdo con las normas del inciso anterior.

En todo caso, transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, las rentas respectivas deberán ser declaradas por los comuneros de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero. Si las cuotas no se hubieren determinado en otra forma, se estará a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencia. El plazo de tres años se contará computando por 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.

Por otra parte, el artículo 57 bis letra A, de la citada ley, en lo pertinente establece que las personas gravadas con los impuestos establecidos en los artículos 43 Nº 1 ó 52 de la ley podrán rebajar de sus rentas imponibles determinadas sobre la base de ingresos efectivos, y por cada año comercial, el 20% del valor efectivamente invertido en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, de que sean primeros dueños por más de un año al 31 de diciembre.

Las cantidades deducibles por este concepto no podrán exceder en su conjunto, en cada año, de la cifra menor entre el 20% de la renta imponible que provenga de ingresos efectivos del contribuyente antes de efectuar la rebaja que

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

autoriza este número, o 50 unidades tributarias anuales al 31 de diciembre de cada año. El remanente que se produzca no podrá deducirse de las rentas de los años siguientes.

3. Sobre el particular cabe señalar, en primer lugar, que una comunidad se forma cuando una misma cosa pertenece a varias personas que pueden ejercer simultáneamente derechos de igual naturaleza jurídica sobre ésta. Del mismo modo, en el caso de una comunidad hereditaria, ésta se forma cuando con motivo del fallecimiento de una persona, sus bienes pasan a pertenecer a varias personas (herederos) que pueden ejercer simultáneamente, como ya se expresó, derechos de igual naturaleza jurídica sobre los bienes de propiedad de la persona que fallece.

Ahora bien, la forma de terminar con una comunidad es la partición, a través de la cual se produce la separación y, en consecuencia, el reparto de las cosas comunes entre las personas a las cuales pertenecen. El acto por medio del cual se singulariza el derecho que el comunero tenía sobre la totalidad de los bienes se denomina adjudicación. De lo dicho se tiene que la adjudicación se limita a singularizar un derecho preexistente, el cual se entiende adquirido cuando se formó la comunidad. A mayor abundamiento, cabe expresar que la jurisprudencia de los tribunales de justicia han sostenido que la adjudicación es simplemente declarativa de dominio y en tal orden de ideas no importa enajenación.

En relación con la fecha de adquisición de los bienes por herencia, cabe señalar que conforme a pronunciamientos emitidos por este Servicio sobre la materia, se ha establecido que coincidiendo la fecha de la apertura de la sucesión con el día del fallecimiento del causante, ese día es el que debe considerarse como fecha en que se produce la adquisición de los bienes por parte de los herederos que se adjudican en la partición pertinente.

4. Ahora bien, respondiendo la consulta específica formulada, se señala que este Servicio sobre tal materia ya ha emitido algunos pronunciamientos, expresando que en el caso que las acciones que se adjudican los herederos correspondan a aquéllas adquiridas por el causante, dichas personas no pueden efectuar la rebaja que señala el Nº 1 de la letra A) del artículo 57 bis de la Ley de la Renta, debido a que el contribuyente a quien alcanza este beneficio tributario es a aquel que realiza la inversión (el causante), y que es el primer titular de las acciones correspondientes. En tal caso, los herederos del contribuyente que realizó

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

la inversión serán los segundos dueños de las acciones que se incorporan a sus respectivos patrimonios por el modo de adquirir por sucesión por causa de muerte, no cumpliéndose la condición básica de primer titular o dueño de las acciones que exige la norma en referencia para poder acceder a los beneficios tributarios que ella establece.

Aclarado lo anterior, no es pertinente en consecuencia responder en forma específica cada una de las consultas que formula, ya que ello sólo tendría aplicación si el citado beneficio correspondiera a los herederos, situación que no acontece en la especie según lo explicado en el párrafo precedente.

Oficio N° 1.006, de 17.03.2006

1. Por presentación indicada en el antecedente, solicita un dictamen respecto de las materias que a continuación se exponen, que dicen relación con normas tributarias reguladas en la Ley sobre Impuesto a la Renta:

A. Antecedentes

a) La recurrente es heredera de don xxxxx, RUT N° 0.000.000-0, quien tenía domicilio y residencia en Chile y falleció en este país el 11 de julio del año recién pasado, dejando como herederos a las personas que individualiza en su escrito.

b) Los herederos han tomado conocimiento que, entre los bienes del causante, figura el 100% de las acciones de una sociedad constituida de conformidad a las leyes de las Islas Vírgenes Británicas y domiciliada en el extranjero, denominada el AA S.A.

c) Por su parte, se ha informado a la ocurrente que a la fecha de la muerte del causante el único activo de la referida sociedad estaba constituido por la suma de US$ 13.547.375, la que se encuentra actualmente depositada en el Banco WW (actualmente SSS).

d) El causante, al momento de su fallecimiento, tenía como actividades en Chile el ejercicio liberal de su profesión de abogado y la actividad de agricultor sujeto a renta presunta, antecedentes que puedan ser confirmados por ese Servicio de acuerdo al catastro de contribuyentes y actividades que posee.

d) Por último, cabe señalar que los dineros depositados en el exterior constituyen una parte del importe comercial de la masa hereditaria quedada al fallecimiento del causante, toda vez que existen innumerables bienes raíces y otros activos distintos.

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

B. Criterios que se someten a la confirmación del Servicio

a) Manifiesta que este Servicio, reiterada y acertadamente, ha sostenido que a las organizaciones societarias que un residente en el país mantenga en el extranjero se les aplica la ley chilena para los efectos de regular las consecuencias tributarias que la constitución de dichas sociedades puedan producir en Chile.

Es así como el Servicio ha sostenido que, tratándose de sociedades unipersonales constituidas en el exterior, cuya totalidad de sus acciones o derechos es de propiedad de un contribuyente residente en Chile que tributa en la Primera Categoría conforme al régimen de renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, aquéllas no gozan de personalidad jurídica para efectos tributarios y no constituyen un ente separado de su titular, debiendo considerárseles como agencia o sucursal de la empresa chilena.

Aplicando idéntica interpretación jurídica, pero esta vez al caso de la sociedad unipersonal extranjera cuya totalidad de sus acciones se encontraba reunida en mano del causante, y teniendo presente además que éste no era un contribuyente de Primera Categoría que determinara su renta efectiva mediante contabilidad completa, necesariamente ha de concluirse que los activos de dicha sociedad unipersonal deben considerarse para efectos tributarios como bienes que formaban parte del patrimonio personal del causante.

Siguiendo el razonamiento anterior, esto es, que el patrimonio de la sociedad unipersonal extranjera y el patrimonio de la persona natural del causante residente en Chile, que era dueño del 100% de las acciones, constituyen un todo no disoluble, corolario es que para determinar la cuantía del patrimonio del causante tales acciones no constituyen un bien que en sí deba valorarse, sino que ha de contarse directamente el activo de la sociedad unipersonal, so pena de duplicar el cómputo.

Como consecuencia de lo anterior, a juicio de la recurrente, los bienes que se integran a la masa hereditaria del causante son los dineros que la sociedad unipersonal mantiene a su nombre en el Banco WW (actualmente SSS) y no las acciones de dicha sociedad, puesto que proceder a la inversa significaría reconocerle, para efectos tributarios internos, entidad jurídica propia e independiente a una sociedad constituida en el exterior cuya totalidad de acciones o derechos se encuentran reunidos en la sola mano de un residente en el país.

b) Aclarado lo anterior, debe hacerse presente que en la especie incide también la norma del artículo 41 B inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la que señala que a las inversiones e ingresos originados en el extranjero

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

no se les aplica lo dispuesto en los números 7 y 8 del artículo 17 de la ley citada, permitiendo eso sí dicha norma acreditar que se trata de la repatriación de capital cumpliendo con los requisitos que allí se señalan, no gravando dicha repatriación en ese caso.

Sin perjuicio de lo anterior, la ley en comento, haciendo excepción a la regla anterior, mantiene la aplicabilidad de lo preceptuado en los literales f) y g) del artículo 17 de la ley señalada respecto de las inversiones e ingresos que fluyen desde el exterior, constituyendo de esta forma ingresos no renta los bienes adjudicados en partición de una herencia o los generados en la disolución de la sociedad conyugal, que constituyen una inversión o un ingreso que fluye desde el extranjero.

Ahora bien, en su parecer la norma anterior no sería aplicable respecto de los herederos del señor xxxxx, en lo que dice relación con los fondos mantenidos en depósito por éste en el exterior, por cuanto dichos herederos no efectuaron una inversión en el extranjero y, por ende, no están repatriando capital alguno; tampoco estarían generando ningún ingreso en el extranjero, toda vez que el incremento patrimonial que a ellos le significa la herencia dejada por el causante no se motiva, como ya se dijo, ni en una inversión efectuada por ellos en el exterior ni tampoco obedece a flujos que ellos hubieren generado en alguna actividad en el extranjero. Muy por el contrario, no cabe duda que el título o fuente del ingreso que los herederos tienen es su derecho real de herencia, el cual se rige y se sujeta a las leyes de Chile de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 955 del Código Civil.

c) Si la norma anterior no fuere aplicable respecto de los fondos depositados en el exterior, en cuanto a que constituirían un ingreso no renta para el o los adjudicatarios en la partición de la herencia dejada por el señor xxxxx, solicita que se confirme que en todo caso dichos fondos, al formar parte de la masa hereditaria de ese causante, constituirán para los herederos un ingreso no renta al tenor de lo dispuesto en el artículo 17 N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, todo ello sin perjuicio de tener que pagar dichos herederos el Impuesto a la Herencia correspondiente a su asignación hereditaria de acuerdo a la Ley N° 16.271, tributo respecto de cuya aplicación no existe duda.

d) Por último, se solicita se confirme que ni a ella, ni a los otros herederos, les resulta aplicable el artículo 70 de la Ley de la Renta que obliga a acreditar el origen de los fondos con los cuales se han solventado gastos, desembolsos o inversiones. Lo anterior, por cuanto la parte que le corresponde en la herencia quedada al fallecimiento del señor xxxxx respecto de los herederos no constituye

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

ni un gasto ni desembolso y menos inversión de éstos, por el contrario, para los herederos se trata de un incremento patrimonial de carácter absolutamente pasivo, ya que no se genera en ninguna actividad desarrollada por ellos.

De igual forma, tampoco le correspondería probar por cuenta de su causante el origen de dichos fondos, considerando en primer lugar que existe un principio jurídico que se encuentra recogido en una serie de normas de nuestro ordenamiento jurídico, que se traduce en el universal principio de que a lo imposible nadie está obligado y, en segundo término, que el referido artículo 70 de la LIR no establece una obligación de índole patrimonial de carácter transmisible sino que impone una carga personalísima, la que precisamente por su carácter de carga y por ser personalísima sólo es aplicable respecto de quien efectuó el desembolso, gasto o inversión, no resultando transmisible a los herederos y precisamente por ello el referido artículo 70 establece que corresponde al contribuyente "probar el origen de los fondos con que financió sus gastos, desembolsos o inversiones".

2. Sobre el particular, ***cabe señalar que respecto de las rentas que se generen con posterioridad al fallecimiento del causante*** debe darse aplicación a lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley de la Renta, en tanto las cuotas hereditarias no se determinen, caso en el cual el patrimonio indiviso del causante se considerará como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectará, sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido.

Agrega la norma en comento que, en todo caso, una vez determinadas las cuotas de los comuneros en el patrimonio común o transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, corresponderá que los herederos declaren las rentas respectivas en proporción a sus cuotas en el patrimonio común.

3. Aclarado lo anterior y respondiendo las consultas planteadas, debe precisarse que, en virtud de lo establecido en el N° 9 del artículo 17 de la Ley de la Renta, el incremento patrimonial que representa para los herederos los bienes existentes a la fecha de fallecimiento del causante y que adquieren por sucesión por causa de muerte constituye un ingreso no renta, sin perjuicio que deban cumplir con la tributación que les corresponda en virtud de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

En este orden de ideas, la norma aplicable es la del artículo 17 N° 9 de la Ley de la Renta, y no la del inciso primero del artículo 41 B), toda vez que en la

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

especie se trataría de bienes que se adquieren por sucesión por causa de muerte y para el heredero no constituyen una repatriación de capital, que es la situación que regula el artículo 41 B) de la referida ley.

4. Por otra parte, este Servicio a través de diversos pronunciamientos, entre los cuales está el Oficio N° 4891 de 09/1/2004, ha señalado que debe considerarse como una agencia en el extranjero a las sucursales, subdelegaciones negocios o empresas cuya propiedad pertenezca en un 100% a una empresa o contribuyente domiciliado o residente en Chile clasificado en la Primera Categoría, independiente de la conformación jurídica que tales sucursales, subdelegaciones, negocios o empresas adopten o puedan adoptar en el país en que se encuentren domiciliadas.

Ahora bien, el principio anteriormente expuesto resulta plenamente aplicable al caso que se trata, en que el causante era dueño del 100% de las acciones de una empresa extranjera, y por ende la sociedad unipersonal que el causante tenía en el exterior debe considerarse como la prolongación de su patrimonio personal. De tal forma, los bienes que deben integrarse a la masa hereditaria, para los efectos de aplicar el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, son los dineros que la sociedad unipersonal mantenga depositados a su nombre en el Banco WW (actualmente SSS), y no las acciones de la sociedad unipersonal.

En este orden de ideas, es importante destacar que la liberación tributaria del N° 9 del artículo 17 de la Ley de la Renta sólo alcanza respecto de los herederos a las sumas existentes en dicha cuenta a la fecha de fallecimiento del causante.

No ocurre lo mismo con los intereses devengados con posterioridad a dicha fecha, los cuales deberán ser declarados como una renta del N° 2 del artículo 20 de la Ley de la Renta, en la forma prevista en el artículo 5° de dicha ley.

5. Con relación a su consulta sobre la aplicación del artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que en su inciso segundo establece que si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría, según el N° 3 del artículo 20 o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al N° 2 del artículo 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente, puede informarse a Ud. que este Servicio ha impartido las instrucciones pertinentes mediante la Circular N° 08 del año 2000, la que puede consultar en la página web que este organismo mantiene en Internet. De esta

Artículo: Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5º L.I.R.: La ficción del "muerto vivo")
Revista: Nº217-218, año LXXIII (En-Dic, 2005)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

manera, puede señalarse que los contribuyentes que afirmen haber efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones con fondos provenientes de una herencia recibida, deben acreditar dicha circunstancia en la forma y con los medios que se indican en dicha Circular.

En cuanto a la eventual necesidad de que los herederos deban justificar el origen de los fondos con los que el causante efectúo las inversiones que conforman la masa hereditaria, afecta al impuesto de herencias y donaciones, cabe hacer presente que –si bien el artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta no sería aplicable a los herederos, toda vez que de acuerdo a las normas jurídicas generales, éstos sólo se hacen responsables frente a terceros de las obligaciones del causante que de acuerdo a la ley sean transmisibles– la acreditación que corresponda deberá hacerse en el momento que el Servicio considere, de acuerdo con sus facultades legales, siempre que existan circunstancias o hechos que ameriten este requerimiento.