



UNIVERSIDAD FINIS TERRAE  
FACULTAD DE DERECHO  
ESCUELA DE DERECHO

**ANÁLISIS DE LA CIRCULAR NUMERO 19, DEL 08 DE ABRIL DE  
2004 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, QUE IMPARTE  
INSTRUCCIONES SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE  
DETERMINACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO A LAS  
ASIGNACIONES POR CAUSA DE MUERTE Y A LAS DONACIONES**

JORGE CORNEJO AVENDAÑO  
CARLOS SANDOVAL GONZÁLEZ

Memoria presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad Finis Terrae,  
para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas

Profesor Guía: Mauricio Pérez Andueza

Santiago, Chile

2014

## INDICE:

INTRODUCCIÓN .....	1
CAPITULO UNO: FUENTES DEL DERECHO Y DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	4
1.CIRCULARES.....	7
1.1 HISTORIA .....	7
1.2 OBJETIVOS: .....	10
1.3 RESUMEN DE MATERIAS A REGULAR: .....	11
1.4 TRAMITACON DE LA LEY N° 19.903: .....	15
2. SISTEMA ANTERIOR.....	16
2.1 CODIGO CIVIL .....	16
2.2 CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL: .....	17
2.3 CODIGO ORGANICO DE TRIBUNALES:.....	18
2.4 LEY N° 16.271, SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES: ...	19
2.5 CODIGO TRIBUTARIO .....	25
2.6 NUEVO PROCEDIMIENTO DE DACION DE POSESION EFECTIVA .....	26
3. ANALISIS DE LA CIRCULAR N° 19 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, DICTADA EL 08 DE ABRIL DEL AÑO 2004.....	29
3.1 CONCEPTOS PREVIOS. ....	29
3.2 INTRODUCCION DE LA CIRCULAR .....	38
3.2.1 Alcances de la Ley N° 19.903:.....	39
3.2.2 Competencia para otorgar la posesion efectiva de una herencia, a contar del 11 de abril de 2004. ....	40
CAPITULO DOS: CONSIDERACIONES GENERALES DEL IMPUESTO DE LA LEY N° 16.271.....	48
1. HACIA UN CONCEPTO DE TRIBUTO: .....	48
1.1 REQUISITOS DE TODO TRIBUTO: .....	48
1.2. CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS. ....	49
1.3.ELEMENTOS DE LA OBLIGACION.....	50
2. OBLIGACION TRIBUTARIA.....	51
2.1 ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	53
2.2. ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA, SEGÚN LA CIRCULAR.....	54
3. DE LA DONACION. ....	78
4. PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACION Y PAGO DEL IMPUESTO A LAS ASIGNACIONES Y DONACIONES. ....	88
5. ALCANCE DE LA OBLIGACION DE DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO, DE ACUERDO CON LA NUEVA LEGISLACION.....	93
5.1 IMPUESTO A LAS ASIGNACIONES HEREDITARIAS. ....	93
5.2 IMPUESTO A LAS DONACIONES.....	94
CAPITULO TRES: INSTRUCCIONES SOBRE DETERMINACION DEL IMPUESTO A LAS ASIGNACIONES TESTAMENTARIAS.....	95
1. ANTECEDENTES NECESARIOS PARA LA DETERMINACION DEL IMPUESTO. 95	

1.1 CAUSANTE.....	95
1.2 ASIGNATARIOS.....	95
1.3 DERECHOS.....	96
1.4 BIENES DEL CAUSANTE.....	105
<b>CAPITULO CUATRO: VALOR DE LA MASA HEREDITARIA.....</b>	<b>116</b>
1. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION DEL VALOR DE LA MASA HEREDITARIA.....	116
2.PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO.....	123
3.INSTRUCCIONES SOBRE LA DECLARACION Y PAGO DEL IMPUESTO A LAS ASIGNACIONES HEREDITARIAS, INFRACCIONES Y PRECIPACION.....	126
POSESION EFECTIVA QUE SE SOLICITE A CONTAR DEL 11 DE ABRIL DEL 2004.....	126
1. DECLARACION Y PAGO DEL IMPUESTO.....	126
1.1. ASIGNATARIOS OBLIGADOS A DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO.....	127
1.1.1 La totalidad de las asignaciones de la herencia resulta exenta de impuesto.....	127
1.1.2 Una o mas de las asignaciones resulta afecta a impuesto.....	127
1.2. FORMA DE DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO.....	128
1.3. PLAZO PARA DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO.....	128
1.4. LUGAR EN QUE SE DEBE PRESENTAR LA DECLARACION.....	129
1.5. PAGO DEL IMPUESTO FUERA DE PLAZO.....	129
1.5.1 El reajuste de los impuestos adeudados.....	129
1.5.2 Los intereses por mora del impuesto.....	130
1.6. FORMA DE ACREDITAR EL PAGO DEL IMPUESTO O SU EXENCION.....	130
1.6.1 Todas las asignaciones de la herencia resultan exentas de impuesto.....	130
1.6.2 Algunas de las asignaciones de la herencia resultan exentas de impuesto.....	130
1.6.3 Todas las asignaciones de la herencia resultan afectas a impuesto.....	130
2.INFRACCIONES Y SANCIONES.....	131
2.1. DECLARACION CON ERRORES U OMISIONES.....	131
2.2. EL RETARDO U OMISION DE LA DECLARACION DE IMPUESTO.....	131
2.3. DECLARACIONES MALICIOSAMENTE INCOMPLETAS O FALSAS.....	131
2.4. OMISION MALICIOSA DE LA DECLARACION.....	132
3.PRESCRIPCION DEL IMPUESTO DE LA LEY N° 16.271 Y FACULTADES DEL S.I.I.....	133
3.1. PLAZO DE PRESCRIPCION.....	134
3.1.1Plazo de 3 años.....	134
3.1.2 Plazo de 6 años.....	134
3.2. LIMITACION DE LA FACULTAD DE TASAR DENTRO DEL PLAZO DEL ART. 200 DEL CODIGO TRIBUTARIO.....	134
3.2.1. Alcance de la norma del Artículo 46 bis.....	135
3.2.2. Reglas relativas al plazo de 60 dias.....	135
3.2.3. Computo del plazo.....	135
3.2.4. Inicio del plazo.....	136
3.3. EFECTOS DE LA PRESCRIPCION.....	136
3.3.1. Facultades del Servicio.....	137
3.3.2. Solicitud administrativa de declaracion de la prescripcion.....	138

POSESIONES EFECTIVAS INICIADAS ANTES DEL 11 DE ABRIL DEL 2004.....	139
<b>CAPITULO CINCO: INSTRUCCIONES ACERCA DE LA DETERMINACION DEL IMPUESTO A LAS DONACIONES; DECLARACION Y PAGO; INFRACCIONES Y PRESCRIPCION .....</b>	<b>140</b>
1. ANTECEDENTES NECESARIOS PARA LA DETERMINACION DEL IMPUESTO A LAS DONACIONES .....	140
1.1 <i>DONANTE</i> .....	140
1.2 <i>DONATARIO</i> .....	140
1.3 <i>BIEN O BIENES DONADOS</i> .....	140
2. DETERMINACION DEL VALOR AFECTO A IMPUESTO .....	141
2.1 <i>EXENCION DE IMPUESTO</i> .....	141
2.2 <i>GRAVAMENES</i> .....	141
2.3 <i>DONACIONES ANTERIORES</i> .....	141
3. DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO .....	142
3.1 <i>MONTO EXENTO</i> .....	142
4. APLICACIÓN DE LA TASA .....	142
4.1. <i>TASA</i> .....	142
4.2. <i>RECARGO</i> .....	142
4.3. <i>REBAJA</i> .....	142
5. DECLARACION Y PAGO DEL IMPUESTO. ....	143
5.1. <i>OBLIGADO A DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO</i> .....	143
5.2. <i>FORMA DE DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO</i> .....	143
5.3. <i>PLAZO PARA DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO</i> .....	143
5.4. <i>LUGAR EN QUE SE DEBE PRESENTAR LA DECLARACION</i> .....	143
5.5. <i>PAGO DEL IMPUESTO FUERA DE PLAZO</i> .....	143
5.5.1 <i>El reajuste del impuesto adeudado</i> .....	144
5.5.2 <i>Los intereses por la mora en el pago del impuesto</i> .....	144
5.6. <i>FORMA DE ACREDITAR EL PAGO DEL IMPUESTO O SU EXENCION</i> .....	144
5.6.1 <i>Donacion exenta</i> .....	144
5.6.2 <i>Donacion afecta</i> .....	144
6. INFRACCIONES Y SANCIONES.....	145
6.1. <i>DECLARACION CON ERRORES U OMISIONES</i> .....	145
6.2. <i>EL RETARDO U OMISION DE LA DECLARACION DEL IMPUESTO</i> .....	145
6.3. <i>DECLARACIONES MALICIOSAMENTE INCOMPLETAS O FALSAS</i> .....	145
6.4. <i>OMISION DE LA DECLARACION DE IMPUESTO EXENTO</i> .....	145
7. PRESCRIPCION DEL IMPUESTO DE LA LEY N° 16.271 A LAS DONACIONES Y FACULTADES DEL S.I.I. ....	146
CAPÍTULO FINAL.....	147
CONCLUSIÓN:.....	150
BIBLIOGRAFÍA .....	154

## **INTRODUCCIÓN:**

El presente trabajo de tesis pretende señalar las materias reguladas por la Circular número 19 dictada por el Servicio de Impuestos Internos en el año 2004 con el fin de establecer el “Reglamento sobre tramitación de Posesiones Intestadas, Registro Nacional de Posesiones Efectivas y Registro Nacional de Testamento”, a propósito de las reformas introducidas en la Legislación Nacional luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 19.903, que vino a establecer un nuevo procedimiento de otorgamiento para la dación de la Posesión Efectiva de una Herencia dejada por una persona fallecida, para lo cual se ha estructurado en cinco capítulos y un capítulo final.

En un inicio, abordaremos de manera general las fuentes del Derecho Tributario, tanto las fuentes positivas como las fuentes racionales. Dentro de las fuentes positivas se analizan sus requisitos, estos son la necesidad de existencia de un texto legal, la fuerza obligatoria y su aplicación general. Dentro de las fuentes racionales, se encuentra la jurisprudencia, que a su vez puede ser contenciosa o administrativa. También se hace una breve referencia a la doctrina de los autores como fuente racional del Derecho Tributario. Finalmente se analiza especialmente a las circulares como una fuente formal de esta rama del derecho.

Posteriormente, abarcaremos la historia de la dictación de la Circular N° 19, tomando como punto de partida la entrada en vigencia de la Ley N° 19.903. En este sentido, se confrontan el sistema de otorgación de la posesión efectiva antes de la citada Ley y el sistema actual, haciendo un análisis histórico de las normas del Código Civil, del Código de Procedimiento Civil, del Código Orgánico de Tribunales, de la Ley N° 16.271 y del Código Tributario.

Continuaremos con el análisis de los conceptos jurídicos que se utilizaran a lo largo de este trabajo, como así su correspondencia o no con los utilizados por la Circular en cuestión, tales como posesión efectiva, herederos, patrimonio, acción de petición de herencia, sucesión intestada, las clases de sucesión existentes en nuestra legislación,

ahondando en sus diferentes casos y los efectos que produce la nulidad, tanto en el testamento como en una posesión efectiva que ya fue otorgada.

Toda vez que con este trabajo se pretende realizar un análisis jurídico de las instituciones establecidas por la interpretación realizada por el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N° 19 del año 2004, es que se estudiara capítulo por capítulo dicha circular. Así, en primer lugar, se aborda la introducción de la Circular, delimitando su ámbito de aplicación y abordando las reglas que determinan la competencia para establecer ante qué institución se debe solicitar la posesión efectiva de la herencia. En este punto se trata con profundidad el concepto de apertura de la sucesión, el momento y lugar en que se produce, puesto las importancias jurídicas que traen aparejadas.

Siguiendo este orden, posteriormente se abordan las consideraciones generales del impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones, fijado por la Ley N° 16.271. Al desarrollar esta materia, se definen en términos generales algunos conceptos, como los tributos, además se analizan sus requisitos, para luego clasificar los mismos, distinguiendo entre tasas, contribuciones e impuestos. Así mismo, definimos obligación y sus elementos, para luego analizar la obligación tributaria propiamente tal, principalmente la importancia de determinar el acaecimiento del hecho gravado, y su relación con lo establecido por la Circular.

Es en este capítulo, que se analiza con profundidad el momento exacto en que se produce el hecho gravado, y por consiguiente, el nacimiento de la obligación tributaria. Este hecho gravado es de carácter compuesto, puesto que está conformado por una serie de hechos y actos jurídicos, los cuales son la muerte, natural o presunta de una persona, la apertura de la sucesión, la delación de la asignación y la aceptación de la misma. Además se tratan el sujeto pasiva de esta obligación tributaria, el devengo del impuesto, la base imponible, la determinación del tributo y su declaración y pago.

En el siguiente capítulo, se aborda el contrato de donación, analizando sus principales características, se trata con especial profundidad la solemnidad de las donaciones entre vivos, la cual consiste en la insinuación. Luego se abordan donaciones

que tienen por objeto determinados bienes, como bienes inmuebles o bienes a título universal. Finalmente se analiza el impuesto que grava este tipo de contratos, desarrollando el hecho gravado, el sujeto pasivo, la base imponible, la forma de determinación y su declaración y pago.

Luego se señalan los procedimientos de determinación y pago del impuesto a las asignaciones y donaciones, contrastando el sistema vigente con la anterior legislación. Posteriormente se señalan los requisitos de forma para obtener la determinación en específico del impuesto. Además se analiza con especial profundidad el derecho de representación, las personas que intervienen y sus requisitos. Finalmente se señalan los órdenes de sucesión, y los requisitos que debe cumplir el inventario de los bienes, para efectos de poder determinar el monto de la base imponible del impuesto a las asignaciones, herencias y donaciones, como también su valorización.

Finalmente se abordan las instrucciones dadas por la Circular, para efectos de realizar la declaración y pago del impuesto a las asignaciones hereditarias y las donaciones, las infracciones por su no pago y la prescripción de la obligación tributaria, en el caso de no pago definitivo de este tributo.

## **CAPITULO UNO:**

### **FUENTES DEL DERECHO Y DEL DERECHO TRIBUTARIO**

Las fuentes del Derecho son aquellas que intentan despejar la interrogante de cuáles son las instituciones o procedimientos válidos en Chile para poder crear normas jurídicas.

La expresión “*Fuentes del Derecho*” la debemos considerar como aquella que se remite al origen o procedencia del derecho, definida ésta como “*el órgano, autoridad o persona que crea o produce derecho de acuerdo a lo que disponen las normas de competencia de un ordenamiento jurídico determinado*”<sup>1</sup>.

En el caso del Derecho Tributario debemos tener en consideración que, como toda otra rama del derecho, requiere de fuentes, las cuales serán creadoras de las normas jurídicas que imperarán en esta materia. Es así como éstas se clasifican en positivas y racionales:

#### **i. Positivas.**

Son aquellas que, incorporadas en un texto legal, tienen fuerza obligatoria y se aplican a la generalidad de la población. Recordemos que son tres los requisitos que debe cumplir una norma jurídica para tener la posibilidad de ser fuente formal del Derecho Tributario. Estos son:

- a. Texto legal.** Existencia de la imposición de un determinado imperativo jurídico que debe estar contemplada dentro de un cuerpo que tenga rango de Ley.
- b. Fuerza obligatoria.** Su cumplimiento se puede exigir incluso por la vía coercitiva.

---

<sup>1</sup>SQUELLA Narducci, Agustín. Introducción al derecho. 2ª ed. Santiago, Chile, Editorial jurídica de Chile, 2011. 284 p.

- c. Aplicación general. Debe ser aplicable a la generalidad de la población y no a un grupo específico ni sujetos determinados.

**ii.** Racionales.

Son aquellas que, no siendo fuentes positivas, por faltarle algunos de los requisitos de la misma, contribuyen a su formación. Estas son:

- a. Jurisprudencia. *“Está compuesta por un conjunto de fallos o decisiones de un tribunal de justicia cualquiera, que han sido dictados sobre una similar materia o asunto, sobre la base de aplicar un mismo criterio acerca del derecho concerniente a esa materia y al modo como debe interpretárselo”*<sup>2</sup>. En materia tributaria, la jurisprudencia puede ser de carácter:

i. Contenciosa. Es la emanada de fallos de los tribunales tributarios y aduaneros;

ii. Administrativa. Es *“aquella que se origina en las facultades concedidas por la ley, a ciertos organismos o autoridades, para la interpretación o aplicación de la ley tributaria”*<sup>3</sup>. Es en virtud de este tipo de jurisprudencia administrativa, como se señala en el artículo 6º, letra A, N°1, del Decreto Ley 830 sobre Código Tributario, estableciendo que *“Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias. Dentro de estas facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde: A. Al Director de Impuestos Internos: 1º Interpretar administrativamente las*

---

<sup>2</sup>SQUELLA Narducci, Agustín. Introducción al derecho. 2ª ed. Santiago, Chile, Editorial jurídica de Chile, 2011. 365 p.

<sup>3</sup>ZAVALA Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Chile, Editorial Puntotex, 2009. 21 p.

*disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos”.*

Es en virtud de esta facultad legal que el Director Nacional puede emitir lo que se denominan *Circulares*, siendo estas una fuente formal del Derecho Tributario.

- b.** Doctrina de los autores. Son obras que los diversos estudiosos del Derecho Tributario realizan, con el objetivo de conocer y difundir las normas de este ordenamiento jurídico, en particular. Es una actividad realizada por un grupo determinado de personas, denominados juristas, que se expresa a través de tratados, manuales, artículos, informes en derecho, ponencias, clases y conferencias.

## **1. CIRCULARES.**

Las Circulares son “*Interpretaciones administrativas del Servicio de Impuesto Interno, relativas a la forma de aplicar un tributo, que el Director Nacional dicta según la facultad otorgada por la Ley*”.<sup>4</sup>

En este sentido, el Servicio de Impuestos Internos, a través de su Director Nacional, dentro de las facultades que le concede nuestro ordenamiento jurídico, es el órgano que tiene la potestad para dictar normas jurídicas de carácter general.

Esta facultad se denomina interpretación de oficio, la que debe cumplir con lo establecido en el artículo 6° letra A N°1 del Decreto Ley 830 que establece el Código Tributario y, dando pleno cumplimiento a lo establecido en los artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República, que señalan, respectivamente: “*Artículo 6°. Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella*” y “*Artículo 7°. Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley. Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les haya conferido en virtud de la Constitución o las leyes. Todo acto en contravención a este artículo es nuño y originará las responsabilidades y las sanciones que la ley señale*”, o sea, sólo el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos el facultado para dictar Circulares. Si otra persona intentara dictarlos, o incluso algún Director Regional, dicho acto de carácter administrativo no produciría efecto alguno, por vulnerar lo establecido por la Carta Fundamental, siendo sancionado, por tanto, con Nulidad de Derecho Público. Se entiende por “*nulidad de derecho público es la ‘piedra fundamental’ para hacer efectiva la Supremacía Constitucional, y hacer posible la sujeción a Derecho de los órganos del Estado, única manera de concretar el pleno respeto que ellos*

---

<sup>4</sup> VERGARA Wistuba, Carlos. Manual de Derecho Tributario, Tomo I, Código Tributario. Chile, Editorial Librotecnia, 2009. 66p.

*deben a los derechos de las personas, puesto que jamás puede olvidarse que el principio rector y base fundante de toda la institucionalidad no es otro que el de la primacía de la persona humana, y la consecuencial servicialidad del Estado, de cada uno de sus órganos, cualquiera que sea su función o su jerarquía, servicialidad que implica respetar los derechos de las personas y, además, promover su ejercicio”<sup>5</sup>.*

### 1.1. HISTORIA.

La Circular Número 19 del año 2004, del Servicio de Impuestos Internos, dictada el 08 de Abril del año 2004, por el entonces Director Nacional, don Juan Teodoro Rivera, cuyo fin fue adecuar los procedimientos administrativos a propósito de la dictación de la Ley Número 19.903, que fue promulgada el 09 de septiembre del año 2003, y publicada el 10 de octubre del mismo año, Ley que viene en establecer el *“Procedimiento para el otorgamiento de la posesión efectiva de la herencia y adecuaciones de la normativa procesal, civil y tributaria sobre la materia”*.

La Ley Número 19.903 fue iniciada mediante Mensaje del Presidente de la República de la época, don Ricardo Lagos Escobar, el 05 de marzo del año 2002, con el fin de *“proponer un nuevo procedimiento, simplificado, para otorgar la posesión efectiva de la herencia, sustrayéndolo del conocimiento de los tribunales de justicia y encargándolo al Servicio de Registro Civil e Identificación”<sup>6</sup>*. El principal fin de la ley fue resolver el problema que surge a las personas más pobres, para que puedan ejercer su derecho de propiedad sin dificultad alguna, ya que presentan problemas en su ejercicio cuando este derecho se origina en la sucesión por causa de muerte de una persona, dado que la

---

<sup>5</sup>SOTO Kloss, Eduardo. La nulidad de Derecho Público en los actos estatales y su imprescriptibilidad en el Derecho Chileno. *Ius Publicum*. (4): 55-62, 2000.

<sup>6</sup> Ley Nº 19.903. CHILE. Sobre Procedimiento para el otorgamiento de la posesión efectiva de la herencia y adecuaciones de la normativa procesal, civil y tributaria sobre la materia. Ministerio de Bienes Nacionales. Santiago. Chile. Septiembre de 2003.

normativa anterior hacia muy oneroso y complicado tramitar la posesión efectiva siempre ante los tribunales de justicia del país. Es así como se señaló *“sobre la base del actual procedimiento, del que conocen los tribunales de justicia, es visto por parte de lapoblación como un trámite caro y engorroso, que es iniciado sólo cuando aparece como estrictamente necesario, con las negativas consecuencias que esto acarrea para la regularidad de la propiedad raíz. Con este proyecto se pretende simplificar el procedimiento, haciéndolo más accesible, cambiando la lógica del sistema a una lógica administrativa de servicio, en que la tramitación de la posesión efectiva se haga a instancias de cualquier heredero, al fallecer el causante, pero eliminando una serie de trámites que la encarecen o dificultan, asegurando así un sistema más económico y simple que dé acceso efectivo a todas las personas.”*<sup>7</sup>Por tanto, el cambio en la legislación pretendía un fin de ayuda en la tramitación de la posesión efectiva.

En este mismo sentido, se hicieron modificaciones respecto al impuesto a las Herencias y Asignaciones por causa de muerte, ya que *“se propone un sistema de declaración y pago simultáneo, similar al actualmente vigente para los impuestos a la renta y al valor agregado, dejando al Servicio de Impuestos Internos una función netamente fiscalizadora, al amparo de las normas legales que lo rigen. Tomando en cuenta tales adecuaciones, también hemos decidido proponer algunas mejoras al impuesto para las donaciones que se encuentra regulado en la misma ley N° 16.271.”*<sup>8</sup>

Así se resumían los beneficios de esta nueva legislación: *“Todos estos fundamentos hacen del proyecto una iniciativa de interés, que acarreará beneficios vinculados con el acceso de los más pobres a prerrogativas que hoy no tienen; regularización de pequeña propiedad raíz, con el ahorro que eso significa para el Estado; modernización de la*

---

<sup>7</sup>Idem

<sup>8</sup>Idem

*gestión pública y enfoque adecuado de los recursos del Poder Judicial a aquellos asuntos que propiamente le corresponde conocer.”*

## 1.2. OBJETIVOS.

- a) Establecer un procedimiento que simplifique los trámites para obtener la posesión efectiva de la herencia y, con ello, evitar que los títulos de muchos inmuebles caigan en irregularidad.
  
- b) Permitir un fácil acceso de la población a la tramitación de una solicitud de posesión efectiva, haciéndola más simple y menos costosa, sustrayéndola del conocimiento de los tribunales de justicia.
  
- c) Otorgar la posesión efectiva de una herencia a todos los herederos y asignatarios de una persona que fallece, evitando de este modo que el solicitante pueda preterir herederos.
  
- d) Obtener que todos los herederos y asignatarios actúen legalmente sobre el patrimonio del causante, con mayor certeza y seguridad jurídica, a lo que aportará decididamente la creación de registros, nacionales y únicos, para las posesiones efectivas y los testamentos.

- e) Evitar eventuales conflictos judiciales en las materias que dicen relación con las asignaciones por causa de muerte, al minimizar la posibilidad de preterir herederos.
- f) Adecuar la legislación civil, procesal y tributaria, vinculada al trámite, con el objeto de hacer más expeditos los trámites de ejecución de los testamentos y de liquidación y pago de los impuestos correspondientes.

### 1.3. RESUMEN DE MATERIAS A REGULAR.

- a) Legitimados para solicitar la posesión efectiva y titulares del derecho real de herencia. Cualquier persona podrá solicitar la posesión efectiva de la herencia, cuando detente, a lo menos en apariencia, la calidad de heredero del causante, siempre que sea respecto a una sucesión de carácter intestada, y que dichas personas detenten el estado civil que los habilita para solicitarla. Así también, respecto a las sucesiones testadas, se dará igualmente la posesión efectiva a la persona que fue instituido heredero en un testamento aparentemente válido.
- b) Competencia. La posesión efectiva será otorgada, en los casos correspondientes, por el Servicio de Registro Civil e Identificación, a través de sus Directores Regionales.
- c) Formulario de solicitud. La posesión efectiva deberá solicitarse por medio de un formulario, confeccionado por el Registro Civil.

- d) Inventario de los bienes dejados por el causante. Deberá estar contenido en la misma solicitud, dejándose un apartado especial en el formulario antes dicho. En este inventario deberá hacerse relación respecto a todos los bienes raíces y bienes muebles de la persona fallecida, incluyendo su tasación.
  
- e) Resolución que otorga la posesión efectiva. Será mediante una resolución fundada, en favor de todos los que tengan la calidad de heredero, de conformidad a los registros del Servicio de Registro Civil e Identificación, incluso en las situaciones en que no hayan sido incluidos en el formulario al momento de presentar la solicitud, además para resguardar los derechos sucesorios de las personas extranjeras, se concederá la posesión efectiva a estas personas, aun cuando no se encuentren en los registros chilenos.
  
- f) Publicidad de la resolución. Para resguardar los derechos de personas no incluidas en la resolución, ésta deberá publicarse en extracto, por el Registro Civil, a través del Diario Oficial, así mismo se ha elegido este medio de comunicación por ser aquel que permite una fácil consulta posterior a la fecha de publicación, así mismo, obedeciendo a la necesidad de centralizar todas las publicaciones que se encargan en nuestra legislación en un solo medio.
  
- g) Inscripción y efecto. Luego de la pertinente publicación, se procederá a la inscripción de la resolución, a orden del Director Regional competente, en el Registro Nacional de Posesiones Efectivas, que será mantenido por el Servicio de Registro Civil e Identificación. Luego de esto, los Conservadores de Bienes Raíces procederán a realizar las inscripciones especiales que procedan, según los artículos 688 y siguientes del Código Civil.

- h) Modificación de inventarios. Cuando sea necesario adicionar, suprimir o modificar el inventario, o la tasación de los bienes que conforman el mismo, está se realizará a través de un formulario ante el Servicio de Registro Civil e Identificación, tomándose nota al margen de la respectiva resolución o inscripción, sin necesidad de que medie publicación.
  
- i) Arancel y beneficio de tramitación gratuita. El costo para la tramitación será fijado de manera diferenciada por el Servicio de Registro Civil e Identificación, el monto deberá determinarse de acuerdo al monto de la herencia. Así mismo, si la persona solicitante es representado o asesorada por un organismo de asistencia jurídica gratuita, gozará del beneficio de gratuidad.
  
- j) Correcciones y enmiendas. El Servicio de Registro Civil e Identificación, puede corregir de oficio o a petición de parte, aquellos errores que presenten las solicitudes, ya sea que estos se presenten tanto en los datos de individualización del causante o de sus herederos. En este sentido, el servicio podrá, de oficio o a solicitud de parte, incorporar a la resolución o a la inscripción de la posesión efectiva, al heredero que por error se haya omitido, pero en estos casos será menester realizar una nueva publicación e inscripción, según corresponda. El límite de estas facultades se encuentran en que, por esta vía, solamente se podrán corregir errores de carácter formal, todas las correcciones de fondo, deberán ser resueltas por los tribunales de justicia, ya que son estos organismos los llamados a resolver los conflictos de relevancia jurídica que se puedan suscitar entre partes, es por este motivo que para proteger estos intereses, nuestra legislación establece las acciones respectivas.

- k) Obligación de informar. Corresponderá al Servicio de Registro Civil e Identificación, informar a la ciudadanía de la forma de realizar el trámite de posesión efectiva, a través de los medios idóneos para cumplir este fin. Este debe se cumplirá toda vez que se produzca la inscripción de un fallecimiento y se deberá prestar asesoría para el correcto llenado de los formularios respectivos.
- l) Registro Nacional de Testamentos. Se creará un registro especial, en el cual deberán figurar todos los testamentos otorgadas en el país. Este registro será llevado a cabo por el Servicio de Registro Civil e Identificación, tendrá un carácter de reservado, sus inscripciones sólo podrán ser exhibidas por orden judicial o a requerimiento de una persona, siempre y cuando se acompañe el certificado de defunción del testador.
- m) Adecuaciones de índole tributaria. Se reforma de manera sustancial esta materia, dado que:
- i. En primer lugar, el proyecto contempla sustituir el sistema de liquidación del impuesto por el tribunal que concede la posesión efectiva y el informe previo del Servicio de Impuestos Internos, por el de determinación y pago simultáneo del impuesto establecido en la Ley N° 16.271.
  - ii. La obligación tributaria, tanto la de declaración y pago simultaneo, pesa sobre cada asignatario, respecto del impuesto que grava su asignación, pero además otorga la opción de que uno de los asignatarios pague el impuesto a todas las asignaciones, dándole derecho a repetir contra los demás obligados a la deuda.

- iii. Además se modifica de manera específica en materia del impuesto a las donaciones. En este contexto, se precisa de manera expresa al sujeto pasivo del impuesto a las donaciones, como asimismo, la fecha de pago del impuesto.”
- iv. Finalmente se modifica la tasación de los bienes establecida en la Ley N° 16.271, dejando de lado la valorización de los bienes a través de los peritos o el realizado por el Servicio de Impuestos Internos, para establecer que el valor de los bienes será su valor corriente en plaza, pero siempre resguardando la posibilidad que el Servicio de Impuestos Internos fiscalice dicha valorización.

#### 1.4. TRAMITACIÓN DE LA LEY NÚMERO 19.903.

De esta manera se da inicio al proceso de aprobación de la Ley Número 19.903. Dentro de los tramites que se llevaron a cabo durante este proceso, la Cámara de Diputados oficio a la Corte Suprema, para así dar cumplimiento a lo establecido en los incisos segundo y tercero del artículo 77 de la Constitución Política de la República, que señala *“La ley orgánica constitucional relativa a la organización y atribuciones de los tribunales, sólo podrá ser modificada oyendo previamente a la Corte Suprema de conformidad a lo establecido en la ley orgánica constitucional respectiva. La Corte Suprema deberá pronunciarse dentro del plazo de treinta días contados desde la recepción del oficio en que se solicita la opinión pertinente.”*

Impuesta a la Corte Suprema en esta obligación, se resolvió En Pleno respecto al proyecto de ley, que sólo corrige aspectos de formas, así indica que se debe señalar de manera exacta el procedimiento por el cual se deberán sustanciar las alegaciones respecto de posesiones efectivas ya otorgadas.

## **2. SISTEMA ANTERIOR.**

Previo a la reforma establecida por la Ley N° 19.903, la posesión efectiva debía solicitarse siempre ante los Tribunales de Justicia, es decir, ante los Juzgados de Letra en lo Civil, no importando si la sucesión era de carácter testada o intestada. Las principales normas vigentes, antes de la entrada en vigencia de la señalada Ley, eran:

### 2.1. CÓDIGO CIVIL.

- i. Su antiguo artículo 688 señalaba que *“Al momento de deferirse la herencia, la posesión de ella se confiere por el ministerio de la ley al heredero, pero esta posesión legal no lo habilita para disponer de manera alguna de un inmueble, mientras no preceda: 1° El decreto judicial que da la posesión efectiva, el que deberá inscribirse en el registro conservatorio de la comuna o agrupación de comunas en que haya sido pronunciado, y si la sucesión es testamentaria, deberá inscribirse al mismo tiempo el testamento”*. Por tanto, solamente era uno el organismo competente.
- ii. Todo esto quedaba ratificado por lo señalado en el artículo 704 del mismo cuerpo legal, que nos indicaba cuales eran los casos de títulos injustos para iniciar una posesión regular de los bienes, estableciendo en su inciso final que, respecto del heredero putativo *“a quien por decreto judicial se haya dado la posesión efectiva, servirá de justo título el decreto; como al legatario putativo el correspondiente acto testamentario que haya sido judicialmente reconocido”*. Así es como esta norma establecía, respecto al heredero putativo -aquel que sólo en apariencia tiene la calidad de heredero- que, concedido el decreto de posesión efectiva, le servirá de justo título, con lo cual podrá ganar por prescripción adquisitiva el derecho real de herencia en el plazo de 5 años.

## 2.2. CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL.

- i. Anterior a la modificación, señalaba en su antiguo artículo 877 que *“Se dará la posesión efectiva de la herencia al que la pida, exhibiendo un testamento aparentemente válido en que se le instituya heredero”*.
- ii. Su artículo 878 señalaba que *“se dará igualmente al heredero abintestato que acredite el estado civil que le da derecho a la herencia, siempre que no conste la existencia de heredero testamentario, ni se presentes otros abintestatos de mejor derecho”*.
- iii. El artículo 880 disponía que *“los herederos que no estén obligados a practicar inventario solemne o no lo exijan al tiempo de pedir la posesión efectiva, deberán presentar inventario simple en papel competente y en los términos de los artículos 382 y 384 del Código Civil. Dicho inventario, que se acompañará a la solicitud de posesión efectiva, llevará la firma de todos los que la hayan pedido”*.
- iv. El artículo 882 establecía que la resolución que concedía la posesión efectiva se deberá publicar en extracto, en tres oportunidades, en un diario de la comuna, capital de la provincia o capital de la región, cuando allí no lo haya. Luego continuaba este mismo articulado señalando que podrá también anunciarse, en la publicación, la facción de inventario solemne. Su inciso tercero nos ordenaba que, una vez realizadas las publicaciones antes dichas, previa agregación de una copia autorizada del inventario, el tribunal ordenará la inscripción de la posesión efectiva, siempre y cuando se acompañe un informe previo emitido por la Dirección General de Impuestos Internos. Termina indicando que la Dirección General de Impuestos Internos exigirá que se acredite por medios legales el parentesco que ligue a los asignatarios con el causante.
- v. Finalmente, el artículo 884 indicaba que las herencias cuyo cuerpo o masa de bienes no exceda de trescientos escudos, podrá solicitarse en formularios

especiales que confeccionará con este fin la Dirección de Impuestos Internos y su tramitación se debía ajustar, en esta situación, a las reglas establecidas en la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

### 2.3. CÓDIGO ORGÁNICO DE TRIBUNALES.

En su antiguo artículo 439 señalaba que los testamentos, ya sean abiertos o cerrados, otorgados ante notarios u otros funcionarios públicos que hagan sus veces, deberán figurar en un registro, llamado “Índice General de Disposiciones de Última Voluntad” que estará a cargo del Archivero Judicial de Santiago. Este registro debía contener dos índices: uno para los testamentos abiertos y otro para los cerrados, indicando el nombre del funcionario ante quien se haya otorgado.

Su inciso segundo establecía que estos registros debían ser reservados, no pudiendo exhibirse o informar sobre ellos, salvo resolución judicial o a petición de un particular que acompañe el certificado de defunción del otorgante.

Finalmente, el inciso tercero imponía a los notarios remitir al Archivero Judicial de Santiago, dentro de los primeros diez días de cada mes, las nóminas de los testamentos, ya sean abiertos o cerrados, que se hubieran otorgados en sus oficios en el mes anterior.

#### 2.4. LEY 16.271, SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES.

- i. Su artículo 12 señalaba que en aquellas situaciones en que no fuese posible aplicar las reglas de valoración para la estimación del gravamen que deba imponerse a una asignación o donación, el juez determinará su valor, oyendo al Servicio de Impuestos Internos.
- ii. En su artículo 23 se refería a los casos de donaciones reiteradas, en las que un mismo donante da a un mismo donatario. En estas situaciones se debía proceder a la acumulación del valor de los bienes recibidos en vida del causante por parte del heredero o legatario, agregando en su artículo quinto, que estas personas deberán, al momento de solicitar la liquidación del impuesto, hacer presente al Servicio de Impuestos Internos la donación o donaciones anteriores.
- iii. Se ordenaba en el artículo 26, en sus primeros tres incisos, casos en que no era necesario solicitar la posesión efectiva para poder realizar actos jurídicos validos sobre estos bienes. Solamente se requería probar el estado civil ante la institución respectiva, no siendo necesario acreditar el pago o la exención del impuesto a la herencia. Los casos eran:
  - a. Indemnizaciones de las cajas de previsión o de los empleadores.
  - b. Cuentas de ahorro en un banco o instituciones financieras.
  - c. Cuentas bipersonales personales por cantidades que no excedan las cinco unidades tributarias anuales.
- iv. En su artículo 28 establecía que, dentro de los primeros cinco días de cada mes, los secretarios judiciales deberán enviar al Servicio de Impuestos Internos una nómina de las posesiones efectivas concedidas en el mes anterior, señalándose claramente el nombre de cada uno de los causantes, de

los herederos, la fecha de muerte de las personas fallecidas y de su respectiva resolución.

- v. El artículo 31 indicaba que las adiciones, supresiones o enmiendas que se realizaran en el inventario, de común acuerdo por los interesados o por la respectiva resolución judicial o arbitral, debían considerarse en las liquidaciones que se practiquen para el pago de los impuestos, imponiendo la prohibición de disponer de bienes adicionales a los señalados, sin que se acredite, previo certificado emitido por el Servicio de Impuestos Internos, que dichos bienes se colacionaron en la liquidación del impuesto.
- vi. Por su parte, el artículo 32, se refería a las modificaciones pertinentes a los bienes raíces, ordenando que debía procederse a la protocolización ante el mismo notario que procedió a protocolizar y anotarse en el registro de propiedad del Conservador de Bienes Respectivos, al margen de la inscripción primitiva.
- vii. En los artículos 33 al 37, se establecían normas para tramitar posesiones efectivas cuya masa de bienes no excedía de cincuenta unidades tributarias anuales, estableciendo un procedimiento más abreviado, con menor número de publicaciones y con pagos arancelarios conservatorios y notariales reducidos en un 50%.
- viii. El artículo 46 regulaba las reglas aplicables al pago del impuesto, señalando las siguientes normas para determinar el valor del mismo:
  - a. En primer lugar, se deben considerar el valor de los bienes que conforman la masa hereditaria al momento de deferirse la herencia.
  - b. Respecto a los bienes raíces, su valor sería determinado según el avalúo con el que figuren para los efectos del pago de contribuciones. Sin embargo, si el inmueble fue adquirido por el

causante dentro de los tres años anteriores a la delación del mismo, se debe estar a su valor de adquisición si fuese mayor al de avalúo.

- c. Por su parte, los valores mobiliarios, su valor corresponderá al promedio que hubieran obtenido durante los seis meses inmediatamente anteriores a la delación de la asignación, en el caso que estos valores mobiliarios no hubiesen tenido cotización bursátil en este lapso de tiempo o por si liquidación u otra causa, su valor sería estimado por la Superintendencia de Compañías de Seguros, Sociedades Anónimas y Bolsas de Comercio o por la Superintendencia de Bancos, dependiendo del caso específico. Además, se regulaba la situación en que ninguno de estos organismos pudiera, a raíz de los antecedentes que posean, valorar dichos valores o se tratara de acciones que pertenezcan en más de un 30% al causante, su cónyuge o herederos, su valor se determinará por peritos.
- d. Respecto a los bienes muebles, su valor se determinaría por peritos.
- e. Se agregaba una regla de carácter especial, cuando en la sucesión se presentaban bienes que dentro de los nueve meses siguientes a la delación de la asignación, fueran licitados en subasta pública, permitiéndose postores extraños. En esta situación, el valor de dichos bienes será el mismo por el cual se subastó o el último mínimo fijado, en caso que no hubiesen postores para el remate.
- f. Cuando los bienes se encontraban situados en el extranjero, su valor sería determinado por el Servicio de Impuestos Internos, en razón de los antecedentes que tenga o se le proporcionen, dejando

la opción de recurrir al reconocimiento pericial en caso de desacuerdo por los interesadas.

- g. Cuando dentro de la masa de bienes, existieren negocios o empresas unipersonales o cuotas en comunidades o derechos en sociedades, su valor será determinado al aplicar a los bienes del activo, las normas precedentes, incluyendo el monto de los valores intangibles, a tasación pericial y deduciendo el pasivo, cuando se acredite que existe.
- h. Por último, se permitía a la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos prescindir de la tasación y aceptar como prueba otros antecedentes que señale la misma Dirección Regional o fijarles un valor, de acuerdo a lo dispuesto por los interesados, cuando los bienes, créditos o acciones son reconocidamente sin valor.
- ix. Su artículo 47 señalaba que, en el caso que no se pudiera justificar la falta de bienes muebles o los que se hubiesen declarado no guardaren relación con la masa de bienes que se transmite, se facultaría a la Dirección Regional para que, a su juicio, estimará el 20% del valor del inmueble, como el valor de los muebles que lo guarnecían o a cuyo servicio estaban destinados.
- x. Por su parte, el Capítulo VII se refería a la determinación definitiva del monto imponible. En este sentido, los antiguos artículos 48 y 49 de este cuerpo legal, establecían que la determinación, ya sea dentro de un proceso de partición, liquidación hecha ante el juez o lauda y ordenata de un juez partidor, siempre requería la aprobación judicial, previo informe del Servicio de Impuestos Internos.
- xi. Su artículo 50 disponía que el impuesto a la herencia deberá pagarse dentro del plazo de dos años de deferida la asignación. En caso de incumplirse esta

obligación, habilitaba al Servicio de Impuestos Internos a aplicar los intereses penales que señalaba el antiguo 53 del Código Tributario.

- xii. Luego, el artículo 51 señalaba que, antes de la fijación definitiva del impuesto, la sucesión podrá pagarlo provisionalmente de manera anticipada, presentando un cálculo y los antecedentes que permitan una fijación aproximada a lo que se adeuda al Fisco. Cuando se opte por esto, el Tribunal, oyendo al Servicio de Impuestos Internos, debía fijar el monto aproximado del impuesto, el que se debía completar de manera definitiva si resultare insuficiente. En caso contrario, se ordenaría la devolución de lo pagado en exceso.
- xiii. Su artículo 52 autorizaba a que cada interesado pagará por separado el impuesto que le haya correspondido, una vez liquidado el mismo.
- xiv. Por su lado, el artículo 53 ordenaba que transcurridos los dos años señalados en el artículo 50, sin que se hubiese pagado el total del impuesto a la herencia, el Servicio de Impuestos Internos, con el sólo mérito del inventario y los antecedentes que tenga, debía presentar la liquidación respectiva al juez, el que resolverá previa citación de los interesados.
- xv. El artículo 56, por su parte, disponía que las garantías para asegurar el pago del impuesto se ofrecerían al Servicio de Impuestos Internos. Además, estas cauciones producirían efectos cuando este servicio las aprobase.
- xvi. Respecto al lugar del pago del impuesto, el artículo 60 señalaba que se debía realizar en la Tesorería recaudadora del departamento en que se concedió la posesión efectiva o en la que se realizó la insinuación de la donación.
- xvii. El artículo 63 otorgaba una facultad al Servicio de Impuestos Internos para investigar si las obligaciones impuestas a las partes, por cualquier contrato, son realmente efectivas. Así también, como la misma efectividad en el cumplimiento de las mismas obligaciones y si lo que una de las partes

recibió en un contrato oneroso, equivale a lo que dio a cambio la otra, o si guarda relación con el precio corriente en plaza a la fecha del perfeccionamiento del contrato referido. Si a raíz de esta investigación, el Servicio llega a la convicción y pudiese probar que estos actos o contratos se ejecutaron o celebraron para encubrir una donación o anticipo a cuenta de una herencia. Para esto, debía dictar una resolución fundada, liquidando el correspondiente impuesto; además, solicitará al juez que se pronuncie sobre la procedencia del impuesto y la aplicación definitiva de su monto. Luego, se señalaba que será suficiente antecedente para dictar la resolución del Servicio, comprobar que no se ha incorporado al patrimonio de uno de los contratantes la cantidad de dinero que declara haber recibido en los contratos en que una o varias de las personas que los celebraron, sean herederos intestados de la otra u otras personas. Finalmente, se señala que la sentencia judicial que fije el impuesto con carácter de firme, no significara un pronunciamiento sobre la calificación jurídica del respectivo acto o contrato para otros efectos que no sean los tributarios.

- xviii. Su artículo 64 impone la responsabilidad que tienen las personas que hubiesen actuado como partes en los actos o contratos señalados en el artículo 63. Por tanto, a quienes se les compruebe una acción dolosa encaminada a burlar el pago del impuesto o que, a sabiendas, se aprovechen de ello, serán sancionados según el artículo 97 numeral 4 del Código Tributario. Pero en estos casos, las sanciones de carácter corporal y patrimonial deberán ser aplicadas por la justicia ordinaria, previo requerimiento del Servicio de Impuestos Internos.

## 2.5. CÓDIGO TRIBUTARIO.

- i. En su artículo 117, el Tribunal competente para conocer en primera instancia de todo lo relacionado con la aplicación de los impuestos a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones, será el juez de letras en lo civil que hubiese concedido o deba conceder la posesión efectiva o el del domicilio del donante.
- ii. Por su parte, el artículo 155 ordenaba que la sentencia judicial que determine o apruebe un impuesto relativo a las herencias o donaciones, diferente por el propuesto por el Servicio de Impuestos Internos, deberá notificarse personalmente o por cédula al jefe de éste del lugar donde se tramite el asunto. Luego, si alguna de las partes no está conforme con esta resolución, es procedente el recurso de apelación. Además, se podrán interponer los recursos de casación en la forma y en el fondo contra la sentencia que resuelve el recurso. Finalmente, cualquier interesado puede solicitar, en cualquier tiempo, el cumplimiento de la resolución o del acto de partición, pagando la parte del impuesto no discutida, pero debiendo caucionar la parte controvertida, depositándola a la orden del tribunal.
- iii. El artículo 156 fijaba un plazo de 15 días para interponer el recurso de apelación en contra de la resolución que fijaba el impuesto.
- iv. En este sentido, el artículo 157 entregaba al Director Regional la representación y defensa del Fisco, en primera instancia, en la tramitación para la determinación del impuesto.
- v. Luego, el artículo 166 señalaba que, en los casos que la Dirección Regional estime procedente la denuncia formulada y, a propósito de esta, se deban determinar impuestos en las asignaciones por causa de muerte o en las donaciones, pedirá al juez competente, complementado con la liquidación del impuesto, la aplicación de las sanciones que correspondan.

## 2.6. NUEVO PROCEDIMIENTO DE DACIÓN DE POSESIÓN EFECTIVA.

Esto se puede sintetizar en los siguientes pasos:

- i. Frente a sucesiones intestadas, cualquier persona que tenga la calidad de heredero, a lo menos en apariencia, podrá presentar la solicitud de posesión efectiva, ante cualquier oficina del Servicio de Registro Civil e Identificación, previo llenado del formulario que para estos efectos pondrá a disposición el Servicio, el cual deberá proporcionar los datos que se le requieran y velar por su correcta formulación.
- ii. Al formulario se deberá acompañar un inventario, que tendrán siempre la calidad de solemnes.
- iii. El Director Regional deberá conceder la posesión efectiva.
- iv. Se deberán incluir a todos los herederos; no sólo los que aparecen en la solicitud.
- v. La resolución se deberá publicar sólo una vez en el Diario Oficial.
- vi. Luego de la publicación, se debe realizar inmediatamente la inscripción de la posesión efectiva en el Registro Nacional de posesiones efectivas.
- vii. Finaliza el trámite con la entrega que hace el Servicio de un certificado de dicha inscripción, la cual habilitará al heredero a solicitar las inscripciones especiales de herencia en el Conservador de Bienes Raíces respectivo.

Principales diferencias que presentan el antiguo procedimiento de dación de posesión efectiva con el actualmente vigente.

<b>Antes de la entrada en vigencia de la Ley 19.903.</b>	<b>Después de la entrada en vigencia de la Ley 19.903.</b>
<p>El procedimiento aplicable tanto como para las sucesiones testadas o intestadas es de carácter judicial no contencioso, en la que, por su naturaleza, el juez no resuelve conflicto alguno, sino que su actuación sólo comprendía la certificación de circunstancias y actuaciones que efectuaban otras personas.</p>	<p>Difieren de manera sustancial los procedimientos para obtener la posesión efectiva de la herencia. Cuando es intestada, el órgano competente ante el cual se solicita es el Servicio de Registro Civil e Identificación, en este caso es un procedimiento administrativo; en cambio, en las sucesiones de carácter testada, sigue la tramitación de la posesión efectiva ante los tribunales ordinarios.</p>
<p>Es un mecanismo oneroso para los solicitantes de la posesión efectiva, por el costo en las publicaciones, facción y protocolización de inventarios y realizar las inscripciones necesarias, como también los honorarios de abogados y derechos que se deben desenvolver para los receptores.</p>	<p>Es un mecanismo más sencillo, de un carácter menos oneroso, incluso, si los solicitantes no tienen medios económicos para solventar el trámite, pueden solicitar la gratuidad del mismo.</p>
<p>En este tipo de procedimientos no se resguardaría el derecho de todas las personas a la sucesión de sus parientes, ya que en las solicitudes suelen omitirse antecedentes, como el número total de</p>	<p>Es un procedimiento más seguro, ya que disminuye la posibilidad de pasar en silencio a los herederos no considerados en la solicitud de la posesión efectiva, al ser el Servicio quien tiene la obligación de</p>

herederos.	concederla a favor de todos aquellos que tengan la calidad de herederos, aunque no figuren en la solicitud, dado la base de datos que posee este Servicio.
Pueden darse duplicidad de trámites referidos a una misma sucesión, dado que pueden ingresar diversas solicitudes en distintos tribunales del país.	Evita la duplicidad de trámites, al disponer la acumulación de todas las solicitudes a la más antigua iniciada.
Es un procedimiento revisable, al darse en muchos ocasiones la formación de una contienda entre partes, pasando a ser un procedimiento contencioso.	Siempre queda a salvo la posibilidad de las personas que se sientan perjudicadas, de recurrir a los tribunales, en caso de existir conflictos.

### **3. ANALISIS DE LA CIRCULAR N°19 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, DICTADA EL 08 DE ABRIL DEL AÑO 2004.**

Haciendo uso de la potestad administrativa que compete al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, se dictó esta Circular, con el fin de complementar y adecuar la normativa vigente con el nuevo procedimiento de otorgamiento de la posesión efectiva. La Circular está compuesta por 5 capítulos, en los cuales establecen diversas instrucciones sobre la materia.

#### **3.1. CONCEPTOS PREVIOS:**

- i. Posesión efectiva.** Es aquella “*que se otorga por sentencia judicial o por resolución administrativa, a quien tiene la apariencia de heredero*”<sup>9</sup>. Sólo se puede solicitar por los herederos y no se concede a los legatarios.
  
- ii. Herederos.** Se definen como aquellas personas que adquieren el todo o una parte del patrimonio transmisible del causante o una cuota de él. También se les denomina asignatarios a título universal, puesto que son aquellos que por el modo de adquirir sucesión por causa de muerte, adquieren el derecho real de herencia, que debe recaer sobre el todo o una parte del patrimonio de una persona difunta.
  
- iii. Patrimonio.** Es un “atributo de la personalidad”, definido como “*ciertos elementos necesariamente vinculados a toda persona e indispensables para el desenvolvimiento de ella como sujeto de derechos.*”<sup>10</sup>

El patrimonio consiste en “*el conjunto de derechos y obligaciones de una persona, avaluables en dinero*”<sup>11</sup>. Es necesario tener presente que el patrimonio no sólo está

---

<sup>9</sup> ORREGO Vicuña, Juan Andrés. Sucesorio apunte N° 1. 12 p. Consultado el 06 de junio de 2014.

Disponible en:

<<http://www.juanandresorrego.cl/app/download/5567023871/Sucesorio+1+%28Conceptos+Fundamentales%29.pdf?t=1362358743>>

<sup>10</sup> Alessandri, Pág. 403.

compuesto de las cosas de carácter físico, como un auto o una casa, sino que también de las cosas incorpóreas, como un derecho personal o un derecho real. Todo esto en relación a los siguientes artículos del Código Civil:

- a. Artículo 565 que señala que *“Los bienes consisten en cosas corporales o incorpóreas. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorpóreas las que consisten en meros derechos, como los créditos, y las servidumbres activas.”*
- b. Artículo 576 que establece que *“Las cosas incorpóreas son derechos reales o personales.”*

**iv. Acción de Petición de Herencia.** Cabe señalar que una vez otorgada la posesión efectiva, no confiere de un modo incontrovertible y definitivo la calidad de heredero, puesto que se otorga a favor del solicitante que tenga en apariencia la calidad de tal; es así que el verdadero heredero mantiene la opción de ejercer la acción de petición de herencia, para efectos de resguardar sus derechos. Se entiende esta acción como *“la que corresponde al heredero para que se le reconozca su derecho a la totalidad o parte de la herencia y se le restituyan los bienes que la componen de que el demandado está en posesión, atribuyéndose la calidad de heredero”*<sup>12</sup>. Además, esta definición se encuentra en armonía con lo señalado en el artículo 1264 del Código Civil *“El que probare su derecho a una herencia, ocupada por otra persona en calidad de heredero, tendrá acción para que se le adjudique la herencia, y se le restituyan las cosas hereditarias, tanto corporales como incorpóreas; y aun aquellas de que el difunto era mero tenedor, como depositario, comodatario, prendario, arrendatario, etc., y que no hubieren vuelto legítimamente a sus dueños.”*

---

<sup>11</sup> Alessandri, Pág. 476

<sup>12</sup> MEZA Barros, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 5ta ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2008. 145 p.

- v. Inscripción especial de herencia. Es la inscripción del decreto o la resolución administrativa que concede la posesión efectiva, habilitando a los herederos para disponer de los inmuebles hereditarios. Se encuentra regulada en el artículo 688 del Código Civil, que en su inciso primero, numeral uno, establece *“En el momento de deferirse la herencia, la posesión efectiva de ella se confiere por el ministerio de la ley al heredero; pero esta posesión legal no habilita al heredero para disponer en manera alguna de un inmueble, mientras no preceda: 1º La inscripción del decreto judicial o la resolución administrativa que otorgue la posesión efectiva: el primero, ante el conservador de bienes raíces de la comuna o agrupación de comunas en que haya sido pronunciado, junto con el correspondiente testamento; la segunda, en el Registro Nacional de Posesiones Efectivas”*.
- vi. Hereditario aparente que obtiene la posesión efectiva a su favor. La inscripción de la misma es considerada justo título para ganar la herencia por prescripción adquisitiva, por tanto, reduce los plazos de posesión de 10 a 5 años. Así lo señala el artículo 2512, número 1 del Código Civil *“Los derechos reales se adquieren por la prescripción de la misma manera que el dominio, y están sujetos a las mismas reglas, salvo las excepciones siguientes: 1. El derecho de herencia y el de censo se adquieren por la prescripción extraordinaria de diez años.”* En directa relación con el artículo 1290 del Código Civil, que establece *“El derecho de petición de herencia expira en diez años. Pero el heredero putativo, en el caso del inciso final del artículo 704, podrá oponer a esta acción la prescripción de cinco años.”* Por su parte, el citado artículo 704, en su número 4, señala que *“No es justo título: 4º El meramente putativo, como el del heredero aparente que no es en realidad heredero; el del legatario cuyo legado ha sido revocado por un acto testamentario posterior, etc. Sin embargo, al heredero putativo a quien por decreto judicial o resolución administrativa se haya otorgado la posesión efectiva, servirá de justo título el decreto o resolución; como al legatario putativo el correspondiente acto testamentario que haya sido legalmente ejecutado.”*

**vii.** Clases de sucesión. La Circular, en su punto 2.2.2 señala, a propósito de las reglas que determinan la competencia para determinar ante quién debe solicitarse la posesión efectiva, es decir, ante el Servicio de Registro Civil e Identificación o ante los Tribunales de justicia, según correspondiere, establece lo siguiente: “**Clase de sucesión:** *Procede definir, en seguida, si se trata de una sucesión testada o sucesión intestada, vale decir, si los bienes del causante serán distribuidos según su voluntad manifestada por testamento legalmente válido, o con arreglo a las normas legales propias de la sucesión intestada contenidas en el Título II del Libro III del Código Civil.*” Por tanto, se remite a las normas establecidas desde los artículos 980 y siguientes del Código Civil, para efectos de determinar si estamos frente o no, a una sucesión de carácter intestada

**viii.** Sucesión intestada. Definida como “*Aquella que regula el legislador*”<sup>13</sup>, en su defecto, es “*la transmisión que hace la ley de los bienes, derechos y obligaciones transmisibles de una persona difunta*”<sup>14</sup>. Por tanto, podemos definir este tipo de sucesión como *la transmisión del todo o parte del patrimonio de una persona difunta, de acuerdo a lo establecido por la ley.* Es así que estamos frente a tres casos bien precisos de sucesión intestada, como lo establece el artículo 980 del Código Civil:

**1.- Cuando el causante no dispuso de sus bienes.** Bajo esta hipótesis se pueden presentar a su vez diversas situaciones en los cuales se entiende que la persona difunta no dispuso de sus bienes:

a. Cuando el difunto no otorgó testamento. En esta situación el causante no ha realizado ningún testamento, para ningún efecto, siendo el caso de mayor ocurrencia en nuestro país.

---

<sup>13</sup> SOMARRIVA Undurraga, Manuel, versión de ABELIUK Manasevich, René. Derecho Sucesorio, Tomo I. 7ma ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2009. 139 p.

<sup>14</sup> MEZA Barros, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 5ta ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2008. 37 p.

- b. Cuando otorgó testamento<sup>15</sup>, pero este sólo contiene declaraciones testamentarias, que “*son aquellas declaraciones de voluntad, sin haber realizado una disposición patrimonial de los bienes*”<sup>16</sup>. No disponiendo de manera alguna de sus bienes, como sí, por ejemplo, el testador hubiese solamente reconocido uno o más hijos, según lo establece el artículo 184 N°4 del Código Civil que señala “*El reconocimiento del hijo tendrá lugar mediante una declaración formulada con ese determinado objeto por el padre, la madre o ambos, según los casos: 4° En acto testamentario.*”. Por tanto, como el causante no ha dispuesto de sus bienes, se aplican las normas establecidas en el Título II del libro Tercero del Código Civil, titulado de “*Las reglas relativas a la sucesión intestada*”.
- c. Cuando el causante otorgó un testamento privilegiado y este “*caducó por no haber fallecido el causante dentro de los plazos establecidos en la ley o por no haberse cumplido con las formalidades posteriores al otorgamiento del testamento*”<sup>17</sup>. Los testamentos privilegiados se encuentran regulados a partir del artículo 1008 del Código Civil, en sus tres primeros incisos, señalando que “*El testamento es solemne, o menos solemne. Testamento solemne es aquel en que se han observado todas las solemnidades que la ley ordinariamente requiere. El menos solemne o privilegiado es aquel en que pueden omitirse algunas de estas solemnidades, por consideración a circunstancias particulares, determinadas expresamente por la ley.*”.

---

<sup>15</sup> Se encuentra definido en el artículo 999 del Código Civil como “*El testamento es un acto más o menos solemne, en que una persona dispone del todo o de una parte de sus bienes para que tenga pleno efecto después de sus días, conservando la facultad de revocar las disposiciones contenidas en él, mientras viva.*”

<sup>16</sup> MEZA Barros, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 5ta ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2008. 38 p.

<sup>17</sup> ELORRIAGA de Bonis, Fabián. Derecho Sucesorio. 2da ed. Santiago, Chile, Editorial Legal Publishing, 2010. 110 p.

Por tanto, entendemos que los testamentos menos solemnes o privilegiados “*son aquellos que, siendo solemnes, son establecidos por la ley en atención a las especiales circunstancias que existen al momento de su otorgamiento, pudiendo omitirse ciertas solemnidades*”. En Chile, sólo son testamentos menos solemnes el verbal, marítimo o militar, según lo establecido en el artículo 1030 del Código Civil, que dispone “*Son testamentos privilegiados: 1. El testamento verbal; 2. El testamento militar; 3. El testamento marítimo.*”

- d. Cuando el testador otorgó testamento, pero se limitó a “*instituir legados*”. Frente a esta situación, los herederos serán a quienes se les apliquen las normas de la sucesión intestada.

2.- Cuando el causante si dispuso de sus bienes, pero no lo hizo conforme a derecho. En este caso, el fallecido si otorgó testamento y en él se dispuso de los bienes, pero no se hizo conforme a la ley, por tanto, adolece de un vicio de nulidad por la omisión de algún requisito de forma o fondo del mismo. Así, una vez declarada la nulidad por resolución judicial, no produce sus efectos, ya que esta opera con efectos retroactivos, entendiéndose como si nunca se hubiera otorgado testamento. Es por esto que pasarán a aplicarse las reglas de la sucesión intestada.

3.- Cuando el causante, disponiendo de sus bienes, sus disposiciones no han tenido efectos. En este caso, el difunto dispuso de sus bienes a través de un testamento válido, pero sus disposiciones no han tenido efectos jurídicos. Esto puede ocurrir por:

- a. Si el heredero testamentario ha repudiado la herencia.
- b. Si el heredero testamentario era incapaz.
- c. Si el heredero testamentario era indigno.
- d. En general, siempre que el heredero testamentario falte y no lleve su asignación, por cualquier motivo.

En base a lo anterior, comprendemos que la sucesión legítima, legal o intestada, es siempre hereditaria. El sucesor llamado por la ley es un asignatario universal; en este caso, se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles y, por ende, éste siempre es un heredero, no llamándose por la ley legatario, pues recordemos que éstos últimos son asignatarios de legados, es decir, es a título singular, sucediendo en una o más especies o cuerpos ciertos.

En este sentido, el artículo 951 del Código Civil señala que *“Se sucede a una persona difunta a título universal o a título singular. El título es universal cuando se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles, o en una cuota de ellos, como la mitad, tercio o quinto. El título es singular cuando se sucede en una o más especies o cuerpos ciertos, como tal caballo, tal casa; o en una o más especies indeterminadas de cierto género, como un caballo, tres vacas, seiscientos pesos fuertes, cuarenta fanegas de trigo.”* Complementado con el artículo 954 del mismo cuerpo legal, al indicar que *“Las asignaciones a título universal se llaman herencias, y las asignaciones a título singular, legados. El asignatario de herencia se llama heredero, y el asignatario de legado, legatario.”*

Por todo esto, concluimos que *“Al no existir testamento o al no producir éste sus efectos, es evidente que la ley no podría establecer legados, y todas las personas que llame la ley a suceder al causante tienen el carácter de asignatarios universales. Por otro lado, este tipo de sucesión es supletoria de la sucesión testamentaria: sólo operará en ausencia o ineficacia del testamento, puesto que, si lo hay y es eficaz, la sucesión es testamentaria y se aplicarán sus disposiciones”*<sup>18</sup>.

Nos encontramos ante un tema de no difícil solución, por cuanto es muy importante distinguir cual es realmente el ámbito de aplicación de la tramitación de

---

<sup>18</sup>ELORRIAGA de Bonis, Fabián. Derecho Sucesorio. 2da ed. Santiago, Chile, Editorial Legal Publishing, 2010. 109 p.

la posesión efectiva de la herencia ante el Servicio de Registro Civil e Identificación, por cuanto dichos todos los casos anteriores, es un ámbito de aplicación mucho más amplia que el señalado sólo en los casos en que no exista testamento.

Concluimos que la dación de la posesión efectiva debe ser solicitada por vía administrativa cuando el causante:

- a. No dejo testamento.
- b. Cuando otorgó testamento, pero en el sólo se limitó a efectuar declaraciones, mas no disposiciones.
- c. Cuando no se cumplieron con las solemnidades posteriores al otorgamiento de un testamento privilegiado.
- d. Cuando el causante dejó testamento, pero en él sólo constituyo legados.

Entonces, los herederos o el que tenga la apariencia de tal puede pedir, sin ningún inconveniente, la dación de la posesión efectiva ante el Servicio Nacional del Registro Civil, dado que, frente a todas estas situaciones, nos encontramos ante sucesiones de carácter intestadas.

Empero, debemos tener presente que, cuando estamos ante los casos en que se dejó testamento, pero éste adolece de algún vicio de nulidad, deberemos distinguir dos situaciones:

- Si la nulidad aún no se ha declarado, se deberá solicitar la posesión efectiva ante los Tribunales de Justicia, esto porque *“En Chile, para que la nulidad produzca efectos se requiere de sentencia judicial ejecutoriada que la declare”*<sup>19</sup>. Por tanto, mientras esta no haya sido declarada, el testamento producirá todos sus efectos, como si no tuviera vicio alguno. Es así como deberá solicitarse la posesión efectiva de dicha herencia ante los Tribunales de Justicia.

---

<sup>19</sup>BARCIA Lehmann, Rodrigo. Lecciones de Derecho Civil Chileno, Tomo I, Del acto jurídico. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2010. 142 p.

- Si la nulidad del testamento ya fue declarada por Sentencia Judicial que tenga el carácter de cosa juzgada, en armonía con lo establecido en el artículo 1687 del Código Civil, que establece *“La nulidad pronunciada en sentencia que tiene la fuerza de cosa juzgada, da a las partes derecho para ser restituidas al mismo estado en que se hallarían si no hubiese existido el acto o contrato nulo; sin perjuicio de lo prevenido sobre el objeto o causa ilícita.”*, luego *“El acto que adolece de un vicio de nulidad produce todos los efectos que le son propios, no obstante la existencia del vicio, y que declarada judicialmente la nulidad, el acto deja de producir sus efectos, fingiendo la ley en virtud del efecto retroactivo con que opera la nulidad que el acto nunca existió y que, por lo mismo, no produjo efecto alguno”*<sup>20</sup>. Por tanto, en virtud del principio de retroactividad de la nulidad, a su vez debemos subdistinguir en:
  - No se solicitó la posesión efectiva antes de la declaración de nulidad. Se debe pedir directamente ante el oficial del Registro Civil, por cuanto nos encontramos a una sucesión de carácter intestada, para dar así cumplimiento a lo establecido en la Ley 19.903.
  - Si se hubiese solicitado la posesión efectiva ante los Tribunales de Justicia y luego fue declarada la nulidad, surgen las siguientes interrogantes:
    - ¿Ante qué organismo solicitamos la posesión efectiva?
    - La posesión efectiva ya solicitada ¿mantiene su valor?

Hay que concluir que dicha posesión efectiva solicitada ante los Tribunales de Justicia pierde su valor, por cuanto se produce el efecto expansivo de la nulidad, es decir, *“la nulidad, como sucede con el acto jurídico y la sentencia judicial en no*

---

<sup>20</sup>VIAL del Rio, Victor. Teoría general del acto jurídico. 5ta ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2003. 277 p.

*pocos casos, tiene un efecto expansivo o absoluto, que va más allá de las partes en consideración a las que se pronuncia. Así, la denominada nulidad refleja, figura que ha sido acogida por nuestra jurisprudencia, produce un efecto anómalo”<sup>21</sup>. En este sentido “La nulidad consecuencial. Se dice que un negocio es nulo consecuencialmente, cuando depende de otro que es nulo. Tal sucede en casos de negocios accesorios, cuando se declara la nulidad del negocio principal. En virtud del llamado principio de que lo ‘accesorio que sigue la suerte de lo principal’, la nulidad del negocio principal afecta la subsistencia del negocio que accede a él, porque éste existe y subsiste en la medida en que exista o subsista aquél. Debe anotarse que la nulidad consecuencial es una verdadera nulidad. El negocio accesorio no queda sin eficacia simplemente porque deje de subsistir el contrato o negocio principal, sino que pasa a ser también nulo porque sólo existe si hay negocio principal. Este es, en consecuencia, requisito esencial para la validez del negocio accesorio”<sup>22</sup>.*

Por tanto, al ser la posesión efectiva un acto accesorio de la existencia de testamento, al ser declarado nulo este, tendrá como consecuencia, la nulidad de la posesión efectiva solicitada ante los Tribunales de Justicia, debiendo pedirse una nueva ante el Servicio Nacional de Registro Civil e Identificación.

Frente a los casos en que el heredero testamentario llegase a faltar por cualquier motivo, para solicitar la posesión efectiva se deberá recurrir ante los Tribunales de Justicia, puesto que la Ley exige como requisito solamente la existencia de testamento, en el caso este si existe, lo que sucede es que no va a producir sus efectos, ya sea porque los asignatarios testamentarios o no existen o son incapaces, etc.

---

<sup>21</sup>BARCIA Lehmann, Rodrigo. Lecciones de Derecho Civil Chileno, Tomo I, Del acto jurídico. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2010. 143 p.

<sup>22</sup>DOMINGUEZ Águila, Ramón. Teoría general del negocio jurídico. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1977. 216 y 217 p.

Es de vital importancia determinar si estamos frente a una sucesión testada o intestada, esto porque sólo respecto a las sucesiones de carácter intestada, se podrá solicitar su posesión efectiva ante el Servicio de Registro Civil e Identificación, dado que si estamos frente a una sucesión de carácter testada, en lo patrimonial, debemos solicitar la misma ante los Tribunales de Justicia.

### 3.2. INTRODUCCION DE LA CIRCULAR.

En este acápite, la Circular se refiere a diversos aspectos de carácter general, que se analizarán en los siguientes párrafos:

#### 3.2.1. Alcances de la Ley Número 19.903.

Se refiere al ámbito de aplicación de la misma, es así que señala la principal modificación que trajo consigo la presente ley se encuentra establecida en su artículo 1º, al señalar que *“Las posesiones efectivas de herencias, originadas en sucesiones intestadas abiertas en Chile, serán tramitadas ante el Servicio de Registro Civil e Identificación, de conformidad a lo dispuesto en la presente ley. Las demás serán conocidas por el tribunal competente de acuerdo a lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.”*

#### Establecimiento de un nuevo procedimiento de dación de la posesión efectiva.

*“Este procedimiento es de carácter administrativo, de competencia del Servicio de Registro Civil e Identificación, y sólo es aplicable respecto de las sucesiones intestadas abiertas en Chile”,* para luego, dentro de este mismo punto, señalar que *“De acuerdo a este procedimiento, la posesión efectiva podrá solicitarse por cualquier persona que invoque la calidad de heredero del causante, ante cualquier oficina del Servicio de Registro Civil e Identificación, y se le dará a todos los que posean la calidad de heredero de conformidad a los registros de dicho Servicio o que acrediten tal calidad, aun cuando no hayan sido incluidos en la solicitud respectiva.”*

3.2.2. Competencia para otorgar la posesión efectiva de una herencia, a contar del 11 de abril del 2004.

A. Reglas que determinan la competencia.

La Circular nos establece dos criterios claros para poder dilucidar ante que Órgano del Estado debemos recurrir para solicitar la posesión efectiva. Es así que, en primer lugar debemos establecer *el lugar de apertura de la sucesión*.

La Circular, en su punto 2.2.1, no da una definición de lo que debemos entender por apertura de la sucesión, pero se ha entendido que *“es un hecho jurídico, consecuencial de la muerte de una persona, y en cuya virtud los bienes del difunto pasan a sus sucesores”*.

i. Análisis del concepto de apertura de la sucesión:

- a. Es un *hecho jurídico*. En general, se puede señalar que hecho es *“todo lo que sucede”*<sup>23</sup>. Pero, más precisamente, los hechos son *“todo aquello que en el mundo se genera y tienen su origen en la naturaleza o en la acción del hombre, pueden o no producir consecuencias jurídicas. Hecho jurídico es, pues, todo suceso de la naturaleza o del hombre que produce efectos de derecho”*<sup>24</sup>. Dentro de los hechos jurídicos, nos encontramos frente a los hechos jurídicos propiamente tales o de la naturaleza, que son aquellos fenómenos de la naturaleza que tienen relevancia y que producen efectos jurídicos. Esta relevancia jurídica está dada por si el hecho tiene alguna consecuencia en el mundo del derecho. Es así como *“hay hechos de la naturaleza que se producen en el hombre que tienen enorme significación jurídica, como la muerte”*<sup>25</sup>. Por tanto el fenómeno sucesorio de una persona se inicia con la muerte, ya sea natural o presunta, puesto que pone fin a la existencia legal de las personas.

---

<sup>23</sup>DUCCI Claro, Carlos. Derecho Civil. Parte General. Santiago, Chile, 4ta edición. Editorial Jurídica de Chile, 2010. 235 p.

<sup>24</sup>VODANOVIC Haklicka, Antonio. Curso de Derecho Civil, Tomo I, 2da ed. Santiago, Chile, Editorial Nascimento, 1945. 367 p.

<sup>25</sup>RUZ Lártiga, Gonzalo. Explicaciones de Derecho Civil, parte general y acto jurídico, Tomo I. Santiago, Chile. Editorial Legal Publishing Chile, 2011. 250 p.

- b. La apertura de la sucesión es consecuencia de la muerte de una persona. Importa este requisitos porque en virtud del artículo 78 del Código Civil “*La persona termina en la muerte natural*” o por la declaración de muerte presunta, cuando corresponda. Por tanto, la muerte de una persona se divide en real o natural y presunta. La problemática se presenta para efectos de determinar cuándo se produce la muerte real, ya que es en ése momento específico que se va a producir la apertura de la sucesión del difunto e iniciara el camino para que los derechos y obligaciones transmisibles del causante puedan radicarse finalmente en el patrimonio de sus sucesores.
- c. En virtud de la cual, los bienes del difunto pasan a sus sucesores. Es decir, se inicia la trasmisión del patrimonio del causante, por tanto esta “*produce la adquisición de la herencia y de la calidad de heredero, se produce con la muerte del titular. Por ello hemos señalado que con la apertura se inicia la adquisición, aunque en el tiempo, apertura y adquisición se producen simultáneamente*”<sup>26</sup>.

Se han dado en doctrina otros conceptos de apertura de la sucesión, así por ejemplo “*La apertura de la sucesión es el hecho que habilita a los herederos para tomar posesión de los bienes hereditarios y se los transmite en propiedad*”<sup>27</sup>, o “*la apertura de la sucesión es el suceso que determina el momento en que se inicia la trasmisión del patrimonio del causante a los asignatarios por causa de muerte*”<sup>28</sup>, o “*la apertura de la sucesión es un hecho jurídico, consecuencial de la muerte de una persona, y en cuya virtud los bienes del difunto pasan a sus sucesores*”<sup>29</sup>. Por lo que, si bien el concepto de apertura de la sucesión no está del todo mal, es bastante perfectible, ya que con este hecho jurídico los bienes no se traspan inmediatamente al patrimonio de sus sucesores, sino que inicia el procedimiento

---

<sup>26</sup> DOMINGUEZ Águila, Ramón y DOMINGUEZ Benavente, Ramón. Derecho sucesorio, Tomo I, 3ra ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2011. 168 p.

<sup>27</sup>SOMARRIVA Undurraga, Manuel, versión de ABELIUK Manasevich, René. Derecho Sucesorio, Tomo I. 7ma ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2009. 35 p.

<sup>28</sup>IDEM cit. 24.

<sup>29</sup>MEZA Barros, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 5ta ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2008. 12 p.

de transmisión del todo o parte de su patrimonio, ya que para que efectivamente se traspasen, deben ocurrir otros hechos de significancia jurídica, como lo son la delación de la asignación hereditaria, pero más importante aún, la aceptación o repudiación de la herencia por parte de los asignatarios. Por tanto el concepto de apertura de la sucesión es “Aquel hecho jurídico, que se inicia con la muerte del causante, y que da inicio al fenómeno sucesorio”

ii. Momento y lugar de apertura de la sucesión.

Luego de establecer cuando estamos frente a una sucesión de carácter *intestada* y que se entiende por apertura de la sucesión, la Circular, en su punto 2.2.1., nos entrega un tercer criterio para determinar si la posesión efectiva se solicitará ya sea ante los Tribunales de Justicia o ante el Servicio de Registro Civil, es así que debemos determinar exactamente el momento de la apertura de la sucesión, como así también el lugar de la misma, dos materias de difícil determinación, pero a su vez de gran importancia jurídica.

Por su parte, la Circular sólo nos remite al artículo 955 del Código Civil, que señala “*La sucesión en los bienes de una persona se abre al momento de su muerte, en su último domicilio; salvos los casos expresamente exceptuados. La sucesión se regla por la ley del domicilio en que se abre; salvas las excepciones legales.*”. Nuevamente, la Circular confunde dos conceptos jurídicos totalmente diferentes, ya que el título del 2.2.1., se refiere al lugar de la apertura de la sucesión, para luego abordar tres temas que, si bien van de la mano, son diferentes y, por tanto, podrían llegar a confundir a las partes interesadas. Para su mejor análisis separaremos los temas en cuestión:

- a. Momento de la apertura de la sucesión. Esta se produce al morir una persona, esto es, al fallecimiento del causante. Pero debemos distinguir si estamos frente a la muerte real o muerte presunta, ya que en ambas se produce la apertura de la sucesión en momentos diversos.
  - i. Muerte real. Esta se da al fallecimiento del causante. La apertura se produce al cesar de forma definitiva e irreversible las funciones vitales del fallecido.

- ii. Muerte presunta. Al momento de dictarse el decreto de posesión provisional de los bienes del desaparecido o, en los casos que no existe este período, al momento de dictarse el decreto de posesión definitiva.

Ambos temas se abordaran con mayor profundidad en el apartado correspondiente.

- b. Lugar de la apertura de la sucesión. Esta se produce en el último domicilio de la persona fallecida. Debemos tener en consideración que el domicilio para estos efectos es el dado por el Código Civil y no el dado para efectos tributarios por el Código Tributario, en su artículo 8, numeral 8°, que ordena *“Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá: 8°. Por "residente", toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos.”*.

Esto porque las normas relativas a la muerte de una persona se encuentran reguladas en el Código Civil, por tanto, en virtud del principio de especialización en la aplicación de las normas jurídicas, son estas normas las que deben primar en esta materia. Se suma esto a que es el mismo artículo 8 del Código Tributario en su encabezado que establece específicamente que los conceptos dados por el mismo, se aplicaran solo para efectos del Código Tributario y demás leyes tributarias. Por todo lo anterior, utilizaremos el concepto dado en el Código Civil, que señala en su artículo 59 del Código Civil, como *“la residencia, acompañada, real o presuntivamente del ánimo de permanecer en ella”*. Respecto a este concepto podemos señalar las siguientes características:

- i. El domicilio establece el lugar donde una persona es considerada presente, aunque momentáneamente no lo esté. Siguiendo la teoría

clásica adoptada por nuestra legislación, es una noción ficticia y abstracta; una relación jurídica entre una persona y un lugar, donde aquélla se considera siempre presente para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

ii. Está compuesto de dos elementos:

1. Residencia. Es el elemento material, puesto que la residencia puede ser reconocida por medio de los sentidos. Entenderemos por residencia “*El lugar donde habitualmente vive una persona*”<sup>30</sup>

2. Animo de permanecer en ella. Es el elemento moral o psicológico.

i. Fijeza del domicilio. El mismo no muta por el hecho de que una persona se traslade a vivir a un lugar diferente.

ii. En virtud del artículo 68 del Código Civil, la residencia hará las veces de domicilio para aquellas personas que carezcan de domicilio, en este sentido establece que “*La mera residencia hará las veces de domicilio civil respecto de las personas que no tuvieren domicilio civil en otra parte.*”

B. Competencias para otorgar la posesión efectiva.

En este punto, la Circular imparte las instrucciones necesarias para poder determinar la institución competente ante la cual se debe solicitar la posesión efectiva de una herencia, para así estar en relación con lo establecido en la ley 19.903.

---

<sup>30</sup> Allessandri. 447.

- i. Se debe solicitar la posesión efectiva ante el Servicio de Registro Civil, si el causante tuvo su último domicilio en Chile y no otorgó testamento.

Aclarado lo que debemos entender por otorgar o no un testamento, pasaremos determinar que se entiende por el último domicilio del causante. Esta materia se encuentra regulada en el Código Civil, en el artículo 955, señalando que *“La sucesión en los bienes de una persona se abre al momento de su muerte en su último domicilio; salvos los casos expresamente exceptuados. La sucesión se regla por la ley del domicilio en que se abre; salvas las excepciones legales.”*

Esta regla se entiende en el sentido de que la ley que rige la sucesión de una persona son aquellas del país donde tuvo su último domicilio.

Esta norma se complementa con lo preceptuado por el artículo 998 del Código Civil, que establece *“En la sucesión abintestato de un extranjero que fallezca dentro o fuera del territorio de la República, tendrán los chilenos a título de herencia o de alimentos, los mismos derechos que según las leyes chilenas les corresponderían sobre la sucesión intestada. Los chilenos interesados podrán pedir que se les adjudique en los bienes del extranjero existentes en Chile, todo lo que les corresponda en la sucesión del extranjero. Esto mismo se aplicará en caso necesario a la sucesión de un chileno que deja bienes en país extranjero.”*

Esta norma protege a los chilenos cuando sean herederos de una persona extranjera que fallezca, ya sea dentro o fuera de Chile, puesto que protege su derecho a la herencia de dicho causante. Esta regla, como lo ha sostenido la doctrina nacional, que *“se refiere reiteradamente a la sucesión intestada;*

*por este motivo y por su situación entre las reglas del Título II, se sostiene que no es aplicable a la sucesión testada.”*<sup>31</sup>

Se puede establecer que, tanto en el caso de la persona que fallece teniendo su último domicilio en Chile, ya sea nacional o extranjero, y esta es una sucesión que se enmarca dentro de las hipótesis en que no existe testamento, la solicitud de la posesión efectiva debe ser solicitada ante el Servicio de Registro Civil e Identificación. Por su parte, en las sucesiones abiertas en el extranjero, ya sea que el causante haya dejado o no parientes chilenos, se deben solicitar ante los Tribunales de Justicia.

- ii. Corresponde solicitar la posesión efectiva ante el Tribunal Civil competente, si el causante tuvo su último domicilio en Chile y otorgó testamento, o bien su último domicilio fue en el extranjero.

Así se está en relación con el artículo 1 de la Ley número 19.903, que señala en su inciso primero *“Las posesiones efectivas de herencias, originadas en sucesiones intestadas abiertas en Chile, serán tramitadas ante el Servicio de Registro Civil e Identificación, de conformidad a lo dispuesto en la presente ley. Las demás serán conocidas por el tribunal competente de acuerdo a lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.”*

Respecto al Tribunal competente para solicitar la posesión efectiva, será el Juez de Letras en lo Civil donde el causante tuvo su último domicilio, en caso que este fuera dentro del Territorio Nacional.

En el caso que el causante haya tenido su último domicilio en el extranjero, será competente para conocer de la solicitud el juez del domicilio del interesado o solicitante. Esto según lo establecido en el artículo 134 del Código Orgánico de Tribunales que señala *“En general, es juez competente para conocer de una demanda civil o para intervenir en un acto no*

---

<sup>31</sup> MEZA Barros, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 5ta ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2008. 16 p.

*contencioso, el del domicilio del demandado o interesado, sin perjuicio de las reglas establecidas en los artículos siguientes y de las demás excepciones legales.”*

## **CAPÍTULO DOS:**

### **CONSIDERACIONES GENERALES DEL IMPUESTO DE LA LEY N° 16.271.**

#### **1. HACIA UN CONCEPTO DE TRIBUTO.**

Los tributos son la fuente de ingresos más importante que tiene cualquier Estado, con el objeto de financiar las múltiples prestaciones que tiene a su cargo. En nuestra legislación no existe un concepto general de lo que debemos entender por tributo, pero el Código Modelo Tributario para la América Latina<sup>32</sup> señala, en su artículo 9, que “*los Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.*”. Por tanto, los tributos se entienden como “*un vínculo jurídico cuya fuente mediata es la ley que nace con motivo de ocurrir o verificarse los hechos o situaciones descritas por ella y en cuya virtud personas determinadas deben entregar al Estado sumas de dinero, también determinadas, con el fin de satisfacer necesidades colectivas*”<sup>33</sup>.

##### 1.1. REQUISITOS DE TODO TRIBUTO.

- i. Vínculo jurídico: Está unión entre la persona obligada al pago del tributo y el Estado, es una imposición unilateral producto de la facultad de imperio del fisco.
- ii. Fuente legal: Necesariamente el tributo nace desde una Ley.
- iii. Determinación previa: Del sujeto pasivo y del dinero a enterar en arcas fiscales. La ley no establece sólo el tributo, sino que debe establecer expresamente cuál es su monto y quién es la persona que debe soportarlo.
- iv. El fin ideal de todo tributo: Satisfacer las necesidades de la población.

---

<sup>32</sup>Conjunto de normas modelos, elaborados por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias en el año 1997.

<sup>33</sup>VERGARA Wistuba, Carlos. Manual de Derecho Tributario, Tomo I. Santiago, Chile, Editorial Librotecnia, 2009. 22 p.

## 1.2. CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS.

- i. Tasas: son *“un ingreso ordinario de derecho público que el Estado obtiene con motivo de su intervención o gasto de la administración, motivado directamente por el particular o solicitante”*<sup>34</sup>. La característica fundamental de este tipo de tributos es que hay un beneficio directo entre lo que el particular entera en arcas fiscales y lo que recibe del Estado. Así también, es un tributo de carácter opcional, esto puesto que si el sujeto o contribuyente no solicita la intervención del Estado, no deberá pagar la tasa para obtener el beneficio.
  
- ii. Contribuciones: *“Es aquel gravamen que tiene por objeto distribuir entre ciertos contribuyentes los gastos de realización de servicios u obras que los benefician directamente”*<sup>35</sup>, así también se señala que *“esta categoría de tributos se caracteriza por aplicarse al propietario de un bien raíz frente al aumento o incremento del valor de dicha propiedad en virtud de una obra pública”*<sup>36</sup>. La característica fundamental de este tipo de tributos es que hay una relación directa entre lo que se entera en arcas fiscales y el beneficio obtenido por el contribuyente, además de que es obligatoria.
  
- iii. Impuesto. Es *“el pago de una suma de dinero por parte de un sujeto hacia el Estado, por haber incurrido en un hecho gravado, sin que reciba una prestación de parte de este último.”*<sup>37</sup> Estos se caracterizan porque el Estado obtiene recursos a través de ellos, sin tener que realizar una contraprestación en favor del sujeto pasivo del impuesto, así por ejemplo, el heredero de una persona, por el sólo hecho de recibir tal asignación, está obligado como sujeto pasivo al pago del impuesto

---

<sup>34</sup>VERGARA Wistuba, Carlos. Manual de Derecho Tributario, Tomo I. Santiago, Chile, Editorial Librotecna, 2009. 33 p.

<sup>35</sup>VERGARA Wistuba, Carlos. Manual de Derecho Tributario, Tomo I. Santiago, Chile, Editorial Librotecna, 2009. 34 p.

<sup>36</sup>ZAVALA Ortiz, José Luis. Derecho tributario para contadores. Chile, Editorial Puntotex, 2007. 5 p.

<sup>37</sup>ZAVALA Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Chile, Editorial Puntotex, 2009. 5 p.

establecido en la ley. Por tanto, podemos decir con toda seguridad que lo establecido en la Ley N° 16.271, es realmente un impuesto, propiamente tal.

### 1.3. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN.

El tributo, una vez que se cumplen los requisitos establecidos en la Ley, genera para el contribuyente una autentica obligación de carácter civil; es decir, cumpliendo uno y cada uno de los supuestos establecidos en nuestra legislación positiva, generará en el sujeto pasivo o deudor, la obligación de realizar una prestación, también determinada en la Ley, en favor del Estado. En este sentido, la obligación civil se define como “*un vínculo jurídico entre personas determinadas, en virtud del cual una de ellas se coloca en la necesidad de efectuar a la otra una prestación que puede consistir en dar una cosa, hacer o no hacer algo*”<sup>38</sup>. Así los elementos que se distinguen en toda obligación, y sin cuya presencia no existiría, son:

a. Sujeto activo. Es el beneficiario de la obligación y quien puede exigir su cumplimiento. Es decir, el acreedor de la obligación tributaria; es el que tiene derecho a exigirla. En Chile, dicho sujeto es el Estado.

b. Sujeto pasivo. Es el denominado deudor o contribuyente de la obligación tributaria. Es aquella persona que se encuentra en la necesidad jurídica de realizar la prestación en favor del Estado; es quien tiene la carga tributaria y debe cumplir con la prestación objeto de la obligación. Esto, en materia de tributos, se resume en la obligación de enterar en arcas fiscales una determinada suma de dinero.

c. La prestación. Es el elemento objetivo de la obligación; lo que el sujeto pasivo debe realizar; la conducta a la que se encuentra obligado, pudiendo consistir en dar alguna cosa, hacer o abstenerse de la realización de un hecho. Todo esto en armonía a lo establecido en el artículo 1438 del Código Civil, que establece la definición de contrato: “*Contrato o convención es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser una o muchas personas.*”.

---

<sup>38</sup> ABELIUK, Manasevich Rene. Pág. 5.

## **2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

La obligación tributaria es *“el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto debe dar a otro sujeto, que actúa ejercitando el poder tributario, una suma de dinero que se determina por la ley.”* Una definición más completa es aquella que la entiende como *“un vínculo jurídico cuya fuente es la ley, que nace en virtud de la ocurrencia de ciertos hechos que en la misma ley se designan y, por el cual, ciertas personas se encuentra en la necesidad jurídica de entregar al Estado u otro ente público, cierta cantidad de dinero para la satisfacción de las necesidades públicas”*<sup>39</sup>. Es así que las características específicas de la obligación tributaria son:

- a. Vínculo jurídico: Es realmente un vínculo jurídico, donde deben existir un sujeto activo, un sujeto pasivo y la prestación. Es decir en este tipo de obligaciones el fisco actúa como acreedor exige al contribuyente, que es el deudor, el pago de una cantidad determinada de dinero, que es la prestación del impuesto.
  
- b. La fuente de la obligación tributaria es la Ley: Fuente de la obligación en *“es el hecho jurídico que le da nacimiento, que origina o genera la obligación”*<sup>40</sup>. Las fuentes clásicas de las obligaciones son el contrato, el cuasicontrato, el delito, el cuasidelito y la ley. Respecto a la Ley como fuente de las obligaciones se señala que *“suele ser fuente mediata, directa, de las obligaciones, sin que de parte del acreedor o del obligado se haya efectuado acto alguno que provoque el nacimiento de la obligación”*<sup>41</sup>, es decir, de la sola voluntad del legislador hacen que el deudor se encuentre obligado, por tanto no existe un hecho del deudor en que la obligación tenga su fundamento para nacer. Es así que las obligaciones tributarias sólo pueden tener su origen en la Ley, con esto se excluyen todas las otras fuentes como opción de generar obligaciones tributarias.

---

<sup>39</sup>ZAVALA Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Chile, Editorial Puntotex, 2009. 32 p

<sup>40</sup> ABELIUK, Manasevich Rene. Pág. 29.

<sup>41</sup> ABELIUK, Manasevich René. Pág. 30.

- c. Acaecimiento del hecho gravado: Como una consecuencia de tener su fuente en la Ley, los sujetos “*se van a ver obligados si incurren en actos, hechos o conductas que la propia ley se encarga de definir*”<sup>42</sup>. Así en las obligaciones tributarias el sujeto pasivo o contribuyente se verá obligado a enterar en arcas fiscales una suma de dinero, cuando incurran en el supuesto fáctico que genera la obligación. Este supuesto fáctico es el denominado hecho gravado, que es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, así mismo y muy relacionado con lo anterior se encuentra lo que se denomina el devengo del hecho gravado, que es “*la oportunidad en que se entiende acaecido el hecho gravado, esto es, la oportunidad en que el legislador, dándose ciertas circunstancias, estima que el hecho gravado por él definido ocurrió y, por tanto, se origina el nacimiento de la obligación tributaria*”<sup>43</sup>.
- d. Objeto: En las obligaciones tributarias sólo pueden tener como objeto una prestación de dar, y específicamente, dar una cantidad de dinero determinado.
- e. Finalidad: Lo que persigue el Estado a través de los tributos y el pago de la suma de dinero por parte del contribuyente, es la satisfacción de las necesidades públicas.

---

<sup>42</sup>ZAVALA Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Chile, Editorial Puntotex, 2009. 33 p.

<sup>43</sup>ZAVALA Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Chile, Editorial Puntotex, 2009. 35 p.

## 2.1. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:

**a.** Sujeto activo. Es el Fisco, quien es el acreedor la obligación tributaria.

**b.** Sujeto Pasivo. Es la persona que tiene la carga tributaria e incurrió en el hecho gravado descrito por la ley, por lo cual debe cumplir con la prestación, que se resume en dar una cantidad de dinero determinada. Por su parte la doctrina nacional, hace un distingo entre el sujeto pasivo de la obligación tributaria o contribuyente, y el sujeto pasivo del impuesto. Así el sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquel que según la ley debe cumplir la prestación, es decir enterar en arcas fiscales el dinero correspondiente al impuesto, y por otro lado el sujeto pasivo del impuesto, es aquella persona que incurrió en los supuestos constitutivos del hecho gravado. lo normal será que sean una misma persona tanto el sujeto pasivo del impuesto como el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Pero se pueden dar casos en que sean sujetos distintos. Así se distinguen:

1. Responsable del impuesto.
2. Sustituto del impuesto.

**c.** Prestación. Consiste solamente en dar una cantidad de dinero determinado.

## 2.2. ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA, SEGÚN CIRCULAR.

La Circular en comento, respecto al impuesto a las asignaciones hereditarias, señala los elementos del impuesto, procederemos a su análisis en el mismo orden que lo establecido por la Circular:

### A. Hecho gravado.

Señala que *“El impuesto se aplica respecto de cada asignación hereditaria, sea ésta testada o intestada.”*

Creemos que no es exacta la Circular, dado que confunde los conceptos de hecho gravado con la base imponible del impuesto. Respecto a las herencias, sería correcto señalar que el hecho gravado del impuesto establecido en la ley 16.271, estaría conformado por una serie de hechos y actos jurídicos, estos son:

- i. La muerte de una persona. Esta se encuentra establecida en el artículo 78 del Código Civil, que señala *“La persona termina en la muerte natural”*. La existencia legal de una persona termina con su muerte, que puede ser a su vez natural o presunta.

- a. Muerte natural. Es la *“La muerte es la terminación de las funciones vitales del individuo.”*<sup>44</sup>

Dentro de la muerte natural, a partir de la Ley número 20.577, que fue publicada en el Diario Oficial el 08 de febrero del año 2012, se incorporó una nueva figura jurídica, la Comprobación Judicial de la Muerte, que se encuentra regulada en los artículos 95, 96 y 97 del Código Civil. En esta institución *“existe certeza acerca de la muerte de una persona, aunque su cadáver no haya sido habido o*

---

<sup>44</sup> DUCCI Claro, Carlos. Derecho Civil. Parte General. Santiago, Chile, 4ta edición. Editorial Jurídica de Chile, 2010. 113 p.

*identificado, por esta razón no corresponde la aplicación de la institución de la muerte presunta”<sup>45</sup>.*

Las reglas de su aplicación son las siguientes:

*El artículo 95 establece que “Toda vez que la desaparición de una persona se hubiere producido en circunstancias tales que la muerte pueda ser tenida como cierta, aun cuando su cadáver no fuere hallado, el juez del último domicilio que el difunto haya tenido en Chile, a solicitud de cualquiera que tenga interés en ello, podrá tener por comprobada su muerte para efectos civiles y disponer la inscripción de la resolución correspondiente en el Servicio de Registro Civil e Identificación. Igual regla se aplicará en los casos en que no fuere posible la identificación del cadáver.”*

*Su artículo 96 nos dice “Un extracto de la resolución que tenga por comprobada la muerte del desaparecido deberá publicarse en el Diario Oficial dentro del plazo de sesenta días, contado desde que ésta estuviere firme y ejecutoriada. Dicho extracto deberá contener, al menos, los antecedentes indispensables para su identificación y la fecha de muerte que el juez haya fijado.”*

- b. Muerte presunta. *“Muerte presunta es la declarada por el juez, en conformidad a las reglas legales, respecto de un individuo que ha desaparecido y de quien se ignora si vive o no.”<sup>46</sup>*. Es una creación o ficción jurídica, que permite atribuir las consecuencias de la muerte a la desaparición de una persona.

Son dos las circunstancias que sirven de base a esta presunción legal:

---

<sup>45</sup> ORREGO Vicuña, Juan Andrés. Las Personas Naturales. 4 p. Consultado el 10 de agosto de 2014. Disponible en: <<http://www.juanandresorrego.cl/app/download/5566805071/Las+Personas+Naturales.pdf?t=1362357353>>

<sup>46</sup> Alessandri. Pág. 380.

- i. La ausencia de una persona del lugar de su domicilio, por un espacio determinado de tiempo.
- ii. La no existencia de noticias de ese individuo.

Esta materia ha sido modificada en variadas ocasiones, pero en lo que nos concierne, podemos señalar que, en general, esta institución se encuentra dividida en tres etapas, las cuales son:

1. Etapa de mera ausencia. Este período se caracteriza porque no se altera la posesión de los bienes del desaparecido, en general dura un lapso de tiempo de 5 años, contados desde que se tuvo las últimas noticias de la persona ausente y se entiende que existen mayores probabilidades que el desaparecido reaparezca.
2. Etapa de posesión provisoria. Se inicia este período con la dictación del decreto que concede la posesión provisoria de los bienes, a solicitud de los herederos presuntivos del desaparecido. Este decreto se dicta una vez transcurridos 5 años desde que se tuvieron las últimas noticias. Se entiende que las probabilidades que el ausente se encuentre vivo son menores, por esto que, entre alguno de sus efectos, produce la apertura de la sucesión del desaparecido. Así lo señala, en su inciso primero, el artículo 84 del Código Civil *“En virtud del decreto de posesión provisoria, quedará disuelta la sociedad conyugal o terminará la participación en los gananciales, según cual hubiera habido con el desaparecido; se procederá a la apertura y publicación del testamento, si el desaparecido hubiere dejado alguno, y se dará posesión provisoria a los herederos presuntivos.”*

3. Etapa de posesión definitiva. Se inicia con el decreto de posesión definitiva de los bienes que se dicta, en general, transcurridos 5 años desde la dictación del decreto de posesión provisoria; es decir, contados 10 años desde que se tuvieron las últimas noticias de la persona ausente. En esta etapa las posibilidades de muerte son mucho mayores.

Por tanto, desde la dictación del decreto de posesión provisoria se podrá solicitar la dación de la posesión efectiva, ya sea ante el Servicio de Registro Civil e Identificación o ante los Tribunales de Justicia, según correspondiere. Además, es en esta etapa que se configura el hecho gravado respecto al impuesto a las herencias.

En los casos en que no existe este período, la posesión efectiva y el acaecimiento del hecho gravado del impuesto a las herencias, se dará en el momento de la dictación del decreto de posesión definitiva. Estos casos se encuentran establecidos en el artículo 81 del Código Civil, siendo los siguientes:

- a. Si se ha recibido una herida en una batalla. *“Con todo, si después que una persona recibió una herida grave en la guerra, o le sobrevino otro peligro semejante, no se ha sabido más de ella, y han transcurrido desde entonces cinco años y practicándose la justificación y citaciones prevenidas en los números precedentes, fijará el juez como día presuntivo de la muerte el de la acción de guerra o peligro, o, no siendo enteramente determinado ese día, adoptará un término medio entre el principio y el fin de la época en que pudo ocurrir el suceso, y concederá inmediatamente la posesión definitiva de los bienes del desaparecido.”*
- b. Accidente producido en nave o aeronave. *“Se reputará perdida toda nave o aeronave que no apareciere a los tres meses de la fecha de las últimas noticias que de ella se tuvieron. Expirado este plazo, cualquiera*

*que tenga interés en ello podrá provocar la declaración de presunción de muerte de los que se encontraban en la nave o aeronave. El juez fijará el día presuntivo de la muerte en conformidad al número que precede, y concederá inmediatamente la posesión definitiva de los bienes de los desaparecidos.”*

c. Caso de sismo o catástrofe en la que desapareció el ausente. *“Después de seis meses de ocurrido un sismo o catástrofe que provoque o haya podido provocar la muerte de numerosas personas en determinadas poblaciones o regiones, cualquiera que tenga interés en ello podrá pedir la declaración de muerte presunta de los desaparecidos que habitaban en esas poblaciones o regiones.”*

d. Por último, el artículo 82 del mismo cuerpo legal establece otra excepción, en que, transcurridos los 5 años del periodo de mera ausencia, inmediatamente se dictará el decreto de posesión definitiva, señalando que *“El juez concederá la posesión definitiva, en lugar de la provisoria, si, cumplidos los dichos cinco años, se probare que han transcurrido setenta desde el nacimiento del desaparecido.”*

**ii. Apertura de la sucesión.** Institución que ya fue tratada en este trabajo, por tanto la entendemos como *“un hecho jurídico, consecencial de la muerte de una persona, y en cuya virtud los bienes del difunto pasan a sus sucesores.”*

**iii. Delación de la asignación, ya sea de carácter testada o intestada.** Se encuentra definida en el artículo 956 del Código Civil, que señala *“La delación de una asignación es el actual llamamiento de la ley a aceptarla o repudiarla.”* Se entiende como una especie de ofrecimiento a los asignatarios para aceptar o repudiar su asignación. Tema que se abordará inmediatamente en este trabajo.

iv. Aceptación de la asignación. Es la tercera etapa dentro del fenómeno sucesorio, puesto que nace el derecho para el asignatario de aceptar o repudiar la asignación que le ha sido deferida. Se le define como “*el derecho que se le confiere al asignatario de aceptar la asignación, haciéndola suya y convirtiéndose en sucesor; o bien repudiarla, quedando excluido de la sucesión del causante*”<sup>47</sup>. Este derecho se encuentra consagrado en el inciso primero, del artículo 1225 del Código Civil, al señalar que “*Todo asignatario puede aceptar o repudiar libremente.*”

La aceptación es el acto jurídico unilateral por el cual un asignatario expresa su voluntad de tomar la calidad de heredero o legatario. Por tanto, como elemento de este hecho gravado, es indispensable que el asignatario acepte la asignación.

Algunas cuestiones respecto a la aceptación:

3. ¿Desde cuándo se puede aceptar? La regla se encuentra establecida en el inciso primero del artículo 1226 del Código Civil: “*No se puede aceptar asignación alguna, sino después que se ha deferido.*” Excepcionalmente, la delación de la herencia no se produce en el mismo instante en que muere el causante, puesto que la asignación puede estar sujeta a una condición suspensiva; en tal caso, la delación se produce una vez que acontezca el hecho futuro e incierto que constituye la condición y, solamente luego de acaecido este hecho, puede ser aceptada.
4. ¿Hasta cuándo se puede aceptar? En virtud del artículo 1232 del Código Civil, pueden darse dos situaciones:

---

<sup>47</sup> ELORRIAGA de Bonis, Fabián. Derecho Sucesorio. 2da ed. Santiago, Chile, Editorial Legal Publishing, 2010. 69 p.

- i. Si hay requerimiento judicial para que el asignatario se pronuncie. En el sentido que acepta o repudia la asignación, el asignatario tiene un plazo de 40 días, que puede ser ampliado hasta por 1 año.
  - ii. Si no hay requerimiento judicial, el asignatario puede aceptar o repudiar, mientras conserve su derecho a la asignación. Es decir, mientras otra persona no adquiera la herencia o el legado de especie o cuerpo cierto por prescripción adquisitiva o, si es un legado de género, hasta que la acción personal no prescriba extintivamente, esto es, una vez transcurridos 5 años desde que se hizo exigible el legado de género.
5. ¿De qué forma se puede aceptar la asignación? Esta puede ser expresa o tácita. Según lo dispuesto en la primera parte del artículo 1241 del Código Civil, al señalar que *“La aceptación de una herencia puede ser expresa o tácita.”*

La aceptación es expresa cuando se hace en términos formales y explícitos.

El señalado artículo, en su segunda parte, indica *“Es expresa cuando se toma el título de heredero;”* luego, el artículo 1242, establece que *“Se entiende que alguien toma el título de heredero, cuando lo hace en escritura pública o privada, obligándose como tal heredero, o en un acto de tramitación judicial.”*

La aceptación es tácita cuando se desprende de forma inequívoca de alguna conducta determinada del asignatario. Así, el artículo 1241 ya citado, en su tercera parte, señala *“es tácita cuando el heredero ejecuta un acto que supone necesariamente su intención de aceptar, y que no hubiera tenido derecho de ejecutar, sino en su calidad de heredero.”* En este

sentido, el artículo 1244 nos dice *“La enajenación de cualquier efecto hereditario, aun para objetos de administración urgente, es acto de heredero, si no ha sido autorizada por el juez a petición del heredero, protestando éste que no es su ánimo obligarse en calidad de tal.”* Asimismo, el caso establecido en el artículo 1230 del Código Civil: *“Si un asignatario vende, dona, o transfiere de cualquier modo a otra persona el objeto que se le ha deferido, o el derecho de suceder en él, se entiende que por el mismo hecho acepta.”*

6. Finalmente, el artículo 1245 del Código Civil establece los efectos jurídicos de aceptar la asignación, ya sea de forma expresa o tácita, señalando *“El que hace acto de heredero sin previo inventario solemne, sucede en todas las obligaciones transmisibles del difunto a prorrata de su cuota hereditaria, aunque le impongan un gravamen que exceda al valor de los bienes que hereda. Habiendo precedido inventario solemne, gozará del beneficio de inventario.”*

Por tanto, una vez reunidos estos requisitos, se configura el hecho gravado por este impuesto, que *“es la asignación líquida que corresponde a cada heredero o legatario; la cuota que a cada heredero corresponde en el patrimonio del causante, hechas las deducciones legales (bajas generales de la herencia).”*<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup>MUÑOZ Doussang, Mauricio. Las Herencias, Donaciones y su Tributacion. Chile, Editorial Juridica, 2004. 17 p.

B. Sujeto pasivo:

“Es el beneficiario de cada asignación; el obligado al pago del impuesto que la grava.” Por tanto, es el asignatario la persona obligada a enterar en arcas fiscales el impuesto que grava su asignación. Analizaremos brevemente estos conceptos.

El artículo 953 del Código Civil nos señala “Se llaman asignaciones por causa de muerte las que hace la ley, o el testamento de una persona difunta, para suceder en sus bienes. Con la palabra asignaciones se significan en este Libro las asignaciones por causa de muerte, ya las haga el hombre o la ley.”. Luego, agrega que debemos entender por asignatario, así el “Asignatario es la persona a quien se hace la asignación.”.

En este orden de ideas, el artículo 954 del Código Civil, señala “Las asignaciones a título universal se llaman herencias, y las asignaciones a título singular, legados. El asignatario de herencia se llama heredero, y el asignatario de legado, legatario.”.

Por tanto los asignatarios pueden ser herederos o legatarios.

Los herederos, según el artículo 1097 del Código Civil, son “Los asignatarios a título universal, con cualesquiera palabras que se les llame, y aunque en el testamento se les califique de legatarios, son herederos: representan la persona del testador para sucederle en todos sus derechos y obligaciones transmisibles. Los herederos son también obligados a las cargas testamentarias, esto es, a las que se constituyen por el testamento mismo, y que no se imponen a determinadas personas.”.

A su vez, los herederos se clasifican en herederos universales y de cuota, esto en virtud del inciso segundo del artículo 951 del Código Civil, que señala “El título es universal cuando se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles, o en una cuota de ellos, como la mitad, tercio o quinto.”

Los legatarios son “Asignatarios a título singular, con cualesquiera palabras que se les llame, y aunque en el testamento se les califique de herederos, son legatarios: no representan al testador; no tienen más derechos ni cargas que los que expresamente se les confieran o impongan. Lo cual, sin embargo, se entenderá sin perjuicio de su

*responsabilidad en subsidio de los herederos, y de la que pueda sobrevenirles en el caso de la acción de reforma.”*, según señala el artículo 1104 del Código Civil.

Asimismo, los legatarios se clasifican en legatarios de especie o cuerpo cierto o legatarios de género. Así lo establece el artículo 951, inciso tercero del Código Civil, señalando que *“El título es singular cuando se sucede en una o más especies o cuerpos ciertos, como tal caballo, tal casa; o en una o más especies indeterminadas de cierto género, como un caballo, tres vacas, seiscientos pesos fuertes, cuarenta fanegas de trigo.”*

Dentro de este punto, la Circular señala *“Sin perjuicio de ello, cualquier asignatario puede pagar el impuesto correspondiente a todas las asignaciones, adquiriendo con ello el derecho a obtener de los demás asignatarios la devolución de lo que hubiere pagado en exceso del impuesto que grava a su propia asignación.”*

Por tanto, cualquier asignatario, ya sea a título universal o singular, puede pagar el impuesto que grava al total de las asignaciones. Frente a esta situación, no estamos sino en un caso de aquellos en que un tercero paga una obligación ajena, debiendo remitirnos a las normas del pago, contempladas en el Código Civil. El pago se encuentra definido en el artículo 1568 de dicho cuerpo legal: *“El pago efectivo es la prestación de lo que se debe”*.

El pago puede ser efectuado por el deudor, que es la persona directamente obligada con la prestación, o también puede pagar un tercero. Este tercero puede pagar con el consentimiento del deudor, sin el consentimiento del deudor o contra la voluntad del deudor.

La situación descrita por la Circular es aquella en que un tercero paga sin el consentimiento del deudor. Este asignatario se transforma en un agente oficioso. La agencia oficiosa se encuentra definida en el artículo 2286 del Código Civil: *“La agencia oficiosa o gestión de negocios ajenos, llamada comúnmente gestión de negocios, es un cuasicontrato por el cual el que administra sin mandato los negocios de alguna persona, se obliga para con ésta, y la obliga en ciertos casos.”* En este orden de ideas, al asignatario es titular de una acción de reembolso contra los demás asignatarios, según el artículo 1573 del mismo cuerpo legal, que señala *“El que paga sin el conocimiento del deudor no tendrá acción sino*

*para que éste le reembolse lo pagado; y no se entenderá subrogado por la ley en el lugar y derechos del acreedor, ni podrá compeler al acreedor a que le subrogue.”*

Características de esta acción de reembolso:

- i. Es personal. Puesto que sólo puede ser impetrada contra la persona del asignatario cuyo impuesto se pagó.
- ii. No goza de privilegios ni cauciones.
- iii. Es prescriptible. Sigue las reglas generales en materia de prescripción extintiva, por tanto el plazo de prescripción es de 5 años desde que la obligación de reembolsar se hizo exigible, esto es desde que se paga el impuesto que corresponde a otros asignatarios.
- iv. Es transmisible. Se transmite a los herederos del titular una vez que fallece.
- v. Transferible. Puede ser transferido por acto entre vivos.
- vi. Renunciable. El acreedor de esta acción puede renunciarla, ya que la renuncia no está prohibida y mira sólo el interés propio.

#### C. Devengo:

La Circular nos indica *“El impuesto se devenga en la fecha en que la asignación se defiera, lo cual ocurre, por regla general, con el fallecimiento del causante.”*

Se entiende que un impuesto se devengó *“cuando dándose ciertas circunstancias, estima que el hecho gravado por él definido ocurrió y, por tanto, se origina el nacimiento*

de la obligación tributaria”<sup>49</sup>. Por tanto, el impuesto se devenga cuando se produce la delación de la asignación.

La delación se encuentra definida en el artículo 956 del Código Civil: “*La delación de una asignación es el actual llamamiento de la ley a aceptarla o repudiarla*”.

De la definición se puede desprender que la delación es una especie de oferta a una persona determinada, para que acepte o repudie la respectiva herencia o legado, de ahí que se diga que la delación “*es un ofrecimiento legal de la herencia o del legado*”<sup>50</sup>.

¿En qué momento se difiere la asignación? Importa dilucidar este punto, puesto que el impuesto a las asignaciones hereditarias se devengará una vez que se produzca la delación de la misma.

Como bien señala la Circular, por regla general, las asignaciones se difieren cuando muere el causante; así también lo señala el artículo 956 ya citado que establece que “*La herencia o legado se defiere al heredero o legatario en el momento de fallecer la persona de cuya sucesión se trata.*” Por tanto, el devengo de este impuesto se producirá, por regla general, a la muerte del causante. En este sentido, se ha señalado que “*en otras palabras, desde el momento mismo del fallecimiento del causante, su patrimonio se radica provisionalmente en el de sus herederos. Digo ‘provisionalmente’ porque toda asignación, cualquiera que sea su origen y contenido, sólo puede ingresar definitivamente en el patrimonio del titular con su aceptación expresa o tácita, y ello en razón de que nadie puede adquirir derechos contra su voluntad. Pero como el patrimonio del causante no puede quedar sin un titular, se entiende que éste se radica en el de sus herederos por el solo ministerio de la ley al momento de su fallecimiento, si aceptan o repudian dicha decisión opera con efecto retroactivo, de modo que quien repudia no ha tenido jamás derecho alguno a los bienes del causante y quien acepta ha tenido estos derechos desde*

---

<sup>49</sup>ZAVALA Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Chile, Editorial Puntotex, 2009. 35 p.

<sup>50</sup>ELORRIAGA de Bonis, Fabián. Derecho Sucesorio. 2da ed. Santiago, Chile, Editorial Legal Publishing, 2010. 65 p.

*que el fueron deferidos*”<sup>51</sup>. Por tanto, al morir el causante, al ser los beneficiarios de la asignación titulares provisorios del patrimonio del causante, se producirá el devengo del impuesto a las herencias.

Pero hay ciertos y determinados casos en que, aún producida la muerte del causante, no opera inmediatamente la delación de la asignación. Estos son:

- a. Asignación sujeta a condición suspensiva. Establecida en el artículo 956, inciso segundo, del Código Civil: *“la herencia o legado se defiere al heredero o legatario en el momento de fallecer la persona de cuya sucesión se trata, si el heredero o legatario no es llamado condicionalmente, o en el momento de cumplirse la condición, si el llamamiento es condicional”*.

La condición es aquel hecho futuro e incierto del cual depende el nacimiento o extinción de un derecho. De aquí que la condición se clasifica en suspensiva -aquella de la cual pende el nacimiento de un derecho- y resolutoria -aquella de la cual pende la extinción de un derecho-. En este caso, aunque el artículo se refiere a las condiciones de una manera general, sólo debemos entender que se aplica a las condiciones de carácter suspensivas. En estas situaciones, la delación se producirá cuando se verifica el hecho futuro e incierto el cual forma parte la condición<sup>52</sup>.

Por tanto, es de toda lógica que en las asignaciones condicionales suspensivas, la delación se producirá al momento que se cumple el hecho futuro e incierto, por cuanto es en este momento que el asignatario adquiere la asignación. Así lo confirma el artículo 1078 del Código Civil, al decirnos que *“Las asignaciones testamentarias bajo condición suspensiva no confieren al asignatario*

---

<sup>51</sup>RODRÍGUEZ Grez, Pablo. Instituciones de Derecho Sucesorio, de los cinco tipos de sucesión en el Código Civil Chileno. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1993. 35 p.

<sup>52</sup>Es en este sentido que el artículo 1479 del Código Civil señala que *“La condición se llama suspensiva si, mientras no se cumple, suspende la adquisición de un derecho; y resolutoria cuando por su cumplimiento se extingue un derecho”*.

*derecho alguno, mientras pende la condición, sino el de implorar las providencias conservativas necesarias”.*

- b. Asignaciones condicionales resolutorias. El asignatario se hace dueño de su asignación, por tanto, se produce la delación al momento del fallecimiento del causante y sólo estará sujeto a perderla en el caso que se verifique el hecho futuro e incierto.

D. Base imponible:

La Circular nos indica *“El impuesto se aplica sobre el valor de cada asignación, determinado a la fecha del fallecimiento del causante, de acuerdo a las reglas de valoración de bienes que establecen los artículos 46, 46 bis y 47, de la Ley N° 16.271.*

*En caso que entre el asignatario y causante exista alguno de los parentescos a que se refieren los incisos segundo y cuarto del artículo 2 de la Ley N° 16.271, del valor de la asignación deberá descontarse el monto exento de impuesto que las mismas disposiciones establecen”*

La base imponible es la *“expresión cuantitativa del hecho gravado”*<sup>53</sup>.

Para poder determinar qué cantidad de impuesto se debe pagar por concepto de impuesto a las herencias, se dice que *“Para determinar la base imponible del tributo, deben realizarse las siguientes operaciones: 1. Separación del patrimonio del causante de los bienes que no le pertenecen y con los cuales estuviere confundido. 2. Producida la separación anterior, enfrentamos el acervo líquido partible. Estas deducciones o bajas de la herencia pueden ser generales o especiales, pero no existiendo sociedad conyugal, las bajas serán todas las misma clase y se deducen del acervo líquido.”*<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup>ZAVALA Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Chile, Editorial Puntotex, 2009. 39 p.

<sup>54</sup>MUÑOZ Doussang, Mauricio. Las Herencias, Donaciones y su Tributación. Chile. Editorial Jurídica. 2004. 22 p.

Es decir, se debe aplicar la teoría de los acervos. En virtud de esta concepción, existen en toda sucesión tres tipos de acervos o masa de bienes, los cuales son:

- a. Acervo bruto. Es el conjunto de bienes dejados a la muerte de una persona. Esto porque, lo normal es que al fallecer una persona, tenga bienes en su poder que pertenecen a otras personas. Por lo que es necesario realizar la separación de patrimonios para determinar efectivamente el patrimonio del difunto. Así lo señala el artículo 1341 del Código Civil: *“Si el patrimonio del difunto estuviere confundido con bienes pertenecientes a otras personas por razón de bienes propios o gananciales del cónyuge, contratos de sociedad, sucesiones anteriores indivisas, u otro motivo cualquiera, se procederá en primer lugar a la separación de patrimonios, dividiendo las especies comunes según las reglas precedentes.”*
- b. Acervo ilíquido. Es la masa de bienes existentes, luego de realizar la separación de patrimonios. Es *“el patrimonio del difunto, separado de otros bienes con que se encontraba confundido y al que aún no se le han deducido las bajas generales.”*<sup>55</sup>
- c. Acervo líquido. Aquella masa de bienes que queda, luego de deducidas las bajas generales de la herencia. En este sentido lo establece el artículo 959, inciso final del Código Civil, al señalar que *“El resto es el acervo líquido de que dispone el testador o la ley.”*
- d. Las bajas generales de la herencia son ciertas deducciones que se deben realizar para establecer los bienes de que dispone el causante, por testamento o la ley, abintestato. Se encuentran establecidas en el artículo 959 ya citado, señalando que *“En toda sucesión por causa de muerte, para llevar a efecto las disposiciones del difunto o de la ley, se deducirán del acervo o masa de*

---

<sup>55</sup> MEZA Barros, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 5ta ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2008. 32 p

*bienes que el difunto ha dejado, incluso los créditos hereditarios: 1° Las costas de la publicación del testamento, si lo hubiere, y las demás anexas a la apertura de la sucesión; 2° Las deudas hereditarias; 3° Los impuestos fiscales que gravaren toda la masa hereditaria; 4° Las asignaciones alimenticias forzosas.”*

El impuesto a la herencia se debe aplicar una vez que se obtenga el acervo líquido o partible, pues es en esta situación que sabemos exactamente lo que el causante o la ley dejaron como asignación a los respectivos asignatarios.

La Circular señala *“El impuesto se aplica sobre el valor de cada asignación, determinado a la fecha del fallecimiento del causante, de acuerdo a las reglas de valoración de bienes que establecen los artículos 46 y 47, de la Ley N° 16.271.”* Estos artículos establecen una serie de reglas para determinar el valor de los bienes una vez configurado el acervo líquido o partible. La normativa utiliza como criterio de distinción el tipo de bien que conforma el acervo, para establecerle su valor en base a diversos criterios, estos son:

*1. “Artículo 46. Para determinar el monto sobre el cual deba aplicarse el impuesto, se considerará el valor que tengan los bienes al momento de deferirse la herencia en conformidad a las siguientes reglas:*

*a) El avalúo con que figuren los bienes raíces en esa fecha para los efectos del pago de las contribuciones. El Servicio de Impuestos Internos deberá tasar, para los efectos de esta ley, todos los bienes inmuebles excluidos del avalúo, que no se encuentren expresamente exentos del impuesto establecido en la presente ley. Los interesados podrán impugnar la correspondiente tasación ante el juez que deba conocer de la determinación del impuesto. El juez, para resolver, procederá conforme a la letra c); pero a falta de acuerdo entre el Servicio y los interesados, el nombramiento de perito tasador sólo podrá recaer en tasadores oficiales de organismos fiscales o semifiscales, o en ingenieros civiles, arquitectos o ingenieros*

*agrónomos, según la naturaleza de la especie tasada. En lo demás, se procederá conforme a dicha letra.*

*Sin embargo, los inmuebles adquiridos dentro de los tres años anteriores a la delación se estimarán en su valor de adquisición, cuando éste fuere superior al de avalúo y siempre que, a juicio exclusivo del Servicio, dicho valor de adquisición se ajustare al valor real del bien adquirido.*

*b) El promedio del precio que los efectos públicos, acciones y valores mobiliarios hayan tenido durante los seis meses anteriores a la fecha de la delación de las asignaciones.*

*Si los efectos públicos, acciones y demás valores mobiliarios que forman parte de una herencia no hubieren tenido cotización bursátil en el lapso señalado en el inciso anterior, o si, por liquidación u otra causa, no se cotizaren en el mercado, su estimación se hará por la Superintendencia de Compañías de Seguros, Sociedades Anónimas y Bolsas de Comercio o por la Superintendencia de Bancos, en su caso. No obstante, si estos organismos no dispusieran de antecedentes para la estimación por no estar las sociedades de que se trata sujetas a su fiscalización o por otra causa, el valor de las acciones y demás títulos mobiliarios se determinará a justa tasación de peritos.*

*Sin embargo, 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 para los efectos de este impuesto deberá siempre determinarse a justa tasación pericial.*

*c) El valor que a los bienes muebles se les asigne en el acto pericial legalmente practicado, debiendo considerarse como parte al Servicio en la respectiva diligencia. Cuando por desacuerdo de las partes el nombramiento de perito se haga por la justicia ordinaria o jueces árbitros, deberá recaer únicamente en algunos de los siguientes funcionarios: Secretarios de los Juzgados, martilleros públicos, delegados de la Caja de Crédito Prendario y tasadores oficiales de instituciones*

*fiscales, o semifiscales, y sólo a falta de ellos el nombramiento podrá recaer en otras personas que no podrán ser empleados del Servicio ni de los Tribunales de Justicia.*

*El honorario de los peritos no podrá exceder de un 0,25 por ciento del monto de la tasación y será de cargo de los contribuyentes interesados.*

*d) No obstante, si dentro de los nueve meses siguientes a la delación de la herencia se licitaren bienes en subasta pública con admisión de postores extraños, se tomará como base para determinar el monto imponible, el valor en que hayan sido subastados. Si no hubiere postores se tendrá como valor de los bienes el último mínimo fijado para el remate.*

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

*Los funcionarios que efectúen remates de bienes de sucesiones no entregarán el producto de la subasta, a menos de haberse pagado o garantizado el impuesto, o de haberlo autorizado el Servicio o que el remate se haya acordado ante partidador; pero deberán consignar el producto del remate a la orden del juez en el término de tercero día.*

*e) A los bienes situados en el extranjero se les dará el valor que el Servicio determine, de acuerdo con los antecedentes de que disponga o se le proporcionen. Los interesados podrán impugnar la apreciación ante el Juez, el que, para resolver, procederá conforme a la letra c).*

*f) Cuando entre los bienes dejados por el causante figuren negocios o empresas unipersonales, o cuotas en comunidades dueñas de negocios, o empresas, o derechos en sociedades de personas, se asignará a dichos negocios, empresas, derechos o cuotas el valor que resulte de aplicar a los bienes del activo las normas señaladas en las letras precedentes, incluyéndose, además, el monto de los valores*

*intangibles estimados a justa tasación de perito, todo ello con deducción del pasivo acreditado.*

*g) En el caso de acciones, bonos, créditos u otros derechos muebles que manifiestamente carecieren de valor, podrá la Dirección Regional prescindir de los trámites de tasación y aceptar como prueba suficiente otros antecedentes que ella señale o fijarles un valor de acuerdo con los interesados.*

**Artículo 46 bis.-** *Los bienes respecto de los cuales esta ley no establece regla de valoración, serán considerados en su valor corriente en plaza. Para el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 64 del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos deberá citar al contribuyente dentro de los sesenta días siguientes a la presentación de la declaración del impuesto o de la exención del mismo.*

**Artículo. 47.-** *Cuando no se justificare la falta de bienes muebles en el inventarios, o los inventariados no fueren proporcionados a la masa de bienes que se transmite, o no se hayan podido tasar dichos bienes, se estimarán a juicio de la Dirección Regional, para los efectos de esta ley, en un 20% del valor del inmueble que guarnecían, o a cuyo servicio o explotación estaban destinados, aun cuando el inmueble no fuere de propiedad del causante.”*

#### **E. Determinación del Tributo.**

Nos indica la Circular “*Sobre el valor líquido de cada asignación, se aplica la tasa progresiva del impuesto que establece el inciso primero del artículo 2 de la Ley N° 16.271, y la suma resultante se recarga en un 20% en caso que entre el asignatario y el causante exista alguno de los grados de parentesco que señala el inciso quinto del citado artículo 2 de la Ley N° 16.271, recargo que es del 40% si el parentesco entre ellos es más lejano a los que señala dicha disposición o no existe parentesco alguno.*”

Estas normas nos establecen la tasa del impuesto, esto porque, luego de determinar la base imponible, es decir, la cuantificación del hecho gravado, se debe aplicar algún factor para determinar el impuesto a pagar.

La tasa del impuesto es *“el monto del impuesto por unidad de base. También se la define como la magnitud exterior que, combinada con la base imponible permite determinar el monto del impuesto”*<sup>56</sup>

Se puede clasificar en:

a. Tasa fija. Son aquellas en que no se considera la base del impuesto, por tanto la ley establece un monto fijo a pagar cuando se cumplen los requisitos del hecho gravado.

b. Tasa variable. Es aquella en que el factor que forma la tasa varía cuando varía a su vez la base imponible. Estas a su vez se clasifican en:

i. Proporcional. Es *“aquella en que el monto del tributo aumenta o disminuye en proporción al aumento o disminución de la base. La tasa no es sino un porcentaje de la base y, si bien ese porcentaje se mantiene, siempre va a permitir que el impuesto aumente o disminuya a medida del aumento o disminución de la base.”*<sup>57</sup>.

ii. Progresiva. Es aquella que *“aumenta con el crecimiento de la base imponible. Es decir, si la base aumenta, la tasa se incrementa y por el contrario, si la base disminuye la tasa igual.”*<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> ZAVALA Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Chile, Editorial Puntotex, 2009. 58 p.

<sup>57</sup> ZAVALA Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Chile, Editorial Puntotex, 2009. 59 p.

<sup>58</sup> Idem.

En este orden de ideas, podemos señalar que el impuesto que grava las herencias tiene una tasa variable de carácter proporcional, puesto que la tasa del impuesto aumenta o disminuye en relación a la base imponible, que está compuesta con el valor de cada asignación.

Por su parte, el artículo 2º de la Ley número 16.271, establece las tasas del impuesto a la herencia, señalando que:

*“El impuesto se aplicara sobre el valor liquido de cada asignación o donación, con arreglo a la siguiente escala progresiva:*

*Las asignaciones que no excedan de 80 unidades tributarias anuales pagaran un 1%”, y la suma resultante se recarga en un 20% en caso que entre el asignatario y el causante exista alguno de los grados de parentesco que señala el inciso quinto del citado artículo 2 de la Ley N° 16.271- “Artículo 2º, inciso Quinto El impuesto se aplicara sobre el valor liquido de cada asignación o donación, con arreglo a la siguiente escala progresiva:*

*Las asignaciones de cuatrocientas ochenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de seiscientos cuarenta unidades tributarias anuales, 10%.” Recargo que es del 40%, si el parentesco entre ellos es más lejano a los que señala dicha disposición o no existe parentesco alguno.*

#### F. Declaración y pago.

La Circular nos dice *“El impuesto debe ser declarado y pagado dentro del plazo de dos años que establece el artículo 50 de la Ley N° 16.271, contado desde la fecha de fallecimiento del causante.”*

La Circular en este punto vuelve a cometer una imprecisión, puesto que el citado artículo 50 al que se nos remite, señala que el plazo de dos años debe ser computado desde

la fecha en que se difiera la asignación; es decir, desde que se produce la delación de la misma y no desde la fecha de fallecimiento del causante, puesto que, como ya lo señalamos anteriormente, excepcionalmente algunas asignaciones pueden ser deferidas en un momento diverso al de la muerte del causante.

El artículo 50 de la Ley N° 16.271 establece: *“Artículo 50: El impuesto deberá declararse y pagarse simultáneamente dentro del plazo de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se defiera.*

*Si el impuesto no se declarare y pagare dentro del plazo de dos años, se adeudará, después del segundo año, el interés penal indicado en el artículo 53° del Código Tributario.*

*Estos intereses no se aplicarán a aquellos interesados que paguen dentro del plazo el impuesto correspondiente a sus asignaciones.”*

Respecto al plazo de dos años, este presenta las siguientes características:

- a. Legal. Puesto que se encuentra establecido en un cuerpo normativo con rango de ley.
- b. Fatal. Si no se cumple su declaración y pago dentro del término expresado, traerá las consecuencias jurídicas señaladas en el inciso segundo y tercero del citado artículo.
- c. El plazo comenzará a correr desde que se produzca la delación de la asignación.
- d. Es un plazo de años. Es decir, la medida de tiempo utilizada para su computación son los años.

La sanción por no cumplir esta obligación de declaración y pago del impuesto dentro del plazo establecido, se encuentra señalada en el artículo 53 del Código Tributario, ordenando que *“Todo impuesto o contribución que no se pague dentro del plazo legal se reajustará en el mismo porcentaje de aumento que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes que precede al de su vencimiento y el último día del segundo mes que precede al de su pago.*

*Los impuestos pagados fuera de plazo, pero dentro del mismo mes calendario de su vencimiento, no serán objeto de reajuste. Sin embargo, para determinar el mes calendario de vencimiento, no se considerará la prórroga a que se refiere el inciso tercero del artículo 36, si el impuesto no se pagare oportunamente.*

*El contribuyente estará afecto, además, a un interés penal del uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago del todo o de la parte que adeudare de cualquier clase de impuestos y contribuciones. Este interés se calculará sobre los valores reajustados en la forma señalada en el inciso primero.*

*El monto de los intereses así determinados no estará afecto a ningún recargo.*

*No procederá el reajuste ni se devengarán los intereses penales a que se refieren los incisos precedentes cuando el atraso en el pago se haya debido a causa imputable a los Servicios de Impuestos Internos o Tesorería, lo cual deberá ser declarado por el respectivo Director Regional o Tesorero Provincial, en su caso.*

*Sin embargo, en caso de convenios de pago, cada cuota constituye un abono a los impuestos adeudados y, en consecuencia, las cuotas pagadas no seguirán devengando intereses ni serán susceptibles de reajuste.”*

### **3. DE LA DONACION.**

El Código Civil, en su artículo 1386, define el contrato de donación *“La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta”*.

Esta definición presenta el gran inconveniente que alude a un *“acto”* en vez de señalar que es un contrato. Esto porque, el Código Civil, al utilizar el vocablo *“acto”*, se refiere a los actos jurídicos unilaterales, que son aquellos que requieren la voluntad de una sola persona para nacer a la vida del derecho, produciendo efectos jurídicos.

No hay lugar a dudas que la donación es un contrato. Quedando ratificado esto por lo señalado en el artículo 1416 del Código Civil: *“Las reglas concernientes a la interpretación de las asignaciones testamentarias, al derecho de acrecer y a las substituciones, plazos, condiciones y modos relativos a ellas, se extienden a las donaciones entre vivos. En lo demás que no se oponga a las disposiciones de este título, se seguirán las reglas generales de los contratos.”*

Esto porque hace aplicables las normas de los contratos a la donación, salvo los casos específicamente señalados, en los cuales se debe aplicar las normas de la sucesión por causa de muerte.

Por su parte, contrato se encuentra definido en el artículo 1438 del Código Civil: *“Contrato o convención es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser una o muchas personas.”* Para efectos de este trabajo nos apartaremos del concepto legal de contrato, puesto que presenta inexactitudes graves, como por ejemplo, confunde y hace sinónimos los conceptos del contrato con la convención, utiliza la palabra acto y no señala el objeto real de este acuerdo de voluntades. Por tanto definiremos contrato como *“la convención generado de derechos y obligaciones.”*

Por todo lo anterior, entenderemos donación como *“Atribución convencional dispositiva entre vivos, no debida, gratuita y lucrativa de una cosa corporal o incorporal o de un valor, que disminuyendo el patrimonio del donante aumenta el del donatario”*<sup>59</sup>

i. Partes en el contrato de donación.

Dos son las partes que reciben el nombre de donante, que es la persona que realiza la mera liberalidad en favor de otra persona, llamada donatario, quien es el beneficiario de esta.

ii. Características de las donaciones.

- a. Contrato gratuito. Es el donante quien sufre el gravamen y el donatario quien recibe el beneficio.
- b. Contrato unilateral. Del contrato sólo nacen obligaciones para el donante.
- c. Contrato principal. Subsiste por sí solo y su fin no es caucionar otra obligación propia o ajena.
- d. Contrato nominado. Está regulado y reglamentado por el legislador.
- e. Contrato de excepción. Nunca se presume. Esto queda reafirmado por las siguientes normas del Código Civil:

i. El artículo 1393 señala que *“La donación entre vivos no se presume, sino en los casos que expresamente hayan previsto las leyes”*

ii. Esta característica queda reafirmado al tenor del artículo 2299, estableciendo que *“Del que da lo que no debe, no se presume que lo dona, a menos de probarse que tuvo perfecto conocimiento de lo que hacía, tanto en el hecho como en el derecho.”*

---

<sup>59</sup> GUZMÁN Brito, Alejandro, “De las Donaciones entre vivos. Conceptos y tipos”, Santiago de Chile, LexisNexis, año 2005, p 6.

- f. La donación es un título traslativo de dominio. La donación en sí misma no tiene la aptitud para transferir el dominio de la cosa donada, puesto que para que esto ocurra es necesario que opere un modo de adquirir el dominio, que debe ser la tradición. Esto porque la donación es simplemente un contrato, que genera obligaciones, y una de estas obligaciones es la de realizar la tradición hacia el donatario.

El artículo 703 del Código Civil, en su inciso tercero, define título traslativo de dominio como *“los que por su naturaleza sirven para transferirlo, como la venta, la permuta, la donación entre vivos.”* En este sentido, el artículo 675 del mismo cuerpo legal señala *“Para que valga la tradición se requiere un título traslativo de dominio, como el de venta, permuta, donación, etc. Se requiere además que el título sea válido respecto de la persona a quien se confiere. Así el título de donación irrevocable no transfiere el dominio entre cónyuges.”*. Ambas normas vienen en ratificar que el contrato de donación es solo un título de aquellos traslativos de dominio, faltando para que el donatario se haga dueño de la cosa donada, realizar la tradición de la misma.

Los modos de adquirir son *“aquellos actos o hechos jurídicos que la ley le atribuye la virtud de hacer nacer, transferir o transmitir el dominio de una cosa”*. Por su parte, la tradición se encuentra definida en el inciso primero del artículo 670 del Código Civil: *“La tradición es un modo de adquirir el dominio de las cosas y consiste en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo por una parte la facultad e intención de transferir el dominio, y por otra la capacidad e intención de adquirirlo.”*

- g. En teoría, es un contrato consensual. Esto es, que se perfecciona por el sólo consentimiento de las partes. Sin embargo, son solamente consensuales las donaciones que recaen sobre cosas cuyo valor no exceda a dos centavos, según lo señalado en el inciso primero del artículo 1401 del Código Civil, al señalar que *“La donación entre vivos que no se insinuare, sólo tendrá efecto hasta el valor de dos centavos, y será nula en el exceso.”*

En la realidad, toda donación es solemne. Así se señala que *“aunque este carácter de consensual de las donaciones tiene tantas excepciones que en el hecho la regla general es la contraria”*<sup>60</sup>

Que sea solemne significa que *“es solemne cuando está sujeto a la observancia de ciertas formalidades especiales, de manera que sin ellas no produce ningún efecto civil”*, según lo señalado por el artículo 1443 del Código Civil.

- h. El contrato de donación es a título singular. Solo se pueden donar bienes determinados, ya que estos se deben singularizar; no opera la donación de universalidades. Hace excepción a esta regla el caso que se done un derecho real de herencia, pues es en este caso que se dona una universalidad jurídica.
- i. La donación es un contrato irrevocable, por regla general. El donante no puede retractarse de la liberalidad que se obligó realizar. Es una consecuencia del carácter contractual de la donación, por aplicación del artículo 1545 del Código Civil, que señala *“Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales.”*

Por su parte la donación se convierte en revocable en los siguientes casos:

- Las donaciones realizadas entre cónyuges siempre son revocables en virtud del artículo 1137 inciso final del Código Civil al señalar que *“Las donaciones de que no se otorgare instrumento alguno, valdrán como donaciones entre vivos en lo que fuere de derecho; menos las que se hicieren entre cónyuges, que podrán siempre revocarse.”*
- Cuando exista ingratitud por parte del donatario, según lo ordenado por el artículo 1428 del Código Civil, estableciendo que *“La donación entre vivos*

---

<sup>60</sup> SOMARRIVA Undurraga, Manuel, versión de ABELIUK Manasevich, René. Derecho Sucesorio, Tomo II. 7ma ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2009. 694 p.

*puede revocarse por ingratitud. Se tiene por acto de ingratitud cualquiera hecho ofensivo del donatario, que le hiciera indigno de heredar al donante.”*

La donación, a partir de la definición legal señalada, establece su carácter de irrevocable. De esta característica se puede señalar que existen dos tipos de donaciones:

- La donación revocable es aquella en que el donante puede revocar arbitrariamente, y que correspondería en este caso a la donación por causa de muerte.
- Por otra parte, la donación entre vivos es irrevocable, es aquella que ya fue analizada en el punto anterior.

Esta clasificación se desprende de lo señalado por el artículo 1136 del Código Civil, que establece *“Donación revocable es aquella que el donante puede revocar a su arbitrio. Donación por causa de muerte es lo mismo que donación revocable; y donación entre vivos, lo mismo que donación irrevocable.”*

Por tanto, podemos concluir que el impuesto establecido en la ley 16.271 grava a las donaciones entre vivos o irrevocables, ya que en el caso de las donaciones por causa de muerte o revocables se le aplican las normas de las asignaciones por causa de muerte, por tanto se aplicará aquel tributo, ya estudiado.

#### A. Solemnidad de las donaciones entre vivos.

Toda donación entre vivos debe insinuarse. La insinuación es *“la autorización del Juez de Letras competente, solicitada por el donante o donatario. El Juez autorizara las donaciones en que no se contravenga ninguna disposición legal, particularmente, velando por el cumplimiento de las asignaciones forzosas”*.<sup>61</sup> En caso de no insinuarse, solo

---

<sup>61</sup>MUÑOZ Doussang, Mauricio. Las Herencias, Donaciones y su Tributacion. Chile, Editorial Juridica, 2004. 70 p.

producirá efecto la donación que tenga un valor de hasta dos centavos, y en el exceso, será nula, como indica el Código Civil, en su inciso primero del artículo 1401. Este mismo artículo establece que la insinuación debe ser solicitada ante el juez competente, por ser la insinuación un asunto de carácter no contencioso el juez competente es aquel del domicilio del interesado que solicita la insinuación.

Los requisitos que debe cumplir la solicitud de insinuación se encuentran establecidos en los artículos 889 del Código de Procedimiento Civil, que ordena *“El que pida autorización judicial para una donación que deba insinuarse, expresará:*

*1°. El nombre del donante y del donatario, y si alguno de ellos se encuentra sujeto a tutela o curaduría o bajo potestad de padre o marido;*

*2°. La cosa o cantidad que se trata de donar;*

*3°. La causa de la donación, esto es, si la donación es remuneratoria o si se hace a título de legítima, de mejora, de dote o sólo de liberalidad; y*

*4°. El monto líquido del haber del donante y sus cargas de familia.”*

Donaciones que excepcionalmente no requieren insinuación:

- a. Donaciones que se hagan los esposos en capitulaciones matrimoniales. Según lo establecido en el artículo 1406 del Código Civil *“Las donaciones que con los requisitos debidos se hagan los esposos uno a otro en las capitulaciones matrimoniales, no requieren insinuación, ni otra escritura pública que las mismas capitulaciones, cualquiera que sea la clase o valor de las cosas donadas.”*
- b. Las donaciones que se hagan en favor del Estado, según el artículo 37 del Decreto Ley número 1939 del año 1977, que establece normas *“Sobre adquisición, administración y disposición de bienes del Estado”*, estableciendo que *“La donación de bienes que se haga al Fisco por cualquier institución o persona será aceptada mediante una resolución de la Dirección, sin perjuicio*

*de lo dispuesto en leyes especiales. Estas donaciones estarán exentas de toda clase de impuestos y no requerirán del trámite de la insinuación.*

*Tratándose de bienes raíces, corresponderá a la Dirección estudiar y calificar los títulos de dominio del donante y redactar la escritura pública de donación que será suscrita, en representación del Fisco, por el Director o por el funcionario que éste designe.”*

- c. Las donaciones señaladas en el artículo 31, numeral 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no requieren insinuación *“las donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, sólo en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible de la empresa donante o del 1,6% (uno como seis por mil) del capital propio de la empresa donante al término del correspondiente ejercicio; las donaciones que se hagan al Cuerpo de Bomberos de la República; las donaciones que se hagan al Fondo de Solidaridad Nacional o al Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario o al Servicio Nacional de Menores y a los Comités Habitacionales Comunales.”* Dispone el precepto que *“Las donaciones a que se refiere este número no requerirán del trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos”*.<sup>62</sup>
- d. Las donaciones que se hagan dentro del marco de la Ley 18.985 del año 1990, que regula *“Las donaciones con fines culturales”*.
- e. Las donaciones que se realicen según lo previsto en la Ley número 19.885 del año 2003, que *“Incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos”*. En su artículo 1, numeral 4, establece que *“Estas donaciones se liberarán del trámite*

---

<sup>62</sup> ORREGO Vicuña, Juan Andrés. Donaciones Entre Vivos. 15 p. Consultado el 05 de mayo de 2014. Disponible en: <http://www.juanandresorrego.cl/app/download/5567056771/Donaciones+entre+Vivos.pdf?t=1312091989>

*de la insinuación y se eximirán del Impuesto a las Herencias y Donaciones establecido en la ley N° 16.271.”*

#### Donaciones de bienes raíces.

Según lo ordenado por el artículo 1400 inciso 1º, del Código Civil, son siempre solemnes, puesto que, además de la insinuación, es menester realizar el contrato por escritura pública, estableciendo que *“No valdrá la donación entre vivos de cualquiera especie de bienes raíces, si no es otorgada por escritura pública e inscrita en el competente Registro.”* Respecto a la inscripción en el Conservador de Bienes Raíces, esta no es una solemnidad del contrato de donación, sino que es la forma de hacer la tradición del derecho real de dominio que recae sobre el bien raíz respectiva. Por competente registro se entiende el registro de propiedad del Conservador de Bienes Raíces que tenga competencia atendiendo el lugar donde se encuentra ubicado el inmueble.

#### Donaciones a título universal.

Según se desprende de lo establecido por el artículo 1407 del Código Civil *“son aquellas que tienen por objeto la totalidad o una cuota de los bienes del donante.”* Deben cumplir con los siguientes requisitos, so pena de adolecer nulidad la donación ante la ausencia de alguno de ellos:

- Insinuación.
- Escritura pública,
- Inscripción respectiva, dependiendo del caso.
- Inventario solemne de los bienes.

Las donaciones a título singular *“puede imponerse al donatario el gravamen de pagar las deudas del donante, con tal de que se exprese una suma determinada a la cual*

*extienda el gravamen. Los acreedores, sin embargo, no se verán privados de sus acciones contra el donante, a menos que acepten expresamente de deudor al donatario”<sup>63</sup>.*

El donatario goza de Beneficio de Inventario, siendo responsable hasta el valor que las cosas donadas hayan tenido al tiempo de la donación, siempre que dicho valor consten por inventario solemne u otro instrumento autentico.

#### B. Impuesto a las Donaciones, según la Circular.

La Circular en este punto nos indica:

1. Hecho Gravado: *“El impuesto se aplica sobre el monto de la donación, esto es, el acto por el cual una persona (donante), transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, (donatario), que la acepta.”*

El impuesto se aplica sobre el monto de la donación, esto es, el acto por el cual una persona, “donante”, transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, “donatario”, que la acepta. Mientras la donación no ha sido aceptada y notificada la aceptación al donante, podrá éste revocarla a su arbitrio. También podrá ser revocada por actos de ingratitud imputables al donatario, definido en el artículo 1428, inciso segundo, del Código Civil, como *“Cualquier hecho ofensivo del donatario, que le hiciera indigno de heredar al donante”*.

2. Sujeto Pasivo: El donatario es el obligado al pago del impuesto que grava la donación que recibe. Normalmente, en el contrato de donación solo resulta obligado el donante y no el donatario. Es, por ende, un contrato unilateral, por regla general.
3. Base imponible: El impuesto se aplica sobre el valor monetario del bien donado conforme a las normas de los artículos 46 y 46 bis de la Ley N° 16.271, según

---

<sup>63</sup> MUÑOZ Doussang, Mauricio. Las Herencias, Donaciones y su Tributación. Chile. Editorial Jurídica. 2004. 71 p.

proceda, previa deducción del monto exento que establecen los incisos segundo y cuarto, del artículo 2 de la misma ley, en caso que exista entre el donante y el donatario alguno de los grados de parentesco que las mismas disposiciones señalan.

4. Determinación: Sobre el valor líquido de la donación se aplica la tasa progresiva del impuesto que establece el inciso primero del artículo 2, de la Ley N° 16.271, la cual se recarga en un 20% en caso que entre el donatario y donante exista alguno de los grados de parentesco que señala el inciso quinto del citado artículo 2 de la Ley N° 16.271; recargo que es del 40% si el parentesco entre ellos es más lejano a los que señala dicha disposición o no existe parentesco alguno.
5. Declaración y Pago: El impuesto que grava una donación que se insinúa, debe ser declarado y pagado por el donatario, antes que el Tribunal autorice la donación.

Tratándose de donaciones liberadas del trámite de la insinuación, el donatario deberá declarar y pagar el impuesto dentro del mes siguiente a aquél en que se perfeccione el respectivo contrato.

#### **4. PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO A LAS ASIGNACIONES Y DONACIONES.**

En este punto, la Circular hace la siguiente distinción:

- a. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN ANTE EL TRIBUNAL, PREVIO INFORME DEL S.I.I., VIGENTE HASTA EL 10 DE OCTUBRE DE 2004: Aquí la Circular señala *“La principal modificación que introduce la Ley N° 19.903 a la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, es aquella relativa al sistema de determinación y pago del impuesto. El artículo 18, N° 12 de la Ley N° 19.903, dispone la derogación de los artículos 48 y 49 de la Ley N° 16.271, conforme a los cuales, el impuesto se determinaba: por partición hecha por testamento o por acto entre vivos; por liquidación hecha ante el Tribunal que dicta la resolución de posesión efectiva; por escritura pública de partición; por laudo y ordenata dictado en juicio de partición, requiriendo siempre la aprobación judicial, previo informe del Servicio de Impuestos Internos.*

*El impuesto a las donaciones, por aplicación de las mismas normas, se determinaba en el curso del trámite de la insinuación, con la aprobación judicial respectiva, previo informe del Servicio de Impuestos Internos.”*

En la antigua legislación era necesario que en el trámite judicial de la insinuación, una aprobación previa de parte del Servicio de Impuestos Internos, en este sentido, la Ley 16.217, antes de la reforma del año 2004, en su *“Capítulo VII”* denominado *“De la determinación definitiva del monto imponible”*, regulaba en su artículo 48 que *“La determinación definitiva del monto imponible de las asignaciones se efectuará:*

- a) Por partición hecha por acto entre vivos o por testamento;*
- b) Por liquidación hecha ante el juez letrado que haya dictado la resolución de posesión efectiva, cuando fuere procedente. En esta*

*liquidación, los interesados podrán hacer entre ellos las adjudicaciones que estimen convenientes;*

*c) Por laudo y ordenata dictado en juicio de partición; y*

*d) Por escritura pública de partición.”*

Por su parte, el antiguo artículo 49 ordenaba que *“En todos los casos a que se refiere el artículo anterior, será necesaria la aprobación judicial, previo informe del Servicio, respecto a la aplicación de las disposiciones de la presente ley. Este informe deberá evacuarse dentro del término de 15 días hábiles, contados desde la fecha en que el Servicio reciba los antecedentes. Vencido este plazo, el juez resolverá con el solo mérito de los antecedentes, para cuyo efecto ordenará la inmediata devolución del expediente respectivo.”*

b. **NUEVO PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO:** La Circular expresa *“Por disposición de los artículos 50, 50 bis, 52 y 60 de la Ley N° 16.271, vigentes a contar del 11 de abril del 2004, el impuesto a las asignaciones y a las donaciones se debe declarar y pagar en forma simultánea, de conformidad a las normas que fije el Servicio de Impuestos Internos.*

Las citadas disposiciones son del siguiente tenor:

*“Artículo 50.- El impuesto deberá declararse y pagarse simultáneamente dentro del plazo de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se defiera.”*

*“Si el impuesto no se declarare y pagare dentro del plazo de dos años, se adeudará, después del segundo año, el interés penal indicado en el artículo 53° del Código Tributario.”*

*“Estos intereses no se aplicarán a aquellos interesados que paguen dentro del plazo el impuesto correspondiente a sus asignaciones.”*

*“Artículo 50 bis.- Cada asignatario deberá declarar y pagar el impuesto que grava su asignación.”*

*“Cualquier asignatario podrá declarar y pagar el impuesto que corresponda a todas las asignaciones, extinguiendo la totalidad de la deuda por concepto del impuesto que establece esta ley. El asignatario que hubiere efectuado el pago, tendrá derecho a repetir en contra de los demás obligados a la deuda.”*

*“Artículo 52.- La declaración y pago del impuesto a las donaciones deberá efectuarla el donatario. El tribunal no podrá autorizar la donación en tanto no se acredite el pago del impuesto. Tratándose de donaciones liberadas del trámite de la insinuación, el impuesto deberá pagarse dentro del mes siguiente a aquél en que se perfeccione el respectivo contrato.”*

*“Artículo 60.- La declaración y pago simultáneo de los impuestos que establece esta ley se hará de conformidad a las normas que fije el Servicio de Impuestos Internos, pudiendo, incluso, determinar que respecto de asignaciones o donaciones que estuvieren exentas de impuesto, no se presente la declaración.*

*Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos establecerá la forma en que se acreditará el pago del impuesto o la circunstancia de resultar exento, para todos los efectos legales.*

*En todo caso, tratándose de posesiones efectivas que se tramiten ante el Servicio de Registro Civil e Identificación, al presentar la solicitud respectiva se deberá indicar si las asignaciones correspondientes están afectas o exentas de impuesto. De resultar exentas la totalidad de las asignaciones, con la constancia de ello en la respectiva solicitud se tendrá por cumplida la obligación de declarar el impuesto que establece esta ley.”*

Existen obligaciones tributarias accesorias, que son *“todos aquellos deberes a que está sujeto el contribuyente y que vienen a permitir una adecuada administración y fiscalización del tributo”*<sup>64</sup>

Una de este tipo de obligaciones consiste en presentar declaraciones de impuestos. Esta se encuentra regulada en el Código Tributario en los artículos 29 y siguientes.

La declaración de impuesto es *“el reconocimiento que el contribuyente hace del acaecimiento del hecho gravado generador de la obligación tributaria y de la estimación por parte de éste del alcance cuantitativo del mismo”*<sup>65</sup>, bajo esta definición la declaración de impuesto tiene la naturaleza jurídica de ser una confesión extrajudicial hecha bajo juramento, ya que se reconocen hechos propios.

Así, el artículo 29 del cuerpo legal citado establece *“La presentación de declaraciones con el objeto de determinar la procedencia o liquidación de un impuesto, se hará de acuerdo con las normas legales o reglamentarias y con las instrucciones que imparta la Dirección incluyendo toda la información que fuere necesaria.”*

Algunos alcances respecto a estas normas:

El artículo 52 hace una distinción respecto al momento en que se debe enterar el impuesto en arcas fiscales, esto en relación a lo ordenado por el inciso 1° del artículo 36 del Código Tributario señalando que *“El plazo de declaración y pago de los diversos impuestos se regirá por las disposiciones legales y reglamentarias vigentes”*. Tratándose de una donación:

- i. Que está sujeta al trámite de la insinuación. No establece un momento exacto para pagar el impuesto, solamente nos señala que el impuesto debe enterarse en arcas fiscales como requisito para que el Tribunal autorice la donación. Ya que si no se paga no se autoriza este contrato.

---

<sup>64</sup> ZAVALA Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Chile, Editorial Puntotex, 2009. 97 p.

<sup>65</sup> Idem. 112 p.

- ii. Aquellas que no están sujetas al trámite de la insinuación. En este caso el impuesto debe enterarse en arcas fiscales dentro del mes siguiente a aquél en que se perfeccione el contrato de donación. En este caso la donación es de carácter consensual, es decir se perfecciona desde el momento que se forma el consentimiento, desde este día comienza a correr el plazo señalado para enterar el impuesto.

Este plazo, por aplicación del artículo 31 del Código Tributario puede ser ampliado por el Director Regional por un plazo máximo de 4 meses, así señala en lo pertinente que *“El Director Regional podrá ampliar el plazo para la presentación de las declaraciones siempre que a su juicio exclusivo existan razones fundadas para ello, y dejará constancia escrita de la prórroga y de su fundamento. Las prórrogas no serán concedidas por más de cuatro meses”*. En el caso que se acceda a la prórroga para la declaración del impuesto, se deberán pagar los impuestos *“con reajustes e intereses penales en la forma establecida en el artículo 53 de este Código.”*

## **5. ALCANCE DE LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO, DE ACUERDO CON LA NUEVA LEGISLACION.**

Para abordar esta materia, la Circular establece la siguiente clasificación:

### **5.1. IMPUESTO A LAS ASIGNACIONES HEREDITARIAS.**

*“Para determinar la procedencia de exigir la declaración y pago del impuesto, como lo dispone el artículo 50 de la Ley N° 16.271, se debe precisar la fecha de inicio de la tramitación de la posesión efectiva:”*

- **POSESIONES EFECTIVAS SOLICITADAS ANTES DE LA VIGENCIA DE LA LEY N° 19.903.** *“Por disposición del artículo 1° transitorio de la Ley N° 19.903, las solicitudes de posesión efectiva de una herencia, ya iniciadas ante los tribunales de justicia a la fecha de entrada en vigencia de esa misma ley, continuarán tramitándose conforme al procedimiento aplicable al momento de presentarse la solicitud respectiva.*

*Por tanto, las posesiones efectivas cuya tramitación se hubiere iniciado ante los tribunales hasta el día 10.04.2004, se seguirán sustanciando conforme al procedimiento establecido en el Código de Procedimiento Civil, vigente a esa fecha, y la determinación del impuesto a las asignaciones, requerirá aprobación judicial, previo informe del Servicio de Impuestos Internos.”*

- **POSESIONES EFECTIVAS SOLICITADAS EN VIGENCIA DE LA LEY N° 19.903.** *“El impuesto debe ser declarado y pagado en forma simultánea, sea que la posesión efectiva se tramite ante el Servicio de Registro Civil e Identificación, tratándose de sucesiones intestadas abiertas en Chile, o ante los Tribunales, como procede respecto de sucesiones abiertas en el extranjero o testadas abiertas en Chile”.*

Establece una clara diferencia con el sistema anterior, puesto que la declaración y pago de los impuestos debe realizarse de manera simultánea, no importando si la

tramitación de la posesión efectiva sea ante los tribunales de justicia o ante la autoridad administrativa.

## 5.2. IMPUESTO A LAS DONACIONES

- i. *“A partir del 11.04.2004, el impuesto a las donaciones debe ser declarado y pagado, en los términos que establecen las disposiciones de la Ley N° 16.271, modificadas por la Ley N° 19.903.”*

Respecto a las donaciones, debe ser declarado y pagado también simultáneamente, según lo señalado en el punto anterior.

## **CAPITULO TRES:**

### **INSTRUCCIONES SOBRE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LAS ASIGNACIONES HEREDITARIAS.**

El capítulo III de la Circular viene a impartir instrucciones particulares respecto a la forma en que debe ser declarado y determinado el impuesto. Se abordan temas de carácter instrumental y de procedimiento, para efectos de poder determinar el impuesto definitivo a pagar.

#### **1. ANTECEDENTES NECESARIOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO.**

1.1 Causante: Respecto del causante se solicitan los siguientes datos:

- *Nombre completo.*
- *Número de Rut.*
- *Fecha de fallecimiento.*
- *Último domicilio del causante.*
- *Estado civil.*
- *Régimen patrimonial, si hubiese estado casado.*

1.2 Asignatarios. Respecto de cada asignatario se solicitan los siguientes antecedentes:

- *Nombre completo.*
- *Número de Rut.*
- *Domicilio.*
- *Grado de parentesco con el causante.*

1.3 Derechos: “*Si el causante no dejó testamento válido, la ley define quienes lo suceden. Las personas a quienes la ley otorga el derecho a suceder al causante, pueden hacerlo, por derecho personal o por derecho de representación.*”

Creemos en este punto que se comete una imprecisión, dado que no solamente en los casos en que el testamento es inválido la ley establece quienes son los continuadores de una persona difunta, sino que también en el caso en que se otorga un testamento en el cual sólo se realizan declaraciones; esto porque, el concepto de inválido, hace referencia a que dicho acto jurídico adolece de algún vicio de nulidad y que además haya sido declarado nulo por una resolución judicial.

Para más abundamiento, los requisitos de todo testamento son aquellos denominados: internos, que incluyen a su vez la capacidad para el testador y su voluntad exenta de vicios; los externos o formalidades; y, por último, los requisitos establecidos para cada disposición testamentaria, en sí misma.

Se señala a su vez que la ley otorga el derecho a suceder al causante, ya sea por derecho personal o por derecho de representación.

#### Formas de sucesión.

- a. De manera personal. Sucede porque detenta determinado grado de parentesco o es cónyuge del causante.
- b. Por derecho de representación. El derecho de representación se encuentra definido en el inciso 2º del artículo 984 del Código Civil señalando que “*La representación es una ficción legal en que se supone que una persona tiene el lugar, y por consiguiente el grado de parentesco y los derechos hereditarios que tendría su padre o madre, si éste o ésta no quisiese o no pudiese suceder.*”

*“Suceder por representación significa suceder en lugar de otra persona, ocupando su sitio, sustituyéndola en virtud de la autorización de la ley”<sup>66</sup>.*

Se sucede por representación cuando el padre o madre no pueden o no quieren suceder; esto puede suceder porque eran incapaz para suceder al momento de la apertura de la sucesión del causante, por ejemplo, si el padre o madre que se representa había fallecido con anterioridad; cuando no quieren suceder, por ejemplo, cuando el padre o madre repudian la asignación dejada por la persona fallecida.

#### Personas que intervienen en la sucesión por representación.

- a. El causante. Es la persona cuya sucesión se abre.
- b. El representado. Es aquella persona que no quiere o no puede suceder.
- c. El representante. Es el descendiente del representado, que ocupa el lugar jurídico de éste.

#### Requisitos para que opere.

- a. Debe ser una sucesión de carácter intestada. Así lo señala el artículo 984 del Código Civil, en su inciso 1º, al señalar que *“Se sucede abintestato, ya por derecho personal, ya por derecho de representación.”*
- b. Que falte la persona del representado. Porque no quiere o no puede suceder. Así lo señala el artículo 987 del mismo cuerpo legal al establecer que *“Se puede representar al ascendiente cuya herencia se ha repudiado. Se puede asimismo representar al incapaz, al indigno, al desheredado, y al que repudió la herencia del difunto.”*

---

<sup>66</sup> MEZA Barros, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 5ta ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2008. 38 p

- c. Que el representante sea descendiente del representado. Ya que este derecho solo opera en la descendencia del representado y nunca a favor de los ascendientes. Si existen varios ascendientes de diversos grados de parentesco, el de grado más próximo excluye al de grado más lejano, esta regla se desprende del inciso final del artículo 989, del citado cuerpo legal, al ordenar que *“Habiendo un solo ascendiente en el grado más próximo, sucederá éste en todos los bienes, o en toda la porción hereditaria de los ascendientes.”*
- d. Que el representado sea pariente del causante en los grados que señala la ley. El representado debe ser descendiente o hermano del causante, regla establecida en el artículo 986 del Código Civil *“Hay siempre lugar a la representación en la descendencia del difunto y en la descendencia de sus hermanos. Fuera de estas descendencias, no hay lugar a la representación. Que el representante sea capaz y digno de suceder al causante.”*

Es en este sentido que la Circular señala *“La representación es una ficción legal en que se supone que una persona tiene el lugar, y por consiguiente el grado de parentesco y los derechos hereditarios que tendría su padre o madre, si éste o ésta no quisiese o no pudiese suceder. Ejemplo, una persona fallece dejando un hijo y dos nietos cuyo padre ha muerto con anterioridad. En este caso, los dos nietos ocupan el lugar de su padre fallecido (hijo del causante), con los derechos que a éste le hubieran correspondido. Los nietos pagan en conjunto el impuesto determinado sobre el valor de la asignación total que les corresponde en representación de su padre.”*

### Ordenes de sucesión.

Se define como *“el conjunto de herederos que, considerados colectivamente, excluyen o son excluidos por otros herederos, considerados también colectivamente.”*<sup>67</sup> Es

---

<sup>67</sup>MEZA Barros, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 5ta ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2008. 42 p

en virtud de estas categorías en que se prefieren algunos parientes sobre otros parientes, así para lograr determinar los derechos hereditarios de las personas, es que es necesario examinar a qué orden pertenece. Estos son:

A.- El causante deja hijos que concurren a su herencia personalmente o representados por su descendencia.

Primer orden de sucesión o de los hijos. Según lo establecido por el artículo 988 del Código Civil, *“Los hijos excluyen a todos los otros herederos, a menos que hubiere también cónyuge sobreviviente, caso en el cual éste concurrirá con aquéllos.”* Por tanto, la existencia de hijos del causante excluye a todos los otros herederos, salvo que existiere cónyuge sobreviviente, ya que, en este caso, este concurrirá con los hijos. En este orden de sucesión, los hijos pueden ser representados por su descendencia, según lo establece el artículo 986 ya analizado.

Es en este orden de ideas que la Circular establece *“cada vez que se haga alusión a hijo o hijos y hermano o hermanos, deberá entenderse que éstos podrán haber concurrido en forma personal o representados por su descendencia.”* Por tanto, no hace sino que aplicar lo ya establecido en virtud del derecho de representación, que opera en el primer orden de sucesión, pero sólo respecto de los hijos del causante. Así, las personas que conforman este orden de sucesión, adquieren los siguientes porcentajes del patrimonio del causante:

- i. Si el causante sólo deja hijos. El 100% de la herencia corresponde al o a los hijos del causante, o la respectiva descendencia de los hijos del causante.
- ii. Concorre un hijo personalmente o representado y el cónyuge sobreviviente del causante. La herencia se reparte por partes iguales a cada asignatario.

- iii. Concurren dos o más hijos, hasta seis inclusive, personalmente o representados y el cónyuge sobreviviente del causante. En este caso, el cónyuge llevará el doble de lo que le corresponda a cada hijo.
- iv. Siete o más hijos, personalmente o representados y cónyuge sobreviviente. La asignación correspondiente al cónyuge sobreviviente no puede ser menor que el 25% de la masa hereditaria. La Circular agrega *“por lo que en estos casos, la distribución será la siguiente:*
  - a. *Cónyuge: 25% de la masa hereditaria.*
  - b. *Cada hijo: El porcentaje que resulte de dividir el 75% de la masa de la herencia por el número de ellos.”*

B.-El causante no deja descendencia: Concurre el cónyuge y/o ascendientes (padres, abuelos, etc.)

Segundo orden de sucesión. El del cónyuge y/o ascendientes, si faltan los hijos personalmente o representados, el artículo 989 del Código Civil establece que *“Si el difunto no ha dejado posteridad, le sucederán el cónyuge sobreviviente y sus ascendientes de grado más próximo. En este caso, la herencia se dividirá en tres partes, dos para el cónyuge y una para los ascendientes. A falta de éstos, llevará todos los bienes el cónyuge, y, a falta del cónyuge, los ascendientes. Habiendo un solo ascendiente en el grado más próximo, sucederá éste en todos los bienes, o en toda la porción hereditaria de los ascendientes.”*

Este es el caso en que el causante no deja descendencia, es decir, hijos o nietos, pero si tiene cónyuge sobreviviente y/o ascendientes. La forma en que cada uno de estos herederos participa en la sucesión del causante, se pueden sintetizar de la siguiente forma:

- i. Si concurren el cónyuge sobreviviente y los ascendientes de grado más próximo del causante. En virtud del artículo antes citado, la herencia se divide en tres partes, correspondiéndole dos tercios al cónyuge sobreviviente y un tercio a los ascendientes.
- ii. Si sólo concurre el cónyuge sobreviviente, toda la herencia le corresponde a él.
- iii. Sólo concurren ascendientes, adquiere toda la herencia el ascendiente o los ascendientes de grado más próximo, si hubieran más ascendientes del difunto, por ejemplo padre, madre, abuelos maternos y abuelos paternos, en este caso el padre y madre excluyen de la herencia a los abuelos maternos y paternos.

C.-El causante no deja descendientes, cónyuge sobreviviente ni ascendientes.

Tercer orden de sucesión: corresponde a los hermanos del causante, así lo establece el Código Civil, en su artículo 990: *“Si el difunto no hubiere dejado descendientes, ni ascendientes, ni cónyuge, le sucederá sus hermanos. Entre los hermanos de que habla este artículo se comprenderán aun los que solamente lo sean por parte de padre o de madre; pero la porción del hermano paterno o Materno será la mitad de la porción del hermano carnal”*

En este tercer orden son llamados los hermanos personalmente o representados. Este llamamiento que la ley hace tiene una particularidad especial, debido a que estos pueden ser, hermanos carnales o de doble conjunción, es decir, de padre y madre o hermanos de simple conjunción, ya sea de padre o madre, estos llevarán la mitad de lo que les corresponde a los hermanos de doble conjunción.

En este sentido, la Circular agrega que *“La ley otorga derechos en la herencia de una persona a sus hermanos carnales (también se les denomina hermanos de doble*

*conjunción o, simplemente, hermanos) y a los que lo son sólo por parte de padre o de madre, (éstos se denominan hermanos paternos o maternos según el parentesco, o hermanos de simple conjunción. En términos de uso común se les conoce también como “medios hermanos”). En caso que ambos concurren, los hermanos que sólo lo sean por parte de padre o de madre llevarán la mitad de lo que corresponde a los hermanos carnales. Por tanto, en caso que concurren hermanos carnales y hermanos por parte de madre o de padre, a los primeros corresponderá el doble de lo que corresponda a los segundos. Ejemplo, concurren a la herencia dos hermanos carnales y 1 hermano paterno: El 100% de la herencia se dividirá en cinco partes, correspondiéndole a cada hermano carnal dos quintos de la masa hereditaria y al hermano paterno el quinto restante”*

D.-El causante no deja descendientes, cónyuge, ascendientes, hermanos, ni descendientes de éstos últimos.

Cuarto orden de sucesión. Corresponde a los parientes colaterales. Así lo establece el Código Civil, en su artículo 992: *“A falta de descendientes, ascendientes, cónyuge y hermanos, sucederán al difunto los otros colaterales de grado más próximo, sean de simple o doble conjunción, hasta el sexto grado inclusive. Los colaterales de simple conjunción, esto es, que sólo son parientes del difunto por parte de padre o por parte de madre, tendrán derecho a la mitad de la porción de los colaterales de doble conjunción, esto es, los que a la vez son parientes del difunto por parte de padre y por parte de madre. El colateral o los colaterales del grado más próximo excluirán siempre a los otros.”*

Concurren colaterales de tercero, cuarto, quinto o sexto grado, sean éstos de doble o simple conjunción.

Hay que tener presente que los colaterales llamados no se extienden más allá del sexto grado inclusive, estos son los que vulgarmente conocemos como “primos de segundo grado”.

En este orden, al igual que en el anterior, los colaterales de simple conjunción gozan de menores derechos que los colaterales de doble conjunción, ya que los primeros tendrán derecho a la mitad de la porción que reciben los segundos.

La Circular agrega *“Los parientes de grado más próximo excluyen a los demás colaterales, pero entre los de un mismo grado pueden concurrir parientes del causante por parte de ambos padres (parientes de doble conjunción) o sólo por parte de uno de ellos (parientes de simple conjunción). En este caso, aquellos que son parientes por parte de padre o de madre llevan en la herencia del causante, la mitad de lo que corresponde a aquellos colaterales que lo son por parte de ambos padres. En consecuencia, en caso que concurren en un mismo grado colaterales por parte de madre y de padre con otros que son parientes del causante sólo por parte de padre o de madre, los primeros se contarán por dos, asignándole luego a cada uno de ellos dos cuotas resultantes de la división Ejemplo: dos tíos que son parientes del causante por parte de padre y de madre y 2 tíos por parte de padre o de madre. La masa hereditaria se dividirá por 6, correspondiéndole a cada tío de doble conjunción dos sextos de la herencia y a cada tío de simple conjunción un sexto de la misma.”*

E.- El causante no deja descendientes, cónyuge, ascendientes, hermanos ni colaterales hasta el sexto grado: el 100% de la herencia corresponderá al Fisco.

Quinto orden de sucesión. Corresponde al Fisco. Así lo establece el Código Civil, en su artículo 995 *“A falta de todos los herederos abintestato designados en los artículos precedentes, sucederá el Fisco.”*

Hay que hacer presente que el Fisco actúa representado por el Presidente del Consejo de Defensa del Estado, no olvidando que el Fisco es el representante económico del Estado y de la colectividad, en general.

El Fisco, como heredero, no está obligado a pagar el impuesto que grava las asignaciones hereditarias.

#### 1.4 Bienes del causante.

##### a. Inventario.

El inventario es una enumeración de todos los bienes y de todas las obligaciones del difunto.

El objeto es hacer constar el estado del patrimonio hereditario al tiempo del fallecimiento del causante. Esta es una medida permanente de seguridad.

En este mismo sentido, la Circular agrega que el inventario *“Debe comprender la totalidad de los bienes que componían el activo y la totalidad de las deudas que componían el pasivo del patrimonio del causante, a la fecha de su fallecimiento. Por excepción, no deben incluirse en el inventario los bienes que fueren conocidamente de ningún valor o utilidad.”*

El inventario puede ser:

- a. Simple: Consiste en una lista de bienes y deudas hechas por los interesados, sin sujeción a ninguna solemnidad.
- b. Solemne: Consiste en una lista de bienes y deudas, confeccionada previa orden judicial con las solemnidades que indica el artículo 858 del Código de Procedimiento Civil, el cual señala lo siguiente:

*“El inventario solemne se extenderá con los requisitos que siguen:*

- 1°. Se hará ante un notario y dos testigos mayores de dieciocho años, que sepan leer y escribir y sean conocidos del notario. Con autorización del tribunal podrá hacer las veces de notario otro ministro fe o un juez de menor cuantía.*
- 2°. El notario o el funcionario que lo reemplace, si no conoce a la persona que hace la manifestación, la cual deberá ser, siempre que esté presente, el*

*tenedor de los bienes, se cerciorará ante todo de su identidad y la hará constar en la diligencia.*

- 3°. *Se expresará en letras el lugar, día, mes y año en que comienza y concluye cada parte del inventario.*
- 4°. *Antes de cerrarlo, el tenedor de los bienes o el que hace la manifestación de ello, declarará bajo juramento que no tiene otros que manifestar y que deban figurar en el inventario; y*
- 5°. *Será firmado por dicho tenedor o manifestante, por los interesados que hayan asistido, por el ministro de fe y los testigos.”*

El inventario deberá contener:

- Una relación de todos los bienes raíces y muebles, particularizándolos uno a uno.
- Los títulos de propiedad, escrituras públicas, créditos y deudas del difunto de que hubiere comprobante o solo noticias.
- Debe de comprender los bienes ajenos que se encuentren entre los que se inventarían; además de los bienes propios del causante, aquellos de que era mero tenedor y a cuya restitución está obligado.

La inclusión en el inventario no es prueba de dominio.

- Si el causante estaba casado en sociedad conyugal, incluirá sus bienes propios, los bienes sociales y aun los propios del otro cónyuge; Incluso, los bienes del patrimonio reservado de la mujer deben ser incluidos, esto por aplicación del artículo 150 del Código Civil, que en su inciso séptimo, señala que *“Disuelta la sociedad conyugal, los bienes a que este artículo se refiere entrarán en la partición de los gananciales; a menos que la mujer o sus herederos renunciaren a estos últimos, en cuyo caso el marido no responderá por las obligaciones contraídas por*

*la mujer en su administración separada.*” Este mismo precepto, en sus incisos 1º y 2º, establece que debemos entender por patrimonio reservado “*La mujer casada de cualquiera edad podrá dedicarse libremente al ejercicio de un empleo, oficio, profesión o industria. La mujer casada, que desempeñe algún empleo o que ejerza una profesión, oficio o industria, separados de los de su marido, se considerará separada de bienes respecto del ejercicio de ese empleo, oficio, profesión o industria y de lo que en ellos obtenga, no obstante cualquiera estipulación en contrario; pero si fuere menor de dieciocho años, necesitará autorización judicial, con conocimiento de causa, para gravar y enajenar los bienes raíces.* “

- Si el causante era socio de una sociedad que debe continuar con sus herederos, el inventario comprenderá los bienes sociales, sin perjuicio de que los asociados sigan administrándolos hasta la expiración de la sociedad.

b. Individualización de los bienes.

Agrega la Circular que “*Los bienes del activo y del pasivo del patrimonio del causante deberán individualizarse, conforme a las siguientes reglas:*

Bienes raíces: Agrícolas y No Agrícolas.

*“Respecto de cada inmueble, se debe indicar el número de Rol de Contribuciones de Bienes Raíces, si es agrícola o no agrícola, fecha de adquisición, y fojas, número y año de inscripción en el Registro de propiedades del Conservador de Bienes Raíces.”*

Los bienes raíces pueden ser:

Bienes Raíces Agrícolas: “*Comprenderá todo predio, cualquiera sea su ubicación, cuyo terreno esté destinado preferentemente a la producción agropecuaria o forestal o que económicamente sea susceptible de dichas producciones en forma predominante. La destinación preferente se evaluará en función de las rentas que produzcan o puedan*

*producir la actividad agropecuaria y los demás fines a que se pueda destinar el predio. Bienes Raíces.”*

Bienes Raíces No Agrícolas: *‘Comprenderá todos los bienes raíces no incluidos en la serie anterior.’*<sup>68</sup>

Bienes excluidos del avalúo de predio agrícola.

*“Se deben individualizar todos los bienes adheridos al terreno del predio, por ejemplo, plantaciones y construcciones y aquellos bienes destinados al uso, cultivo o beneficio del mismo, por ejemplo animales, herramientas, maquinarias. Si entre aquellos existían bienes sujetos a registro, deberán señalarse los datos necesarios para su ubicación o individualización.”*

No importa si los inmuebles son por naturaleza, por adherencia o por destinación, cualquiera que sea su característica, deben ser incluidos y considerado, para efectos de luego calcular el impuesto respectivo. El Código Civil da los conceptos de los diversos tipos de bienes inmuebles:

- a. Inmuebles por naturaleza, establecido en el artículo 568 en su primera parte al señalar que *“Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas”*
- b. Inmuebles por adherencia, señalados en la segunda parte del citado artículo, y señala que son inmuebles *“las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles.”*

---

<sup>68</sup> Circular N°38. Actualización y complementación de instrucciones para la clasificación, enrolamiento y tasación de predios rurales. Servicios de Impuestos Internos. Santiago, Chile. 01 de julio de 1997.

- c. Inmuebles por destinación, están regulados en el artículo 570 del Código Civil, en su inciso primero, señalando que *“Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo de que puedan separarse sin detrimento.”*

### Bienes Muebles.

*“Se deben detallar uno a uno, o bien en forma colectiva, aquellos que consistan en número, peso o medida, con expresión de la cantidad y calidad esencial. Tratándose de bienes sujetos a registro, deberán señalarse los datos necesarios para su ubicación o individualización.”*

Los bienes muebles son *“Muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas, como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas.”*, según lo señalado por el artículo 567 del Código Civil.

### Efectos Públicos, acciones y valores mobiliarios.

*“Por cada uno, se debe registrar la Institución (Banco, Fondo Mutuo, Bolsa de Comercio, etc.), que emite el certificado que sirve de respaldo, y la fecha y número de éste. Los certificados deben dar cuenta de los derechos del causante a la fecha de su fallecimiento.”*

Para estos efectos entendemos:

- Efectos Públicos: Como el documento de crédito emitido por una administración pública. Que sea un documento, significa que es un título donde consta un crédito o derecho personal en favor de una determinada persona. Título es el instrumento que da cuenta de un hecho.
- Acciones: Las acciones son las partes iguales en las que se divide el capital social de una sociedad anónima. Estas partes son poseídas por

una persona, que recibe el nombre de accionista, y representan la propiedad que la persona tiene de la empresa, es decir, el porcentaje de la empresa que le pertenece al accionista.

- Valores mobiliarios: Designación genérica que se da a las acciones, bonos, obligaciones, cedula hipotecarias y otros títulos de crédito similares, emitidos por el gobierno o por particulares.

#### Depósitos, créditos y fondos previsionales.

*“Por cada uno, se debe registrar la Institución (Banco, AFP, Fondo Mutuo, etc.) que emite el certificado que sirve de respaldo, la fecha y número de éste. Los certificados deben dar cuenta de los derechos del causante a la fecha de su fallecimiento. Tratándose de créditos de que fuera titular el causante, se debe indicar el título respectivo y su fecha.”*

#### Vehículos.

*“Debe especificarse la marca, modelo y año, e inscripción en el Registro de Vehículos Motorizados del Servicio de Registro Civil e Identificación.”*

#### Negocios o empresas unipersonales, o cuotas en comunidades dueñas de negocios, o empresas, o derechos en sociedades de personas.

*“Se debe señalar nombre o razón social, Rut y giro, del negocio, empresa, comunidad o sociedad, y el porcentaje de los derechos que pertenecieron al causante.”*

#### Deudas:

*“Se debe señalar el nombre o razón social del acreedor, título y fecha de la deuda.”*

Deuda es sinónimo de obligación. Una obligación es un “vínculo jurídico que une a dos personas determinadas, una llamada acreedor y el otro deudor, este último se encuentra en la necesidad de dar, hacer o no hacer algo en favor de la primera.”

c. Valorización.

La Circular, en este punto, nos indica “*Se debe determinar el valor de la totalidad de los bienes del causante, a la fecha de su fallecimiento, conforme a las normas de los Artículos 46, 46 bis y 47, de la ley N° 16.271.*”

Los citados artículos se encuentran en el Capítulo VI de la citada Circular y nos señalan:

“*Artículo 46.- Para determinar el monto sobre el cual deba aplicarse el impuesto, se considerará el valor que tengan los bienes al momento de deferirse la herencia en conformidad a las siguientes reglas:*

*a) El avalúo con que figuren los bienes raíces en esa fecha para los efectos del pago de las contribuciones. Los bienes inmuebles por adherencia y por destinación excluidos del avalúo, que no se encuentren expresamente exentos del impuesto establecido en la presente ley, deberán ser valorados de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 46 bis.*

*No obstante lo señalado en el inciso anterior, los inmuebles adquiridos dentro de los tres años anteriores a la delación, se estimarán en su valor de adquisición, cuando éste fuere superior al de avalúo.*

*b) El promedio del precio que los efectos públicos, acciones y valores mobiliarios hayan tenido durante los seis meses anteriores a la fecha de la delación de las asignaciones.*

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

*No obstante, si estos organismos no dispusieran de antecedentes para la estimación por no estar las sociedades de que se trata sujetas a su fiscalización o por otra causa, el valor de las acciones y demás títulos mobiliarios se determinará de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 46 bis.*

*Sin embargo, 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 para los efectos de este impuesto deberá siempre determinarse de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 46 bis.*

*c) El valor que a los bienes muebles se les asigne de conformidad a las normas establecidas en el artículo 46 bis.*

*d) No obstante, si dentro de los nueve meses siguientes a la delación de la herencia, se licitaren bienes de la misma en subasta pública con admisión de postores extraños, se valorarán los bienes licitados al valor en que hayan sido subastados.*

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

*Los funcionarios que efectúen remates de bienes de sucesiones no entregarán el producto de la subasta, a menos de haberse pagado o garantizado el impuesto, o de haberlo autorizado el Servicio o que el remate se haya acordado ante partidor; pero deberán consignar el producto del remate a la orden del juez en el término de tercero día.*

*e) Los bienes situados en el extranjero, deberán ser valorados de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 46 bis.*

*f) Cuando entre los bienes dejados por el causante figuren negocios o empresas unipersonales, o cuotas en comunidades dueñas de negocios, o empresas, o derechos en sociedades de personas, se asignará a dichos negocios, empresas, derechos o cuotas el valor que resulte de aplicar a los bienes del activo las normas señaladas en este artículo ,incluyéndose, además, el monto de los valores intangibles valorados de acuerdo a*

*las normas establecidas en el artículo 46 bis, todo ello con deducción del pasivo acreditado.*

*g) Los vehículos serán considerados por el valor de tasación vigente a la fecha de la delación de la herencia que determina el Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 12º, letra a), del decreto ley N° 3063, de 1979, sobre Rentas Municipales.”*

*Por su parte, el Artículo 46 bis señala “Los bienes respecto de los cuales esta ley no establece regla de valoración, serán considerados en su valor corriente en plaza. Para el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 64 del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos deberá citar al contribuyente dentro de los sesenta días siguientes a la presentación de la declaración del impuesto o de la exención del mismo.”*

*Finalmente, se establece un derecho en favor del contribuyente, al indicar en el Artículo 47 que “Cuando no se justificare la falta de bienes muebles en el inventario, o los inventariados no fueren proporcionados a la masa de bienes que se transmite, o no se hayan podido valorizar dichos bienes, para los efectos de esta ley se estimarán un 20% del valor del inmueble que guarnecían, o a cuyo servicio o explotación estaban destinados, aun cuando el inmueble no fuere de propiedad del causante.”*

*La Circular, dentro de este mismo punto, señala “Cada bien deberá registrarse según el valor que así se determine, o el que resulte de aplicar sobre dicho valor, el porcentaje de derechos del causante en los bienes de que fuera dueño en comunidad. Igualmente las deudas y pasivos, en general, deberán registrarse según su monto a la fecha de fallecimiento del causante, debiendo registrarse en dicho valor total o en el porcentaje correspondiente, según si en causante fuera o no único deudor. De esta forma, en caso que el causante hubiere sido casado bajo el régimen de sociedad conyugal, los bienes que forman parte del activo o del pasivo del patrimonio de la sociedad conyugal, deberán ser registrados en el monto correspondiente al 50% del valor determinado por aplicación de las normas citadas de la Ley N° 16.271, y que son las siguientes:*

### Valor de bienes raíces agrícolas y no agrícolas.

*“Se debe registrar según el avalúo fiscal vigente al semestre en que ocurrió el fallecimiento del causante. Excepcionalmente, los inmuebles adquiridos por el causante dentro de los tres años anteriores a su fallecimiento, se deben registrar por su valor de adquisición, si éste fuera superior al de avalúo.”*

Esta norma da un derecho de opción para determinar el valor de los bienes raíces, por tanto debemos distinguir:

- a. Si el inmueble fue adquirido dentro de los 3 años anteriores al fallecimiento, agregamos que en el caso de muerte presunta se cuenta desde la fecha de que se tuvieron las últimas noticias, el valor será el de adquisición, si fuese mayor al de avalúo fiscal.
- b. Si inmueble fue adquirido con antes del plazo anterior, su valor será el de avalúo fiscal.

### Bienes excluidos del avalúo de predio agrícola.

*“El valor debe corresponder al valor corriente de la plaza.”* Expresa remisión a la costumbre del lugar donde se encuentra ubicado el bien raíz.

### Bienes Muebles.

*“El valor debe corresponder al valor corriente de la plaza.”*

### Menaje.

*“El valor debe corresponder al valor corriente en plaza.”*

Excepción. *“Cuando no sea posible justificar la falta de bienes muebles en el inventario, o los inventariados no fueren proporcionados a la masa de bienes que se transmite, o no se hayan podido valorizar dichos bienes, se tendrá como valor de éstos, el monto correspondiente al 20% del valor del inmueble en que se encontraban o a cuyo*

*servicio o explotación estaban destinados, aun cuando el inmueble no fuera de propiedad del causante.”*

El valor corriente en plaza para fines del Impuesto a la herencia y donaciones, como aquel que corresponde al valor de adquisición que tiene una especie del mismo género y similar calidad en el lugar y fecha en que ocurrió la muerte del causante.

Efectos públicos, acciones y valores mobiliarios.

*“Se debe registrar el valor promedio que éstos hayan tenido durante los seis meses anteriores al fallecimiento del causante. En caso que no hubieren tenido cotización en el mercado bursátil en dicho período, la Superintendencia de Bolsas y Seguros o la de Bancos, según el caso, hará su valoración, y en caso que esto último no fuera posible se estimaran en su valor corriente en plaza.”*

Depósitos, Créditos y Fondos Previsionales.

*“Se debe registrar el valor que da cuenta el documento que le sirve de respaldo. Los créditos de que era titular el causante, deben ser registrados de acuerdo al valor de liquidación a la fecha de su fallecimiento.”*

Vehículos.

*“Los vehículos serán considerados de acuerdo al valor de tasación que determina el Servicio de Impuestos Internos, para los fines dispuestos en el artículo 12°, letra a), del decreto ley N° 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales.”*

Negocios o empresas unipersonales, o cuotas en comunidades dueñas de negocios, o empresas, o derechos en sociedades de personas.

*“Se debe registrar el valor que resulte de aplicar el porcentaje de derechos del causante en los negocios, empresas, comunidades o sociedades de personas, sobre el valor total del patrimonio de éstos. Para tales efectos, se debe valorizar cada bien del activo del negocio, empresa, comunidad o sociedad de personas, de acuerdo a la regla de valoración que corresponda a la naturaleza de cada uno de ellos, contenidas en este mismo párrafo 1.4.2,*

*incluyendo además, los intangibles que integren el mismo activo considerados a su valor corriente en plaza al fallecimiento del causante, y con deducción de los pasivos debidamente acreditados, según su valor a esa misma fecha.”*

Deudas.

*“Se debe registrar el valor adeudado por el causante, a la fecha de su fallecimiento. No deben incluirse aquellas deudas que hubieren estado cubiertas por un seguro de desgravamen ni tampoco aquellas que se hayan generado en la adquisición o mantenimiento de un bien exento del impuesto a que se refiere la Ley N° 16.271, como es el caso de viviendas acogidas a la Ley Pereira o al DFL N°2, cuando respecto de éstas últimas, se den las condiciones para que opere la exención.*

*Cabe reiterar en este punto que las deudas sociales se deben registrar en el 50% de su valor a la fecha de fallecimiento del causante.”*

## **CAPITULO CUATRO:**

### **VALOR DE LA MASA HEREDITARIA**

#### **1. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DEL VALOR DE LA MASA HEREDITARIA.**

##### **A. VALOR DE LOS BIENES DEL CAUSANTE.**

La Circular nos señala “*Se debe registrar el valor de la totalidad de los bienes que integraban el activo del patrimonio del causante, a la fecha de su fallecimiento, con deducción de los pasivos igualmente valorizados.*” Según las reglas ya comentadas.

##### **B. ASIGNACIONES DE ESPECIE.**

La Circular indica “*Para determinar el patrimonio sobre el cual tienen derechos los asignatarios de cuotas, se debe descontar de la masa de bienes del causante, el valor de los bienes legados en especie.*”

Respecto a este punto, la Circular comete una imprecisión, ya que los asignatarios de cuota, en virtud del artículo 1098 del Código Civil, señala que “*El asignatario que ha sido llamado a la sucesión en términos generales que no designan cuotas, como "Sea Fulano mi heredero", o "Dejo mis bienes a Fulano", es heredero universal. Pero si concurriere con herederos de cuota, se entenderá heredero de aquella cuota que con las designadas en el testamento complete la unidad o entero.*”, por tanto al hablar de asignatarios de cuota da entender que abarca sólo a los asignatarios de cuota y que solo respecto a ellos se le deben hacer las deducciones de los bienes legados en especie. Pero esto no es así, por tanto debió señalar simplemente asignatario o heredero.

“*Cabe hacer presente que el asignatario de especie debe pagar el impuesto sobre el valor del bien legado, previa la rebaja del monto exento y la aplicación del recargo de la tasa, si proceden, conforme a las reglas del Artículo 2 de la ley 16.271.*”

Respecto a los legados en especie es necesario hacer una mención más detallada de ellos para una clara comprensión de este punto:

*“Un legado de especie o cuerpo cierto es aquel en que su determinación es completa y se puede señalar el objeto por caracteres que son peculiares y le hacen inconfundible.”<sup>69</sup>*

Esta determinación del legado trae importantes consecuencias, ya que el legatario adquiere el dominio en el momento de la muerte del causante por el modo de adquirir sucesión por causa de muerte, sin que sea menester la entrega de la cosa legada y si los herederos se negaren a efectuar la entrega de la especie o cuerpo cierto, el legatario puede reclamarla mediante la acción reivindicatoria, pues es un propietario desprovisto de la posesión, el derecho del legatario se extinguirá cuando prescriba la acción reivindicatoria.

### C. REBAJAS A LA HERENCIA.

*“Del valor total de los bienes del causante, procede efectuar las rebajas que correspondan de acuerdo al artículo 4 de la Ley N° 16.271. Entre éstas podrán contarse los valores correspondientes a los gastos de última enfermedad del causante que estuvieren pendientes de pago a la fecha de su fallecimiento y aquellos pagados por terceros o con dinero proporcionado por terceros. Podrán registrarse además, los gastos funerarios, y las costas de publicación del testamento, todos debidamente acreditados.”*

Por su parte el artículo citado señala que *“Se entenderá por asignación líquida la que corresponda al heredero o legatario, una vez deducidos del cuerpo o masa de bienes que el difunto ha dejado:*

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

---

<sup>69</sup> <sup>69</sup>MEZA Barros, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 8 ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2000. 192 p

*2. Las costas de publicación del testamento, si lo hubiere, las demás anexas a la apertura de la sucesión y de posesión efectiva y las de partición, incluso los honorarios de albacea y partidores, en lo que no excedan a los aranceles vigentes;*

*3. Las deudas hereditarias. Podrán deducirse de acuerdo con este número incluso aquellas deudas que provengan de la última enfermedad del causante, pagadas antes de la fecha de la delación de la herencia, que los herederos acrediten haber cancelado de su propio peculio o con dinero facilitado por terceras personas. No podrán deducirse las deudas contraídas en la adquisición de bienes exentos del impuesto establecido por esta ley, o en la conservación o ampliación de dichos bienes; y*

*4. Las asignaciones alimenticias forzosas, sin perjuicio de lo que dispone el número 3 del artículo 18”*

Esto es un equivalente a “Las Bajas Generales De La Herencia” que “*son las deducciones que es menester practicar para determinar los bienes de que dispone el causante por testamento o la ley abintestato*”<sup>70</sup> denominadas así porque gravitan sobre todos los asignatarios, sin excepción. Entonces, luego de realizadas estas deducciones, se forma el denominado “*Acervo liquido o Partible*”, que es el patrimonio del causante. En este sentido, el artículo 959 del Código Civil señala que “*En toda sucesión por causa de muerte, para llevar a efecto las disposiciones del difunto o de la ley, se deducirán del acervo o masa de bienes que el difunto ha dejado, incluso los créditos hereditarios:*

*1. Las costas de la publicación del testamento, si lo hubiere, y las demás anexas a la apertura de la sucesión;*

*2. Las deudas hereditarias;*

*3. Los impuestos fiscales que gravaren toda la masa hereditaria;*

*4. Las asignaciones alimenticias forzosas.*

---

<sup>70</sup>MEZA Barros, Ramón. Manual de las obligaciones. Novena ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2003. P 33.

*El resto es el acervo líquido de que dispone el testador o la ley.”*

#### D. VALORES EXENTOS DE IMPUESTO:

La Circular nos ordena *“Del acervo líquido partible de la herencia, procede rebajar el valor de los bienes exentos del impuesto de la Ley N ° 16.271. Ejemplo: Bienes Raíces acogidos a la Ley Pereira o al DFL N°2, de 1959, sobre Viviendas Económicas, siempre que estos últimos hayan sido construidos o adquiridos por el causante.”*

#### Determinación de las asignaciones liquidas.

a. Valor de cada asignación:

- i. Asignaciones de cuotas: *“Se determina aplicando el porcentaje que representen los derechos de cada asignatario sobre el valor del acervo líquido partible, afecto a impuesto.”* Esto se encuentra en íntima relación con el orden de sucesión en que nos encontramos, así por ejemplo si el causante deja como herederos solo a un hijo y su cónyuge sobreviviente, cada uno llevará el 50% del patrimonio líquido.
- ii. Asignaciones de especie: *“Se registran de acuerdo al valor del bien o bienes que conforman el legado.”* El valor quedará determinado al momento de deferirse el legado.

b. Gravámenes:

*“Del valor de la asignación que corresponda, procede efectuar las rebajas que autorizan los artículos 5 y siguientes de la Ley 16.271, siempre que hubieren sido establecidos por el testador.”*

c. Donaciones anteriores:

*" Respecto del asignatario que hubiere recibido bienes del causante, en vida de éste, se debe agregar a su asignación el valor asignado a dichos bienes para los efectos de la aplicación del impuesto sobre las donaciones, conforme dispone el artículo 23 de la Ley N° 16.271. Por excepción, no se aplica este procedimiento, tratándose de donaciones recibidas en vida del causante, que en razón del bien materia del contrato, resultaran exentas del impuesto de la Ley de Herencias, como es el caso de la donación de propiedades acogida a los beneficios del DFL N°2 de 1959, sobre Viviendas Económicas, adquiridas por el donante en primera transferencia."*

*"Artículo 23. En caso de donaciones reiteradas de un mismo donante a un mismo donatario, deberá sumarse su valor y pagarse el impuesto sobre el total de lo donado, con deducción de la suma o sumas ya pagadas por impuesto. Del mismo modo, se acumulará siempre a la herencia o legado el valor de los bienes que el heredero o legatario hubiere recibido del causante en vida de éste y el impuesto se aplicará sobre el total en la forma ordenada en el inciso anterior. En estos casos dichos bienes se considerarán por el valor que se les haya asignado en esa oportunidad para los efectos del impuesto sobre las donaciones. Esta acumulación tendrá lugar aun cuando las donaciones anteriores sólo se refieran a la nuda propiedad, fideicomiso, usufructo o a otro derecho real que no importe dominio pleno y que se consolide posteriormente con él. En estos casos, el impuesto se aplicará de acuerdo con las normas del artículo 7. Sin perjuicio de las acumulaciones a que se refieren los incisos anteriores, si el causante donare en vida la nuda propiedad y se reservare el usufructo para sí, al consolidarse posteriormente éste con la nuda propiedad, se acumulará el valor que tenga la propiedad plena a la fecha de la consolidación, con deducción de la misma proporción que se gravó al donarse la nuda propiedad. Con todo, se podrá optar, al momento de la donación, por pagar el impuesto sobre el valor de la propiedad plena, caso en el cual, al tiempo de la posterior consolidación dicha propiedad se acumulará por el valor que se le hubiere asignado al momento del pago del impuesto a las donaciones. Para los efectos de este artículo, el heredero, legatario o donatario deberá,*

*al solicitar la liquidación del impuesto, hacer presente la donación o donaciones anteriores.”*

## **2. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO.**

Luego se establecen una serie de reglas para lograr establecer la base imponible del impuesto, que deberán soportar en definitiva las asignaciones por causa de muerte y las donaciones.

### i. Monto Exento.

*“Si el asignatario es cónyuge del causante o es, respecto de éste, ascendiente, hijo o descendientes de estos últimos, procede rebajar del valor líquido de su asignación el valor equivalente a 600 UTM según el valor de ésta a la fecha del fallecimiento del causante. La rebaja será de 60 UTM en caso que entre el asignatario y el causante exista un grado de parentesco colateral de segundo, tercero o cuarto grado.”* Esto queda graficado con la siguiente tabla.

<b>RELACION CON CAUSANTE</b>	<b>EXENCIÓN</b>
Cónyuge, ascendientes, hijos y descendientes de ellos.	600 UTM
Hermanos, medios hermanos, sobrinos, tíos, sobrinos nietos, primos y tíos abuelos. (2°, 3° y 4° parentesco colateral)	60 UTM
Parentesco más lejano o sin parentesco alguno	0 UTM

El concepto de exención tributaria implica que concurren los requisitos previstos por el legislador para configurar el hecho imponible, por tanto de no mediar la exención daría nacimiento a la obligación tributaria, pero por decisión del legislador no la generará.

ii. Aplicación de la tasa.

Las tasas son contribuciones económicas que hacen los usuarios de un servicio prestado por el Estado. La tasa no es técnicamente un impuesto, sino el pago que una persona realiza por la utilización de un servicio, por tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar.

Es común confundir tasa con impuesto, pero mientras el impuesto es de obligatorio pago por todos los contribuyentes, la tasa la pagan sólo aquellas personas que hagan uso de un servicio prestado por el Estado, por lo tanto no es una imposición de carácter general, sino que solo las personas beneficiadas con el servicio prestado. La tasa no es más que una retribución que hacer el particular hacia el Estado a través del pago de una suma determinada de dinero, es decir, se paga la tasa y a cambio se recibe un servicio, una contraprestación, algo que no sucede en los impuestos o las contribuciones, que además de ser obligatorios para la generalidad de la población, no existe una contraprestación directa realizada por parte del Estado en favor del contribuyente.

La Circular agrega “Sobre el valor líquido de la asignación, afecto a impuesto, se aplica la escala progresiva de impuesto que establece el artículo 2 de la Ley N° 16.271. Para estos efectos, se debe utilizar la tabla que se acompaña a continuación:”

<b>DESDE</b>	<b>HASTA</b>	<b>TASA</b>	<b>DEDUCCIÓN FIJA</b>
0, 1 UTM	960 UTM	1%	de 0 UTM
960,01 UTM	1920 UTM	2,5%	14,4 UTM
1920,01 UTM	3840 UTM	5%	62,4 UTM
3840,01 UTM	5760 UTM	7,5%	158,4 UTM
5760,01 UTM	7860 UTM	10%	302,4 UTM
7860,01 UTM	9600 UTM	15%	686,4 UTM
9600,01 UTM	14440 UTM	20%	1166,4 UTM
14440,01 UTM	Y MAS	25%	1886,4 UTM

iii. Recargo.

*“Sobre el valor resultante de la aplicación de la tabla anterior, procede un recargo del 20%, en caso que el asignatario tenga con el causante un parentesco colateral de segundo, tercero o cuarto grado, y de un 40% si el parentesco es más lejano o no existe parentesco alguno.”*

El legislador establece una especie de castigo a los asignatarios cuando su grado de parentesco es lejano o cuando simplemente no existe ningún grado de consanguinidad.

iv. Rebaja:

*“Finalmente, procede rebajar del impuesto determinando el monto del gravamen antes pagado por el asignatario por donaciones recibidas en vida del causante, agregadas al valor de su asignación. “*

### **3. INSTRUCCIONES SOBRE LA DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO A LAS ASIGNACIONES HEREDITARIAS, INFRACCIONES Y PRESCRIPCIÓN.**

Debido a las diversas reformas que la Ley 19.903, ha ido realizando a las normas establecidas en la ley N° 16.271 y al Código Tributario, el impuesto a las asignaciones tratado a lo largo de este trabajo pasa a ser un gravamen de declaración y pago coexistente, al cual se le aplican las normas del Código Tributario en materia de plazos de prescripción y procedimiento de reclamo.

Debemos distinguir respecto a la fecha en que se solicitó la posesión efectiva, para determinar frente a que procedimiento nos encontramos:

#### **POSESIÓN EFECTIVA QUE SE SOLICITE A CONTAR DEL 11 DE ABRIL DEL 2004.**

##### **1. Declaración y pago del impuesto.**

La ley N° 16.271 establece en su artículo 60 una autorización en favor del Servicio de Impuestos Internos, para que pueda determinar las normas pertinentes para efectos de declarar y pagar el impuesto a las asignaciones o donaciones. Señala que *“La declaración y pago simultáneo de los impuestos que establece esta ley se hará de conformidad a las normas que fije el Servicio de Impuestos Internos, pudiendo, incluso, determinar que respecto de asignaciones o donaciones que estuvieren exentas de impuesto, no se presente la declaración.*

*Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos establecerá la forma en que se acreditará el pago del impuesto o la circunstancia de resultar exento, para todos los efectos legales.*

*En todo caso, tratándose de posesiones efectivas que se tramiten ante el Servicio de Registro Civil e Identificación, al presentar la solicitud respectiva se deberá indicar si las asignaciones correspondientes están afectas o exentas de impuesto. De resultar exentas la*

*totalidad de las asignaciones, con la constancia de ello en la respectiva solicitud se tendrá por cumplida la obligación de declarar el impuesto que establece esta ley.”*

Por tanto el Servicio puede incluso decidir que respecto de asignaciones que estuvieran exentas de impuestos, no se presente la declaración.

#### 1.1. Asignatarios obligados a declarar y pagar el impuesto.

*“Para los efectos de señalar los procedimientos de declaración y pago del impuesto, cabe distinguir las siguientes situaciones”,* esto atiende al hecho de determinar si la asignación se encuentra exenta o no.

##### 1.1.1. La totalidad de las asignaciones de la herencia resulta exenta de impuesto.

*” Los asignatarios que hayan tramitado la posesión efectiva ante el Servicio de Registro Civil e Identificación cumplen con la obligación de declarar el impuesto, con la presentación de la solicitud a que se refiere el Artículo 3 de la Ley 19.903, ante la citada repartición pública. En este sentido dicho artículo establece que “La posesión efectiva de una herencia deberá solicitarse a través de un formulario confeccionado para tal efecto por el Servicio de Registro Civil e Identificación, en el que deberán individualizarse todos los herederos indicándolos por sus nombres, apellidos, roles únicos nacionales, domicilio y calidades con que heredan, pudiendo tramitarse electrónicamente de acuerdo a las formalidades establecidas en el reglamento.*

*De haberse tramitado ante los Tribunales de Justicia, en todo caso, debe presentarse el formulario N° 4424, en cualquier Unidad del Servicio de Impuestos Internos.”*

##### 1.1.2. Una o más de las asignaciones resulta afecta a impuesto.

*“Cualquiera de los asignatarios podrá presentar la declaración y realizar el pago en los términos que se señalan a continuación.”* Es importante destacar que la solicitud de

la posesión efectiva puede ser presentada por cualquier asignatario, sea a título universal o singular, incluso sin el consentimiento de los demás asignatarios.

### 1.2. Forma de declarar y pagar el impuesto.

Se hará mediante un formulario que el Servicio tendrá para tales efectos, que en estos casos es el formulario N° 4423<sup>71</sup>, siempre y cuando la tramitación de la posesión efectiva se haya realizado ante el Servicio de Registro Civil e Identificación, en cambio, si se ha tramitado ante los Tribunales de Justicia, se hará por medio del formulario N° 4424.

### 1.3. Plazo para declarar y pagar el impuesto.

El plazo establecido por ley para pagar y declarar el impuesto será de dos años. Este plazo se comenzará a computar desde la fecha de la delación de la asignación cuya posesión efectiva se solicita. Para estos efectos plazo *“es un acontecimiento futuro y cierto a que se subordina la exigibilidad o la extinción de la obligación. La certidumbre de su ocurrencia es lo que caracteriza el plazo.”*<sup>72</sup>, sin embargo la Circular comete una imprecisión ya que señala *“El plazo legal para declarar y pagar el impuesto es de dos años, y se cuenta a partir de la fecha de fallecimiento del causante. Por ejemplo si el causante falleció el 5 de abril del 2003, el plazo para declarar y pagar el impuesto que grava las asignaciones, vencerá el 5 de abril de 2005.”*, este punto ya fue analizado en el presente trabajo.

---

<sup>71</sup> En el anexo se acompaña imagen del formulario para un mejor entendimiento.

<sup>72</sup> MEZA Barros, Ramón. Manual de las obligaciones. Novena ed. Santiago, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2003. P 58

#### 1.4. Lugar en que se debe presentar la declaración.

*“ La declaración del impuesto debe realizarse ante la Unidad del Servicio de Impuestos Internos, en cuya jurisdicción se sitúe el domicilio del solicitante y a ella deberá acompañarse una copia del Formulario “Solicitud Posesión Efectiva Intestada Ante el Servicio de Registro Civil e Identificación”, y la resolución respectiva, si el procedimiento se ha seguido ante dicha repartición; o, copia de la Resolución Judicial que concede la posesión efectiva y del inventario respectivo, si el procedimiento se ha seguido ante los Tribunales de Justicia.*

*No se deben acompañar los documentos que han servido de base para la determinación del impuesto, como son aquellos que sirven de fundamento para la valoración de los bienes legados, o de aquellos que conforman el activo y el pasivo del patrimonio del causante, y los documentos que acreditan las bajas de la herencia. Estos documentos, en todo caso, deberán ser mantenidos en poder de los asignatarios para ser exhibidos a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, si se les requieran para fines de fiscalización del impuesto.”*

#### 1.5. Pago del impuesto fuera de plazo.

En caso de que el pago del impuesto se realice fuera del plazo legal, además del pago del tributo mismo, se deberá enterar en arcas fiscales.

##### 1.5.1 El reajuste de los impuestos adeudados.

El impuesto se determina en Unidades Tributarias Mensuales, por lo que se produce una reajustabilidad automática, en este sentido la Circular agrega que *“El impuesto se determina en Unidades Tributarias Mensuales, correspondientes a la fecha en que se abrió la sucesión, las que se convierten a pesos de acuerdo al valor de la UTM vigente en el mes en que se verifica el pago (Inciso final, Artículo 2, Ley 16.271). De este modo se produce una reajustabilidad automática del impuesto a pagar”*

### 1.5.2 Los intereses por mora en el pago del impuesto.

Los intereses consistirán en un porcentaje del impuesto adeudado. Estos intereses serán *“equivalentes al 1,5% por cada mes o fracción de mes de retardo en el pago del impuesto adeudado, debidamente reajustado. “*

### 1.6. Forma de acreditar el pago del impuesto o su exención.

*“Para todos los efectos legales, el pago del impuesto o la circunstancia de encontrarse una asignación exenta del mismo, se debe acreditar conforme a las siguientes normas.”*

#### 1.6.1. Todas las asignaciones de la herencia, resultan exentas de impuesto.

Certificado emitido por el Servicio de Impuestos Internos, en que se declara la exención de la totalidad de las asignaciones.

#### 1.6.2. Algunas de las asignaciones de la herencia resultan exentas de impuesto.

Certificado emitido por el Servicio de Impuestos Internos, en que se declara la exención de las asignaciones que se encuentren y en dicho caso; y Certificado de haberse pagado el impuesto y sus recargos, en su caso, respecto de cada una de las asignaciones gravadas.

#### 1.6.3. Todas las asignaciones de la herencia resultan afectas a impuesto.

Certificado emitido por el Servicio de Impuestos Internos, en que se declara haberse pagado el impuesto, respecto de cada una de las asignaciones gravadas.

## 2. Respecto a las Infracciones y Sanciones.

### 2.1. Declaración con errores u omisiones.

Si la declaración del impuesto fue presentada con errores u omisiones que hubieren determinado el pago de un impuesto al menor al debido, *“constituye una infracción sancionada en el artículo 97 N° 3 del Código Tributario, y se sanciona con multa del 5% al 20% de las diferencias de impuesto que resultare.”*

### 2.2. El retardo u omisión de la declaración del impuesto.

*“La no presentación de la declaración del impuesto y su presentación fuera del plazo de dos años contado desde la fecha de fallecimiento del causante, constituye una infracción sancionada en el artículo 97 N° 2 del Código Tributario, con multa del 10% de los impuestos adeudados, tasa que se mantiene hasta el quinto mes del retardo en su prestación.*

*Si la declaración se presenta después del quinto mes de vencimiento del plazo, la multa del 10% se incrementa en un 2% por cada mes o fracción de mes siguiente.”*

Respecto a la fecha desde inicio del cómputo del plazo de dos años, estamos a lo anteriormente señalado, esto es que se comienza a contar desde la delación de la asignación.

*“En la eventualidad que un contribuyente exento del pago del impuesto no presentare declaración, fuera del caso de excepción establecido en el inciso final del artículo 60 de la Ley 16.271, se aplicará la sanción tipificada en el artículo 72 de la citada ley, esto es, multa de un 5% a un 50% de una Unidad Tributaria Anual. Esta multa se aplica de acuerdo al procedimiento previsto en el artículo 161 del Código Tributario.”*

### 2.3. Declaraciones maliciosamente incompletas o falsas.

*“La presentación de declaraciones de impuesto maliciosamente incompletas o falsas que induzcan a la liquidación de un impuesto menor al que corresponda, constituye un delito tributario sancionado por el artículo 97 N° 4 del Código Tributario con multa de*

*50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo. En relación con la omisión de bienes en el inventario del causante, el artículo 62 de la Ley N° 16.271, expresamente dispone que se presumirá el ánimo de eludir el impuesto, en el caso que los bienes omitidos hayan sido distribuidos entre los herederos. “*

En este punto dice relación a “*presentaciones maliciosamente incompletas o falsas*”; nos estamos refiriendo a declaraciones presentadas dolosamente, específicamente al dolo como elemento del delito civil, que es el que se define en el Artículo 44, inciso final, del Código Civil, “*como aquel que consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro*”.

Como el dolo no se presume si no en los casos expresamente autorizados por la ley, es el Servicio de Impuestos Internos el encargado de probar que el contribuyente actuó de manera dolosa.

#### 2.4. Omisión maliciosa de la declaración.

*” Puede suceder que el heredero o legatario omita dolosamente la declaración del impuesto correspondiente, de concretarse esta situación, estamos ante “un delito tributario”, y que se sanciona de acuerdo a lo preceptuado por el Artículo 97 N° 5 del Código Tributario, con multa del 50% al 300% del impuesto que se trata de eludir, y con presidio menor en su grado medio a máximo.”*

### 3. Prescripción del impuesto de la ley N° 16.271 y facultades del SII.

En este ámbito que dice relación al “*Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones*” que establece la Ley N° 16.271, modificada por la Ley N° 19.903, se aplican las normas de prescripción de los Arts. 200 y 201 del Código Tributario, además de las instrucciones impartidas por la Circular N° 73 del año 2001, y que son relativas a la aplicación de las normas de prescripción y ello en el ejercicio de las acciones y facultades del Servicio con excepción de lo señalado en su número 14.

La prescripción se encuentra tratada en el Código Civil en diversos artículos, como por ejemplo, el artículo 588, a propósito de los modos de adquirir el dominio; en el artículo 1567, en materia de modo de extinguir las obligaciones y entre los artículos 2492 y 2524, donde se trata en forma detallada esta institución. El legislador trató estas figuras (la adquisitiva y extintiva) en forma conjunta, en razón de que existen situaciones dogmáticas a las que ambas deben de ser sometida, siendo éstas las llamadas, “Reglas Comunes”, y que se refieren a que:

- a. Debe de ser alegada, tratada en el artículo 2493.
- b. Puede ser renunciada a ella una vez que se cumplieron sus presupuestos, referida en el artículo 2494.
- c. Corre contra todas las personas, regla establecida en el artículo. 2497.

La prescripción es, según la definición del artículo 2492 del Código Civil, “*La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales. Una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción.*”

En este trabajo solo abordaremos la prescripción extintiva o liberatoria que es un “*modo de extinguir las acciones y derechos ajenos, por no haberse ejercido dichas acciones y derechos, durante cierto lapso de tiempo y concurriendo los demás requisitos legales.*”

Habida consideración de lo señalado, y en relación a la materia que nos convoca en este trabajo, es menester resaltar lo siguiente:

### 3.1. Plazo de prescripción.

La Ley N° 19.903, modificó el Artículo 50 de la Ley N° 16.271, disponiéndose que el impuesto pertinente sobre las asignaciones provenientes de donaciones revocables e irrevocables, “*debe de declararse y pagarse simultáneamente, dentro del plazo de 2 años*”; contado ello, desde la fecha en que la asignación se defiera, situación que por lo general se concreta al momento del fallecimiento del causante en el caso de las asignaciones testamentarias. Sin perjuicio de lo anterior, el Código Tributario en su artículo. 200, dispone que los impuestos sujetos a declaración, deben manifestarse ante el Servicio de Impuestos Internos, dentro de los siguientes plazos:

#### 3.1.1. Plazo de 3 años.

El Servicio tendrá un plazo de 3 años para “revisar y rectificar” cualquier declaración de impuesto hecha por el contribuyente. En el caso del impuesto de la ley N° 16.271, este plazo se computa desde la expiración del plazo de 2 años, contados desde la fecha del fallecimiento del causante.

#### 3.1.2. Plazo de 6 años.

El Servicio podrá ejercer las facultades antes señaladas en el plazo de 6 años contados desde la fecha de vencimiento del término de 2 años que sigue a la fecha del fallecimiento del causante, en caso que la declaración del impuesto a las asignaciones no se hubiere presentado, o la presentada, fuere maliciosamente falsa.

### 3.2. Limitación de la facultad de tasar dentro del plazo del Artículo 200 del Código Tributario.

El artículo 64, que se encuentra dentro de las normas generales del Código Tributario, establece una facultad, de “tasar la base imponible del impuesto”, la que debe de ser ejercida dentro de los plazos de prescripción que establece el artículo 200 de dicho cuerpo legal.

Por otra parte, encontramos una excepción, establecida en el Artículo 46 bis de la Ley N° 16.271, que establece una limitación a la referida facultad, prescribiendo lo siguiente “*Los bienes de los cuales esta Ley no establece regla de valoración, serán considerados en su valor corriente en plaza. Para el ejercicio de la facultad establecida en el Artículo 64 del Código Tributario, el SII deberá citar al contribuyente dentro del plazo de los 60 días siguientes a la presentación de la declaración del impuesto o de la exención del mismo*”.

### 3.2.1. Alcance de la norma del Artículo 46 bis.

Esta disposición nos señala una *limitación a la facultad de tasar*, pero ella, sólo dice relación con el valor asignado a los bienes incluidos en el inventario debidamente acompañado a la solicitud de posesión efectiva, respecto de los cuales la ley no establece una regla para su valorización.

### 3.2.2. Reglas relativas al plazo de 60 días.

Como hemos visto el Artículo 64 del Código Tributario, contempla una “citación previa” y que por mandato del Artículo 46 bis de la Ley N° 16.271 debe de realizarse dentro del plazo de 60 días, contados desde que se hizo la presentación de la declaración del impuesto o de su exención, según el caso.

### 3.2.3. Computo del plazo.

Los 60 días de plazo se computan a contar de la fecha de presentación de la declaración o de su exención. Por tratarse de un plazo de días, sin otra especificación, debemos ceñirnos a lo que nos señala el Artículo 48 y 50 del Código Civil, es decir, este se considerará en forma “completa” y correrá hasta la “medianoche del último día de plazo”, comprende aún los “días feriados”; es decir, debe de computar en forma continua, incluyendo los días inhábiles.

#### 3.2.4. Inicio de los plazos.

Sobre este punto es menester distinguir lo siguiente:

- a. Posesiones efectivas tramitadas ante el Servicio de Registro Civil, en que al ser presentadas, se declare que la totalidad de las asignaciones están exentas a impuesto.

El plazo de 60 días que establece el Artículo 46 bis de la Ley N° 16.271, se cuenta desde “el día siguiente a la presentación del inventario” que comprende bienes que debieron ser estimados en su valor corriente en plaza.

- b. Posesiones efectivas tramitadas ante el Servicio de Registro Civil, en que al ser presentadas, se declare que la totalidad de las asignaciones están afectas a impuesto.

El plazo de 60 días que establece el Artículo 46 bis de la Ley N° 16.271, se cuenta desde el día siguiente a la presentación y pago simultáneo del impuesto, ante el Servicio de Impuestos Internos.

- c. Posesiones efectivas tramitadas ante los Tribunales:

El plazo de 60 días que establece el Artículo 46 bis de la Ley N° 16.271, se cuenta desde el día siguiente a la presentación de la declaración, ante el Servicio de Impuestos Internos.

#### 3.3. Efectos de la prescripción.

La Prescripción de que tratan los Arts. 200 y 201 del Código Tributario, corresponde a la prescripción extintiva o liberatoria, que es *“un modo de extinguir las acciones y derechos ajenos, por no haberse ejercido éstos durante un lapso de tiempo determinado cumpliéndose los demás requisitos legales.”*

Tratándose de la obligación de pagar impuestos, la prescripción extintiva hace perder al Fisco la acción de exigir su pago, lo cual no priva al deudor del derecho a cumplir

con la obligación en su carácter de obligación natural. Las obligaciones naturales son aquellas que no dan acción para exigir su cumplimiento, pero dan derecho para retener lo dado o pagado en razón de ellas.

No obstante que la prescripción opera de pleno derecho, por el sólo cumplimiento de los requisitos que la ley establece –inactividad del acreedor y transcurso del plazo-, por disposición del Artículo 2493 del Código Civil, para que surta los efectos que la ley atribuye, es necesario que ella “sea alegada”.

La señalada disposición, reconoce como derecho del deudor, el de invocar o no la prescripción, ante la eventualidad de un requerimiento de pago, por parte de su acreedor judicial, que se dicte y dejará constancia que la prescripción ha producido todos sus efectos a contar de la fecha de cumplimiento de los requisitos legales.

#### 3.3.1. Facultades del Servicio de Impuestos Internos.

Habida consideración de los efectos de la prescripción extintiva, es que la facultad del Servicio de Impuestos Internos, para revisar, liquidar, reliquidar y girar los impuestos, sólo dicen relación con aquellos gravámenes respecto de los cuales no se encuentre vencido el plazo de prescripción. En base a lo anteriormente manifestado, el Servicio emitió la Circular N° 73 el año 2001, por medio de la cual instruyó en el sentido de *“abstenerse de citar al contribuyente habida consideración que éste se encuadre dentro del Artículo 63 del Código Tributario, si de los antecedentes existentes en poder del SII., se puede desprender, sin lugar a dudas, que la irregularidad que se impute al contribuyente incidirá en diferencias impositivas en períodos que exceden de los plazos previstos en el Artículo 200 del Código Tributario.”*

Igualmente, se señala en las mencionadas instrucciones que el S.I.I. emitió, que éste deberá de abstenerse de liquidar o girar impuestos que incidan en períodos que están más allá del límite establecido por los plazos legales de prescripción, del citado Artículo 200. Por excepción, se podrá proceder a liquidar o girar impuestos que correspondan a dichos períodos, cuando el contribuyente hubiere renunciado a la prescripción.

### 3.3.2. Solicitud administrativa de declaración de la prescripción.

Los Directores Regionales del SII., dentro de sus respectivos territorios jurisdiccionales, les corresponde resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos, como se indica en el artículo 6, letra b), N° 5 del Código Tributario.

En uso de esta facultad, y a solicitud de parte interesada, podrán los Directores Regionales del Servicio, declarar la prescripción de la acción del Fisco, para requerir el pago del impuesto a las asignaciones hereditarias.

POSESIONES EFECTIVAS INICIADAS ANTES DEL 11 DE ABRIL DE 2004.

Por disposición del Artículo 1 transitorio de la Ley 19.903, las solicitudes de dación de posesión efectiva de una herencia ya iniciadas ante los tribunales de justicia, a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, continuarán tramitándose conforme al procedimiento aplicable al momento de presentarse la solicitud respectiva.

## **CAPITULO CINCO:**

### **INSTRUCCIONES ACERCA DE LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LAS DONACIONES, DECLARACIONES Y PAGO, INFRACCIONES Y PRESCRIPCIÓN.**

#### **1.- ANTECEDENTES NECESARIOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL MPUESTO ALAS DONACIONES.**

##### **1.1. Donante:**

Nombre completo, Cedula de Identidad y domicilio.

##### **1.2. Donatario:**

Nombre completo, Cedula de Identidad, domicilio y grado de parentesco con el donante, si es que existiere.

##### **1.3. Bien o bienes donados:**

El impuesto se aplica sobre el valor del bien donado, a la fecha del contrato. Para los efectos de su individualización y valorización, serán las reglas contenidas en el Capítulo III numeral 1.4., de la Circular en comento.

**2.- DETERMINACIÓN DEL VALOR AFECTO A IMPUESTO DEL VALOR DETERMINADO CONFORME A LAS REGLAS ANTES REFERIDAS, PROCEDE QUE SE EFECTÚEN DETERMINADAS REBAJAS Y AGREGACIONES SEGÚN CORRESPONDA.**

**2.1. Exenciones de impuesto.**

En este caso procede rebajar el valor del bien donado que goce de exenciones del impuesto a las donaciones Ej.: Bienes Raíces acogidos a la Ley Pereira o al DFL N° 2 de 1959, sobre Viviendas Económicas, siempre que hayan sido construidos o adquiridos por el donante en primera transferencia.

Procede, además, realizar esta rebaja cuando el donatario goza de la exención del impuesto a las donaciones.

**2.2. Gravámenes.**

Del valor de la donación afecta a impuesto, procede efectuar las rebajas que autorizan los artículos 5 y siguientes de la Ley N° 16.271, siempre que se hubieren establecido expresamente por el donante en el respectivo contrato.

**2.3. Donaciones anteriores.**

En caso que el donatario hubiere recibido reiteradas donaciones anteriores del mismo donante, deberá sumarse su valor y pagarse el impuesto sobre el total de lo donado. Por excepción, no procede lo anterior, tratándose de donaciones en razón del bien materia del contrato, hubieren resultado exentas del impuesto de la ley N° 16.271.

### **3.- DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE L IMPUESTO.**

#### **3.1. Monto exento.**

Ante la eventualidad que el donatario es cónyuge del donante o es respecto de éste último, “ascendiente” o “descendiente”, procede rebajar del valor líquido del contrato de donación, el valor equivalente a 60 UTM, según el valor de ésta a la fecha de la “insinuación” de la donación. La misma rebaja procede en caso que entre el donatario y el donante exista un grado de parentesco colateral de segundo, tercero o cuarto grado.

### **4.- APLICACIÓN DE LA TASA.**

#### **4.1. Tasa.**

Sobre el valor líquido de la DONACIÓN, afecto a impuesto, se aplica la escala progresiva de impuesto que establece el Artículo 2 de la Ley N° 16.271.

#### **4.2. Recargo.**

Sobre el valor resultante de la aplicación de la tabla anterior, procede un recargo del 20 %, en caso que el asignatario tenga con el causante un parentesco colateral de segundo, tercero o cuarto grado y, de un 40%, si el parentesco es más lejano, o no existe parentesco alguno.

#### **4.3 Rebaja.**

Por último, procede rebajar del impuesto determinado, el monto del gravamen antes pagado por el donatario por donaciones recibidas del mismo donante (ver N° 2.3, precedente) y que se hubieren sumado para los efectos de determinar la base imponible del impuesto.

## **5.- DECLARACION Y PAGO DEL IMPUESTO:**

### **5.1. Obligación a declarar y pagar el impuesto.**

Se puede constatar que el Artículo 52 de la Ley N° 16.271, modificado por la Ley N° 19.903, dispone que el donatario debe declarar y pagar el impuesto que grava la donación.

### **5.2. Forma de declarar y pagar el impuesto.**

El impuesto que grava las donaciones debe de ser declarado y pagado. Ello se concreta por medio del formulario N° 4425, sea que la donación haya sido insinuada o esté eximida de dicho trámite.

### **5.3. Plazo para declarar y pagar el impuesto.**

Como se menciona en el título, el impuesto se debe declarar y pagar, antes que el tribunal autorice la donación, o bien, en caso que el trámite de la insinuación no se requiera, dentro del mes siguiente a aquel en que se perfeccione el contrato.

### **5.4. Lugar en que se debe presentar la declaración:**

La declaración del impuesto debe realizarse ante la Unidad del Servicio de Impuestos Internos, en cuya jurisdicción se sitúe el domicilio del donante, y a ella deberá acompañarse una copia de la solicitud de autorización judicial para la donación que debe de insinuarse, o copia del respectivo contrato, en caso que dicho trámite no proceda.

No se deben acompañar los documentos que han servido de base para la valoración del bien o bienes objeto de la donación, los cuales deberán ser mantenidos en poder del donatario para ser exhibidos a los funcionarios del SII: si se les requieran para fines de fiscalización del impuesto.

### **5.5. Pago del impuesto fuera de plazo:**

El pago del impuesto que se realice fuera del plazo legal, además del tributo mismo, comprenderá:

#### 5.5.1. El reajuste del impuesto adeudado.

El impuesto se determina en UTM (Unidades Tributarias Mensuales), correspondientes a la fecha en que se insinuó la donación o se celebró el contrato, según el caso, las que se convierten a pesos de acuerdo al valor de la UTM vigente en el mes en que se verifica el pago, de acuerdo al Artículo 2, inciso final, de la Ley 16.271. De esta forma se produce una reajustabilidad automática del impuesto a pagar.

#### 5.5.2. Los intereses por la mora en el pago del impuesto.

Estos corresponden al 1,5 %, por cada mes o fracción de mes de “retardo” en el pago del impuesto adeudado, debidamente reajustado Artículo 53 inc. 3° del Código Tributario.

### 5.6. Forma de acreditar el pago del impuesto o su exención.

Para todos los efectos legales, el pago del impuesto o la circunstancia de encontrarse una donación exenta del mismo, se debe acreditar conforme a las siguientes.

#### 5.6.1. Donación exenta.

Se debe de obtener certificado extendido por el SII, en que se declara la exención de la donación.

#### 5.6.2. Donación afecta.

Se debe de obtener certificado extendido por el SII, en que se hace presente el haberse pagado el impuesto.

## 6.- INFRACCIONES Y SANCIONES.

### 6.1. Declaración con errores u omisiones.

La Circular estipula que la declaración del impuesto que “*contiene errores u omisiones*” que hubieren determinado el pago de un impuesto menor al debido”, constituye una infracción que es sancionada, en el Artículo 97 N° 3 del Código Tributario, con una multa que puede fluctuar del 5 % al 20 % de las diferencias de impuesto que resultare.

### 6.2. El retardo u omisión de la declaración del impuesto.

Continúa el instructivo aludido expresando que, la omisión en la presentación de la declaración del impuesto o la presentación fuera de plazo, constituyen infracciones sancionadas en el Artículo 97 N° 2 del Código Tributario, con multa del 10 % de los impuestos adeudados, tasa que se mantiene hasta el quinto mes de retardo en su presentación. Si la declaración se presenta después del quinto mes de vencimiento del plazo, la multa del 10 % se incrementa en un 2 % por cada mes o fracción de mes siguiente.

### 6.3. Declaraciones maliciosamente incompletas o falsas:

La Circular menciona que la presentación de declaraciones del impuesto maliciosamente incompletas o falsas que induzcan a la liquidación de un impuesto menor al que corresponda, constituye un delito tributario sancionado por el Artículo 97 N° 4 del Código Tributario, con multa de un 50 % al 300 % del valor del tributo eludido en este caso y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

### 6.4. Omisión de la declaración de impuesto exento.

La omisión de la declaración del impuesto a una donación que resulta exenta del mismo, constituye una infracción sancionada por el Artículo 72 de la Ley 16.271, con una multa de un 5 % a un 50 % de UTA (Unidad Tributaria Anual).

## **7.- PRESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO DE LA LEY 16.271 A LAS DONACIONES Y FACULTADES DEL SII.**

La Circular al respecto, hace mención que en esta materia se aplican las instrucciones contenidas en el Capítulo IV, letra A, N° 3 del citado documento instructivo

Al respecto recordemos:

### **Plazo de prescripción.**

La Ley N° 19.903, modificó el Artículo 50 de la Ley N° 16.271, disponiéndose que el impuesto pertinente sobre las asignaciones provenientes de donaciones revocables e irrevocables, “debe de declararse y pagarse simultáneamente, dentro del plazo de 2 años”; contado ello, desde la fecha en que la asignación se defiera, situación que por lo general se concreta al momento del fallecimiento del causante en el caso de las asignaciones testamentarias. Sin perjuicio de lo anterior, el Código Tributario en su Artículo 200, dispone que los impuestos sujetos a declaración, deben manifestarse ante el SII, dentro de los plazos que se indican:

a.- Plazo de 3 años.

El Servicio de Impuestos Internos tendrá un plazo de 3 años para “revisar y rectificar” cualquier declaración de impuesto hecha por el contribuyente. En el caso del impuesto de la ley N° 16.271, este plazo se computa desde la expiración del plazo de 2 años, contados desde la fecha del fallecimiento del causante.

b.- Plazo de 6 años.

El SII. podrá ejercer las facultades antes señaladas en el plazo de 6 años contados desde la fecha de vencimiento del término de 2 años que sigue a la fecha del fallecimiento del causante, en caso que la declaración del impuesto a las asignaciones no se hubiere presentado, o la presentada, fuere maliciosamente falsa.



## **CAPITULO FINAL.**

### **Impuesto a las herencias en Proyecto de Reforma Tributaria del año 2014.**

El 01 de abril del año 2014, el gobierno de Su Excelencia, la Presidenta Michelle Bachelet, envía, a través de un mensaje presidencial a la Cámara de Diputados, el Proyecto de Reforma Tributaria.

Dentro de las motivaciones de este proyecto ley se pueden citar *“la necesidad de resolver las brechas de desigualdad que hoy existen, nos exige realizar cambios profundos y estructurales. La más importante de estas transformaciones nos permitirá avanzar hacia una educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles. Esto no sólo producirá una mayor inclusión social, beneficiando a los miles de niños y niñas, jóvenes y sus familias que quieren mejorar su bienestar. También permitirá que numerosos profesionales y técnicos con grados crecientes de calificación den el impulso que necesita nuestra economía.”*.

En materia de herencias, el proyecto de Ley señala lo siguiente:

1. En la reforma del artículo 17 de la Ley de la Renta, se modifica el número 8º letra f, quedando en el siguiente tenor *“No constituye renta la adjudicación de bienes en partición de herencia y a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos, hasta el equivalente al valor de los respectivos bienes que se haya considerado para los fines del impuesto a las herencias, reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de la apertura de la sucesión y el mes anterior al de la enajenación.”*. Por consiguiente, se considerará como ingreso no renta, para efectos de determinar la misma, la adjudicación de bienes en la partición de la comunidad hereditaria, ya sea que los adjudicatarios sean los propios herederos o cesionarios del derecho real de herencia. Esta norma impone un límite respecto al monto que se

considerará como ingreso no renta: el valor de los bienes adjudicados que se hayan tomado en consideración para la determinación del impuesto a la herencia, todo esto debidamente reajustado, según el índice de precios al consumidor.

Dada la gran trascendencia de esta reforma y los grandes cambios que en materia tributaria plantea, se tuvieron que llevar acuerdos de carácter político-técnicos para encontrar la forma de solucionar aquellos escollos que impedían llegar a los acuerdos necesarios para que se convierta en Ley de la República.

Es en este orden de ideas que el 08 de julio del año 2014, se celebra un “*Protocolo de Acuerdo Por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo*”, acuerdo que fue celebrado por diversos actores políticos y sociales del país. Entre las motivaciones de llegar a este consenso, el Protocolo de Acuerdo Por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo, señala que “*La responsabilidad fiscal de financiar con ingresos permanentes gastos permanentes, hace indispensable que el país cuente con una Reforma Tributaria que permita recaudar 3% del PIB y mejorar la distribución del ingreso mediante mayor equidad tributaria, todo ello en un contexto de adecuados incentivos al ahorro y la inversión. Materializar dicha reforma es una misión país, de ahí la necesidad de construir acuerdos transversales, que den sustentabilidad en el tiempo a estos cambios que favorecen a la mayoría de nuestra población. Con esa finalidad, el Gobierno de Chile, representado por el Ministro de Hacienda, don Alberto Arenas de Mesa y los integrantes de la Comisión de Hacienda del Senado, encabezada por su presidente el H. Senador Ricardo Lagos Weber y los senadores, don Juan Antonio Coloma Correa; don José García Ruminot; don Carlos Montes Cisternas y don Andrés Zaldívar Larraín, han alcanzado el siguiente protocolo de acuerdo, que representa la voluntad común de perfeccionar el proyecto de reforma tributaria, en las materias que se indica, a fin de que dicho proyecto, sea aprobado durante el mes de agosto del presente año.*”

Estos acuerdos se materializarán en indicaciones al proyecto de ley de reforma tributaria, pero, en lo esencial que se trata en materia de herencias, se pueden señalar que se acordaron las siguientes materias:

1. Respecto al punto 5 que versa sobre Vivienda, se señala *“En el caso de propiedades heredadas, el impuesto a la herencia constituirá crédito respecto del impuesto a la ganancia de capital.”*. Esto en el entendido que el mayor valor que se obtenga en la enajenación, según el proyecto de Ley constituirán rentas, que podrían ser gravadas con el Impuesto Global Complementario o Adicional, por esto si una persona se encuentra dentro de los supuestos para ser sujeto pasivo de este impuesto, por haber obtenido una ganancia de capital al enajenar un bien raíz, podrá imputar como crédito contra dicho impuesto, lo que haya pagado por concepto de impuestos a la herencia, de haber adquirido dicho inmueble por sucesión por causa de muerte.

Es del caso señalar que, mientras el proyecto en comento no se convierta en Ley de la República, puede ser afectados por múltiples modificaciones, por este motivo no es dable abordar de manera profunda sus efectos en lo que dicen relación con lo tratado en el presente trabajo. Sumado esto a que las materias acordadas en el protocolo de acuerdo aún no han sido incorporadas al Proyecto de Ley en forma de indicaciones.

## **CONCLUSIÓN.**

En este trabajo se ha analizado la Circular 19 dictada por el Servicio de Impuestos Internos del año 2014, que vino en establecer el “Reglamento sobre tramitación de Posesiones Intestadas, Registro Nacional de Posesiones Efectivas y Registro Nacional de Testamento”, ya que la interpretación administrativa de esta repartición pública, debió ajustar su normativa desde la introducción de la Ley 19.903 que reformo el procedimiento para el otorgamiento de la posesión efectiva de la herencia y adecuaciones de la normativa procesal, civil y tributaria sobre la materia.

Si bien la dictación de las circulares por parte del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, corresponde a una facultad entregada por Ley a esta autoridad con el fin de crear una fuente formal del Derecho Tributario, no es menos cierto, que estas sólo obligan a los funcionarios que prestan servicios en dicha repartición pública. Puesto que son interpretaciones de carácter administrativas, los contribuyentes y el resto de la sociedad, no se encuentran obligadas por imperativo legal a obedecerlas so pena de ser acreedores de alguna sanción. Por tanto todo lo que esta Circular establece, es revocable y cuestionable.

La Circular 19 del año 2004 del Servicio de Impuestos Internos, fue dictada para ajustar la normativa administrativa con el fin de que estuviera en concomitancia con la Ley 19.903, que vino en establecer un nuevo procedimiento para el otorgamiento de la posesión efectiva. Esta Ley incorporó en nuestra legislación un procedimiento simple, concentrado e igualitario, para efectos de que cualquier persona con la calidad, a lo menos en apariencia, de heredero, pueda dirigirse a una oficina del Servicio de Registro Civil e Identificación, y obtener, tras completar una serie de formularios, la posesión efectiva de la herencia a la cual esta llama. Esta modificación, fue una adecuación de las normas jurídicas a una situación de hecho, esto es que la mayoría de las sucesiones en nuestro país son de carácter intestado. Por esta razón nos parece un avance significativo hacía el acceso de todas las personas a la regularización de sus derechos sucesorios, independiente de su fuerza patrimonial, puesto que se abaratan costos para la realización de este trámite. A materia de

resumen se puede señalar que el actual procedimiento, cuando la sucesión es intestada, es de carácter administrativo, siendo competente el Servicio de Registro Civil e Identificación, y en las sucesiones de carácter testada, el órgano competente son los Tribunales de Justicia. Esto trajo aparejado un mecanismo más expedito, menos oneroso y más inclusivo, para obtener la posesión efectiva. Respecto a la seguridad jurídica, disminuye de manera sustancial la posibilidad de pasar en silencio a algún heredero no comprendido en la solicitud respectiva, puesto que es precisamente este Servicio público quien tiene el registro de las personas nacidas en Chile, como así mismo el registro de defunción y el de los matrimonios celebrados en la República.

En materia de Dación de la Posesión Efectiva, mantiene, por un lado, el sistema vigente antes del 11 de abril del año 2004, puesto que, cuando la sucesión es testada, esta debe solicitarse y tramitarse antes el juzgado de letras en lo civil correspondiente. Hemos criticado la Circular 19 respecto a esta materia, principalmente como interpreta una sucesión testada e intestada. El concepto de sucesión intestada tiene una aplicación mayor al que la Circular emplea. Por ejemplo, hay casos en que existe testamento válido, pero sigue siendo una sucesión de carácter intestada, esto porque dicho acto jurídico puede contener exclusivamente declaraciones meramente enunciativas, sin un carácter patrimonial. Bajo este presupuesto, estamos frente a una sucesión de carácter intestada y su posesión efectiva debiera solicitar ante el Servicio de Registro Civil y no ante los Tribunales de Justicia, como lo daría a entender la Circular N°19. Esto puesto que al no existir testamento o al no producir efectos, dicha sucesión debe considerarse de carácter intestada.

Por su parte la circular no desarrolla de manera cabal el concepto de apertura de la sucesión, aún cuando tiene una tremenda relevancia jurídica. En resumen podemos señalar que la apertura de la sucesión se inicia con la muerte natural de una persona. Respecto al momento de la apertura, se debe distinguir si la muerte es real o presunta, ya que en este último caso se producirá al momento de la dictación del decreto de posesión provisoria de los bienes, por su parte el lugar de la apertura, se produce en el último domicilio que haya tenido el causante, en este sentido, el domicilio debe entenderse como el utilizado por el

Código Civil, y no el establecido en el Código Tributario, puesto que se desprende claramente que el domicilio para estos efectos, es el de carácter civil, ya que las normas relativas a la sucesión de una persona, se encuentran en este cuerpo legal.

Los tributos son el mayor ingreso de recursos que obtiene un Estado de sus ciudadanos. Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones e impuestos. La Ley 16.271 fija un impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones. Es importante aclarar que el tributo establecido por dicha ley es propiamente un impuesto, puesto que el contribuyente o sujeto pasivo debe realizar un pago, consistente en una suma de dinero, no recibiendo una contraprestación directa de parte del sujeto activo, es decir el fisco. Esta Ley fija los requisitos necesarios para que nazca la obligación tributaria. Entre los requisitos señalados fija los hechos y actos jurídicos que deben suscitarse para que se configure el hecho gravado, una vez cumplidos estos hechos o actos jurídicos, nace la obligación tributaria. Respecto a este punto, el hecho gravado establecido en la citada Ley, es de carácter compuesto, pues es necesario que concurran una serie de requisitos copulativos, que son la muerte, natural o presunta, de una persona, que ocurra luego la apertura de la sucesión, para posteriormente producirse la delación de la asignación hereditaria y finalmente el beneficiario de dicha asignación debe prestar su voluntad en el sentido de que acepta dicha asignación. Si no concurre alguno de estos supuestos, el hecho gravado no nace, por tanto la obligación tributaria tampoco nacerá.

Respecto al momento en que se devenga este impuesto, es importante señalar que este se produce una vez que ocurre la delación de la asignación, a su vez esta se produce por regla general al momento de fallecer el causante. Pero existen casos en que la delación se produce en un tiempo posterior al de la muerte real de una persona, así en las asignaciones condicionales suspensivas, la delación se producirá cuando ocurra el hecho futuro e incierto.

Respecto a la declaración y pago del impuesto de las Asignaciones Testamentarias y Donaciones, se modificó sustancialmente en relación al régimen anterior puesto que ahora es de Declaración y Pago, ya solicitándose la posesión efectiva ante Tribunales de Justicia o ante el Servicio de Registro Civil, antes de concederse por resolución judicial o

administrativa, es necesario acreditar ante organismo pertinente, si se pago o esta exento de este impuesto. Mismo sistema opera en caso de las donaciones, con la salvedad que solo recae respecto donaciones irrevocables entre vivos, puesto que en le tramite de Insinuación, debe demostrarse al Tribunal que se pagó el Impuesto.

Dejamos fuera las donaciones revocables o por causa de muerte, porque esta surten efecto con la muerte del causante, rigiendose por las normas de la sucesión por causa de muerte.

Finalmente si bien la Circular, no es perfecta, tiene variadas materias en que requiere un desarrollo jurídico más preciso de las instituciones que desarrolla, especialmente con algunas materias de gran relevancia, como son establecer el momento exacto en que se produce la apertura de la sucesión, cuales son los requisitos necesarios para que nazca la obligación tributaria, puesto que no se desarrolla con toda la claridad los supuestos del hecho gravado que le sirve de base. Así también en el ambito de las donaciones, es necesario determinar claramente cuales estan sujetas a su impuesto respectivo. Por su parte la escala de exención de pago de impuesto a la herencia y las donaciones nos parece un rango correcto, puesto que el mayor porcentaje de herencia de este pais no excede el valor establecido por la ley.

## **BIBLIOGRAFIA.**

ABELIUK Manasevich, René. Derecho Sucesorio, Tomo I. 7ª.ed. Santiago, Chile: Jurídica de Chile, 2009. 772 p.

ABELIUK Manasevich, René. Tratado de las Obligaciones. Tomo I. 5ta ed. Santiago, Chile: Jurídica de Chile, 2008. 1495 p.

BARCIA Lehmann, Rodrigo. Lecciones de Derecho Civil Chileno, Tomo I, Del acto jurídico. Santiago, Chile: Jurídica de Chile, 2010. 155 p.

CIRCULAR N°38. Actualización y complementación de instrucciones para la clasificación, enrolamiento y tasación de predios rurales. Santiago, Chile: Servicios de Impuestos Internos, 01 de julio de 1997. 3 p.

DOMINGUEZ Águila, Ramón. Teoría general del negocio jurídico. Santiago, Chile: Jurídica de Chile, 1977. 256 p.

DUCCI Claro, Carlos. Derecho Civil. Parte General. 4ª.ed. Santiago, Chile: Jurídica de Chile, 2010. 448 p.

ELORRIAGA De Bonis, Fabián. Derecho Sucesorio. 2ª.ed. Santiago, Chile: Legal Publishing, 2010. 855 p.

GUZMÁN Brito, Alejandro. De las Donaciones entre vivos. Conceptos y tipos. Santiago de Chile: LexisNexis, 2005. 280 p.

Ley N° 19.903. CHILE. Sobre Procedimiento para el otorgamiento de la posesión efectiva de la herencia y adecuaciones de la normativa procesal, civil y tributaria sobre la materia. Ministerio de Bienes Nacionales, Santiago. Chile. Septiembre de 2003. 9 p.

MEZA Barros, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 5ª.ed. Santiago, Chile: Jurídica de Chile, 2008. 249 p.

MUÑOZ Doussang, Mauricio. Las Herencias, Donaciones y su Tributación. Chile: Jurídica, 2004. 183 p.

ORREGO Vicuña, Juan Andrés. Las Personas Naturales. [Consultado el 10 de agosto de 2014]. Disponible en:

<<http://www.juanandresorrego.cl/app/download/5566805071/Las+Personas+Naturales.pdf?t=1362357353>>

RODRÍGUEZ Grez, Pablo. Instituciones de Derecho Sucesorio, de los cinco tipos de sucesión en el Código Civil Chileno. Santiago, Chile: Jurídica de Chile, 1993. 417 p.

RUZ Lártiga, Gonzalo. Explicaciones de Derecho Civil, parte general y acto jurídico, Tomo I. Santiago, Chile: Legal Publishing Chile, 2011. 586 p.

SOTO Kloss, Eduardo. La nulidad de Derecho Público en los actos estatales y su imprescriptibilidad en el Derecho Chileno. Santiago, Chile: Ius Publicum, 2000. 62 p.

SQUELLA Narducci, Agustín. Introducción al derecho. 2ª.ed. Santiago, Chile: Jurídica de Chile, 2011. 844 p.

VERGARA Wistuba, Carlos. Manual de Derecho Tributario, Tomo I, Código Tributario. Chile: Librotecnia, 2009. 494 p.

VIAL del Rio, Victor. Teoría general del acto jurídico. 5ª.ed. Santiago, Chile: Jurídica de Chile, 2003. 408p.

VODANOVIC Haklicka, Antonio. Curso de Derecho Civil, Tomo I, 2ª.ed. Santiago, Chile: Nascimento, 1945. 436 p.

ZAVALA Ortiz, José Luis. Derecho tributario para contadores. Chile: Puntotext, 2007. 472 p.

ZAVALA Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Chile: Puntotext, 2009. 490 p.