



FACULTAD
EMPRESARIAL
Y NEGOCIOS
POSTGRADO

**MAGÍSTER EN PLANIFICACIÓN Y DIRECCIÓN TRIBUTARIA
IMPUESTO A LAS HERENCIAS Y DONACIONES
AÑO 2014**

ESQUEMA DE CONTENIDOS

1.- Aspectos civiles de la Sucesión por Causa de Muerte

- 1.1 Sucesión como modo de adquirir el dominio
- 1.2 Posesión legal, posesión efectiva y posesión inscrita
- 1.3 Heredero, legatario y apertura de la sucesión
- 1.4 Apertura de la sucesión y delación de la herencia
- 1.5 Derecho de Transmisión y Derecho de Representación
- 1.6 Sucesión testada e intestada y autoridad ante la cual se tramita la posesión efectiva
- 1.7 Órdenes de sucesión, asignaciones forzosas y distribución legal de la herencia
- 1.8 Comunidad hereditaria, partición y tributación de las rentas de las personas fallecidas
- 1.9 Procedimiento de la posesión efectiva

2.- Aspectos civiles de la donación entre vivos

- 2.1 La donación como modo de adquirir
- 2.2 Insinuación de la donación y su tramitación

3.- Impuesto a la herencia, donaciones y otras asignaciones

- 3.1 Elementos del tributo
- 3.2 Reglas especiales cuando el causante tiene bienes en el extranjero
- 3.3 Características del impuesto y determinación de la base imponible (al acervo)
- 3.4 Exenciones y beneficios tributarios
- 3.5 Proceso de determinación del cálculo del impuesto
- 3.6 Declaración del impuesto y prescripción de la acción del Servicio de Impuestos Internos
- 3.7 Usufructo, fideicomiso, derechos litigiosos, transacciones y otras figuras
- 3.8 Normas de fiscalización y antielusivas
- 3.7 Infracción y delito tributario
- 3.8 ¿Se puede planificar el pago del impuesto a la herencia? (Límites)

ANEXO 1: CERTIFICADO EXENCIÓN IMPUESTO DE HERENCIA

ANEXO 2: CERTIFICADO EXENCIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS

ANEXO 3: CERTIFICADO DE PAGO TOTAL DEL IMPUESTO DE HERENCIAS

ANEXO 4: CERTIFICADO EXENCIÓN IMPUESTO A LAS DONACIONES

ANEXO 5: CERTIFICADO PAGO IMPUESTO A LAS DONACIONES

ANEXO 6: DECLARA PRESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS

ABREVIATURAS

C.P.R.	: Constitución Política de la República
C.C.	: Código Civil
C.P.C.	: Código de Procedimiento Civil
LIHD	: Ley de Impuesto a la Herencia y Donaciones Nº 16.271
D.F.L.	: Decreto con Fuerza de Ley
D.L.	: Decreto Ley
D.S.	: Decreto Supremo
L.	: Ley
C.S.	: Corte Suprema
F.M.	: Revista Jurídica Fallos del Mes
G.T.	: Revista Jurídica Gaceta de los Tribunales
G.J.	: Revista Gaceta Jurídica
R.D.J.	: Revista de Derecho y Jurisprudencia
E.J.Ch.	: Editorial Jurídica de Chile
Fte.	: Fuente
Art.	: Artículo
Inc-incs.	: Inciso - incisos
Ej.	: Ejemplo
t.	: Tomo
p-pp.	: Página - páginas
s-ss.	: Siguiete - siguientes
sec.	: Sección
etc.	: Etcétera
ob. cit.	: Obra del autor citada anteriormente
UTM	: Unidad Tributaria Mensual
UTA	: Unidad Tributaria Anual
UF	: Unidad de Fomento
SII	: Servicio de Impuestos Internos

DESARROLLO

1.- Aspectos civiles de la Sucesión por Causa de Muerte

1.1 Sucesión como modo de adquirir el dominio

Esta materia está tratada en el Libro III del Código Civil, que lleva por título “De la sucesión por causa de muerte y de las donaciones entre vivos”.

La sucesión por causa de muerte se le ha definido como: “**la transmisión del patrimonio de una persona difunta o de una cuota de él o de una o más cosas especiales, que se efectúa en favor de determinada persona**” (Claro Solar, Luis, *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*, Editorial Jurídica de Chile, t. 13, N° 5, p. 11). Por lo tanto, lo que constituye la masa hereditaria que se reparte entre los herederos recae sobre los derechos y obligaciones transmisibles.

No obstante lo expuesta en la definición anterior, hay que dejar claro que existen ciertos derechos que no se transmiten (derechos personalísimos), como ocurre con el *derecho de usufructo* (art. 806 del C.C.); el *derecho de uso o habitación* (art. 809 del C.C.); el *derecho de pedir alimentos* (art. 334 del C.C.); el *derecho del comodatario* para gozar de la cosa que se le dio en comodato (arts. 2180 N° 1 y 2186 del C.C.); la *expectativa del fideicomisario* (de recibir la cosa si se cumple la condición) que muere antes de la restitución (art. 762 del C.C.); la *expectativa de asignatario condicional* que muere antes del cumplimiento de la condición suspensiva (art. 1078 del C.C.); la *acción revocatoria* por ingratitud del donatario, siempre que no se haya intentado en vida del donante o que el hecho ofensivo causa la muerte de éste o se ejecute después del fallecimiento del donante (art. 1430 Art. 1078 del C.C.); el *mandato termina con la muerte del mandante* (art. 2163 N° 5 del C.C.), salvo que esté destinado a cumplirse después de la muerte del mandante (art. 2169 C.C.).

Asimismo existen obligaciones que no se transmiten como lo son para el cumplimiento del modo, cuando para el testador la ejecución del modo no es indiferente la persona que lo ejecute (art. 1095 del C.C.); en el contrato para la confesión de una obra material se resuelve por la muerte del artífice (quien ejecuta la obra) o del empresario (quien encarga la ejecución de la obra), según lo dispone el art. 2005 del C.C.; los herederos de cada uno de los deudores solidarios son, no responde cada uno por el total de la deuda (la muerte extingue la solidaridad).

Las características de la sucesión por causa de muerte son:

- 1.- Es un modo de adquirir por causa de muerte.
- 2.- Es un modo de adquirir derivativo.
- 3.- A título gratuito.
- 4.- Puede ser a título universal como a título singular.

Es un modo de adquirir **por causa de muerte**. Recogen esta característica, los siguientes arts., del Código Civil:

- Art. 951: “se sucede a una persona difunta a título universal o singular” (Inc. 1°).
- Art. 953: “Se llaman asignaciones por causa de muerte las que hace la ley, o el testamento de una persona difunta, para suceder en sus bienes” (Inc. 1°).
- Art. 956: “La herencia o legado se defiende 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” (Inc. 2°).

- Art. 1463: “El derecho de suceder por causa de muerte a una persona viva no puede ser objeto de una donación o contrato, aun cuando intervenga el consentimiento de la misma persona (Inc. 1°).

Ahora bien, ¿qué es un modo de adquirir?, ¿cuál es la diferencia entre título y modo de adquirir?

En los términos del catedrático Daniel Peñailillo Arévalo, el *título* se define como: “el hecho o acto jurídico que sirve de antecedente para la adquisición del dominio”. A su vez, el *modo de adquirir* se define: “el hecho o acto jurídico que produce efectivamente la adquisición del dominio” (Peñailillo Arévalo, Daniel, *Los Bienes. La propiedad y otros derechos reales*, E.J.Ch., tercera edición, 2007, p. 111).

La diferencia entre el título y el modo se aprecia en el siguiente ejemplo: en el caso de que se acuerde la venta de un inmueble, el título es la escritura pública de compraventa y el modo de adquirir es la tradición mediante la inscripción de la escritura de venta en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces competente en el lugar del inmueble.

El art. 588 del C.C., señala que son modos de adquirir el dominio son la ocupación¹, la accesión², la tradición³, la sucesión por causa de muerte, y la prescripción⁴.

La jurisprudencia ha fallado que la sucesión por causa de muerte es a la vez título y modo de adquirir (Corte de Apelaciones de Talca, Revista de Derecho y Jurisprudencia, t. 28, sec. 2ª, p. 1).

Es un modo de adquirir **derivativo**, pues el asignatario (heredero o legatario) recibe sólo los derechos que el causante tenía, de modo tal que si el causante no era dueño de una cosa no transmite el dominio de la cosa, pues al heredero o legatario sólo se le van a derivar los derechos que tenía el causante, es decir, es el deceso del causante la condición esencial para que se produzca la trasmisión de los derechos desde éste a sus asignatarios (herederos o legatarios).

Es un modo de adquirir **a título gratuito**, lo cual quiere significar que la persona que recibe del causante no hace sacrificio económico, lo cual no implica que el asignatario se

¹ El Art. 606 del C.C., establece: “Por la **ocupación** se adquiere el dominio de las cosas que no pertenecen a nadie, y cuya adquisición no es prohibida por las leyes chilenas, o por el Derecho Internacional”.

² El Art. 643 del C.C., ordena: “La **accesión** es un modo de adquirir por el cual el dueño de una cosa pasa a serlo de lo que ella produce, o de lo que se junta a ella. Los productos de las cosas son frutos naturales o civiles”.

³ Según el Art. 670 del C.C., “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”.

⁴ La **prescripción** se define en el Art. 2492 del C.C., como: “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”.

haga más rico, pues puede recibir más deuda que activos (por esta razón existe el beneficio de inventario⁵).

Puede ser a **título universal** como a **título singular** (art. 951 del C.C.).

El título es *universal* cuando se sucede al difunto en todos sus bienes, derecho u obligaciones (Ej.: en el testamento el causante –soltero y sin ascendientes–señala constituye heredero de todos sus bienes a la Fundación Hogar de Cristo), o en una cuota de ellos (dejo la mitad de bienes a Juan Velázquez Soto y la otra mitad a la Universidad Católica de Chile).

Por su parte, el título es *singular* cuando se sucede en una o más especies o cuerpos ciertos (E.: mi automóvil Camaro, patente número xxxx, mi colección de joyas que se encuentran en la caja fuerte de mi casa) o una o más especies indeterminadas de cierto género (Ej.: 1 kilo de oro, 10 caballos, etc.).

Según el art. 954 del Código Civil, los asignatarios son los beneficiarios que suceden al causante y lo pueden ser a *título universal*, llamados herederos y a *título singular*, denominados legatarios.

Lo antes expresado se relaciona con los arts., 1097 y 1104 del Código Civil, los cuales disponen:

“Art. 1097. 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”.

“Art. 1104. Los 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”.

Nuestra Corte Suprema no dio lugar a una acción de petición de herencia, pues la demandante no tenía la calidad de heredera, pues aunque en el testamento se decía que se le dejaba como herencia el inmueble que le testadora tenía en Chile, esto era un legado y no una herencia (C.S., fallo de fecha 15 de noviembre de 1994, F.M., sentencia 16, p. 1.400⁶).

1.2 Posesión legal, material y efectiva

La posesión en general es la tenencia de una cosa con ánimo de señor y dueño (Art. 700 del C.C.) y en materia de herencia la posesión puede ser de 03 clases:

- 1.- Posesión legal.
- 2.- Posesión material.
- 3.- Posesión efectiva.

⁵ El Art. 1247 del C.C. señala: “El **beneficio de inventario** consiste en no hacer a los herederos que aceptan responsables de las obligaciones hereditarias y testamentarias, sino hasta concurrencia del valor total de los bienes que han heredado”.

⁶ Citado por Ramos Pazos, René, *Sucesión por Causa de Muerte*, E.J.Ch., 2010, p. 99.

La **posesión legal**, en virtud del art. 722 del C.C., el heredero adquiere la posesión de la herencia desde el fallecimiento del causante (o desde el cumplimiento de la condición si la asignación es condicional), incluso aunque el heredero lo ignore; no obstante se repudia la herencia se entiende que nunca hubo posesión de la herencia. Además, el art. 688 del C.C., señala que la posesión de la herencia se defiende al heredero por el solo ministerio de la ley, desde que es deferida, es decir, desde el fallecimiento del causante o bien, en caso de tratarse asignaciones condicionales, desde el cumplimiento de la condición.

No obstante, la sola posesión legal, no habilita al heredero para disponer de los bienes que constituyen la masa hereditaria sin previa decreto de otorgue la posesión efectiva y debidamente inscrito.

La **posesión material** corresponde a la definición de posesión dada por el art. 700 del C.C., es decir, consiste en tener la cosa recibida en herencia, comportándose como dueño de la misma, la cual se expresa mediante el comportamiento del heredero.

La **posesión efectiva** es la que se concede mediante decreto judicial (respecto de herencias testadas o aquellas en que el causante falleció en el extranjero) o decreto administrativo (herencias intestadas) y que se otorga a quien acredite su calidad de heredero.

En virtud de lo dispuesto en el art. 688 Inc. 1° del C.C., el decreto judicial debe inscribirse, junto con el testamento, ante el conservador de bienes raíces de la comuna o agrupación de comunas en que haya sido pronunciado. Por su parte, en virtud de la misma norma, el decreto administrativo que otorgue la posesión efectiva, otorgado por el Director Regional del Servicio de Registro Civil e Identificación competente en el domicilio del solicitante, se inscribe en el Registro nacional de Posesiones efectivas (art. 688 N° 1 del C.C. y art. 22 del D.S. 237 del Ministerio de Justicia, de fecha 08 de abril de 2004, que aprueba reglamento sobre tramitación de posesiones efectivas intestadas).

Además de la inscripción de la posesión efectiva se requiere la denominada *inscripción especial de herencia*, que es la inscripción del bien inmueble a nombre de todos los herederos, en cuya virtud los herederos pueden disponer de la cosa, siempre y cuando los herederos concurren todos al acto de disposición. Ej.: venta de un inmueble en que la parte vendedora son todos los herederos que concurren a la escritura pública de venta (arts. 688 N° 2 y 687 Inc. 1° y 2° del C.C.).

Finalmente, si la comunidad de herederos hace partición (partición de común acuerdo por los comuneros o juicio de partición ante un juez árbitro, según lo dispone el art. 1325 del C.C.), debe *inscribirse la partición*, en virtud del cual el heredero se hace dueño exclusivo del bien recibido en la partición (arts. 688 N° 3 y 687 Inc. 3° del C.C.).

1.3 Heredero, legatario y apertura de la sucesión

La herencia constituye un derecho real, lo que implica que puede hacerse valer respecto de todas las personas (art. 577 del C.C.) y para cuya protección emanan la acción real "acción de petición de herencia" en caso que se desconozca este derecho (arts. 1264 y ss., del C.C.). Este derecho termina o llega a su término con la partición.

En la apertura de la sucesión pueden existir herederos y en caso de que el causante haya otorgado testamento, también pueden existir legatarios.

El heredero es un asignatario a título universal, es decir, se deja al heredero la totalidad del patrimonio transmisible del causante⁷ o una cuota del mismo patrimonio (art. 951 Inc. 2° del C.C.), representan al causante en todos los derechos y obligaciones transmisibles y son también obligados a las cargas testamentarias⁸, esto es, a las que se constituyen por el testamento mismo, y que no se imponen a otras personas (art. 1097 del C.C.). De esta explicación se concluye que existen dos tipos de herederos:

El *heredero universal*, que sucede al causante en la totalidad del patrimonio transmisible del causante.

El *heredero de cuota*, que si bien es cierto, es un asignatario a título universal; no obstante, sólo sucede al causante en una cuota del patrimonio transmisible del causante.

Respecto del legatario, es un asignatario a título singular; es decir, sucede al causante 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 (art. 951 Inc. 3° del C.C.). Además, no representan a la persona del causante y no tienen más derechos u obligaciones que las impuestas en el testamento y en caso de que los legados sean tan excesivas que vulneren las asignaciones forzosas (legítimas y cuarta de mejoras), pueden dejarse sin efecto, mediante la acción de reforma del testamento (arts. 1104 y 1216 y ss., del C.C.).

Respecto de los legatarios se clasifican en dos grupos, a saber:

8

En el *legado de género* el título es el testamento en que se le instituye el legado y el modo de adquirir es la tradición o entrega de la cosa, pues por la sucesión por causa de muerte sólo adquiere el derecho personal un crédito contra la sucesión consistente en exigir la entrega del legado.

En el *legado de especie*, al igual que en el de género, el título es el testamento y el modo es la sucesión por causa de muerte.

1.4 Apertura de la sucesión y delación de la herencia

La apertura de la sucesión se ha definido como “el hecho que habilita a los herederos para tomar posesión de los bienes hereditarios y se los transmite en propiedad” (Somarriva Undurraga, Manuel, *Derecho Sucesorio*, Editorial Nacimiento, 1961, N° 21, p. 27).

La sucesión se abre al momento de la muerte del causante en su último domicilio (art. 955 del C.C.); de lo que se derivan las siguientes consecuencias:

a) Se puede aceptar o repudiar desde el momento de la muerte del causante; ahora si la asignación está sujeta a una condición suspensiva, la aceptación puede efectuarse desde el cumplimiento de la condición.

⁷ El concepto de causante proviene de las expresiones latinas “*de cuius hereditare agitur*” o “*de cuius successionis agitur*”, cuya traducción es “aquel de cuya herencia se trata” o “aquel de cuya sucesión se trata” (Elorriaga De Bonis, Fabián, *Tratado de Derecho Sucesorio*, Editorial LexisNexis, 2005, pp. 4 y 5).

⁸ Las **cargas testamentarias** son obligaciones que se establecen en el testamento, como por ejemplo el pago de los legados.

b) Hay que ser digno⁹ y capaz¹⁰ de suceder al momento en que la sucesión se abra, donde la capacidad y la dignidad es la regla general (art. 961 del C.C.).

c) A partir de este momento los herederos pueden hacer pactos respecto de la masa hereditaria (Ej.: cesiones de derechos hereditarios).

d) Habiendo varios hereditarios se genera una indivisión hereditaria que se le pone fin mediante la partición.

La muerte del causante puede ser *real* (hecho físico consistente en la cesación de las funciones vitales de una persona) o *presunta* (decretada por el juez civil competente en el último domicilio que el desaparecido haya tenido en Chile, ignorándose donde vive, cumpliéndose los trámites establecidos en los arts. 80 y ss.).

Respecto de la apertura de la sucesión hay que considerar las siguientes situaciones especiales:

1) *Extranjero sin domicilio en Chile que deja herederos en Chile*, situación en la cual tendrán los chilenos a título de herencia o de alimentos, los mismos derechos que según las leyes chilenas les corresponderían sobre la sucesión intestada de un chileno, por lo que 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 abierta en el exterior (art. 998 incs. 1°, 2° y 3° del C.C.).

2) *Chileno fallece en el extranjero dejando herederos en Chile*. En esta circunstancia, es plenamente aplicable el denominado "estatuto personal" del art. 15 N° 2 del C.C., es decir, los chilenos, pese a no tener domicilio en Chile, mantienen los que nacen de las relaciones de familia; pero sólo respecto de sus cónyuges y parientes chilenos, razón por la cual los derechos hereditarios de los herederos chilenos se respetan como si hubiese el causante muerte en Chile, por lo que los chilenos podrán solicitar que se les adjudique en los bienes existentes en Chile todo lo que les corresponda en la sucesión del extranjero al igual que el caso N° 1 que precede (art. 998 inc., final del C.C.).

3) *Sucesión abierta en el extranjero dejando el causante bienes en Chile*, en cuyo caso igualmente deberá pedirse en Chile la posesión efectiva de la herencia respecto de los bienes situados dentro del territorio chileno. Lo anterior, para los efectos del pago de los impuestos establecidos por esta ley.

En este caso, deberá pedirse la posesión efectiva en el lugar en que tuvo el causante su último domicilio en Chile, o en caso de que no lo haya tenido, en el domicilio del que pida la posesión efectiva (art. 27 de la LIHD).

¿Qué es la delación de la herencia?

⁹ La **dignidad para suceder** es la aptitud moral o lealtad para suceder al causante y los casos de indignidad se contemplan en los arts., 968 al 972 del C.C., sin embargo, la indignidad puede perdonarse por el testador.

¹⁰ La **capacidad para suceder** es la aptitud legal para suceder al causante, donde la incapacidad consiste en prohibiciones para suceder contempladas en los arts., 962 al 967 del C.C., por ejemplo son incapaces de toda herencia o legado las cofradías, gremios, o establecimientos cualesquiera que no sean personas jurídicas. Pero si la asignación tuviere por objeto la fundación de una nueva corporación o establecimiento, podrá solicitarse la aprobación legal, y obtenida ésta, valdrá la asignación (Art. 963 del C.C.).

En virtud del art. 956 inc. 1° del C.C., es el **actual llamamiento que hace la ley hacia los asignatarios para que estos se manifiesten aceptando o repudiando la asignación** (herencia o legado).

A este respecto hay que hacer hincapié en el hecho de que la sola delación no da la calidad de heredero, sólo es una oferta hecha por la ley a una persona para que acepte o repudie, sin embargo, aceptada o repudiada, sus efectos se retrotraen al momento en que se abre la sucesión. Respecto de los legados de especie, se aplican las mismas reglas señaladas en el párrafo anterior (art. 1239 del C.C.). Tratándose de los legados de género, se aceptan al momento en que se pagan (Ramos Pazos, René, ob. cit., p. 21).

¿Desde qué momento se puede aceptar o repudiar?

a) Si la **asignación es pura y simple**, se puede aceptar o repudiar desde el momento del deceso del causante (art. 956 inc. 2° del C.C.).

b) Si la **asignación es condicional**, se puede aceptar desde el momento en que se cumpla la condición. Ej.: El testador dispone que deja su oficina N° 512 ubicada en Paseo Huérfanos N° 1147, desde que su sobrina Emilia Pérez San Martín, quien a la fecha del testamento tiene 17 años de edad.

Pese a ser una asignación condicional puede repudiarse desde la fecha de la muerte del testador (art. 956 inc. 2° del C.C.).

c) Si la **condición consiste en no hacer algo que depende de la sola voluntad del asignatario**, la asignación se defiere desde el momento de la muerte del testador, siempre que el beneficiario rinda caución suficiente de restituir la cosa con acciones y frutos, para el caso de incumplimiento de la condición (art. 956 inc. 3° del C.C.).

d) **Si la condición consiste en no hacer algo que depende de la sola voluntad del asignatario, pero el testador dispone que mientras penda la condición de no hacer algo, pertenezca a otro asignatario la cosa asignada**, situación en la cual no se aplica la regla c) que precede (art. 956 inc. 4° del C.C.).

10

1.5 Derecho de Transmisión y Derecho de Representación

Derecho de Transmisión

El derecho de transmisión se le ha conceptualizado por como “el derecho del asignatario para aceptarla o repudiarla, derecho de origen estrictamente legal, propio del asignatario y que no le deriva del causante” (Elorriaga De Bonis, Fabián, ob. cit., p.83), también se le ha definido como “la facultad que tiene el heredero que acepta la herencia, de aceptar o repudiar la herencia o legado que se defirió a su causante fallecido, sin haber aceptado o repudiado” (definición Manuel Meza Barros, citado por Ramos Pazos, René, ob. cit., pp. 21 y 22).

Este derecho se encuentra consagrado en el art. 957 del C.C., en los siguientes términos:

“Si el heredero o legatario cuyos derechos a la sucesión no han prescrito, fallece antes de haber aceptado o repudiado la herencia o legado que se le ha deferido, transmite a sus herederos el derecho de aceptar o repudiar dicha herencia o legado, aun cuando fallezca sin saber que se le ha deferido.

No se puede ejercer este derecho sin aceptar la herencia de la persona que lo transmite”.

Ej.: Con fecha 01/01/2014 fallece don Pedro Prats (primer causante), quien tiene como hijo a Juan, el que a su vez falleció (segundo causante) y nunca se pronunció respecto de la herencia de don Arturo y falleció el día 06/06/2014; no obstante Juan tiene hijo a Diego (heredero directo de Juan).

NOTA: En este caso los derechos hereditarios de Juan respecto de su padre se encuentran vigentes dada la proximidades en la fecha de los fallecimientos.

En este caso Juan (segundo causante) fallece sin aceptar o repudiar la herencia de su padre Pedro (primer causante), razón por la cual transmite a Diego el derecho de aceptar o repudiar la herencia de Pedro, por lo que se está frente a una sucesión indirecta; en consecuencia, Diego tiene el derecho de aceptar o repudiar la herencia de Pedro.

Los sujetos que intervienen en el derecho de transmisión son los siguientes:

1º **Causante** (en el ejemplo Pedro): quien dejó una herencia o legado.

2º **Transmisor o transmitente** (segundo causante, en el ejemplo: Juan), quien fallece sin manifestar si acepta o repudia la asignación dejada por el causante (Pedro) y cuyos derechos en la sucesión no se encuentran prescritos.

Los requisitos que debe cumplir el transmisor son los siguientes:

2.1) Fallezca sin haber hecho uso de su derecho de aceptar o repudiar la herencia o legado.

2.2) Ser heredero o legatario del primer causante.

2.3) Su derecho de aceptar o repudiar no haya prescrito.

2.4) Ser capaz y digno respecto del primer causante.

3º **Transmitido** (en el ejemplo Diego), heredero del transmitente y que recibe la opción de aceptar o repudiar la asignación del primer causante. El transmitido debe cumplir los siguientes requisitos:

3.1) Ser heredero del transmisor.

3.2) Debe aceptar la herencia del transmitente o transmisor; no obstante se permite aceptar la herencia del transmitente, repudiando la asignación dejada por el primer causante (art. 1228 inc. 2º del C.C.).

3.3) Ser capaz y digno de suceder al transmisor, no al transmitente¹¹.

Derecho de Representación

El derecho de representación se define en el inc. 2º del art. 984 del C.C., en los siguientes términos: “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” y en el inc. 3º agrega: “Se puede representar a un padre o madre que, si hubiese querido o podido suceder, habría sucedido por derecho de representación”.

Al igual que el derecho de transmisión es otra forma de sucesión indirecta, don intervienen los siguientes sujetos:

1º El **causante**, quien deja una herencia sin hacer testamento (herencia intestada¹²).

¹¹ A este respecto, don Fabián Elorriaga de Bonis dice: “Lo relevante, en consecuencia, es que el transmitido sea capaz y digno de suceder al transmitente, no siendo relevante a este efecto que pueda haber sido incapaz o indigno de suceder al primer causante” (Elorriaga De Bonis, Fabián, ob. cit., p. 86).

2º El **representado**, descendiente o hermano del causante, quien no quiere (Ej.: el representado repudia la herencia del causante) o no puede suceder al causante (Ej.: representante fallece antes que el causante o le afecta una causal de indignidad o es desheredado). En todos estos casos, el representante puede heredar al causante a través del representado.

3º El **representante(s)**, ocupa este lugar toda la descendencia del representado hasta el infinito, todas las personas que representan al causante ocupa su lugar. Ej.: fallece Alberto (no tiene cónyuge), con un patrimonio de \$100.000.000, dejando 02 hijos: Bernardo y Carlos. A su vez, Carlos tenía 02 hijos (Danilo y Esteban), por lo que la herencia se dividiría de la siguiente forma:

\$50.000.000 para Bernardo.

\$50.000.000, que le correspondían a Carlos dividido por partes iguales para Danilo (\$25.000.000) y Esteban (\$25.000.000), situación en la cual Daniel y Esteban heredan a Alberto representando a Bernardo, es decir, ejerciendo el derecho de representación. En todo caso, el representante debe ser capaz y digno de suceder al causante.

En consecuencia, los representantes heredan por estirpes, es decir, entre todos y por iguales partes toman la porción que le correspondía al representado (art. 985 del C.C.).

¿Tributariamente cuál es la diferencia entre el derecho de transmisión y el de representación?

Cuando se sucede por *derecho de representación* se pagará el impuesto a la herencia que habría correspondido a la persona representada (art. 3 inc. 2º de la LIHD); en cambio, cuando se sucede por *derecho de transmisión* debe pagarse el impuesto que corresponda al transmitido, pues este último derecho no es un caso de excepción, sino aplicación de las reglas generales de la sucesión, es decir, donde se transmite la opción de aceptar o repudiar¹³.

Lo anterior es importante si se considera que el impuesto a la herencia es un impuesto progresivo con tasas que van desde el 1% al 25%, en virtud del cual mientras el parentesco sea más cercano, la tasa es más baja y viceversa (art. 2 de la LIHD).

1.6 Sucesión testada e intestada y autoridad ante la cual se tramita la posesión efectiva

Tratándose de posesiones efectivas en las cual es el causante fallece en Chile sin otorgar testamento (herencia intestada), la autoridad ante la cual se tramita la posesión efectiva es cualquier oficina del Servicio de Registro Civil.

Ahora, si el causante otorgó testamento (herencia testada) o fallece en el extranjero, quien conoce de la tramitación de la posesión efectiva es el Juez civil del último domicilio del causante o el del peticionario si no tuvo domicilio en Chile.

¹² Por excepción el derecho de representación va a operar dentro de las legítimas (art. 1064) y cuando se deja la herencia indeterminadamente a los parientes (art. 1064).

¹³ A este respecto, don René Ramos Pazos explica: “66. El derecho de transmisión es aplicación de los principios generales. Nada tiene de excepcional, pues si la opción formaba parte del patrimonio del asignatario fallecido, es natural que se transmita a sus herederos, desde que éstos lo representan para sucederle en todos sus derechos y obligaciones transmisibles [art. 1096]” (Ramos Pazos, René, ob. cit., p. 22).

1.7 Órdenes de sucesión, asignaciones forzosas y distribución legal de la herencia

Órdenes de sucesión y distribución legal de la herencia

Las sucesiones abiertas a partir del 27 de octubre de 1999 (L. 19.585) se distribuyen según el siguiente orden de prorrato:

Primer orden de sucesión: concurren los hijos del causante (personalmente o representados por su descendencia) y el cónyuge (art. 988 del C.C.).

- Si hay **solo hijos**: se dividen por iguales partes.

- Si hay **un solo hijo y no hay cónyuge**: se lleva toda la herencia.

- Si hay **un solo hijo y el cónyuge del causante**: la herencia se divide por mitades.

- Si hay **2 ó hasta 6 hijos y el cónyuge del causante**: el cónyuge lleva el doble de lo que le toca a cada hijo, razón por la cual, la porción del cónyuge se cuenta por dos.

Ej. 1: Herencia de la madre, que deja como herederos a su cónyuge y 5 hijos.

La totalización de la herencia se considera por 7, donde el cónyuge tiene 2 y los hijos 5:

Parte del cónyuge: 2/7

Parte de los hijos 5/7, que se reparten por partes iguales, por lo que cada hijo llevará 1/7.

Masa hereditaria: \$210.000.000

Parte del cónyuge: $(210.000.000/7 = 30.000.000) \times 2 = \$60.000.000$

Parte de cada hijo: $(210.000.000/7 = 30.000.000) \times 1 = \$30.000.000$

=====

Ej. 2: Herencia del padre, que deja como herederos a su cónyuge y 4 hijos.

La totalización de la herencia se considera por 6, donde el cónyuge tiene 2 y los hijos 4:

Parte del cónyuge: 2/6

Parte de los hijos 4/6, que se reparten por partes iguales, por lo que cada hijo llevará 1/6.

Masa hereditaria: \$210.000.000

Parte del cónyuge: $(210.000.000/6 = 35.000.000) \times 2 = \$70.000.000$

Parte de cada hijo: $(210.000.000/6 = 35.000.000) \times 1 = \$35.000.000$

=====

Como se puede apreciar en estos ejemplos, la fórmula respecta la repartición legal que establece el artículo 988 del C.C., pues la porción del cónyuge es el doble de lo que le toca a cada hijo.

- **Si hay 07 ó más hijos y el cónyuge del causante**: el cónyuge lleva 1/4 parte de la herencia y el resto se divide entre los hijos por partes iguales.

Ej.: El causante deja a su cónyuge y 8 hijos

Masa hereditaria: \$210.000.000

Parte del cónyuge: $210.000.000/4 = 52.500.000$

Parte de cada hijo: $(210.000.000 - 52.500.000)/8 = \$19.687.500$

Segundo orden de sucesión: ascendientes y cónyuge (art. 989 del C.C.).

No habiendo hijos, se aplica el segundo orden de sucesión, distribuyendo la herencia del modo que sigue: el cónyuge del causante llega 2/3 partes de la herencia y los ascendientes llevan 1/3.

Concurre el cónyuge y los padres del causante

Ej.: La masa hereditaria es de \$150.000.000

Parte del cónyuge: $(150.000.000/3 = 50.000.000) \times 2 = \$100.000.000$

Parte de c/u de los ascendientes $(150.000.000/3 = 50.000.000)/2 = \$25.000.000$

Si no hay ascendientes, toda la herencia es para el cónyuge, y, a falta de cónyuge, toda la herencia es para 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.

NOTA: El cónyuge culpable separado judicialmente, no tendrá parte alguna en la herencia de su mujer o marido. Además, los padres del causante tampoco tendrán parte alguna en la herencia del hijo, si la paternidad o maternidad ha sido determinada judicialmente contra su oposición, salvo que mediare el restablecimiento a que se refiere el artículo 203¹⁴ (Art. 994 del C.C.).

Tercer orden de sucesión: los hermanos del causante (art. 990 del C.C.).

No habiendo cónyuge ni ascendientes, se aplica este orden de sucesión donde concurren los hermanos del causante, pero la porción del hermano paterno o materno será la mitad de la porción del hermano carnal.

Ej.: El causante no tiene cónyuge y deja 2 hermanos carnales (Pedro y Juan) y 1 medio hermano (Diego)

Masa hereditaria: \$210.000.000

La parte de los hijos carnales es el doble de la del hijo de simple conjunción

Se totaliza la herencia por 5,

Parte de los hijos carnales: $(210.000.000/5 = 42.000.000) \times 2 = 84.000.000$

Parte del medio hermano: $(210.000.000/5 = 42.000.000) \times 1 = 42.000.000$

Luego la distribución final es la siguiente:

Pedro lleva \$84.000.000

Juan lleva: \$84.000.000

Diego lleva: \$42.000.000

=====

Cuarto orden de sucesión: los colaterales del causante (art. 992 del C.C.).

Los colaterales de simple conjunción, esto es, los 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.

Respecto a la mecánica del cálculo es similar al ejemplo propuesto para determinar la repartición de la herencia en el tercer orden de sucesión.

¹⁴ El hijo puede restablecer los derechos hereditarios de su padre o madre una vez que haya alcanzado su plena capacidad y efectúe el restablecimiento mediante escritura pública o por testamento. El restablecimiento por escritura pública producirá efectos desde su subinscripción al margen de la inscripción de nacimiento del hijo y será irrevocable. El restablecimiento por acto testamentario producirá efectos desde la muerte del causante (art. 203 del C.C.).

Quinto orden de sucesión: el Fisco (art. 995 del C.C.).

A falta de todos los herederos abintestato designados en los artículos precedentes, sucederá el Fisco.

¿Cómo se distribuye o reparte la herencia?

Esta se reparte de la siguiente forma:

- La mitad (50%) es para formar las legítimas, que se denomina mitad legitimaria, donde se reparte la herencia a los legitimarios.
- Un cuarto (25%) es para formar la cuarta de mejoras.
- Un cuarto (25%) es la parte que el causante puede dejar libremente a quien desee.

¿Qué es una asignación forzosa?

La asignación forzosa se define en el Art. 1167 del C.C., como: “las que el testador es obligado a hacer, y que se suplen cuando no las ha hecho, aun con perjuicio de sus disposiciones testamentarias expresas”, vale decir, si el testador no las considera en su testamento, legalmente igualmente se entienden válidas, para lo cual el afectado puede accionar mediante la acción de reforma del testamento.

Asignaciones forzosas son:

1. Los **alimentos** que se deben por ley a ciertas personas;
2. Las **legítimas**, que según el art. 1181 del C.C., es aquella cuota de los bienes de un difunto que la ley asigna a ciertas personas llamadas legitimarios, donde los legitimarios-herederos.

Son legitimarios las siguientes personas:

- 2.1) Los *hijos*, personalmente o representados (derecho de representación) por su descendencia.
- 2.2) Los *ascendientes*.
- 2.3) El *cónyuge sobreviviente*.

NOTA: Recordemos que el cónyuge y los ascendientes pueden ser excluidos de la herencia, según se explicó en el desarrollo del segundo orden de sucesión.

La legítima puede ser rigurosa o efectiva¹⁵ y se distribuye en la forma que se expuso en los órdenes de sucesión.

3. La **cuarta de mejoras**, que es aquella parte que el causante puede repartir a quien quiere y como quiera respecto de sus descendientes (hijos, nietos, bisnietos, etc.), ascendientes (abuelos, bisabuelos, tatarabuelos, etc.) o su cónyuge.

1.8 Comunidad hereditaria, partición y tributación de las rentas de las personas fallecidas

Comunidad hereditaria

Con la muerte del causante, se genera una comunidad entre sus herederos, lo cual constituye un estado de Indivisión hereditaria, es decir, todos los herederos son dueños de toda la masa hereditaria en la proporción que corresponda, es decir, según la repartición

¹⁵ La *legítima rigurosa* es aquella parte calculada sobre una base que es la mitad legitimaria. La *legítima efectiva* es la legítima rigurosa aumentada con la cuarta de mejoras, cuando el causante no dispuso de dicha cuarta (art. 1191 del C.C.).

vista anteriormente en los órdenes de sucesión. En todo caso, esta comunidad llegará a su fin mediante el proceso de partición.

En síntesis, la comunidad hereditaria, en el tiempo sufre los siguientes efectos jurídicos:

1º La muerte del causante hace nacer la delación (ofrecimiento que hace la ley para aceptar o repudiar)

2º Aceptando la herencia por dos o más asignatarios, surge la comunidad hereditaria, quienes representan al causante y responden ante los acreedores del causante como continuadores de la persona del causante (arts. 951 inc. 2º y 1097 del C.C.), pudiendo limitar su responsabilidad aceptando la herencia con beneficio de inventario, caso en el cual responden hasta el monto de los bienes de la herencia (art. 1247 y ss., del C.C.).

3º Luego, la comunidad termina mediante la partición.

4º Finalmente, efectuada la partición, a cada partícipe se le adjudican bienes, es decir, por medio de la adjudicación (art. 1334 y ss., del C.C.) reciben uno o más bienes determinados en pago de su cuota que les cabía en la herencia.

Pacto de indivisión

En virtud del art. 1317 del C.C., ningún comunero está obligado a mantenerse en una comunidad, no obstante, el inciso 2º de la misma norma permite a los herederos pactar la indivisión por un plazo máximo de 5 años a cuyo vencimiento puede renovarse por el mismo lapso.

La indivisión puede ser útil en ciertos casos, como cuando dentro de las cosas comunes hay bienes productivos, como establecimientos de comercio, bodegas, locales comerciales, inmuebles y para cuyo arriendo a un tercero, mediante el pacto de indivisión, se le da garantía al arrendatario de un goce pacífico y tranquilo (evitando peleas entre comuneros, quienes en plena vigencia de un arriendo puedan intentar la acción de partición), lo cual facilita el arriendo de estos bienes productivos.

Partición

Los aspectos civiles de la partición son bastantes extensos, por lo que a continuación sólo se expondrá aquello que estimamos más representativo y pertinente al impuesto objeto de este estudio.

La comunidad hereditaria, termina mediante la partición, la cual ha sido definida por nuestra Corte Suprema como: “la separación, división y repartimiento que se hace de una cosa común entre las personas a quienes pertenece”, entendiéndose por partición de herencia “la división y distribución de los bienes hereditarios entre los coherederos” (C.C., fallo de fecha 11 de noviembre de 1925¹⁶); en consecuencia, la partición es la forma de ponerle fin al estado de indivisión hereditaria, por medio del cual a cada heredero se le reconoce su porcentaje en la masa hereditaria y por medio de la adjudicación, recibe un bien en pago de su cuota.

¹⁶ G.T. 1925, 2º semestre, N° 55, p. 344 y R.D.J., t. 23, sec. 1ª, p. 599.

En virtud del art. 1317 del C.C., la acción de partición siempre puede pedirse, por lo que un comunero no está obligado a mantenerse en estado de indivisión hereditaria.

La partición puede efectuarse en alguna de las siguientes formas:

- 1.- Mediante un juez partidor (art. 1323 y ss., del C.C.).
- 2.- Entre los comuneros de común acuerdo (art. 1325 del C.C.).
- 3.- Efectuada por el causante mediante acto entre vivos o en el testamento (art. 1318 del C.C.).

NOTA: Cuando en la partición, tengan interés *personas ausentes* que no hayan nombrado apoderados, o *personas bajo tutela o curaduría*, será necesario que al finalizar la partición sea aprobada judicialmente (art. 1342 del C.C.).

El acto de partición no está afecto al impuesto a la herencia, toda vez que esta se efectúa con posterioridad a la declaración y pago de las asignaciones por causa de muerte, por lo que la obligación de declarar el impuesto ya se encuentra cumplida.

En materia de Impuesto al Valor Agregado, la adjudicación (que es la finalidad o consecuencia de toda partición) no está afectada a este tributo en virtud de lo dispuesto en el art. 8 letra c) del D.L. 825. Por lo tanto, si el causante era comerciante y dentro de su activo hay bienes, éstos ingresan a la masa hereditaria y al adjudicarse a los herederos no están afectos a IVA, lo que no puede ser de otra forma, pues de lo contrario estaríamos frente a tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, lo que prohíbe el art. 19 N° 20 inc. 2° de la C.P.R., pues el mismo hecho (ingreso de los bienes del difunto a la masa hereditaria y la posterior adjudicación de los mismos bienes a los herederos en pago de su cuota hereditaria) estaría gravado 2 veces (impuesto a la herencia e IVA).

En materia de Impuesto a la Renta, el art. 17 N° 8, letra f) del D.L. 824 dispone que todo mayor valor derivado de la adjudicación de bienes en particiones de herencia a favor de uno o más herederos del causante; o a favor de los herederos de los herederos (derecho de representación) o en favor de los cesionarios de los anteriores, caso en el cual este ingreso no constituirá renta.

Tributación de las rentas de las personas fallecidas

En materia de impuesto a la renta, es aplicable el art. 5 del D.L. 824, por lo que si un causante percibía rentas susceptibles de impuesto, los herederos deben declarar el impuesto a la renta, no obstante, la sucesión puede continuar utilizando el mismo RUT del causante (persona fallecida), a cuya virtud la masa hereditaria será contribuyente hasta por un tope de 03 años como máximo, contando el año del fallecimiento como primero. Ej.: si una persona fallece el 30 de diciembre de 2014; entonces los 03 años son el 2014, 2015 y 2016.

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

Agrega la norma en comentario que, en todo caso, una vez determinadas las cuotas de los comuneros en el patrimonio común o transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, corresponderá que los herederos declaren las rentas respectivas en proporción a sus cuotas en el patrimonio común”¹⁷.

Respecto de la tributación del difunto hay que considerar lo dispuesto en el art. 9 del D.F.L. 3 de 1969 (crea el Rol Único tributario y establece normas para su aplicación), que autoriza el uso del RUT del fallecido bajo las siguientes reglas:

i) El patrimonio o indivisión hereditaria puede seguir usando el número de Rol Único Tributario del causante y su la cédula, siempre que no se determinen las cuotas de los comuneros en el patrimonio común.

ii) La opción antes señalada tiene un tope máximo de 3 años (salvo que se haya determinado las cuotas de la comunidad hereditaria, pues en tal caso no se puede seguir usando el RUT del causante), contados desde la apertura de la sucesión.

iii) La cédula deberá ser devuelta al SII dentro del plazo de 60 días siguientes al momento en que ya no puedan seguir tributando bajo el RUT del causante.

1.9 Procedimiento de la posesión efectiva

En este sentido hay que considerar la siguiente distinción:

1º Cuando el **causante fallece en Chile sin otorgar testamento** (herencia intestada), la petición de la posesión efectiva se presenta ante cualquier oficina del Servicio de Registro Civil y la posesión efectiva se concede mediante resolución administrativa del Director Regional del Registro Civil (art. 5 de la L. 19.903), la que se inscribe ante el Registro Nacional de Posesiones Efectivas que lleva el mismo Servicio y habiendo inmuebles en la masa hereditaria.

Posteriormente, se concurre ante el SII para declarar y pagar el impuesto a la herencia y luego, se procede a inscribir la denominada “inscripción especial de herencia” (se inscribe el inmueble a nombre de todos los herederos) ante el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes raíces del lugar del inmueble y haciéndose la partición esta también se inscribe en el mismo registro.

2º Si el **causante otorgó testamento o fallece en el extranjero**, debe solicitarse la posesión efectiva ante el Juez civil del último domicilio del causante o el del peticionario si no tuvo domicilio en Chile (Art. 877 y ss., del C.P.C.). El referido juez concede la posesión efectiva mediante una resolución judicial

Luego, se concurre ante el SII para declarar y pagar el impuesto a la herencia y seguidamente, se inscribe la resolución que otorga la posesión efectiva ante el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces del departamento del lugar en que se pronunció la resolución judicial.

Subsiguientemente, se procede a inscribir la especial de herencia (se inscribe el inmueble a nombre de todos los herederos) ante el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces del lugar del inmueble y haciéndose la partición esta también se inscribe en el mismo registro.

¹⁷ Oficio N° 1.006, de 17/03/2006.

2.- Aspectos civiles de la donación entre vivos

2.1 La donación como título para adquirir

La donación se encuentra definida en el Art. 1386 en los siguientes términos: ***“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”***.

Pese a que la donación y la sucesión por causa de muerte se tratan en el mismo libro del Código Civil, no significa que la donación sea un modo de adquirir, pues en efecto es un contrato, es decir el título por medio del cual posteriormente, mediante el modo de adquirir el dominio.

Ej.: Pedro pretende donar a Juan un inmueble, por lo que se hace una presentación ante un juez civil para que autorice la donación (trámite de insinuación de la donación), luego se concurre ante el SII para la declaración y pago del impuesto, lo cual es aprobado por el juez. Posteriormente, se otorga la escritura pública de donación, donde concurre el donante y el donatario (este es el título), la que se inscribe en el Conservador de Bienes Raíces (modo de adquirir), con lo cual Juan se hace dueño del inmueble.

Lo común que tiene la sucesión por causa de muerte y la donación es que ambas son formas gratuitas, es decir, la sucesión por causa de muerte es un modo de adquirir a título gratuito y el contrato de donación es a título gratuito.

En la donación intervienen los siguientes sujetos:

- 1° El donante: quien dona y para lo cual hace el sacrificio económico.
- 2° El donatario: quien recibe la donación.

Las donaciones se clasifican en los siguientes grupos:

- a) Donaciones irrevocables o por acto entre vivos.
- b) Donaciones revocables o por causa de muerte

Las características de la donación son:

- 1.- Es un contrato a título gratuito.
- 2.- Es un contrato unilateral.
- 3.- Es un título traslativo de dominio.
- 4.- Es siempre a título singular.

Es un contrato **a título gratuito** (o de beneficencia) cuando sólo tiene por objeto la utilidad de una de las partes, sufriendo la otra el gravamen (Art. 1440 del C.C.). En este sentido, el contrato de donación sólo tiene por objeto la utilidad del donatario, sufriendo el sacrificio económico el donante.

Es un **contrato unilateral**, en virtud del cual el único obligado es el donante, quien es obliga a transferir el objeto; sin embargo, aún cuando el único obligado es el donante, el donante debe cumplir un comportamiento de respeto mínimo hacia el donante, pues en caso contrario se puede revocar la donación por causa de ingratitud, entendiéndose por tal cualquiera hecho ofensivo del donatario, que le hiciere indigno de heredar al donante (art. 1428 del C.C.).

No obstante lo antes expuesto, hay casos en que se configura un **contrato bilateral**, es decir, un contrato de donación bilateral en el cual se imponen obligaciones tanto para el donante (transferir la cosa al donatario) como para el donatario (cumplir la carga impuesta al donatario). Estas se denominan donaciones con causa onerosa, en virtud del cual al donatario se le impone una determinada obligación como podría ser tener una determinada profesión, tener un determinado estado civil, etc., de forma tal que si la obligación impuesta no se cumple, puede el donatario demandar la resolución del contrato de donación (arts. 1404 y 1426 del C.C.).

Es un **título traslativo de dominio**, es decir, un acto jurídico que habilita para adquirir un derecho, pero no produce directamente la adquisición del derecho (es título pero no modo de adquirir), ya que la adquisición del derecho se producirá mediante el modo de adquirir denominado tradición. Lo anterior queda más claro con el siguiente ejemplo: Juan Pérez hace un contrato de donación de un bien raíz (previa autorización del juez mediante el trámite de la insinuación y pagando el impuesto que grava la donación), donde el título es el contrato de donación y el modo de adquirir es la tradición mediante la inscripción del contrato de donación en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces respectivo. Además, en virtud del art. 22 de la LIHD, en toda escritura de donación seguida de la tradición de la cosa, o de entrega de legados en que el testador dé en vida el goce de la cosa legada, deberá insertarse el comprobante de pago del impuesto o la declaración de exención que corresponda.

20

Por lo tanto, mediante el contrato de donación (título) el donante se obliga a transferir, pero no transfiere directamente, pues esta transferencia se efectuará mediante la tradición (modo de adquirir).

Es **siempre a título singular**, pues incluso en las denominadas donaciones a título universal del art. 1407 del C.C., las cosas donadas, además de la aprobación judicial (mediante el trámite de la insinuación), debe otorgarse por escritura pública y hacerse inventario solemne¹⁸ de los bienes, pues de lo contrario la donación es nula; en consecuencia las llamadas donaciones a título universal, también terminan siendo a título singular, pues en el inventario se precisan cada uno de los bienes que se donan.

¿Cuándo hay donación?

1º Desde el punto de vista económico hay donación cada vez que habiendo por una parte disminución de patrimonio (donante), hay por la otra un aumento (donatario); de modo tal que si no se da estas condición no habrá donación como cuando se da para un objeto que consume el importe de la cosa donada, y de que el donatario no reporta ninguna ventaja apreciable en dinero, pues aunque el donante haga un sacrificio patrimonial el donatario no obtiene un aumento de patrimonio (art. 1398 del C.C.).

La *jurisprudencia de la Corte Suprema* ha señalado que además del empobrecimiento del donante, el enriquecimiento del donatario y la relación causal entre el empobrecimiento y enriquecimiento debe haber un acuerdo de sobre la gratuidad. Es por

¹⁸ El inventario solemne es aquel en el cual se individualizan bienes, previo decreto judicial, por funcionario competente (normalmente un notario), cumpliendo los requisitos de los Arts., 858 y ss., del C.P.C.

ello que se declaró que no hay donación si una de las partes se obliga a transferir una propiedad y la otra a hacer diversas obras, pues esto es un simple arrendamiento de servicios (R.D.J. Tomo II, Sección 1ª, p. 415); también falló que no hay donación si una persona reconoce a favor de otra ciertos depósitos carboníferos, como honorarios a servicios prestados (R.D.J. Tomo XXV, Sección 1ª, p. 171); en este mismo sentido señaló que no hay donación si una señora se compromete a recompensar ampliamente a una sobrina si le cuida y le dispensa su cariño en sus últimos años (R.D.J. Tomo VII, Sección 1ª, p. 5).

Por otra parte, la misma Corte Suprema declaró que hay donación si una persona cede un terreno a una corporación que hará obras que valorizará otros terrenos del cedente, entendiendo que habría acuerdo de gratuidad pues como consecuencia de la cesión no existió una compensación inmediata o cierta para el cedente que transformara la cesión en onerosa (R.D.J. Tomo XXVIII, Sección 1ª, p. 591).

Lo anterior ha sido también reconocido por el propio Servicio de Impuestos Internos, según cito a continuación (destacado en negrita es nuestro):

“4.-Ahora bien, de acuerdo con lo anteriormente mencionado y habida consideración de lo expuesto en su solicitud, en el sentido que su representada asumiría ‘el rol de intermediaria para que YYYYYY aportara a las familias XXX determinadas sumas de dinero’, lo cual se confirma de la redacción de la cláusula séptima del documento denominado ‘Memorándum de Entendimiento Propietarios XXX– YYYYYY y Gobierno’, cabe señalar que a juicio de este Servicio, el aporte que la empresa YYYYYY efectúa a la Fundación Educacional y de Beneficencia XXXXXX, en cumplimiento de acuerdos entre la referida empresa las familias XXX y el Estado de Chile, no constituiría una donación. Ello por cuanto, si bien es cierto que dicha Fundación no es parte de la Transacción que originó el traspaso de \$300.000.000, no es menos cierto que ella no recibe en propiedad tales recursos sino que expresamente se le hace el encargo que dichos recursos se utilicen ‘para impulsar un programa de desarrollo que beneficiara mediante subsidios a los afectados indirectos ...’, según se establece en la señalada cláusula séptima del documento referido precedentemente.

A mayor abundamiento confirma el aserto anterior lo dispuesto en el artículo 1398, del Código Civil, que señala que no hay donación si habiendo por una parte disminución de patrimonio no hay por la otra un aumento, como ocurre por ejemplo, según señala dicha norma, cuando se dona para un objeto que consume el importe de lo donado. Lo anterior es precisamente lo que ocurre en la especie por cuanto, todo lo que recibe la Fundación es para otorgar subsidios a los llamados ‘afectados indirectos’.

Es por lo señalado que a juicio de este Servicio el aporte de \$300.000.000.- que recibe la fundación recurrente no se afecta con el impuesto de herencias y donaciones, toda vez que jurídicamente no se trataría de una donación.

5.- En lo que respecta a los subsidios que la recurrente deba entregar, a los llamados ‘afectados indirectos’, cabe hacer presente que en la medida que la Fundación actúe como mera administradora de los recursos que le entregará YYYYYY, habría que entender que tales subsidios no constituyen donación sino que corresponden a una indemnización que la referida empresa se comprometió a pagar a las personas que sean identificadas por la

recurrente como ‘afectados indirectos’, indemnización, que en la medida que resarza los perjuicios patrimoniales que la acción de la empresa YYYYYY les ocasionó debería ser calificada como indemnización de daño emergente, razón por la cual tampoco se afectaría con el Impuesto sobre Herencias y Donaciones”¹⁹.

2º Excepcionalmente, también hay donación cuando la ley presume la donación, como ocurre en los arts. 1653 y 1654 del C.C., pues las remisiones enteramente gratuitas son verdaderas donaciones, las normas legales precitadas disponen:

“Art. 1653. La remisión que procede de mera liberalidad, está en todo sujeta a las reglas de la donación entre vivos; y necesita de insinuación en los casos en que la donación entre vivos la necesita.

Art. 1654. Hay remisión tácita cuando el acreedor entrega voluntariamente al deudor el título de la obligación, o lo destruye o cancela, con ánimo de extinguir la deuda. El acreedor es admitido a probar que la entrega, destrucción o cancelación del título no fue voluntaria o no fue hecha con ánimo de remitir la deuda.

Pero a falta de esta prueba, se entenderá que hubo ánimo de condonarla.

La remisión de la prenda o de la hipoteca no basta para que se presuma remisión de la deuda”.

Estas normas están en plena concordancia con los célebres juristas Planiol y Ripert quienes decían “vivimos en un mundo en el que el interés es la medida de los actos” (Lecaros Sanchez, José, *liberalidades y donaciones irrevocables*, Editorial Metropolitana, 1997, p. 22).

22

Otros casos excepcionales en que se presume la donación es el art. 1395 inc., final, es decir, remisión o cesión del derecho de percibir los réditos de un capital colocado a interés o a censo; el art. 1395: cuando un tercero el que a favor de éste se constituye *fiador*, o constituye una *prenda o hipoteca*; ni el que *exonera de sus obligaciones al fiador*, o *remite una prenda o hipoteca*, cuando el deudor es insolvente o bien, paga a sabiendas lo que en realidad no debe (art. 1397 del C.C.).

Finalmente, hay que considerar que los casos en que la ley presume la donación son situaciones excepcionales, que deben ser interpretadas en forma restrictiva, vale decir, sin aplicar la presunción sino solo al caso especialmente señalado por el legislador y no extendiéndolo a otras situaciones no previstas en la ley (esto es lo que se denomina interpretación restringida).

¿Cuándo no hay donación?

Primeramente no habrá donación cuando no se cumplan los requisitos establecidos en el art. 1398 del C.C., es decir, cuando no hay empobrecimiento del donante y el consecuente enriquecimiento del donatario.

¹⁹ Oficio N° 3.532, de 23/07/2004.

Además, tampoco hay donación en las siguientes situaciones en que el legislador, por razones de certeza jurídica, lo señaló en forma expresa en los siguientes casos:

a) Al *repudiar* una herencia, legado o donación, o *deja de cumplir la condición* a que está subordinado un derecho eventual, aunque así lo haga con el objeto de beneficiar a un tercero²⁰ (art. 1394 del C.C.).

NOTA: En estos casos no hay donación, pues falta el requisito del empobrecimiento del donante, pues no se empobrece el que no adquiere sino el que gastó de su patrimonio (Digesto, citado por Alejandro Guzmán Brito, Derecho Privado Romano, E. Jurídica de Chile, 1996 p. 594).

b) En el *contrato de comodato* o en el *mutuo sin interés* (art. 1395 del C.C.).

NOTA: En el caso del comodato no hay empobrecimiento del comodante sino que sólo deja de ganar (lo mismo ocurre en el mutuo sin interés); además, la jurisprudencia señaló que una persona que vivió “en familia” con la hermana, es más lógico presumir que hubo comodato a presumir arriendo y en tal evento, aplicando el artículo 1395 inciso 1° debe concluirse que no hay donación (Gaceta de los Tribunales, 1883, N° 3308, p. 1852).

c) Los *servicios personales gratuitos*, aunque sean de aquellos que ordinariamente se pagan (art. 1396 del C.C.).

d) Un tercero el que a favor de éste se constituye *fiador*, o constituye una *prenda o hipoteca*; ni el que *exonera de sus obligaciones al fiador*, o *remite una prenda o hipoteca*, mientras está solvente el deudor (art. 1397 del C.C.).

NOTA: En la mera constitución de la fianza, prenda o hipoteca no hay empobrecimiento del que lo constituye.

e) Cuando no se interrumpe la prescripción (art. 1399 del C.C.).

2.2 Insinuación de la donación y su tramitación

En virtud de lo dispuesto en el art. 1401 del C.C, la donación entre vivos debe cumplir con el trámite de la insinuación, consistente en la autorización del juez competente, solicitada por el donante o el donatario a cuya virtud el juez la autorizará siempre que no se contravenga a ninguna disposición legal, es decir, siempre que la donación no vulnere las legítimas (1/2 de la herencia que le corresponde a los legitimarios señalados en el art. 1182 del C.C.) o mejoras (1/4 que el testador puede dejar a cualquier asignatario de esta cuarta del art. 1184 del C.C.).

Ej.: Una persona tiene un patrimonio de 2 casas del mismo valor (que tiene cónyuge e hijos) y pretende donar a un amigo una de las propiedades, situación en la cual el juez no autorizará la donación, pues equivale al 50% de la herencia, con lo cual se vulnerarían las legítimas o mejoras. Ahora bien si esta misma persona tiene 15 propiedades del mismo valor y esta misma persona pretende donar una de dichas propiedades, no se vulneraría las asignaciones forzosas (legítimas o mejoras) pues lo donado es inferior a la ¼ parte de que el testador puede disponer a su arbitrio (1/4 de libre disposición del art. 1184 Inc. final del C.C.).

²⁰ En virtud de la misma norma, los acreedores, con todo, podrán ser autorizados por el juez para substituirse a un deudor que así lo hace, hasta concurrencia de sus créditos; y del sobrante, si lo hubiere, se aprovechará el tercero.

3.- Impuesto a la herencia, donaciones y otras asignaciones

Este tributo se contempla en la Ley 16.271 y se aplica sobre las asignaciones por causa de muerte (herencia y legados) y donaciones, el cual es un impuesto de declaración y pago simultáneo, para lo cual hay que hacer las siguientes distinciones:

1° Impuesto a las asignaciones por causa de muerte²¹:

1.1) *Herencia intestada de una persona que tuvo su último domicilio en Chile*, para lo cual el impuesto se declarará en el Formulario 4423.

1.2) *Herencia intestada de una persona que tuvo su último domicilio en Chile cuando la totalidad de las asignaciones resultan exentas*, situación en la cual los asignatarios cumplen con su obligación de declarar el impuesto con la sola presentación de la solicitud de posesión efectiva ante el Servicio de registro Civil e Identificación (art. 60 inc. 3° de L.I.H.D.).

1.3) *Herencia testada o bien, herencia abintestato cuando el causante tuvo su último domicilio en el extranjero*, caso en que la declaración y pago se efectúa mediante el Formulario 4424.

2° Impuesto a las donaciones:

Para los efectos de la declaración del impuesto que grava la donación debe utilizarse el Formulario 4425²².

3.1 Elementos del tributo

A este respecto se distinguen los siguientes elementos:

1° Ley que impone el tributo.

2° Sujetos.

3° El hecho gravado.

4° La prestación.

5° El devengo.

6° La declaración y pago del impuesto.

A continuación se desarrollarán los elementos anteriores:

1° La ley que impone el tributo

Dentro de un Estado de Derecho como el nuestro, todos los elementos de la obligación tributaria tienen reserva legal, es decir, determinadas mediante una ley, es así que la Constitución Política de la República en el art. 63 N° 14 establece que es materia de ley aquella de iniciativa exclusiva del Presidente de la república, es decir, sólo se regula por ley, por lo tanto una circular, un oficio, un reglamento no puede establecer los elementos del tributo, por lo que éstos (circular, oficio o reglamento) pueden interpretar la ley, pero no pueden mediante esta interpretación ampliar la base, tasa, hecho gravado o sujeto pasivo, pues en tal caso serían abiertamente inconstitucionales y susceptibles de acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad (art. 93 de la C.P.R.).

Además, el art. 65 inc. 4° N° 1 de la C.P.R., establece claramente que es de iniciativa exclusiva del Presidente de la República imponer, suprimir, reducir, condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma proporcionalidad o progresión, lo cual nos deja claro que todos los elementos del tributo se regulan legalmente y nacen sólo de la iniciativa del Presidente de la República, es decir, ni siquiera el Congreso Nacional puede hacer una moción parlamentaria tendiente a crear o alterar algún elemento del tributo; por lo tanto, el ente fiscalizador le está aún más prohibido hacerlo.

²¹ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo IV, letra A, ítem 1.1.1 y 1.2.

²² Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo V, ítem 5.2.

Finalmente, el tributo que grava a las asignaciones por causa de muerte y las donaciones es la ley 16.271 (L.I.H.D.), la cual contiene todo el detalle normativo de la obligación tributaria y su cumplimiento.

2° Los sujetos

El *sujeto activo* es quien está facultado para exigir la prestación (obligación de dar = el tributo), que en este caso es el Fisco, pero representado mediante el Servicio de Impuestos Internos. A este respecto el inc. 1° del art. 1 de la L.I.H.D., dispone: “Los impuestos sobre asignaciones por causa de muerte y donaciones se regirán por las disposiciones de la presente ley, y su aplicación y fiscalización estarán a cargo del Servicio de Impuestos Internos”.

El *sujeto pasivo en las asignaciones por causa de muerte* es el asignatario, es decir, el heredero o legatario beneficiado con la asignación. No obstante cualquier asignatario podrá declarar y pagar el impuesto que corresponda a todas las asignaciones, extinguiendo la obligación tributario respecto del Fisco, caso en el cual el asignatario que hubiere efectuado el pago, tendrá derecho a repetir (acción de in rem verso) en contra de los demás obligados a la deuda, que son precisamente los demás asignatarios por causa de muerte (art. 50 bis de L.I.H.D.).

El *sujeto pasivo en las donaciones* es el donatario, quien debe declarar y pagar el impuesto a las donaciones (art. 52 de L.I.H.D.). A este respecto el SII señala: “¿Quién debe pagar el Impuesto a las Donaciones?

El que está obligado al pago del impuesto es el donatario (quién recibe la donación), y por tanto, cada donatario deberá hacer su respectiva determinación y presentación. No obstante, si el donante (quien da la donación) lo desea, puede pagar la totalidad de los impuestos de los donatarios” (web del SII, ítem preguntas frecuentes²³).

25

3° El hecho gravado

El hecho gravado consiste en la asignación por causa de muerte, herencia o legado y también la donación, los cuales son hechos jurídicos regulados por la ley civil, ya vistas con anterioridad; así por ejemplo si el art. 1395 del C.C., establece que el comodato no es donación o que los servicios personales gratuitos tampoco constituyen donación (art. 1396 del C.C.), el Servicio de Impuestos Internos no puede imponer el pago de un impuesto a la donación, pues la propia ley dispone que no hay donación.

4° La prestación

La prestación es el objeto sobre que recae la obligación que se debe al Fisco, es decir, una vez verificado el hecho gravado, aplicar la tasa sobre la base imponible, que determinarán con exactitud la obligación de dar que se debe al Fisco. Además, el impuesto que grava a las asignaciones por causa de muerte y las donaciones, tiene la misma estructura y se le aplican las mismas reglas (art. 24 de la L.I.H.D.), las que se podrían sintetizar en los siguientes pasos:

4.1) Determinar el objeto líquido de la asignación, para lo cual hay que diferenciar entre la herencia y los legados respecto de las donaciones.

4.1.1) Respecto de las **herencias y legados**, el objeto líquido se determina según los arts., 4 de la L.I.H.D. y 959 del C.C., es decir, deduciendo previamente de la masa hereditaria las bajas generales de la herencia, de modo tal que la masa menos estas deducciones, constituye la asignación líquida.

Las referidas bajas generales de la herencia son las siguientes:

²³ Fte.: web del SII, pregunta frecuente: ¿Quién debe pagar el Impuesto a las Donaciones?, http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/otros_impuestos/001_020_3324.htm, consultado con fecha 05/04/2014.

a) Los *gastos de última enfermedad* adeudados a la fecha de la delación de la herencia y los de entierro del causante. Estos se refieren a desembolsos que se producen después del fallecimiento del causante, pero que la ley permite rebajarlos de la masa hereditaria.

b) 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, que al igual que en el caso anterior, son erogaciones efectuadas con posterioridad a la muerte del causante.

c) Las *deudas hereditarias*, incluyendo 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.

Las deudas hereditarias se les ha definido como “las que el causante tenía en vida y que deberán ser asumidas por sus herederos, por representar a la persona del causante”²⁴, es decir, se refiere a los acreedores que el causante tenía en vida.

NOTA: No se acepta como baja general a las deudas contraídas en la adquisición de bienes exentos de la L.I.H.D., o en la conservación o ampliación de dichos bienes. Ej.: los inmuebles adquiridos por el causante en primera transferencia y con a lo menos 6 meses de antelación a su fallecimiento, corresponden a bienes exentos del impuesto a la herencia (art. 16 del D.F.L. N° 2 de 1959), por lo tanto, las deudas contraídas para la adquisición de la vivienda no pueden constituir una baja general de la herencia.

d) Las *asignaciones alimenticias forzosas*, sin perjuicio de lo que dispone el número 3 del artículo 18°; por su parte esta última disposición dispone:

“Artículo 18.- *Estarán exentas del impuesto que establece esta ley las siguientes asignaciones y donaciones:*

3°.- *Las que consistan en cantidades periódicas destinadas a la alimentación de personas a quienes el causante o donante esté obligado por la ley a alimentar.*

Cuando, a juicio del Servicio, la pensión pareciere excesiva, podrá pedir a la justicia ordinaria que determine cuál es la parte exenta del impuesto”.

Ahora, ¿cómo se interpretan armónicamente los arts., 4 N° 4 y 18 N° 3 de la L.I.H.D.?

Esta interrogante ha sido resuelta por el catedrático René Ramos Pazos, quien explica: “*Las asignaciones alimenticias forzosas (959 N° 4). Este artículo está contemplado por el artículo 4 N° 3 de la Ley N° 16.271, que agrega que esa rebaja es ‘sin perjuicio de lo que dispone el N° 3 del artículo 18’, significando esta referencia que, cuando la pensión de alimentos consista en cantidades periódicas que a juicio del Servicio de Impuestos Internos pareciera excesiva, éste podrá pedir a la justicia que se determine la parte exenta del impuesto*”²⁵.

En todo caso, se advierte que esta baja se refiere a los alimentos que se deben por ley²⁶ no a los alimentos que se daban voluntariamente, pues estos últimos no se aceptan como baja general de la herencia.

La *porción conyugal* a que hubiere lugar sin perjuicio de que el cónyuge asignatario de dicha porción pague el impuesto que le corresponda. Esta baja se refiere exclusivamente a las

²⁴ Ramos Pazos, René, ob. cit., p. 32.

²⁵ Ramos Pazos, René, ob. cit., p. 32.

²⁶ Según el art. 321 del C.C., se deben legalmente alimentos a las siguientes personas:

1° Al cónyuge;

2° A los descendientes;

3° A los ascendientes;

4° A los hermanos, y

5° Al que hizo una donación cuantiosa, si no hubiere sido rescindida o revocada (la acción de alimentos del donante se dirige contra el donatario).

sucesiones abiertas antes de la vigencia de la ley 19.585 (27 de octubre de 1999), pues a partir de esta fecha se elimina la porción conyugal.

Finalmente, en el N° 3 del art. 959 del C.C., se contempla como baja general a “*los impuestos fiscales que graven toda la masa hereditaria*”, el cual en la actualidad no existe, pues el impuesto grava la asignaciones de cada asignatario no a la masa completa.

4.1.2) En las **donaciones**, el Servicio de Impuestos Internos señala que el objeto líquido de la asignación es el monto del objeto donado a la fecha del contrato²⁷.

4.2) Tanto en las asignaciones por causa de muerte como en las donaciones no se incorporan los bienes exentos del impuesto, como ocurre por ejemplo con los inmuebles adquiridos según el D.F.L. N° 2 de 1959, art. 16, es decir, inmuebles construidos adquiridos por el causante o donante en primera transferencia, o bien los inmuebles adquiridos según el art. 3 de la Ley 9.135 (ley Pereira), los cuales no forman parte de la base imponible.

4.3) Se descuenta la deducción según el grado de parentesco con el causante o donante (art. 2 de la L.I.H.D.).

4.4) Si la asignación con que se defirió la asignación estuviere afecta a algún gravamen, este también se descuenta del acervo afecto al impuesto (art. 5 de la L.I.H.D.). Constituyen gravámenes, por ejemplo, se deja una donación a Pedro, consistente en un depósito en dinero, a interés, en un banco, por la suma de \$100.000.000, pero con la carga de dar el usufructo de dicho depósito a Juan por el plazo de 5 años, situación en la cual, para los efectos del pago del impuesto, se le deducirá a la base imponible la carga del usufructo en los términos del art. 6 de la L.I.H.D.

4.5) Finalmente, efectuados los pasos anteriores, se aplica la tasa progresiva según el tramo que corresponda (art. 2 de la L.I.H.D.).

27

5° El devengo del tributo

Pese a que este tema forma parte de la prestación, pues determina el momento en que obligación nace a favor del Fisco, dada sus particularidades es mejor verla por separado, a fin de facilitar su comprensión.

A este respecto hay que distinguir el *devengo* de la *declaración y pago* del tributo, pues el devengo es el momento en que la obligación tributaria nace a favor del fisco; en cambio la declaración y pago fija el momento en que se cumple la obligación, por lo que hecha esta aclaración nos referiremos solo al devengo, pues la declaración y pago se verá más adelante.

Respecto de las *herencias* y los *legados*, el impuesto se devenga al momento de deferirse la herencia (inc. 1° del art. 46 de la L.I.H.D.) que, por regla general, es al momento del fallecimiento del causante, pues puede ocurrir que la delación de la asignación esté sujeta al cumplimiento de una condición suspensiva²⁸, caso en el cual la asignación se deferirá al cumplimiento de la condición (art. 956 inc. 2° del C.C.); por lo tanto, el tributo se devengará al momento en que se cumpla la condición.

Respecto de las *donaciones*, es del caso señalar que la ley no fija el momento en que se devenga el tributo, aunque si señala el momento en que debe declararse y pagarse el impuesto, según se verá más adelante; no obstante, se puede afirmar que el tributo que grava las donaciones se devenga al momento en que se celebre la donación, pues la donación es el antecedente que gatilla el nacimiento de la obligación tributaria.

²⁷ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo V, ítem 1.3.

²⁸ La asignación condicional es aquella impuesta en el testamento que depende de una condición, esto es, de un hecho futuro e incierto, de manera que según la intención del testador no valga la asignación si el hecho positivo no ocurre o si acontece el hecho negativo -si se contradice el hecho de que depende la condición- (art. 1070 inc. 2° del C.C.).

6° La declaración y pago del impuesto.

Respecto de las *asignaciones por causa de muerte* (herencias y legados), el impuesto debe ser declarado y pagado dentro del plazo de 2 años, contados desde la fecha en que la asignación se defiera (normalmente es al fallecimiento del causante, según ya se explicó (art. 50 inc. 1° de la L.I.H.D.).

Ej.: si el causante fallece, sin otorgar testamento, el día 01/01/2014, el impuesto se devenga ese día, pero la declaración y pago debe efectuarse dentro de los 2 años siguientes, es decir, hasta el día 01/01/2016.

Respecto de las *donaciones*, hay que distinguir si están o no obligadas al trámite de la insinuación, por lo tanto distinguiremos (art. 52 de la L.I.H.D.):

En las *donaciones que deben insinuarse*, el impuesto que grava una donación, 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.

Respecto del pago del impuesto, hay que considerar los siguientes aspectos:

i) Si se paga fuera de plazo, se deberán al Fisco reajuste de la deuda y sus intereses.

El *reajuste* del tributo se determina en Unidades Tributarias Mensuales 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 (art. 2 inc., final de la L.I.H.D.).

Los *intereses* por la mora en el pago del impuesto son de 1,5% por cada mes o fracción de mes de retardo en el pago del impuesto que se adeuda, previamente reajustado (aplicando el art. 53 inc. 3° del Código Tributario).

28

ii) El pago del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y donaciones o su exención, total o parcial se prueba con el certificado que al efecto emita el Servicio de Impuestos Internos; además, para el caso de que administrativamente el propio SII declare la prescripción del impuesto, en virtud del art. 6 letra B N° 5 del Código Tributario, también esta circunstancia constará en un certificado emitido por el SII²⁹.

3.2 Reglas especiales cuando el causante tiene bienes en el extranjero

Estas reglas se encuentran establecidas en los arts. 1°, 27 y 46 de la L.I.H.D., lo que se puede sintetizar en las siguientes reglas:

1° En la base imponible de la masa hereditaria deben agregarse al inventario los bienes situados en el extranjero.

Tratándose de *sucesiones hereditarias de extranjeros* para que los bienes situados en el exterior se ingresen al inventario deben haber sido adquiridos con recursos provenientes del país, caso en el cual el impuesto pagado en el extranjero por los bienes colacionados en el inventario servirá de abono contra el impuesto total que se adeude en Chile, es decir, se un crédito contra el impuesto nacional, pero el impuesto a pagar resultante (abonando el impuesto pagado en el exterior) no puede ser inferior al que hubiera correspondido en el caso de colacionarse en el inventario sólo los bienes situados en Chile (art. 1° incs. 2, 3 y 4 de la L.I.H.D.).

El SII señaló que en caso de que un extranjero adquiriera la nacionalidad por gracia, esta circunstancia no le priva de su calidad de extranjero, según se cita a continuación: "*Establecido lo anterior, y atendido que el tratamiento tributario contemplado en el inciso tercero del artículo 1° de la Ley 16.271 exige que se trate de la sucesión de un extranjero, se concluye que*

²⁹ Al respecto, véanse los anexos en los cuales se contienen los formatos que el SII utiliza para emitir la certificación.

este régimen resulta aplicable en el caso planteado, en la medida que el causante hubiera obtenido la nacionalidad chilena por gracia, en los términos explicitado en el numeral anterior.

Esta interpretación, por aplicación de normas constitucionales, sólo corresponde respecto de quienes obtienen especial gracia de nacionalidad por ley, no resultando procedente extenderla a otros casos en que un extranjero obtenga la nacionalidad chilena sin perder su nacionalidad de origen.

Por las razones expuestas y en respuesta a su consulta, se informa que para los efectos de la Ley 16.271, y en especial en lo que respecta a los bienes que deben colacionarse en el inventario para la determinación del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, se considera extranjeros a quienes obtuvieron especial gracia de nacionalización por ley³⁰.

Asimismo, este servicio también precisa que en la sucesión de un extranjero, cuyos bienes no se adquirieron con fondos provenientes en el país no es aplicable el impuesto, al efecto explica: “[...] si en la sucesión de un extranjero, no domiciliado ni residente en el país, no hay bienes situados en Chile, y los bienes situados en el exterior no fueron adquiridos con recursos provenientes del país, no procede la aplicación del Impuesto a las Herencias, en tanto no se cumple con la condición antes señalada”.³¹

2° Cuando la sucesión de una persona difunta se abra en el extranjero, pero dejando bienes en Chile, igualmente se debe pedir la posesión efectiva de los bienes situados en Chile. Lo anterior, a fin de pagar el impuesto a la herencia sobre dichos bienes, situación en la cual la posesión efectiva deberá solicitarse en el lugar en que tuvo el causante su último domicilio en Chile, o en el domicilio del peticionario si el causante no tuvo domicilio en Chile (art. 27 de la L.I.H.D.).

3° En los casos en que deban ingresarse al inventario bienes situados en el extranjero, se valorarán según su valor corriente en plaza (art. 46 letra e) de la L.I.H.D., que se analiza a propósito del estudio de la base imponible).

29

3.3 Características del impuesto y determinación de la base imponible (al acervo)

Las características del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y donaciones son las siguientes:

1.- **Es un impuesto de declaración y pago simultáneo**, lo cual se relaciona con lo dispuesto en el art. 200 inc. 1° del Código Tributario, que en lo conducente dispone: *“constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto”*.

Lo anterior implica que la obligación tributaria se cumple en un solo acto, unificando la declaración con el pago del tributo.

2.- **Es un impuesto con tasas progresivas por tramos**, donde la tasa aumenta a medida que la base es mayor, que va de un 1% a un 25%.

En efecto las tasas de las asignaciones por causa de muerte y donaciones se contienen en el siguiente recuadro:

DESDE	HASTA	TASA	DEDUCCIÓN FIJA
0, 1 UTM	960 UTM	1%	de 0 UTM
960,01 UTM	1.920 UTM	2,5%	14,4 UTM
1.920,01 UTM	3.840 UTM	5%	62,4 UTM
3.840,01 UTM	5.760 UTM	7,5%	158,4 UTM

³⁰ Oficio N° 1648, de 16/09/2010.

³¹ Oficio N° 1619, de 26/07/2013.

5.760,01 UTM	7.860 UTM	10%	302,4 UTM
7.860,01 UTM	9.600 UTM	15%	686,4 UTM
9.600,01 UTM	14.440 UTM	20%	1.166,4 UTM
14.440,01 UTM	Y MAS	25%	1.886,4 UTM

Fte.: art. 2 de la L.I.H.D., y Circular N° 19, de 08/04/2004³², se deja claro que la deducción fija que contiene el recuadro no es la deducción exenta sino la que corresponde al tramo y que se aplica en forma similar a la tabla del impuesto único de segunda categoría y global complementario.

¿Cómo se utiliza este recuadro?

Este recuadro se utiliza tanto para las asignaciones por causa de muerte como para las donaciones y para responder este cuestionamiento, se pondrá el siguiente ejemplo:

Fallece un causante con una masa hereditaria de 950 UTM, por lo que se utiliza el siguiente tramo:

DESDE	HASTA	TASA	DEDUCCIÓN FIJA
960,01 UTM	1.920 UTM	2,5%	14,4 UTM

Luego:

$$([950 \times 2,5\% = 23,75] - 14,4) = 9,35 \text{ UTM}$$

Posteriormente:

A la cantidad resultante (9,35) – deducción exenta + recargo = impuesto a pagar.

NOTA: El SII aclara que los cálculos deben hacerse con 2 decimales³³.

30

3.- **Es un impuesto personal**, pues a diferencia de los impuestos reales (que no considerar mayormente las circunstancias particulares del contribuyente) es determinante para el tributo la relación entre el causante-donante con el heredero - legatario o donatario.

Como ejemplos de esta característica personal de la ley en comento podemos citar los siguientes:

3.1) Si la relación con el causante es cercana (cónyuge, ascendientes, hijos y descendientes de ellos) se contempla un monto exento que no va a la base imponible de 600 UTM; en cambio, si la relación se hace más lejana (hermanos, medio hermanos, sobrinos, tíos, sobrinos nietos, primos y tíos abuelos), la exención es mucho menor (60 UTM). Ahora, si el parentesco es aún más lejano, o bien no hay parentesco, no hay exención.

3.2) Si la relación con el donante es hasta el 4º grado de la colateral (cónyuge, ascendientes, descendientes, hermanos, medio hermanos, sobrinos, tíos, sobrinos nietos, primos y tíos abuelos) se contempla una exención de 60 UTM y si el parentesco se aleja a un mayor grado de los anteriores, o bien no hay parentesco, no hay exención.

3.4) Si la relación con el donante o causante es de 2º, 3º y 4º grado de la colateral (hermanos, medio hermanos, sobrinos, tíos, sobrinos nietos, primos y tíos abuelos) se contempla una tasa de recargo de 20% y si se extiende el parentesco más allá, o no hay parentesco, la tasa de recargo es de 40%.

4.- **Cuando la ley 16.271 considera el parentesco, sólo se refiere al parentesco por consanguinidad no al parentesco por afinidad.**

³² Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo III, ítem 5.

³³ Fte.: web del SII, pregunta frecuente: ¿Con cuántos decimales deben efectuarse los cálculos del Formulario 4423 de Herencia y Donaciones en relación con la Unidad Tributaria Mensual (UTM)?, http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/otros_impuestos/001_020_2010.htm, consultado con fecha 08/04/2014.

A este respecto, el Tribunal Constitucional, mediante sentencia de fecha 24 de enero de 2008, rol 810-2007, señaló que al otorgar los montos exentos del art. 2 de la ley 16.271, no se considera el parentesco por afinidad sino sólo por consanguinidad, el referido fallo declara:

“Tercero.- Que la interpretación expuesta, contrastada con la que niega a los parientes por afinidad del causante la exención del inciso segundo y el beneficio del inciso sexto del artículo 2º de la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, se aviene más con la garantía constitucional de igualdad ante la ley que prohíbe establecer diferencias arbitrarias y con la de igual repartición de los tributos, reconocidas una y otra en los números 2 y 20 del artículo 19 de la Carta Fundamental;

Cuarto.- Que, en efecto, la Constitución Política al garantizar a toda persona la igualdad ante la ley no exige un trato uniforme entre todas ellas aunque sí prohíbe a la ley y a toda autoridad el establecimiento de diferencias arbitrarias, siendo admisibles, por consiguiente, las diferencias que, por oposición a las arbitrarias, resulten justificadas;

Quinto.- Que, para resultar justificada una diferencia, el tratamiento diverso que efectúe el legislador entre dos personas o grupos de personas tiene que fundamentarse en una circunstancia o hecho diferenciador relevante, siendo exigible, además, que la diferencia de trato sea proporcional a la diversidad de hecho existente;

Sexto.- Que la consideración de un parentesco por afinidad en la línea recta entre la causante y un asignatario como irrelevante para la aplicación de la exención y del beneficio contenidos en los incisos segundo y sexto del artículo 2º de la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, significa darles a tales parientes por afinidad un tratamiento que, para los efectos de la citada disposición legal, equivale al de las personas que no tienen entre sí parentesco alguno o que tienen un parentesco de consanguinidad colateral más lejano al del cuarto grado, en lugar de darles un trato similar al que reciben los hijos o adoptados del causante y sus descendientes. Tal resultado no es proporcionado a la diferencia existente entre unos y otros y es por ello que representa una diferencia arbitraria que es inconciliable con la garantía de igualdad ante la ley;

Séptimo.- Que es deber del intérprete preferir, entre dos interpretaciones posibles, la que resulta más conforme a la Carta Fundamental. Así lo exige el principio de supremacía constitucional y asimismo el criterio sistemático de interpretación de las leyes. De ahí que al escoger un tribunal la que se aparta de ella, efectúa una aplicación de la ley que resulta contraria a la Constitución y que hace procedente acoger el recurso de inaplicabilidad interpuesto”.

5.- La determinación del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y donaciones se efectúa con las mismas reglas.

En este sentido, el artículo 25 de la L.I.H.D., dispone: *“Para la estimación de los bienes donados y determinación del impuesto se observarán las mismas reglas que para los bienes heredados o legados en lo que les sean aplicables”.*

La norma anterior, dice “en lo que sean aplicables”, pues para los efectos de las donaciones no se deducen las bajas generales de la herencia; además, los montos exentos y recargos nos exactamente iguales para las asignaciones por causa de muerte y las donaciones.

Formación del inventario y determinación de la base imponible

El impuesto que se aplica sobre los bienes donados y los que deja el causante (herencia y legado) que se valoran según las reglas de los arts. 46, 46 bis y 47 de la L.I.H.D., que son las siguientes:

1º Para el efecto de efectuar el inventario de los bienes del causante, debe comprenderse 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 fallecimiento³⁴.

2º El valor que se asigna a los bienes es el que tengan al momento de deferirse la herencia (art. 46 inc. 1º de la L.I.H.D.) y respecto de los bienes objeto de la donación, el SII aclara que se determinan según el valor del bien donado a la fecha del contrato, pero por excepción no se incluyen en el inventario los bienes que fueren conocidamente de ningún valor o utilidad³⁵.

3º Los **bienes raíces** se valoran según el avalúo fiscal al tiempo en que se defiere (este certificado se denomina avalúo deflactado), según lo dispone al art. 46 letra a) de la L.I.H.D. Además, el SII exige que respecto de cada inmueble, se señale número de Rol de Contribuciones de Bienes Raíces, indicar si es Agrícola o No Agrícola, señalar la fecha de adquisición y fojas, número y año de inscripción en el Registro de Propiedades del Conservador de Bienes Raíces³⁶.

3.1) Tratándose de **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 al valor corriente en plaza del artículo 46 bis de la L.I.H.D. El SII también requiere que se individualicen todos los **bienes adheridos al terreno del predio** (ej.: plantaciones y construcciones) y también aquellos **bienes destinados al uso, cultivo o beneficio del mismo** (Ej.: animales, herramientas y maquinarias) y si habían bienes sujetos a registro, deberán indicarse los datos necesarios para su individualización o ubicación³⁷.

3.2) Si los **inmuebles adquiridos dentro de los 3 años anteriores a la delación**, se valorarán según su valor de adquisición si fuere superior al de avalúo (art. 46 letra a) inc. 2º de la L.I.H.D.).

4º Los **efectos públicos, acciones y valores mobiliarios**, se avalúan según el promedio del precio que hayan tenido durante los 06 meses anteriores a la fecha de la delación de las asignaciones, pero si no tuvieron cotización bursátil en dicho plazo o no se cotizaren en el mercado, serán valorados por Superintendencia de Valores y Seguros, o por la Superintendencia de Bancos, en su caso.

Si las autoridades antes mencionadas no dispusieran de antecedentes para la estimación, se valorarán según su valor corriente en plaza (art. 46 letra b) de la L.I.H.D.).

El SII señala que se debe indicar que por cada bien se debe expresar la Institución (Banco, Fondo Mutuo, Bolsa de Comercio, etc.), que emite el certificado que sirve de respaldo, y la fecha y número de éste, pero en todo caso, los certificados deben dar cuenta de los derechos del causante a la fecha de su fallecimiento³⁸.

5º 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, se valora según su valor corriente en plaza (art. 46 letra b) inc., final de la L.I.H.D.).

6º Los **bienes muebles** se valoran según su valor corriente en plaza (art. 46 letra c) de la L.I.H.D.).

³⁴ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo III, ítem 1.4.1.

³⁵ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo V, ítem 1.3

³⁶ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo III, ítem 1.4.1.1

³⁷ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo III, ítem 1.4.1.2

³⁸ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo III, ítem 1.4.1.4

El SII requiere que se detalle cada uno, o bien se indiquen en forma colectiva respecto de aquellos que consistan en número, peso o medida, con expresión de la cantidad y calidad esencial y respecto de bienes sujetos a registro, deberán señalarse los datos necesarios para su ubicación o individualización³⁹.

7º Los **bienes situados en el extranjero**, son valorados según su valor corriente en plaza (art. 46 letra e) de la L.I.H.D).

8º Los **negocios o empresas unipersonales, o cuotas en comunidades dueñas de negocios, o empresas, o derechos en sociedades de personas** se valoran según el siguiente procedimiento (art. 46 letra f) de la L.I.H.D):

(+) Se valoran los bienes del activo (de los negocios, empresas unipersonales, comunidades, etc.) según las reglas anteriores (*)
(+) Intangibles (de los negocios, empresas unipersonales, comunidades, etc.) valorados según su valor corriente en plaza.
(-) Pasivo acreditado.
(=) Valor neto total x % en que participe el causante.

(*) Así, por ejemplo, los bienes raíces se valoran según su avalúo fiscal al tiempo en que se defiere la herencia con las excepciones antes vistas, los valores mobiliarios se valor según el precio promedio en los 6 meses anteriores a la delación de la herencia, etc.

Como se expuso precedentemente, al valor neto antes determinado se le aplica el porcentaje en que participe el causante (Ej.: si tiene el 40% de la participación se aplica este porcentaje sobre el referido valor neto).

Para una mejor individualización de lo que le corresponde al causante el SII señala que debe mencionarse nombre o razón social, rol único tributario y giro, del negocio, empresa, comunidad o sociedad, y el porcentaje de los derechos que pertenecieron al causante⁴⁰.

33

El SII señala que para el caso de que el causante tenga inversiones societarias en el exterior en las cuales sea propietario del 100%, debe considerarse como agencia de éste, y en caso de que el único activo de la empresa foránea sea un depósito en un banco, se considerará como masa hereditaria a los dineros depositados en un banco y no la sociedad de que era dueño el causante. Lo anterior según consta en el siguiente pronunciamiento:

A.- ANTECEDENTES

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

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

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

[...]

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

³⁹ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo III, ítem 1.4.1.3

⁴⁰ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo III, ítem 1.4.1.7

subdelegaciones, negocios o empresas adopten o puedan adoptar en el país en que se encuentren domiciliadas.

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

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

No ocurre lo mismo con los intereses devengados con posterioridad a dicha fecha, los cuales deberán ser declarados como una renta del N° 2 del artículo 20 de la Ley de la Renta, en la forma prevista en el artículo 5° de dicha ley⁴¹.

9º Los **vehículos** serán evaluados por la tasación, vigente a la fecha de la delación de la herencia, que efectúe el SII para los efectos del permiso de circulación⁴² (art. 46 letra g) de la L.I.H.D), para lo cual el SII precisa que debe indicarse la marca, modelo y año, e inscripción en el Registro de Vehículos Motorizados del Servicio de Registro Civil e Identificación⁴³.

10º **Bienes respecto de los cuales la ley no establece regla de valoración**, se estimarán en su valor corriente en plaza, luego surge la pregunta *¿Qué es el valor corriente en plaza?*, lo cual el SII responde al siguiente tenor:

“La ley no define lo que debe entenderse por el concepto ‘valor corriente en plaza’, por lo cual de conformidad con el tenor literal de las palabras, entendidas en relación con el contexto general de la normativa en la que aquél se contiene, dicha expresión habrá de entenderse como el VALOR DE ADQUISICIÓN QUE HABRÍA CORRESPONDIDO A UNA ESPECIE DEL MISMO GÉNERO Y DE UNA CALIDAD A LO MENOS SIMILAR, EN EL LUGAR Y FECHA EN QUE OCURRIÓ LA APERTURA DE LA SUCESIÓN O SE INSINUÓ LA DONACIÓN, EN SU CASO”⁴⁴.

Para que el SII ejerza la facultad de tasar los bienes al valor corriente en plaza, este servicio deberá citar al contribuyente dentro de los 60 días siguientes a la presentación de la declaración del impuesto o de la exención del mismo (art. 46 bis de la L.I.H.D.). Por lo anterior, pasado este plazo, el SII no puede ejercer su facultad de tasar de acuerdo al valor corriente en plaza.

Frente a esta facultad el SII sostiene lo siguiente:

“3.2. Limitación de la facultad de tasar dentro del plazo del art. 200 del Código Tributario: De acuerdo a las normas generales del Código Tributario, la facultad que establece el artículo 64 del Código Tributario, para tasar la base imponible del impuesto, debe ser ejercida dentro de los plazos de prescripción que establece el artículo 200 antes citado.

Por excepción, el artículo 46 bis de la Ley N° 16.271, agregado por la Ley N°19.903, establece una limitación a la referida facultad, al disponer, lo siguiente:

‘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 del

⁴¹ Oficio N° 1.006, de 17/03/2006.

⁴² Tasación que el SII efectúa de acuerdo al art. 12 letra a) del DL 3063, sobre Ley de Rentas Municipales.

⁴³ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo III, ítem 1.4.1.6

⁴⁴ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo I, ítem 1.2

plazo de los sesenta días siguientes a la presentación de la declaración del impuesto o de la exención del mismo’.

3.2.1. Alcance de la norma del art. 46 bis. La limitación a la facultad de tasar que contempla esta disposición sólo dice relación con el valor asignado a los bienes incluidos en el inventario 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: La citación previa que contempla el artículo 64 del Código Tributario, por mandato del citado art. 46 bis de la Ley N° 16.271, debe realizarse dentro del plazo de 60 días contado desde la presentación de la declaración del impuesto o de su exención, según el caso.

3.2.3. Cómputo del plazo: El plazo es de 60 días a contar de la fecha de presentación de la declaración o de su exención. Por tratarse de un plazo de días, sin otra especificación, de acuerdo con lo que dispone el artículo 50 del Código Civil, debe computarse en forma continua, incluyendo los días inhábiles.

3.2.4. Inicio del plazo: Para estos efectos debemos distinguir los siguientes casos:

i.) **Posesiones efectivas tramitadas ante el Registro Civil, en que al ser presentadas, se declare que la totalidad de las asignaciones están exentas de impuesto:** El plazo de 60 días que establece el art. 46 bis., se cuenta desde el día siguiente a la presentación del inventario que comprende bienes que debieron ser estimados en su valor corriente en plaza.

ii.) **Posesiones efectivas tramitadas ante el Servicio de Registro Civil, en que al ser presentadas, se declare que una o más de las asignaciones están afecta a impuesto:** El plazo que establece el art. 46 bis., se cuenta desde el día siguiente a la presentación de la declaración y pago simultaneo del impuesto (Formulario 4423), ante el Servicio de Impuestos Internos.

iii.) **Posesiones efectivas tramitadas ante los Tribunales:** El plazo de 60 días del art. 46 bis., se cuenta desde el día siguiente a la presentación de la declaración (Formulario 4424), ante el Servicio de Impuestos Internos⁴⁵.

De la posición del SII antes expuesta, hay que notar que el SII señala que la limitación del art. 46 bis del la L.I.H.D., sólo diría relación con los bienes se refiere a los bienes incluidos en el inventario, que deban ser estimados a su valor corriente en plaza, por lo que si en un determinado caso el bien no se incluyó en el inventario y debiera estimarse al valor corriente en plaza, este servicio entendería que no le sería aplicable la limitación del art. 46 bisen comento, lo cual hay que tener presente frente a un proceso de fiscalización.

11º Falta de justificación de la ausencia de bienes muebles en el inventario o los inventariados no sean proporcionados a la masa

En esta situación, los bienes muebles se valorarán en un 20% del valor del inmueble que guarnećían, o a cuyo servicio o explotación estaban destinados, aun cuando el inmueble no fuere de propiedad del causante (art. 47 de la L.I.H.D.).

Cuando esta norma expresa que se emplea la presunción “aun cuando el inmueble no fuere de propiedad del causante”, lo cual es una redacción muy oscura, se refiere a que el 20% se aplica sobre el inmueble que fue el último domicilio del causante; además, esta es la aplicación práctica que ha tenido esta norma en los procesos en los cuales el SII ha hecho los giros para los efectos del pago del impuesto que grava la asignación por causa de muerte.

⁴⁵ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo IV, ítem 3.2 y ss.

12º **Causante titular de una cuenta bipersonal**

En este caso los fondos se considerarán del patrimonio exclusivo del sobreviviente hasta la suma de 5 UTA y el excedente pertenecerá por iguales partes al otro depositante y a los herederos del fallecido (art. 26 inc. 3º de la L.I.H.D.).

Ej.: Pedro y Juan abren una cuenta bipersonal, la cual tiene depositados el equivalente a 25 UTA y posteriormente fallece Pedro.

Por lo tanto, hasta 5 UTA es del patrimonio exclusivo de Juan y del excedente (20 UTA) se divide por partes iguales entre el otro depositante y los herederos del fallecido (10 UTA c/u).

En síntesis:

Juan es dueño de 15 UTA

Los herederos del otro depositante fallecido son dueños de 10 UTA

El SII aclara que respecto de los **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 fallecimiento⁴⁶.

13º **Deudas**, respecto de las cuales el SII aclara los siguientes puntos:

13.1) Se debe indicar en el inventario el nombre o razón social del acreedor, el título y la fecha de la deuda⁴⁷.

13.2) *“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”⁴⁸.

14º **Bienes o deudas del causante casado en régimen de sociedad conyugal**

Pese a que este ítem no lo analiza expresamente la ley 16.271, aplicando las reglas generales del Código Civil, se concluye que los bienes o deudas corresponden en un 50% al causante y el otro 50% al cónyuge sobreviviente; por lo tanto, en el inventario se anotará el 50% del valor del bien social y el 50% del valor de la deuda social.

Así, por ejemplo, si el inmueble era parte del activo de la sociedad conyugal, se valorará e incluirá en el inventario al 50% del avalúo fiscal al tiempo de la delación de la herencia, salvo que haya sido adquirido dentro de los 3 años anteriores a la delación pues en tal caso se estimará en un 50% de su valor de adquisición, lo cual también fue reconocido por el Servicio de Impuestos Internos, para lo cual se cita a continuación: *“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”⁴⁹.*

3.4 Exenciones y beneficios tributarios

⁴⁶ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo III, ítem 1.4.2.6

⁴⁷ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo III, ítem 1.4.1.8

⁴⁸ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo III, ítem 1.4.2.9

⁴⁹ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo III, ítem 1.4.2

A este respecto, hay que considerar los siguientes elementos:

- 1° Asignaciones y donaciones exentas:
- 2° Montos exentos en consideración al heredero, legatario o donatario.
- 3° Operaciones por las cuales no se exige el trámite de la posesión efectiva.

1° Asignaciones y donaciones exentas

En virtud del **art. 18 de la L.I.H.D.**, están exentas, del impuesto en comento, las asignaciones y donaciones que se analizan en los párrafos que siguen a continuación.

1.1) Las que se dejen o hagan a **la Beneficencia Pública Chilena**, a las **Municipalidades** de la República y a las **corporaciones o fundaciones de derecho público** costeadas o subvencionadas con fondos del Estado (art. 18 N° 1 de la L.I.H.D.).

1.2) Las **donaciones de poca monta** establecidas por la costumbre, en beneficio de personas que no se encuentren amparadas por una exención establecida en el artículo 2° (art. 18 N° 2 de la L.I.H.D.).

El SII se pronunció respecto a lo que debe entenderse por donación de poca monta en los siguientes términos (subrayados son de esta parte): “*El número 2°.- del artículo 18° de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, establece que estarán exentas del impuesto que establece dicha ley, ‘Las donaciones de poca monta establecidas por la costumbre, en beneficio de personas que no se encuentren amparadas por una exención establecida en el artículo 2°’.*”

De acuerdo a dicha disposición legal, para la procedencia del beneficio tributario las donaciones deben cumplir con los siguientes tres requisitos:

a) *Que sean de poca monta. Al no encontrarse definida esta expresión en la ley, dichas palabras debe entenderse en su sentido natural y obvio según el uso general de las mismas, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20 del Código Civil. Al respecto, el Diccionario de la Real Academia Española define ‘monta’, como el Valor, calidad y estimación intrínseca de algo. y ‘de poca Monta’, loc. Adj., como de poca importancia.*

Conforme a lo anterior, resulta entonces que para que una donación pueda ser beneficiada con la franquicia en análisis, debe ser de un monto y/o valor de poca importancia.

b) *Las donaciones deben estar establecidas por la costumbre, esto es, el hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.*

c) *Las donaciones deben ser efectuadas a personas que respecto del donante, no sean, el cónyuge, a cada ascendiente o adoptante, a cada hijo o adoptado o a la descendencia de ellos. Así mismo se excluyen a los donatarios que tengan con el causante un parentesco colateral de segundo, tercero o cuarto grado.*

Las donaciones que cumplan con las condiciones o requisitos indicados anteriormente, se encontrarán exentas del impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, sujetas desde luego a la verificación que este Servicio efectúe, en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras”⁵⁰.

1.3) Las que consistan en **cantidades periódicas destinadas a la alimentación de personas** a quienes el causante o donante esté obligado por la ley a alimentar.

Cuando, a juicio del Servicio, la pensión pareciere excesiva, podrá pedir a la justicia ordinaria que determine cuál es la parte exenta del impuesto (art. 18 N° 3 de la L.I.H.D.).

1.4) Las que se dejen para la **construcción o reparación de templos** destinados al servicio de un culto o para el mantenimiento del mismo culto (art. 18 N° 4 de la L.I.H.D.).

⁵⁰ Oficio N° 2485, de 27/11/2013.

1.5) Aquellas cuyo único fin sea la **beneficencia**, la **difusión de la instrucción** o el **adelanto de la ciencia en el país** (art. 18 N° 5 de la L.I.H.D.).

El SII analizó el concepto de “objeto único de beneficencia” al siguiente tenor (subrayado es nuestro): “De acuerdo a esta disposición legal, el requisito para la exención es que el legado tenga como finalidad exclusiva la beneficencia. Sobre ese concepto, el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua indica que ‘beneficencia’ se refiere a ‘conjunto de instituciones y servicios benéficos’. A su vez, benéfico es un adjetivo que significa ‘perteneiente o relativo a la ayuda gratuita que se presta a los necesitados’.”

Al respecto, interesa establecer si corresponde dar por cumplida la exigencia legal de que el único fin de la asignación testamentaria sea la beneficencia, por el hecho que el asignatario es una fundación de beneficencia regida por las normas del Título XXXIII del Libro I del Código Civil o por el contrario, si debe exigirse una prueba específica al efecto.

II ANÁLISIS

Analizado el testamento de doña YYYY, otorgado por escritura pública de fecha xx de xx de 19xx, Repertorio N° xx, de la Notaría de Santiago de don TTT, se puede concluir que la voluntad de la testadora es clara en cuanto a destinar parte de sus bienes a la beneficencia, al contemplar como beneficiarias de sus legados precisamente a entidades que tiene ese objeto exclusivo, entre ellas, la XXXX. Se cumple de esta manera con la exigencia legal para la aplicación de la exención.

[...]

III CONCLUSIÓN

Por consiguiente, respecto del criterio sometido a consulta se informa que, en opinión de esta Dirección Nacional, el legado dejado a la XXXX goza de la exención del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, establecida en el artículo 18 N° 5 de la Ley N° 16.271, siempre que efectivamente se destine al fin de beneficencia de la institución”⁵¹.

El SII aclaró que la donación efectuada a fundaciones que tengan por objeto único la educación y capacitación, constituyen exenciones del art. 18 N° 5 de la L.I.H.D., en las siguientes líneas:

“Por su parte, del estudio de los estatutos de ambas fundaciones, se puede apreciar que las dos entidades tienen como objeto la difusión de la enseñanza. Así, la Fundación de XXXX tiene por objeto, en lo pertinente, el establecimiento y mantención de escuelas de orientación agrícola y la mantención de la Escuela ‘ZZZ’. La Fundación YYYY, por su parte, tiene como objeto único y exclusivo la capacitación.

3.- Al respecto, el Artículo 18 N° 5 de la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones dispone: ‘Artículo 18.- Estarán exentas del impuesto que establece esta ley las siguientes asignaciones y donaciones: (...) 5º.- Aquellas cuyo único fin sea la beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia en el país;’.

La norma legal citada establece una exención aplicable a cada donación en particular, en la medida que tenga por fin alguno de aquéllos que expresamente indica.

De esta manera, considerando que el fin específico de la donación que se pretende realizar es fortalecer, promocionar y asegurar el correcto cumplimiento de los objetivos de instrucción, formación, capacitación y educación de la fundación donataria, la que su vez tiene por objeto la capacitación, el requisito legal antes indicado se cumpliría si el contrato se celebra en los términos descritos. En tal caso, la donación se encontraría exenta del impuesto que establece la ley 16. 271.

Por otra parte, para la procedencia de la exención es indispensable que los bienes o recursos objeto de la donación sean destinados por la donataria al fin para el cual fueron

⁵¹ Oficio N° 1.415, de 20/08/2010.

donados, circunstancia que naturalmente queda siempre sujeta a la posterior verificación por las instancias que correspondan”.

4.- Por consiguiente, en respuesta a su consulta se confirma la opinión expresada en el sentido que respecto de la donación que se proyecta efectuar, resulta aplicable la exención establecida en el Artículo 18 N° 5 de la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, en la medida que la donación cumpla efectivamente con el fin indicado en el N° 2 precedente, materia que este Servicio podrá constatar en el ejercicio de su acción fiscalizadora”⁵².

1.6) La destinada exclusivamente a un **fin de bien público** y cuya exención sea decretada por el Presidente de la República (art. 18 N° 6 de la L.I.H.D.).

1.7) Las asignaciones hereditarias que cedan en favor de alguna de las entidades consideradas beneficiarias, para los efectos de la **Ley de Donaciones con Fines Culturales, contenida en el artículo 8° de la ley N° 18.985**, sea que ellas consistan en una cantidad de dinero, que se paguen de una sola vez o en forma periódica, o bien en especies (art. 18 N° 7 de la L.I.H.D.).

El SII aclara que caben dentro de la exención del art. 18 N° 7 de la L.I.H.D., el legado dejado a una fundación que tenga por objeto desarrollar actividades de auxilio a instituciones de beneficencia y escasos recursos, principalmente Hogares de Ancianos, Hogares de menores impedidos y centros de rehabilitación de jóvenes en situación irregular; contribuir en labores de difusión cultural; optimizar el manejo de los recursos de la Fundación tendiendo a la mayor eficiencia que permita mantener o incrementar las acciones específicas de la institución. Este Servicio afirma:

“Mediante presentación indicada en el antecedente, don XXXX en su calidad de Presidente de la FUNDACIÓN TTT en adelante ‘la Fundación’, solicitó a este Servicio se declare exenta del Impuesto establecido en la ley 16.271 la asignación testamentaria a favor de su representada.

Además de exponer los antecedentes legales relacionados con la constitución de la Fundación, invoca la exención establecida en el Artículo 18 N° 5 de la ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, señalando que concurren los requisitos que la norma legal establece.

El testamento señala: ‘CUARTO: Instituyo heredera universal de todos mis bienes a la Fundación TTT en actual formación, para que ella lleve a cabo sus altos objetivos’. La apertura del Testamento solemne cerrado otorgado el xx de xx de xxxx se efectuó ante la Notario de Santiago doña YYYY por orden judicial el xx de xxx del año xxxx protocolizándose los antecedentes en la misma Notaría.

Los estatutos de la Fundación establecen: ‘Artículo Segundo: La Fundación tendrá por objeto: a) desarrollar actividades de auxilio a instituciones de beneficencia y escasos recursos, principalmente Hogares de Ancianos, Hogares de menores impedidos y centros de rehabilitación de jóvenes en situación irregular; b) contribuir en labores de difusión cultural; c) optimizar el manejo de los recursos de la Fundación tendiendo a la mayor eficiencia que permita mantener o incrementar las acciones específicas de la institución’.

II.- ANÁLISIS

Consta de los antecedentes aportados que doña AAA, instituyó mediante acto testamentario a la Fundación TTT como su heredera universal, sin contemplar una finalidad específica para la asignación testamentaria, sino que el destino de ésta queda entregado al cumplimiento de los objetivos o fines de la Fundación.

⁵² Oficio N° 638, de 21/04/2010.

En relación con la posibilidad de acoger la asignación hereditaria a la exención establecida en el Artículo 18 N° 5 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, se hace necesario considerar que la norma legal establece una exención aplicable a la asignación hereditaria, liberándola del tributo en la medida que ésta tenga por único fin, alguno de aquellos expresamente indicados en la disposición legal, resultando indispensable que los bienes o recursos objeto de aquélla sean destinados por el heredero al fin correspondiente, circunstancia que naturalmente queda siempre sujeta a la posterior verificación por las instancias que correspondan.

La asignación hereditaria en análisis, a pesar de no establecer un fin específico por haberse concebido con miras al cumplimiento de los objetivos de la Fundación, debe ser calificada, para los efectos de la procedencia de la exención tributaria, a la luz del Objeto de la entidad beneficiaria. Al respecto, considerando que en los estatutos el fin de beneficencia coexiste con el de difusión cultural, y dado que este último no se contempla en el artículo 18 N° 5 citado, no se satisface la exigencia legal respecto de la exclusividad de la finalidad.

Sin perjuicio de lo señalado precedentemente, según el Artículo 18 N° 7 de la misma ley, se encuentran liberadas del tributo las asignaciones hereditarias que ceden a favor de entidades beneficiarias de la ley N° 18.985, sobre Donaciones con Fines Culturales, conforme lo establecido en el artículo 2° de la ley 19.721 publicada en el Diario Oficial el 05 de mayo de 2001, disposición legal que, entre otras entidades, incluye a las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro cuyo objeto sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte, requisito que cumple la fundación a que se refiere la consulta.

III.- CONCLUSIÓN

Respecto de la asignación testamentaria a favor de una fundación cuyo objeto comprende tanto la beneficencia como la difusión cultural, procede la exención establecida en el Artículo 18 N° 7 de la ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones”⁵³.

40

Dentro de otras leyes que establecen exenciones en materia de impuesto a la herencia y donaciones podemos citar las siguientes:

a) **Art. 72 del D.L. 3.500**, el cual dispone que el saldo que quedare en la cuenta de capitalización individual o en la cuenta de ahorro voluntario de un afiliado fallecido, que incremente la masa de bienes del difunto, estará exento del Impuesto que establece la Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, en la parte que no exceda de 4.000 UF.

El SII que esta exención se aplica sin considerar el régimen de bienes en que haya estado casado el causante. En efecto, señala: “Se trata de un efecto dispuesto especialmente por el decreto ley citado, al decir ‘incrementará la masa de bienes del difunto’, sin distinguir el régimen patrimonial que mantenía el afiliado durante su matrimonio y al momento de fallecer, ni atender a la naturaleza que estos bienes tendrían conforme las reglas generales (bienes sociales o propios del cónyuge difunto).

Sin perjuicio de lo anterior, se estima que conforme a la legislación civil, dichos saldos tampoco corresponderían a bienes del haber de la sociedad conyugal, pues no se encuadran en ninguno de los numerales del artículo 1725 del Código Civil.

III.- CONCLUSIÓN

La exención del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones que contempla el artículo 72 del D.L. N° 3.500 de 1980, se aplica a la totalidad del saldo que quedare en la cuenta de capitalización individual y que incrementa la masa de bienes del afiliado fallecido, con el límite de cuatro mil Unidades de Fomento que establece”⁵⁴.

⁵³ Oficio N° 1.966, de 26/08/2011.

⁵⁴ Oficio N° 489, de 25/02/2011.

b) **Art. 37 del D.L. 1.939**, en virtud del cual las donaciones que se efectúen al Fisco estarán exentas de toda clase de impuestos y no requerirán del trámite de la insinuación, a lo cual el SII interpretó que están exentas del Impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones⁵⁵.

c) **Art. 35 de la ley 20.283** sobre Bosque Nativo y Fomento Forestal, el cual establece que los bosques nativos están exentos del impuesto territorial y del impuesto a la herencia, asignaciones y donaciones, para cuyo efecto debe el bosque declararse “nativo”, lo cual se demuestra con un certificado de la Corporación Nacional Forestal.

d) **Art. 31 N° 7 del DL 824**, donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país a los Cuerpos de Bomberos de la República, Fondo de Solidaridad Nacional, Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, Servicio Nacional de Menores y a los Comités Habitacionales Comunales, las cuales, además de ser un gasto del impuesto de primera categoría, están exentas del trámite de la insinuación y del impuesto de la L.I.H.D.

e) **Art. 5 D.L. 359 de 1974**, mediante el cual los sorteos o rifas que efectúen las fundaciones o corporaciones de carácter benéfico, estarán exentos de todo tipo de impuestos. Asimismo, las donaciones que se hagan a dichas corporaciones o fundaciones, estarán exentas del impuesto a las donaciones de la ley N° 16.271 y del trámite de insinuación, como asimismo del Impuesto sobre Timbres, Estampillas y Papel Sellado de la ley N° 16.272.

El SII preció su visión administrativa del concepto de “carácter benéfico” en el siguiente pronunciamiento (subrayado es de esta parte):

“3.- Como puede apreciarse de la disposición legal transcrita, es requisito para acceder a la exención tributaria que contempla, que la donataria sea una fundación o corporación de carácter benéfico. Sin embargo, la norma legal no contiene una definición de lo que debe entenderse por tal condición.”

Sobre el concepto, el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua indica que ‘benéfico’ es un adjetivo que significa ‘perteneciente o relativo a la ayuda gratuita que se presta a los necesitados’.

Al respecto este Servicio, mediante los Oficios N° 2.422 de 25.05.2004 y N° 2.633 de 15.06.2004, ha interpretado que el ‘carácter benéfico’ de la fundación, debe entenderse en un sentido restringido, no pudiendo concluirse que para efectos de gozar de tal beneficio tributario, baste con que dentro de su giro la fundación contemple la beneficencia. Asimismo, se ha sostenido que lo dispuesto en el artículo 5° del D.L. N° 359, de 1974, sólo resulta aplicable a aquellas fundaciones sin fines de lucro que, constituidas de acuerdo al Título XXXIII del Libro I del Código Civil, tengan como fin exclusivo o principal la beneficencia pública entendida ésta como cualquier forma de hacer el bien, en beneficio de personas indeterminadas, mediante la ayuda gratuita a personas necesitadas”

[...]

5.- Con respecto a la factibilidad que las donaciones efectuadas al amparo del artículo 5° del Decreto Ley N° 359, de 1974 puedan materializarse en activos diferentes a dinero, esto es, bienes de cualquier naturaleza, sean estos corporales e incorporales, muebles o inmuebles, de la redacción de la citada disposición no aparece mención alguna que restrinja la clase de bienes que pueden ser objeto de esta clase de liberalidades.

⁵⁵ Oficio N° 2.319, de 14/12/2010.

De esta forma, no resulta procedente limitar el acceso al beneficio en lo que dice relación con el tipo o clase de bienes susceptibles de ser donados para acogerse al beneficio ya señalado, pudiendo aquellos ser diferentes a dinero, en la medida que sean susceptibles de apropiación y estimación en dinero, y encontrarse disponibles en el comercio humano⁵⁶.

f) **Art. 16 D.F.L. N° 2 de 1959**, el cual establece que Las viviendas económicas y los derechos reales constituidos en ellas, que se transmitan en sucesión por causa de muerte o sean objeto de donación, serán excluidos de la aplicación de Impuesto de Herencias, Asignaciones y Donaciones cuando los causantes o donantes hayan construido las viviendas económicas o las hayan adquirido en primera transferencia, siempre que el causante las haya construido o adquirido con anterioridad de a lo menos 6 meses, a la fecha del fallecimiento.

El concepto de primera transferencia fue precisado por el SII en los siguientes términos:

“3.- El concepto de ‘primera transferencia’ de un bien raíz, conlleva la noción de que el dominio es traspasado de un titular antecesor. Por ello se estima útil tener presente algunas consideraciones generales sobre la transferencia de dominio de los inmuebles. Al respecto, es necesario considerar que en nuestra legislación, para la transferencia del dominio y demás derechos reales, se exige la concurrencia de dos elementos jurídicos, un título y un modo de adquirir. Estos elementos se distinguen claramente en la compraventa de inmuebles, en que primero se celebra el contrato por escritura pública y, posteriormente, tal título se debe inscribir en el Registro del Conservador de Bienes Raíces. En virtud de esta inscripción, que es la forma en que se efectúa la tradición de inmuebles de acuerdo al artículo 686 del Código Civil, se produce la transferencia del dominio.

Ahora bien, sobre el particular, revisadas las copias de las escrituras públicas mediante las cuales la donante compró los inmuebles que se mencionan en la presentación, es posible apreciar que en ellos se indica que los terrenos en los que se edificó, eran de propiedad de cada inmobiliaria, y que la construcción fue encargada por contrato de construcción a suma alzada a las empresas constructoras respectivas, mediante instrumentos privados.

Con relación a estos contratos de construcción por suma alzada, respecto de los cuales en la presentación se indica que deben ser considerados como compraventas, esta Dirección Nacional es de parecer que la circunstancia de que, según las normas que regulan los contratos para la confección de una obra material, contenidas en los artículos 1996 y siguientes del Código Civil, estos actos importen venta si el artífice suministra la materia o la parte principal para la confección de la obra, ello no significa que se haga excepción a las normas generales para la transferencia del dominio, según sea la naturaleza del bien de que se trate.

De esta manera, cabe señalar que dichos contratos otorgados por instrumentos privados, no son títulos aptos para transferir el dominio de los inmuebles construidos, ya que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1801 del Código Civil, la venta de tales bienes no se reputa perfecta ante la ley, mientras no se ha otorgado escritura pública.

Por otra parte, de los antecedentes remitidos no consta que existan otros títulos translaticios de dominio, así como tampoco que se haya efectuado tradición alguna de dichos inmuebles por parte de la empresa constructora a la inmobiliaria, o que haya operado otro modo de adquirir derivativo.

De esta manera, en razón de lo expuesto y por los antecedentes tenidos en vista, no es posible sostener que los contratos de construcción por suma alzada, a que se refiere la presentación, produjeron una transferencia de dominio de los inmuebles construidos, desde la constructora a la inmobiliaria. En consecuencia, los referidos actos no pueden estimarse como una primera transferencia del inmueble construido.

⁵⁶ Oficio N° 366, de 05/03/2010.

4.- Por otra parte, mediante la Circular N° 160 de 31 de diciembre de 1976, este Servicio se refirió al concepto de 'primera transferencia', con motivo de la exención establecida en el artículo 13 del mismo cuerpo legal, determinando que por 'primera transferencia de viviendas económicas y de los terrenos en que ellas han sido construidas' debe entenderse la inscripción en el Registro correspondiente del Conservador de Bienes Raíces del título traslativo de dominio (compraventa, donación permuta, etc.) que permita efectuar la tradición del dominio por primera vez, debiendo dicho título constar en escritura pública y cumplir con todos los requisitos de forma y de fondo que la ley establece.

Ahora bien, no obstante que la Circular indicada, instruye sobre la expresión 'primera transferencia' en relación con la exención del Impuesto de Timbres y Estampillas contenida en el Artículo 13, citado, y no específicamente respecto del artículo 16 del mismo cuerpo legal, esta Dirección Nacional es de parecer que el mismo sentido y alcance debe dársele para los efectos de la exención en análisis, el que es coincidente con lo expuesto en los números anteriores del presente oficio.

5.- En consecuencia, de conformidad a lo ya expresado, se informa que en el caso planteado, esta Dirección Nacional es de opinión que procedería el beneficio de la exención tributaria establecida en el artículo 16, citado, toda vez que de acuerdo con los antecedentes acompañados, la transferencia del dominio verificada entre la inmobiliaria y la donante respecto de cada bien raíz, sería la primera transferencia del respectivo inmueble⁵⁷.

El SII precisó que los subsidios que el Estado otorgue a una Fundación para apoyar la construcción no es una donación, por lo que no se grava con los impuestos de la ley 16.271, los que tampoco constituyen ingresos tributables para la Ley de la Renta. El oficio, en lo atinente, expresa:

"1.- Se ha recibido en este Servicio su presentación indicada en el antecedente, en la cual plantea que la Fundación XXXXX, persona jurídica sin fines de lucro de derecho privado, recibirá fondos que le aportará el gobierno de Chile, con el fin de apoyar la construcción del Centro Artístico Cultural y de Convenciones XXXXX.

[...]

2.- Sobre el particular, considerando que conforme al documento de 15 de enero de 2010 emitido por YYYYY, tenido a la vista, las sumas a que se refiere en su presentación constituyen un subsidio, para los efectos previstos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, no pueden ser consideradas como ingresos tributables para la Fundación, sino más bien un menor costo de construcción de la obra señalada, por lo que no se gravan con el Impuesto de Primera Categoría, dado que respecto de ellos existe una obligación ineludible de ejecutar dicha obra, la que representaría un pasivo exigible, que impide considerar tales recursos como un beneficio para la institución perceptora, tal como lo ha declarado este Servicio en el Ord. N°3.225, de 02.07.2003, respecto del tratamiento tributario de una subvención entregada por TTTT a una empresa privada.

3.- Finalmente, por tratarse de un subsidio, y no de una donación, dicha entrega de recursos quedará marginada de la aplicación del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, establecido en la Ley N°16.271⁵⁸.

El SII también aclaró que los aportes a una fundación no constituyen jurídicamente una donación, según se cita a continuación (subrayado es de esta parte):

5.- En consecuencia, el patrimonio de las corporaciones o fundaciones sin fines de lucro que se encuentran regidas por la Ley N° 20.500, en virtud de la remisión que hace a las normas

⁵⁷ Oficio N° 272, de 05/02/2009.

⁵⁸ Oficio N° 196, de 29/01/2010.

del Título XXXIII del Código Civil, se forma por los Aportes que efectúe su fundador o fundadores, ya sea en bienes o derechos, en el acto de constitución de la misma, siendo sus fundadores libres para aportarlos en la forma que estimen convenientes y para valorizarlos, de acuerdo a los objetivos de la institución que están creando.

6.- En cuanto a si ese aporte puede reunir las características de una donación, cabe señalar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 1398, del Código Civil, que señala que 'No hay donación si habiendo por una parte disminución de patrimonio no hay por la otra un aumento, como ocurre por ejemplo, según señala dicha norma, cuando se dona para un objeto que consume el importe de lo donado...'; situación que se presenta en el hecho en los aportes efectuados para el nacimiento de una fundación, por cuanto todo lo que esta recibe debe ser aplicado a los fines para los que fue constituida por sus fundadores, es posible concluir que no se estaría en presencia de una donación propiamente tal.

Así lo ha manifestado el Servicio en Oficio N° 3.532, de 20144, señalando que 'Es por lo señalado que a juicio de este Servicio el aporte de \$300.000.000.- que recibe la fundación recurrente no se afecta con el impuesto de herencias y donaciones, toda vez que jurídicamente no se trataría de una donación'.

En el mismo sentido se ha pronunciado en el Oficio N° 2403, de 2010, al expresar que 'Por medio de sus instrucciones, este Servicio ha expresado que, para que las donaciones sean consideradas como tales, éstas deben ser a título gratuito, concluyendo a continuación que el rasgo fundamental de las donaciones entre vivos, en virtud de lo establecido por los artículos 1.395 y 1.398 del Código Civil, es que exista un empobrecimiento en el patrimonio del donante y el recíproco enriquecimiento del donatario, esto es, un desplazamiento de bienes o valores de un patrimonio a otro. De lo dicho se sigue, que el aporte a la constitución o creación de una Fundación, escapa del concepto señalado'⁵⁹.

44

2° Montos exentos en consideración al heredero, legatario o donatario

La ley 16.271, contempla una exención atendiendo el grado de parentesco, para cuyo monto hay que distinguir entre las asignaciones por causa de muerte y las donaciones (art. 1° de la L.I.H.D.).

Monto exento en las asignaciones por causa de muerte:

RELACIÓN CON CAUSANTE	EXENCIÓN
Cónyuge, ascendientes, hijos y descendientes de ellos.	600 UTM
Hermanos, medio 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

Monto exento en las donaciones:

RELACIÓN CON EL DONANTE	EXENCIÓN
Cónyuge, ascendientes y descendientes.	60 UTM
Hermanos, medio 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

⁵⁹ Oficio N° 305, de 05/11/2013, emanado de la Dirección Regional Santiago Oriente.

En relación con lo antes expuesto hay que considerar que el propio art. 1° de la L.I.H.D., contempla un recargo según el grado de parentesco, para lo cual también hay que distinguir entre las asignaciones por causa de muerte y las donaciones.

Recargo en las asignaciones por causa de muerte:

RELACION CON EL CAUSANTE	RECARGO
Cónyuge, ascendientes, hijos y descendientes de ellos.	0 %
Hermanos, medio hermanos, sobrinos, tíos, sobrinos nietos, primos y tíos abuelos (2°, 3° y 4° parentesco colateral).	20 %
Parentesco más lejano o sin parentesco alguno	40 %

Recargo en las donaciones:

RELACION CON EL DONANTE	RECARGO
Cónyuge, ascendientes y descendientes.	0 %
Hermanos, medio hermanos, sobrinos, tíos, sobrinos nietos, primos y tíos abuelos. (2°, 3° y 4° parentesco colateral)	20 %
Parentesco más lejano o sin parentesco alguno	40 %

3° Operaciones por las cuales no se exige el trámite de la posesión efectiva

Sin perjuicio de lo antes expresado, hay situaciones que son muy parecidas a una exención, pero que la ley no la califica de exención sino de operaciones a no le son aplicables las disposiciones de la Ley de Impuesto a la Herencia y Donaciones. En efecto, el art. 20 de la L.I.H.D., establece: *“Las disposiciones de la presente ley no afectarán a los seguros de vida, a las cuotas mortuorias, ni a los desgravámenes hipotecarios establecidos en forma de seguro de vida”*. En consecuencia, las operaciones antes señaladas (seguros de vida, cuotas mortuorias, desgravámenes hipotecarios establecidos en forma de seguro de vida) no están afectas al impuesto de la ley 16.271.

Además, según el art. 26 de la L.I.H.D., no es necesario hacer el trámite de la posesión efectiva, respecto del cónyuge del difunto o sus padres e hijos, cuando deban percibir de las Cajas de Previsión o del empleador del causante sumas que no superen 5 UTA.

Asimismo, tampoco es necesario el trámite de la posesión efectiva, respecto de las mismas personas y hasta por el mismo monto o su equivalente en moneda extranjera, para retirar los fondos del causante depositados en una cuenta de ahorro en un Banco o institución financiera, casos en los cuales sólo es necesario acreditar el estado civil⁶⁰ de cónyuge, padre o hijo (art. 26 inc. 2° de la L.I.H.D.).

⁶⁰ Según el art. 304 del C.C., “el estado civil es la calidad de un individuo, en cuanto le habilita para ejercer ciertos derechos o contraer ciertas obligaciones civiles”. Además, según el art. 33 del C.C., tienen el estado civil de hijos respecto de una persona aquellos cuya filiación se encuentra determinada.

Finalmente el art. 305 del C.C., dispone:

“El estado civil de casado, separado judicialmente, divorciado, o viudo, y de padre, madre o hijo, se acreditará frente a terceros y se probará por las respectivas partidas de matrimonio, de muerte, y de nacimiento o bautismo.

El estado civil de padre, madre o hijo se acreditará o probará también por la correspondiente inscripción o subinscripción del acto de reconocimiento o del fallo judicial que determina la filiación.

La edad y la muerte podrán acreditarse o probarse por las respectivas partidas de nacimiento o bautismo, y de muerte”.

3.5 Proceso de determinación del cálculo del impuesto (casos prácticos)

Antes de repartir la herencia, debe tenerse exactitud de que la masa hereditaria se componga de bienes y deudas que sean del causante y que la masa hereditaria no se encuentre confundida o mezclada con bienes de terceros, lo que se denomina acervo bruto. Es por esto que, en virtud de lo dispuesto en el art. 1341 del C.C., el primer paso a seguir es hacer la separación de patrimonios, es decir, sacar de la masa todo lo que no sea del causante.

Por ejemplo, si hay un inmueble adquirido durante la vigencia de la sociedad conyugal, este bien será del causante sólo en un 50%. Asimismo, si hay deudas de la sociedad conyugal, respecto del causante sólo se considerará la mitad de la deuda.

Efectuada esta operación, se obtendrá el llamado acervo ilíquido.

Posteriormente, se toma el acervo ilíquido y se le deducen las bajas generales de la herencia, con lo cual recién se obtendrá el acervo líquido, por lo que en caso de que el causante no haya hecho donaciones a sus herederos que pudieren vulnerar las asignaciones forzosas (primer acervo imaginario) y tampoco existiendo donaciones hechas a favor de terceros, que pudieren también violar la cuota que a cada heredero le corresponda (segundo acervo imaginario), se obtendrá la masa partible o acervo líquido⁶¹.

A continuación, se expondrá el desarrollo de los siguientes casos, en los cuales se determina el tributo.

Caso N° 1:

ANTECEDENTES:

Pedro el 01/01/2013 le compra a un hermano (*) departamento (D.F.L. N° 2 de 1959) ubicado en la comuna de Santiago, en la suma de \$50.000.000

(*) El hermano a su vez, lo adquirió de una empresa constructora.

Posteriormente, Pedro pretende donarle dicho inmueble a un sobrino, por lo que el día 30/01/2014 solicita al tribunal civil, la autorización de la donación (trámite de la insinuación de la donación).

Dado el alto patrimonio del donante, el juez estima que no se vulnera ninguna asignación forzosa, por lo que autoriza la operación.

El avalúo fiscal al tiempo de la donación es de \$22.000.000

¿A cuánto asciende el impuesto que grava la donación?

UTM de enero de 2013: \$40.005 (fecha de adquisición)

DESARROLLO:

Primeramente la operación no puede acogerse a la exención del art. 16 del D.F.L., pues Pedro no adquirió el bien primera transferencia.

Luego, dada la fecha de la adquisición del inmueble y el tiempo de la donación ha transcurrido un tiempo inferior a 3 años, por lo que se valorará según su valor de adquisición

Valoración del inmueble:

$50.000.000/40.005 = 1.249,84$ UTM

Aplicación de la exención (60 UTM): $1.249,84 - 60 = 1.189,84$

Aplicación del tramo progresivo:

DESDE	HASTA	TASA	DEDUCCIÓN FIJA
960,01 UTM	1.920 UTM	2,5%	14,4 UTM

$1.189,84 \times 2,5\% = 29,74$

Aplicación de la deducción e impuesto según tramo:

$29,74 - 14,4 = 15,34 (+)$

⁶¹ En el presente trabajo no se abordará el análisis del primer y segundo acervo imaginario, por exceder de los fines y límites de este estudio.

Aplicación de la tasa de recargo (20%)

$$15,34 \times 20\% = \underline{3,06 (+)}$$

Total impuesto a la donación (15,34 + 3,06): **18,4 UTM**

=====
Caso Nº 2:

ANTECEDENTES:

Pedro fallece el día 10/02/2014, cuyo último domicilio era en la propiedad ubicada en la comuna de Providencia, otorgó testamento, dejando los siguientes asignatarios con las siguientes que se exponen a continuación:

1° Señala que la mitad legitimaria se distribuirá entre su cónyuge (con quien estaba casada en régimen de sociedad conyugal) y sus 4 hijos (hermanos carnales) en la forma como lo señale la ley.

2° Dispone que la cuarta de libre disposición se distribuirá $\frac{1}{2}$ para su cónyuge; $\frac{1}{4}$ para el padre del causante y $\frac{1}{4}$ para la madre del causante.

3° Dispone también que le deja como legado la propiedad ubicada en la comuna de Santiago en favor de su sobrino Pedro Martínez Escala, la cual se pagará con cargo a la cuarta de libre disposición, bien que el causante adquirió a título gratuito durante la vigencia de la sociedad conyugal (mediante donación).

El valor de la UTM al tiempo del fallecimiento es de \$ 41.181

ACTIVOS:

Dentro de los bienes del causante se encuentran los siguientes:

- Propiedad ubicada en la comuna de Ñuñoa cuyo avalúo es de \$90.000.000
- Departamento ubicado en la comuna de Santiago cuyo avalúo es de \$25.000.000, que el causante adquirió por donación.
- Inmueble ubicado en la comuna de Providencia cuyo avalúo es de \$150.000.000
- Local comercial ubicado en la comuna de Lo Barnechea cuyo avalúo es de \$180.000.000
- Depósito a plazo por la suma de \$200.000.000
- Seguros de vida por la suma de \$20.000.000
- La administradora de Fondos de Pensiones le entrega a la cónyuge del causante cuota mortuoria por la suma de \$351.606

PASIVOS:

- Existe una cuenta de la Clínica en que falleció el causante por la suma de \$10.000.000
- Existen cuentas por pagar por préstamos que adquiridos para pagar deudas de la sociedad conyugal (pago de la universidad de uno de los hijos por la suma de \$5.000.000)
- Las costas de publicación del testamento y demás anexas a la apertura de la sucesión ascienden a la suma de \$450.000

NOTA 1: Con la salvedad del departamento de la comuna de Santiago, todos los demás inmuebles se adquirieron, a título oneroso, durante la vigencia de la sociedad conyugal y con un lapso de antelación de tiempo mayor a 3 años al fallecimiento del causante.

NOTA 2: Todos los valores de avalúos, corresponden a avalúos fiscales correspondientes al primer semestre del año 2014.

NOTA 3: Un antecedente a recordar es que en virtud de lo dispuesto en el art. 1739 del C.C., toda cantidad de dinero y de cosas fungibles, todas las especies, créditos, derechos y acciones

que existieren en poder de cualquiera de los cónyuges durante la sociedad o al tiempo de su disolución, se presumirán pertenecer a ella, a menos que aparezca o se pruebe lo contrario y en este caso, la sociedad conyugal llevó a su término por la disolución del matrimonio derivado de la muerte de uno de los cónyuges (art. 1764 N° 1 del C.C., y art. 42 N° 1 de la Ley de Matrimonio Civil N° 19.947).

=====

DESARROLLO:

1º Determinación del acervo ilíquido:

De todos los bienes que aparecen a nombre del causante (acervo bruto) hay que excluir aquellos de que no era dueño, a fin de obtener el acervo ilíquido.

- Propiedad de Ñuñoa: \$90.000.000/2 =	\$45.000.000 (+)
- Inmueble ubicado en Providencia: \$150.000.000/2 =	\$75.000.000 (+)
- Local comercial ubicado de Lo Barnechea: \$180.000.000/2 =	\$90.000.000 (+)
- Depósitos a plazo (*) por \$200.000.000/2=	\$100.000.000 (+)
- Presunción art. 47 L.I.H.D. (**):	\$30.000.000 (+)

Total acervo ilíquido: \$340.000.000 (=)(*)**

(*) El depósito se estableció como parte de la sociedad conyugal en virtud de la presunción del art. 1739 del C.C. Además, en todos aquellos casos en que el bien se dividió por 2, fue debido a que la mitad le correspondía al cónyuge sobreviviente como titular de la sociedad conyugal.

(**): Se aplicó la presunción (150.000.000 x 20%) sobre el inmueble que fue el último domicilio del causante, aun cuando es discutible, pues el depósito a plazo es un bien mueble inventariado en \$100.000.000 y por su monto, es más que proporcionado a la masa que se transmite.

(***) No se incluyeron en el acervo ilíquido al seguro de vida (\$20.000.000) ni la cuota mortuoria (\$351.606), pues en virtud de lo dispuesto en el artículo 20 de la L.I.H.D., estos bienes no están afectos a las disposiciones de la L.I.H.D. (ley 16.271).

NOTA: Finalmente, dentro del acervo ilíquido no se incluyó el departamento ubicado en Santiago, pues al ser un legado de especie, no ingresó al patrimonio de los herederos sino que el legatario del departamento (sobrino del causante) adquirió directamente el dominio del bien desde la muerte del testador⁶², por lo que automáticamente queda excluido de la masa hereditaria⁶³.

48

2º Determinación del acervo líquido:

Para obtener el acervo líquido, se toma el acervo ilíquido y se le deducen las bajas generales de la herencia de los arts. 959 del C.C., y 4 de la L.I.H.D.

Total acervo líquido: \$340.000.000 (=)

⁶² A este respecto don Fabián Elorriaga de Bonis explica:

“c) Según el artículo 1118, los legatarios de especie adquieren el dominio del bien en el estado en que se encuentra al tiempo de la muerte del testador, comprendiendo los utensilios necesarios para su uso y que existan con ella.

d) Estos legatarios disponen, en defensa de sus derechos, de la acción reivindicatoria para conseguir la entrega de la cosa por parte de los herederos o de manos de quien se encuentre, pues se trata de un dueño no poseedor” (Elorriaga De Bonis, Fabián, *Tratado de Derecho Sucesorio*, LexisNexis, 2005, p.313).

⁶³ A este respecto don Fabián Elorriaga de Bonis explica:

“c) Según el artículo 1118, los legatarios de especie adquieren el dominio del bien en el estado en que se encuentra al tiempo de la muerte del testador, comprendiendo los utensilios necesarios para su uso y que existan con ella.

d) Estos legatarios disponen, en defensa de sus derechos, de la acción reivindicatoria para conseguir la entrega de la cosa por parte de los herederos o de manos de quien se encuentre, pues se trata de un dueño no poseedor” (Elorriaga De Bonis, Fabián, *Tratado de Derecho Sucesorio*, LexisNexis, 2005, p.313).

- Cuenta de la Clínica (arts. 4 N° 1 L.I.H.D.): \$10.000.000 (-)
- Existen cuentas por pagar (arts., 4 N° 3 L.I.H.D., y 959 N° 2 C.C): \$5.000.000 (-)
- Las costas de publicación del testamento y demás anexas a la apertura de la sucesión (art., 4 N° 2 L.I.H.D., y 959 N° 1 C.C.): \$450.000 (-)

Total acervo líquido: \$324.550.000 (=)

DISTRIBUCIÓN DE LA HERENCIA (\$324.550.000):

- **¼ de libre disposición** (\$81.137.500):

Cónyuge padres del causante: \$40.568.750 (\$81.137.500/2)

Padre del causante: \$20.284.375 (\$81.137.500/4)

Madre del causante: \$20.284.375 (\$81.137.500/4)

- **Resto de la herencia a distribuir entre el cónyuge y los 4 hijos (*)**: (\$243.412.500) (**)

(*) En el ejemplo se consideraron hijos carnales, es decir, por parte de padre y de madre.

(**) 324.550.000 - 81.137.500 = 243.412.500

DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE LOS ASIGNATARIOS:

Cuota del cónyuge y los 4 hijos:

Parte del cónyuge en la ¼ de mejoras que le corresponde: \$40.568.750 (\$81.137.500/2)

=====

Distribución del resto de la herencia (\$243.412.500):

Se totaliza el resto de la herencia en 6 partes, donde el cónyuge tiene 2 y los hijos 4:

Parte del cónyuge: 2/6

Parte de los hijos 4/6, que se reparten por partes iguales, por lo que cada hijo llevará 1/6.

Masa hereditaria: \$243.412.500

Parte del cónyuge: (243.412.500/6 = 40.568.750) x 2 = \$81.137.500

Parte de cada hijo: (243.412.500/6 = 40.568.750) x 1 = \$40.568.750

=====

Tributación del cónyuge:

Asignación total del cónyuge:

En el resto de la herencia: \$81.137.500 (+)

En la ¼ de mejora: \$40.568.750 (+)

\$121.706.250 (=)

121.706.250/41.181 = 2.955,39

Exención por ser cónyuge del causante: 600 UTM

2.955,39 - 600 = 2.355,39

Por ser cónyuge no hay tasa de recargo aplicable.

Impuesto y deducción según tramo:

DESDE	HASTA	TASA	DEDUCCIÓN FIJA
1.920,01 UTM	3.840 UTM	5%	62,4 UTM

(2.355,39 x 5% = 117,76) - 62,4 = 55,63

Total impuesto a la herencia del cónyuge: 55,63 UTM

=====

Tributación de los hijos:

Asignación total de cada hijo: \$40.568.750

40.568.750/41.181 = 985,13

Exención por ser descendiente del causante: 600 UTM

985,13 – 600 = 385,13

Por ser descendiente no hay tasa de recargo aplicable.

Impuesto y deducción según tramo:

DESDE	HASTA	TASA	DEDUCCIÓN FIJA
0, 1 UTM	960 UTM	1%	de 0 UTM

385,13 x 1% = 3,85

Total impuesto a la herencia de cada hijo: **3,85 UTM**

=====
Tributación de la asignación de los padres del causante (81.137.500/4 = 20.284.375):

Padre del causante: \$20.284.375

Madre del causante: \$20.284.375

20.284.375/41.181 = 492,56

Exención por ser ascendiente del causante: 600 UTM

Las asignaciones **quedan exentas del tributo** pues son inferiores a la exención. Además, por ser ascendiente no se aplica tasa de recargo.

=====
Tributación de la asignación del legatario:

\$25.000.000/41.181 = 607,07

Exención por ser sobrino del causante: 60 UTM

607,07 – 60 = 547,7

Impuesto y deducción según tramo:

DESDE	HASTA	TASA	DEDUCCIÓN FIJA
0, 1 UTM	960 UTM	1%	de 0 UTM

Dado que la base cae en el primer tramo de 1%, no corresponde hacer deducción en la escala progresiva.

547,7 x 1% = 5,47(+)

Tasa de recargo 20% por parentesco (sobrino)

5,47 x 20% = 1,09 (+)

Total impuesto al legado (15,34 + 3,06): **6,56 UTM**

=====
 NOTA: Se determinada la asignación al valor que tenga la UTM al tiempo de la delación (normalmente la fecha de la muerte del causante) y luego, se reconvierte la UTM al valor en pesos que corresponda al tiempo del pago del impuesto, lo que genera una reajustabilidad automática y mientras el impuesto se pague dentro de plazo no se aplica ningún tipo de interés ni multa.

3.6 Declaración del impuesto y prescripción de la acción del Servicio de Impuestos Internos

Actualmente el impuesto a las asignaciones por causa de muerte y donaciones es un impuesto de declaración y pago simultáneo⁶⁴, por lo que se aplican las reglas de prescripción de los arts. 200 y 201 del Código Tributario, según el Servicio de Impuestos Internos reconoce en los siguientes términos: “En relación el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones que establece la Ley N° 16.271, modificada por la Ley N° 19.903, son aplicables las normas de prescripción de los artículos 200 y 201 del Código Tributario y las instrucciones impartidas por

⁶⁴ Al respecto el art. 50 de la L.I.H.D., en el inc. 1° dispone: “El impuesto deberá declararse y pagarse simultáneamente dentro del plazo de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se defiera”.

*Circular N° 73 del año 2001, relativas a la aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del Servicio, con excepción de lo señalado en su número 14*⁶⁵.

Al respecto el art. 200 del Código Tributario señala que, para los impuestos sujetos a declaración, como lo es el de la ley 16.271 (L.I.H.D.) el plazo de prescripción es de 3 años si el impuesto se declaró ó 6 años si el impuesto no se declaró o se declaró en forma maliciosamente falsa, contado el plazo en todos estos casos desde que debió efectuarse el pago del impuesto, el cual según el art. 50 del L.I.H.D., es de 2 años, contados desde que la asignación se defiere.

En consecuencia, interpretando armónicamente el artículo 50 de la L.I.H.D., con el art. 200 del Código Tributario, para determinar el plazo en que prescribe la acción, hay que distinguir:

Si se declaró el impuesto: el plazo de prescripción es de 3 años, vencido el plazo de 2 años para declarar el impuesto.

Ej.: Si el causante falleció el día 01/01/2014 (no habiendo asignaciones condicionales), el plazo de 2 años vence el día 01/01/2016 y declarando el impuesto el día 15/09/2015, se declara dentro de plazo, por lo que la acción prescribirá el día 01/01/2019.

Si no se declaró el impuesto o se declaró en forma maliciosamente falsa: el plazo de prescripción es de 6 años, vencido el plazo de 2 años para declarar el impuesto.

Ej.: Si el causante falleció el día 01/01/2014 (no habiendo asignaciones condicionales), el plazo para declarar vence justo antes de la media noche⁶⁶ del día 01/01/2016, por lo que si no se declaró (o la declaración presentada fue maliciosamente falsa), el plazo de prescripción vence el 01/01/2022.

Respecto del impuesto a las *donaciones* es muy difícil que prescriba la acción pues, tratándose de donaciones sujetas al trámite de la insinuación, el juez civil no autorizará la donación mientras no se pague el impuesto (art. 52 de la L.I.H.D.). Además, no se puede hacer entrega de los bienes donados sin que previamente se acredite el pago del impuesto o la exención (arts. 21 de la L.I.H.D.).

Ahora bien, el Servicio de Impuestos Internos le reconoce al contribuyente la posibilidad de solicitar administrativamente la prescripción, de modo tal que el propio SII, al constatar los hechos que configuran la prescripción, declare administrativamente la prescripción, lo cual es un posición de la administración tributaria muy ventajosa para el contribuyente, pues le evita un largo juicio de prescripción. En efecto, el SII explica:

“3.3.1 Facultades del Servicio: En razón de los efectos de la prescripción extintiva, es que la facultad del Servicio para revisar, liquidar, reliquidar y girar los impuesto sólo dice relación con aquellos gravámenes respecto de los cuales no se encuentre vencido el plazo de prescripción. Es así como por Circular N° 73 del año 2001, se instruyó en el sentido de abstenerse de citar al contribuyente al tenor del artículo 63 del Código Tributario, si de los antecedentes existentes en poder del Servicio se puede desprender, sin lugar a duda, 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.

Del mismo modo, se señala en las mismas instrucciones, que el Servicio deberá 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 art. 200. Por excepción, se podrá

⁶⁵ Circular N° 19 de 08/04/2004, Capítulo IV, ítem 3.

⁶⁶ En este sentido hay que considerar lo dispuesto en el artículo 49 del C.C., que en lo pertinente, establece: “Cuando se dice que un acto debe ejecutarse en o dentro de cierto plazo, se entenderá que vale si se ejecuta antes de la medianoche en que termina el último día del plazo [...]”. Lo anterior, por cuanto el art. 50 de la L.I.H.D., dice que debe declararse y pagarse el impuesto dentro del plazo de 2 años, contados desde que la asignación se defiera.

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:* A los Directores Regionales, dentro de sus respectivos territorios jurisdiccionales, 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 (art. 6 letra B), N° 5, del Código Tributario).

En uso de esta facultad, a solicitud de parte interesada, podrán declarar la prescripción de la acción del fisco para requerir el pago del impuesto a las asignaciones hereditarias⁶⁷.

3.7 Usufructo, fideicomiso, derechos litigiosos, transacciones y otras figuras

El usufructo

El usufructo se define en el art. 764 del C.C., que expresa: “El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y substancia, y de restituirla a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si la cosa es fungible”.

En el usufructo intervienen tres personas:

- El *constituyente*, quien crea el usufructo (testador o donante).
- El *nudo propietario* es la persona que tiene sólo el dominio de la cosa (sin la facultad de usar y gozar de ella).
- El *usufructuario*, quien no siendo dueño de la cosa es el que puede usar y gozar, por lo que es el único beneficiado con los frutos que genera la cosa.

En lo que dice relación con el tratamiento tributario de esta figura, deben distinguirse dos situaciones:

- i) Respecto de la persona que recibe el objeto con la carga del usufructo (nudo propietario).
- ii) Respecto del beneficiario del usufructo (usufructuario).

i) Respecto de la persona que recibe el objeto con la carga del usufructo

Si el asignatario de una herencia, legado o donación recibe el objeto con el gravamen consistente en un usufructo a favor de un tercero o del donante, para los efectos de determinar el impuesto que afecta al asignatario descuenta de la base imponible el gravamen-usufructo según las siguientes reglas (art. 6 de la L.I.H.D.):

a) *Si el usufructo es por tiempo determinado*, se descuenta 1/10 de la cosa fructuaria por cada cinco años o fracción que el usufructo comprenda.

Ej.: Se lega un inmueble, valorado en \$100.000.000 a Pedro con el gravamen consistente en un usufructo a Juan por 10 años, por lo que la asignación de Pedro es de \$100.000.000 menos 1/10 de la cosa cada 5 años, es decir, 2/10, por lo que la base imponible de Pedro es de \$80.000.000 y la de Juan es \$20.000.000

b) *Si el usufructo es por tiempo indeterminado*, por estar su duración sujeta a condición o a plazo que signifique condición, se descuenta 1/2 del valor de la cosa fructuaria.

c) *Si el usufructo es vitalicio*, se descuenta la fracción de la cosa fructuaria según la escala y edad del beneficiado con el usufructo:

Edad del beneficiario	Deducción que se hace como gravamen
Menos de 30 años	9/10

⁶⁷ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo IV, ítem 3.3.1 y 3.3.2.

Menos de 40 años	8/10
Menos de 50 años	7/10
Menos de 60 años	5/10
Menos de 70 años	4/10
Más de 70 años	2/10

Ej.: Se deja como legado un inmueble valorado en \$300.000.000 a Pedro (nudo propietario), pero con el gravamen consistente en un usufructo vitalicio en a favor de Juan (usufructuario), quien tiene 25 años de edad, se efectuará la siguiente operación:

La base imponible de Pedro, según la regla 3ª del art. 6 de la L.I.H.D., es al valor de la cosa deducirle el resultado de dividirla por 10 y multiplicarla por 9, es decir: $[300.000.000/10=30.000.000] \times 9= 270.000.000$.

Por lo que la asignación de Pedro (nudo propietario) es \$30.000.000 (300.000.000-270.000.000) y la de Diego, según se estudia a continuación (usufructuario) es \$270.000.000

ii) Respecto del beneficiario del usufructo

El art. 7 de la L.I.H.D., establece que la base imponible del usufructuario la deducción que se determina según las reglas dadas para la persona que recibe el objeto con la carga del usufructo (usufructo es por tiempo determinado, tiempo indeterminado o usufructo vitalicio).

Si la cosa se da en usufructo a dos o más personas a la vez, sin derecho a acrecer⁶⁸, el gravamen se calculará como si se tratara de tantos usufructos distintos cuantos sean los usufructuarios, por lo que el usufructo se dividirá en la misma proporción en que sean llamados los usufructuarios a gozar de ella. Ej.: si el usufructo se divide en 70% para uno y 30% para el otro usufructuario, la base imponible se dividirá según dichos porcentajes.

Si la cosa se da en usufructo a dos o más personas a la vez, con derecho a acrecer entre ellas, se aplican las mismas reglas del párrafo anterior, pero el gravamen-usufructo se calculará considerándose únicamente la edad del usufructuario más joven.

El SII se pronunció respecto de un usufructo vitalicio y señaló que la fecha que debe considerarse es la del perfeccionamiento del respectivo acto o contrato de disposición gratuita de bienes con las precisiones que a continuación se exponen literalmente: *“La fecha a considerar para determinar la edad de la beneficiaria del usufructo vitalicio que grava una donación, a efectos de la aplicación de la escala que contempla el artículo 6 N° 3 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, es la del perfeccionamiento del respectivo acto o contrato de disposición gratuita de bienes. En el caso de un contrato de donación, será la fecha de la escritura pública o del instrumento privado en que conste. Si este último no tiene fecha cierta respecto del Servicio, habrá que estarse a la época en que, conforme a las reglas generales de derecho, se cuenta la fecha de un instrumento privado respecto de terceros”⁶⁹.*

NOTA: Si el gravamen con que se defiera una asignación o se haga una donación consista en un derecho de uso o habitación⁷⁰ a favor de un tercero, se deducirá del acervo sujeto al pago del

⁶⁸ Para estos efectos puede entenderse el acrecimiento como una figura por medio del cual una cosa o derecho se deja a dos o más personas, de modo tal que si falta una de ellas aumenta la parte del otro usufructuario. Ej.: se deja en usufructo un local comercial a Pedro y Juan, pero si muere uno de ellos el que subsista queda con el 100% del usufructo.

⁶⁹ Oficio N° 1.307, de 01/06/2011.

⁷⁰ El art. 811 del C.C., establece: *“El derecho de uso es un derecho real que consiste, generalmente, en la facultad de gozar de una parte limitada de las utilidades y productos de una cosa. Si se refiere a una casa, y a la utilidad de morar en ella, se llama derecho de habitación”.*

impuesto (base imponible), una cantidad igual a la tercera parte de la deducción que correspondería según las reglas del usufructo y en consecuencia, la base imponible del tercero beneficiado con el derecho de uso o habitación es precisamente la misma deducción, es decir, 1/3 de lo que le correspondiera al usufructuario (art. 11 de la L.I.H.D.), por ejemplo si se deja como legado un inmueble valorado en \$300.000.000 a Pedro, pero con el gravamen consistente en un derecho de uso o habitación en a favor de Juan, quien tiene 25 años de edad, se efectuará la siguiente operación:

La base imponible de Pedro, según la tercera parte (1/3) de la regla 3ª del art. 6 de la L.I.H.D., para el derecho de habitación, es al valor de la cosa deducirle el resultado de dividirla por 10 y multiplicarla por 3, es decir: $(300.000.000/10= 30.000.000) \times 3= 100.000.000$.

Por lo que la asignación de Pedro es \$200.000.000 $(300.000.000-100.000.000)$ y la de Diego es \$100.000.000

El fideicomiso

El fideicomiso se define en el art. 733 inc. 1º del C.C., al siguiente tenor: “Se llama propiedad fiduciaria la que está sujeta al gravamen de pasar a otra persona, por el hecho de verificarse una condición”.

En esta figura concurren los siguientes sujetos:

- El *constituyente*, quien crea el fideicomiso (testador o donante).
- El *propietario fiduciario* o persona que tiene la cosa con cargo de entregarla en dominio a un tercero si se cumple una condición.

- El *fideicomisario*, quien tiene la expectativa de hacerse dueño de la cosa si la condición se cumple, por lo que cumpliéndose la condición se hace dueño exclusivo de la cosa (verificándose la condición se hace la restitución al fideicomisario). Mientras no se cumpla la condición no tiene ningún derecho sobre la cosa, sino sólo una mera expectativa.

Cuando el gravamen con que se defiera una asignación o se haga una donación consista en un fideicomiso en favor de un tercero, el asignatario (heredero, legatario o donatario) que recibe la cosa con el gravamen consistente en un fideicomiso, deduce de su base imponible la mitad del valor de la cosa (art. 8 de la L.I.H.D.).

Ej.: Juan recibe una cosa en herencia, legado o donación (es el propietario fiduciario), que vale \$50.000.000, pero con el gravamen consistente en un fideicomiso, situación en la cual la base imponible de este asignatario -propietario fiduciario- es \$25.000.000.

Los derechos litigiosos

Cuando la asignación por causa de muerte o la donación es objeto de un juicio, no se pagan impuesto sino hasta que el juicio termine por sentencia ejecutoriada o mediante transacción. Lo anterior, por cuanto no se sabe si el asignatario (heredero, legatario o donatario) podrá o no recibir la cosa, pues esto se discute judicialmente.

En este caso, terminando el litigio por sentencia firme o donación, a la base imponible se le descuentan los gastos judiciales y al hacerse el pago de la asignación (herencia, legado o donación) debe acreditarse el entero del impuesto correspondiente (art. 13 de la L.I.H.D.).

La transacción

Si una persona (deudor) celebra una transacción con sus parientes (acreedores) que tengan derechos hereditarios, lo que se reconozca a favor de estos últimos se considerará adquirido por causa de muerte y estará afecto al pago del impuesto.

Ej.: Pedro demanda a su padre Juan por el incumplimiento de un contrato, luego, éstos hacen un contrato de transacción, que pone término al juicio mediante el acuerdo por medio del cual

Juan entregará el dominio de in inmueble a Pedro, situación en la cual el inmueble se entenderá adquirido en herencia de Juan (art. 17 inc. 1º de la L.I.H.D.).

El contrato de renta vitalicia

Si una persona (rentista) celebra un contrato de renta vitalicia con sus parientes (quienes pagarán la renta vitalicia) que tengan derechos hereditarios, los bienes que se den en pago de la renta vitalicia también se entenderán como adquiridos por sucesión por causa de muerte, siempre que a la fecha de la delación de la herencia, sean herederos del rentista. En todo caso, para que se aplique esta figura el contrato de renta vitalicia debe hacerse suscrito dentro de los 5 años anteriores a la fecha del fallecimiento del causante, pues transcurriendo un lapso mayor, el bien dado en pago de renta vitalicia no se entiende adquirido en herencia.

La base imponible afecta a impuesto es el valor del bien dado en pago de la renta vitalicia menos las rentas que ya se hubieren pagado durante la vigencia del contrato (art. 17 incs. 2º y 3º de la L.I.H.D.).

El inc. 2º del art. 17 de la L.I.H.D., señala que se deduce (de la base afecta a impuesto) el impuesto que se hubiere pagado en la constitución de la renta vitalicia, el que en la actualidad no existe.

Créditos contra el deudor fallido

Las asignaciones por causa de muerte o donaciones, consisten en créditos contra personas declaradas en quiebra o notoria insolvencia, la asignación o donación no está afecta a impuesto de la L.I.H.D., sino desde el momento que el deudor fallido pague total o parcial de la deuda (art. 14 de la L.I.H.D.).

Ej.: Pedro presta a Juan la suma de \$20.000.000, cumpliendo las solemnidades legales (pagando el impuesto de timbres y estampillas del D.L. 3475); no obstante, Juan es declarado en quiebra. Posteriormente, Pedro cede a Diego el crédito que tiene contra Juan, quien nunca pagó el referido crédito, razón por la cual Diego tampoco está legalmente obligado a pagar el impuesto a la donación que grava el crédito.

55

3.8 Normas de fiscalización y antielusivas

La L.I.H.D., contempla numerosas normas de fiscalización y antielusivas, de las cuales se pueden destacar las siguientes:

a) *Entrega del objeto donado entre vivos* (art. 21 de la L.I.H.D.):

No puede entregarse bienes donados sin que en forma previa se demuestre el pago del impuesto que corresponda o la exención (si la donación estuviere exenta de la ley 16.271).

Ej.: Se celebra escritura de donación de un inmueble del D.F.L. Nº 2 de 1959 (que por no ser adquirido en primera transferencia no puede acogerse a la exención del art. 16 de dicho D.F.L.), que las partes creen que está exento, por lo que al llevarlo al Conservador de Bienes Raíces se rechazará la inscripción de la escritura de donación, por no haberse pagado el impuesto (y también por faltar el trámite de la insinuación).

Además, según el art. 22 de la L.I.H.D., en toda escritura de donación (donación entre vivos) seguida de la tradición de la cosa, o de entrega de legados en que el testador dé en vida el goce de la cosa legada (donación por causa de muerte), deberá insertarse el comprobante de pago del impuesto o la declaración de exención que corresponda.

b) *Donaciones reiteradas entre donante y donatario* (art. 23 inc. 1º de la L.I.H.D.):

En este caso 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 con anterioridad.

Ej.: en el año 2010 Pedro dona a Juan un camión la suma de \$50.000.000, luego el año 2011 dona unas acciones que valen \$70.000.000 y posteriormente el año 2012 dona un inmueble valorado en \$100.000.000, caso en el cual se aplicará la tasa del impuesto que corresponda a una base de \$220.000.000, descontado del impuesto resultante las sumas pagadas anteriormente por el impuesto a la donación del camión, acciones e inmueble.

Como la ley en análisis contempla un impuesto progresivo (a mayor valor de la base mayor es la tasa correspondiente), pudiera pretenderse planificar un pago de un impuesto inferior haciendo sucesivas donaciones hasta completar el total que se pretende donar, lo cual la norma en comento prohíbe.

c) Limitación a la facultad de disposición de la herencia (art. 25 de la L.I.H.D.).

Los herederos no podrán disponer de los bienes de la herencia, sin que previamente se haya inscrito la resolución que da la posesión efectiva de la herencia

d) Obligación de informar de los jueces y el Servicio de Registro Civil (art. 28 de la L.I.H.D.).

Los juzgados de letras y el Servicio de Registro Civil e Identificación deberán proporcionar los datos que se requieran para la fiscalización de los impuestos de la ley 16.271, en la oportunidad, forma, cantidad y medios, que el Servicio de Impuestos Internos establezca.

e) Traspasos de acciones (art. 43 de la L.I.H.D.):

En el registro de accionistas no se inscribirán los traspasos de acciones firmados por una persona falleció con anterioridad a la fecha en que se solicite dicho registro, salvo que el SII lo autorice.

El Servicio autorizará el registro cuando se le acredite la operación se realizó efectivamente a título oneroso.

Ej.: Pedro celebra un traspaso de acciones a Juan el día 01/01/2014, posteriormente el día 01/07/2014 Pedro fallece y luego, Juan el día 15/08/2014 pretende registrar el referido lleva el traspaso, situación en la cual no se aceptará dicho registro sino con autorización del Servicio de Impuestos Internos.

f) Insinuación de la donación (art. 52 de la L.I.H.D.):

Para las donaciones afectas al trámite de la insinuación, el juez civil no autorizará la donación en tanto no se acredite el pago del impuesto.

g) Resguardo del interés fiscal por los herederos, partidores y albaceas con tenencia de bienes (art. 59 de la L.I.H.D.):

Los herederos, árbitros partidores y los albaceas con tenencia de bienes, deben velar por el pago del impuesto a la herencia, de modo tal que no se puede hacer entrega del legado, sin que previamente se pague o garantice el pago del impuesto.

h) Donación encubierta como anticipo a cuenta de herencia (art. 63 de la L.I.H.D.):

El SII está facultado para investigar si son reales las obligaciones pactadas por las partes en sus contratos, por ejemplo si hay una venta cuyo precio se paga parte en cuotas y el saldo a plazo, puede fiscalizar, a fin de que se le demuestre que efectivamente se pagó el pie y/o las cuotas del saldo de precio (ver si las obligaciones se han cumplido).

También puede fiscalizar si el objeto del contrato es objeto de un precio corriente en plaza, por ejemplo para evitar que un inmueble se venda en \$20.000.000, pero su valor corriente en plaza sea de \$90.000.000

Si el SII logra determinar que las obligaciones no son reales, o no se han cumplido realmente, o no tienen un precio real (no guarda proporción con el valor corriente en plaza del bien), por lo que se pretendió encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponda, donde la liquidación no implica que cambie la calificación o naturaleza jurídica para los efectos civiles o comerciales del acto o contrato.

Es antecedente suficiente para fundar la liquidación del SII, la prueba de que no ingresó al patrimonio de un contratante la suma de dinero que declara haber recibido en el contrato (tratándose de casos de contratos celebrados entre personas de las cuales una o varias son herederos intestados de la contraparte).

El SII a este respecto efectuó el siguiente pronunciamiento:

“5.- Por su parte, el art. 63 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto de Herencias y Donaciones, establece que el Servicio ‘podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el Servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponda.

Servirá de antecedente suficiente para el ejercicio de la facultad a que se refiere el inciso anterior, la comprobación de que no se ha incorporado realmente al patrimonio de un contratante la cantidad de dinero que declara haber recibido, en los casos de contratos celebrados entre personas de las cuales una o varias serán herederos ab-intestato de la otra u otras.

La liquidación del impuesto conforme a este artículo no importará un pronunciamiento sobre la calificación jurídica del respectivo contrato para otros efectos que no sean los tributarios’.

6.- De los antecedentes expuestos en su presentación, no se desprende que los hechos descritos constituyan algunas de las hipótesis que la norma legal citada considera, ni que el objetivo de ellos haya sido encubrir una donación, con un ánimo de ocultar o evitar las consecuencias que de ella se derivarían; ni tampoco que la compraventa se haya celebrado como un anticipo de herencia, toda vez que no se aprecia que el Sr. XXXX, en su calidad de nieto del Sr. TTTT, a menos que opere la institución de la representación, pueda tener la calidad de heredero ab-intestato de este último”⁷¹.

i) *Sanción a las partes y la intervención dolosa del profesional (art. 64 de la L.I.H.D.):*

Las personas que figuren como partes en los actos o contratos se les compruebe una actuación dolosa encaminada a burlar el impuesto serán castigadas penalmente según el art. 97 N° 4 del D.L. 824, misma pena que se aplicará a toda persona que, a sabiendas, se aproveche del dolo.

Además, como sanción civil, son solidariamente responsables del pago del impuesto y sus multas, todas las personas que hayan intervenido dolosamente como partes en el acto o contrato.

Finalmente, si el SII en su investigación prueba la intervención dolosa de algún profesional, éste será castigado con las mismas penas anteriores (delito penal, multa e impuesto).

⁷¹ Oficio N° 149, de 30/05/2013, emanada de la Dirección Regional Santiago Oriente.

3.7 Infracción y delito tributario

Al interpretar en forma correlacionada los arts., 97 N°s 2, 3, 4 y 5 del Código Tributario en armonía con el arts. 62 y 72 de la L.I.H.D., el Servicio hace las siguientes distinciones:

a) *Infracciones y sanciones relativas al impuesto a las asignaciones por causa de muerte*⁷²:

a.1) **Declaración errónea o con omisiones:**

La declaración del impuesto efectuada con errores u omisiones que generen el pago de un impuesto menor al debido, es una infracción sancionada en el artículo 97 N° 3 del Código Tributario, sancionada con multa del 5% al 20% de las diferencias de impuesto que resulte.

a.2) **Omisión o retardo de la declaración:**

La no presentación o la presentación de la declaración fuera de plazo es una infracción castigada 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.

NOTA: Frente a esta infracción el SII advierte: *“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”.*

a.3) **Declaraciones maliciosamente falsas o incompletas:**

Constituyen un delito tributario establecido por el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo (541 días a 5 años) más multa de 50% al 300% del valor del tributo eludido.

Además, para los efectos de la tipificación del delito y relativo a la omisión de bienes en el inventario del causante, el artículo 62 de la L.I.H.D., presume el ánimo de eludir el impuesto, en el caso que los bienes omitidos hayan sido distribuidos entre los herederos; por lo tanto, en este caso se presume legalmente el dolo penal.

a.4) **Si se omite maliciosamente la declaración:**

Se tipifica el delito tributario del artículo 97 N° 5 del Código Tributario, penado con presidio menor en su grado medio a máximo (541 días a 5 años) más multa de 50% al 300% del impuesto que se trató de eludir.

b) *Infracciones y sanciones relativas al impuesto que grava la donación*, subdistinguiendo las siguientes circunstancias⁷³:

b.1) Declaración que solo tiene **errores u omisiones:**

Si los errores u omisiones determinan el pago de un impuesto inferior al que corresponda, se configura la infracción sancionada en el artículo 97 N° 3 del Código Tributario, sancionada con multa de 5% al 20% de la diferencia de impuesto resultante.

b.2) **No se presenta la declaración o se retarda su presentación:**

Estas infracciones 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 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.

⁷² Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo IV, ítem 2.

⁷³ Circular N° 19, de 08/04/2004, Capítulo V, ítem 6.

b.3) Declaraciones maliciosamente incompletas o falsas:

En estos casos se configura un delito tributario tipificado en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario con presidio menor en sus grados medio a máximo (541 días a 5 años) y multa de 50% al 300% del valor del tributo eludido.

b.4) Si se omite declarar una asignación exenta:

Se configura la infracción establecida en el artículo 72 de la L.I.H.D., sancionada con multa de un 5% a un 50% de UTA.

3.8 ¿Se puede planificar el pago del impuesto a la herencia? (Límites)

Sin perjuicio de que no existe una determinada fórmula estándar o receta para aminorar el impacto tributario sobre la herencia o donación, es del caso tener presente los siguientes elementos:

1º No se pueden efectuar maniobras artificiales que simplemente encubran una donación o anticipo a cuenta de herencia, pues en tal caso el SII las puede objetar en virtud del art. 63, liquidando y girando el impuesto, como ocurriría con las ventas efectuadas por un padre a un hijo, en el que se señala un precio que se da por pagado, pero que nunca se pagó en realidad.

2º Hay que tener clara la diferencia entre un planeamiento tributario y un delito tributario, pues si se hacen maquinaciones dolosas encaminadas a burlar el impuesto, las partes que figuren en el acto o contrato son castigadas penalmente según el art. 64 de la L.I.H.D. y art. 97 N° 4 del Código Tributario.

3º El asesor tributario a quien se le comprobare intervención dolosa recibe las mismas penas civiles y penales que las partes (art. 64 inc. 2º de la L.I.H.D.).

4º No toda planificación tributaria está necesariamente encaminada a pagar menos impuesto, sino que también puede tener por fin precisamente pagarlo, como se expone en los siguientes ejemplos:

Ej. 1: los herederos del causante tiene serios problemas de liquides para financiar el pago del impuesto a la herencia y en tal caso, mientras no se pague el impuesto no pueden disponer de la herencia, por lo que para soslayar esta dificultad se puede solicitar al SII que autorice la enajenación de los bienes que sean más liquidables, como por ejemplo depósitos bancarios, rescate de fondos mutuos y con el producto de la enajenación se paga el impuesto, para lo cual no es necesario garantizar el pago del impuesto, sino sólo demostrar que no hay menoscabo al interés fiscal (art. 58 de la L.I.H.D.).

Ej. 2: Desde la E.I.R.L., de propiedad de uno de los herederos, se hace una reinversión de toda la utilidad tributable (art. 14 DL 824), la cual queda pendiente de tributación, pudiendo de este modo retirar \$90.000.000 del FUNT, con los cuales se paga el impuesto a la herencia⁷⁴. Lo anterior, por cuanto no sería justo que pagar el impuesto a la herencia uno de los herederos deba retirar de su empresa la utilidad tributable (con la cual pagaría el impuesto a la herencia) y además se vea gravado con el impuesto global complementario por dicho retiro.

Ej. 3: Desde una sociedad de personas un socio efectúa un retiro en exceso de las utilidades tributables registradas en el FUT cuyo fin está destinado precisamente a pagar el impuesto de herencia⁷⁵.

Ej. 4: Un heredero es propietario de unas acciones adquiridas antes del 31 de enero de 1984, cuyo mayor valor puede acogerse al ingreso no constitutivo de renta, tomando el cuidado de

⁷⁴ Ejemplo elaborado según la legislación vigente al tiempo de la redacción de este trabajo.

⁷⁵ Ejemplo elaborado según la legislación vigente al tiempo de la redacción de este trabajo.

que la venta se efectúe en forma no habitual (ventas en un solo paquete) y a una persona con la cual no está relacionado (para evitar que se discuta en esta enajenación si es o no aplicable este requisito y ponga en riesgo el beneficio tributario⁷⁶), de modo tal que la utilidad obtenida financie el impuesto de herencia.

En todos los ejemplos anteriores se evita que los herederos deban pagar intereses e impuesto de timbres y estampillas por la contratación de préstamos cuyo único propósito es el financiamiento del impuesto a la herencia.

5º Para el caso de que la obligación tributaria esté prescrita es mucho más conveniente solicitarla administrativamente al Servicio de Impuestos Internos, que alegarla en juicio, pues esta última es un juicio de lato conocimiento cuya demora es mucho mayor que la presentación que se tramite ante el SII.

⁷⁶ A modo de ejemplo, el Oficio N° 1.818 del SII, de fecha 27 de mayo de 2009 sostiene: “Finalmente, y tal como lo señala el ocurrente, el artículo 3º permanente de la Ley N° 18.293, publicada en el Diario Oficial de 31 de enero de 1984, establece que no quedará afecto a los tributos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el mayor valor, incluido el reajuste de saldo de precio, obtenido en la enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, que se hayan adquirido antes de la publicación de dicha ley, cuando de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 17 N° 8 letra a) y 18 de la citada ley, vigente al 31 de diciembre de 1983, dicho mayor valor no quedaba afecto a impuesto.

Al respecto este Servicio ha concluido que la enajenación de las referidas acciones no está afectada a impuesto a la renta sólo en caso que el vendedor o cedente no sea considerado habitual en este tipo de operaciones y que no exista relación entre el cedente y el adquirente en los términos definidos por el inciso 4º del N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

ANEXO 1: CERTIFICADO EXENCIÓN IMPUESTO DE HERENCIA



_____ DIRECCIÓN REGIONAL
Departamento _____

CERTIFICADO EXENCIÓN IMPUESTO DE HERENCIA

N° _____

El Director Regional del Servicio de Impuestos Internos que suscribe, certifica que todas las asignaciones que comprende la herencia quedada al fallecimiento de don (doña) _____, RUT _____, ocurrida con fecha _____, se encuentran exentas del pago del impuesto establecido en la Ley 16.271, sobre Herencias Asignaciones y Donaciones.

61

Se otorga el presente certificado, a petición de don (doña) _____, RUT _____, con domicilio en _____, en su calidad de _____.

En _____, a _____ de _____ de _____

.....
.....
NOMBRE, FIRMA Y TIMBRE
DIRECTOR REGIONAL

ANEXO 2: CERTIFICADO EXENCIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS



_____ DIRECCIÓN REGIONAL
Departamento _____

CERTIFICADO EXENCIÓN PARCIAL DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS

N° _____

El Director Regional del Servicio de Impuestos Internos que suscribe, certifica que la asignación correspondiente a don (doña) _____, RUT _____, en la herencia quedada al fallecimiento de don (doña) _____, RUT _____, ocurrido con fecha _____, se encuentra exenta del pago del impuesto establecido en la Ley 16.271, sobre Herencias Asignaciones y Donaciones, para los efectos de lo dispuesto en su Art. 60, modificado por la Ley 19.903.

62

Sin embargo, a la fecha no está pagado el impuesto total que grava dicha herencia.

Se otorga el presente certificado, a petición de don (doña) _____, RUT _____, con domicilio en _____, en su calidad de _____.

En _____, a _____ de _____ de _____

.....
.....
NOMBRE, FIRMA Y TIMBRE
DIRECTOR REGIONAL

ANEXO 3: CERTIFICADO DE PAGO TOTAL DEL IMPUESTO DE HERENCIAS



_____ DIRECCIÓN REGIONAL
Departamento _____

CERTIFICADO DE PAGO TOTAL DEL IMPUESTO DE HERENCIAS

N° _____

El Director Regional del Servicio de Impuestos Internos que suscribe, certifica que los asignatarios de los bienes quedados al fallecimiento de don (doña _____, RUT _____, ocurrido con fecha _____, han pagado el total del impuesto establecido en la Ley 16.271, sobre Herencias Asignaciones y Donaciones.

63

Se otorga el presente certificado, a petición de don (doña) _____, RUT _____, con domicilio en _____, en su calidad de _____.

En _____, a _____ de _____ de _____

.....
.....
NOMBRE, FIRMA Y TIMBRE
DIRECTOR REGIONAL

ANEXO 4: CERTIFICADO EXENCIÓN IMPUESTO A LAS DONACIONES



_____ DIRECCIÓN REGIONAL
Departamento _____

CERTIFICADO EXENCIÓN IMPUESTO A LAS DONACIONES

N° _____

El Director Regional del Servicio de Impuestos Internos que suscribe, certifica que la donación consistente en _____, efectuada por el donante don(dña) _____, RUT _____, con fecha _____, al donatario don(dña) _____, RUT _____, se encuentra exenta del Impuesto a las Herencias Asignaciones y Donaciones, contenido en la Ley 16.271.

64

Se otorga el presente certificado, a petición de don (dña) _____, RUT _____, con domicilio en _____.

En _____, a _____ de _____ de _____

.....
.....
NOMBRE, FIRMA Y TIMBRE
DIRECTOR REGIONAL

ANEXO 5: CERTIFICADO PAGO IMPUESTO A LAS DONACIONES



_____ DIRECCIÓN REGIONAL
Departamento _____

CERTIFICADO PAGO IMPUESTO A LAS DONACIONES

N° _____

El Director Regional del Servicio de Impuestos Internos que suscribe, certifica que de conformidad con los antecedentes tenidos a la vista, el impuesto a las Herencias Asignaciones y Donaciones, contenido en la Ley 16.271, que grava la donación consistente en _____, efectuada por el donante don(doña)

_____, RUT _____, con fecha _____, a don(doña) _____, RUT _____, se encuentra enterado en arcas fiscales.

65

Se otorga el presente certificado, a petición de don (doña) _____, RUT _____, con domicilio en _____.

En _____, a _____ de _____ de _____

.....
.....
NOMBRE, FIRMA Y TIMBRE
DIRECTOR REGIONAL

ANEXO 6: DECLARA PRESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS



DIRECCIÓN REGIONAL
Departamento _____

DECLARA LA PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA REVISAR, LIQUIDAR Y GIRAR EL IMPUESTO A LAS HERENCIAS

N° _____

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1.- La solicitud deducida por don (doña) _____, RUT _____, con domicilio en _____, en su calidad de _____.

2.- Los antecedentes tenidos a la vista relativos a la(s) asignación(s) que comprende(n) la herencia quedada al fallecimiento de don(doña) _____, RUT _____, y, teniendo presente, al tiempo transcurrido desde la fecha de la apertura de la sucesión,

66

SE RESUELVE:

Declarase que el plazo legal para ejercer las acciones de cobro de los impuestos establecidos en la Ley 16.271 sobre Herencia, Asignaciones y Donaciones, para todos los efectos legales, se encuentra prescrito.

Anótese y notifíquese.

En _____, a _____ de _____ de _____

.....
.....
NOMBRE, FIRMA Y TIMBRE
DIRECTOR REGIONAL

BIBLIOGRAFÍA

- Claro Solar, Luis, *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*, Editorial Jurídica de Chile, 1979.
- Elorriaga De Bonis, Fabián, *Tratado de Derecho Sucesorio*, Editorial LexisNexis, 2005.
- Lecaros Sánchez, José Miguel, *Liberalidades y Donaciones Irrevocables*, Editorial Metropolitana, 1997.
- Peñailillo Arévalo, Daniel, *Los Bienes. La propiedad y otros derechos reales*, E.J.Ch., tercera edición, 2007.
- Ramos Pazos, René, *Sucesión por causa de Muerte*, Editorial Jurídica de Chile, 2010.
- Servicio de Impuestos Internos, *Circular 19, 08 de abril de 2004*, Materia: imparte instrucciones sobre los procedimientos de determinación y pago del Impuesto a las Asignaciones por Causa de Muerte y a las Donaciones.
- Somarriva Undurraga, Manuel, *Derecho Sucesorio*, Editorial Nacimiento, 1961.