

REVISTA DE DERECHO

AÑO XXII JULIO - SEPTIEMBRE DE 1955 N.º 93

DIRECTOR: ORLANDO TAPIA SUAREZ

CONSEJO CONSULTIVO:

ROLANDO MERINO REYES
ALEJANDRO VARELA SANTA MARIA
JUAN BIANCHI BIANCHI
QUINTILIANO MONSALVE JARA
MARIO CERDA MEDINA
ESTEBAN ITURRA PACHECO

* *
*

ESCUELA TIPOGRAFICA SALESIANA — CONCEPCION (CHILE)

JURISPRUDENCIA

CORTE SUPREMA

EXPEDIENTE DE POSESION EFECTIVA DE MATILDE CORTES VIUDA DE LOIS

DETERMINACION DEL IMPUESTO DE HERENCIA

Recurso de casación en el fondo

ACTOS JUDICIALES — ASUNTOS NO CONTENCIOSOS — GESTIONES DE JURISDICCION VOLUNTARIA — ACTOS JUDICIALES NO CONTENCIOSOS — HERENCIA — DERECHO REAL DE HERENCIA — DELACION DE LA HERENCIA — POSESION EFECTIVA — POSESION EFECTIVA DE LA HERENCIA — LEY N.º 5.427 SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS — IMPUESTO DE HERENCIA — DETERMINACION DEL IMPUESTO DE HERENCIA — ASIGNATARIOS — PROYECTO DE LIQUIDACION DE IMPUESTO — MONTO IMPONIBLE — DIRECCION DE IMPUESTOS INTERNOS — INFORME DE IMPUESTOS INTERNOS — DETERMINACION DEFINITIVA DEL MONTO IMPONIBLE — APROBACION JUDICIAL — IMPUGNACION DE LA RESOLUCION APROBATORIA — RECURSOS — RECURSO DE APELACION — RECURSO DE CASACION EN EL FONDO — BIENES HEREDITARIOS — MONTO DE LOS BIENES — FIJACION DEL MONTO DE LOS BIENES — BIENES SOBRE LOS CUALES DEBE APLICARSE EL IMPUESTO DE HERENCIA — BIENES RAICES — BIENES MUEBLES — PERITO TASADOR — TASACION PERICIAL — ACTO PERICIAL LEGALMENTE PRACTICADO — EXCEPCION CONTEMPLADA POR LA LEY — LICITACION DE BIENES MUEBLES HEREDITARIOS — LICITACION EN PUBLICA SUBASTA — SUBASTA PUBLICA — LICITACION EN PUBLICA SUBASTA CON ADMISION DE POSTORES EXTRAÑOS — FECHA DE LA SUBASTA PUBLICA CON RESPECTO A LA DELACION DE LA HERENCIA — VALOR DE TASACION PERICIAL — VALOR OBTENIDO EN LA SUBASTA — JUECES DEL FONDO — JUECES SENTENCIADORES — PAGO DEL IMPUESTO DE HERENCIA —

HACER USO DEL DERECHO DE PAGAR — INTERPRETACION DE LA LEY — INTERPRETACION LITERAL — SENTIDO NATURAL Y OBVIO -- INTENCION DEL LEGISLADOR — FISCO — PLAZO PARA EL PAGO DEL IMPUESTO DE HERENCIA — ACCION DE PAGAR — OPCION O FACULTAD DE PAGAR -- PAGO — OBLIGACIONES — EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES — MODOS DE EXTINGUIR LAS OBLIGACIONES — CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES — EL PAGO NO CONSTITUYE UN DERECHO — FINALIDAD PRACTICA DE LAS DISPOSICIONES LEGALES — PERJUICIO PARA EL FISCO — REGIMEN DE TRIBUTACION.

DOCTRINA.—Dentro del sistema establecido por la Ley N.º 5.427, sobre Impuesto a las Herencias, y por razones de manifiesta conveniencia práctica, se reconoce a los interesados en el acto judicial no contencioso de posesión efectiva de la herencia, el derecho de presentar, ante el Juez Letrado que conoce de esa gestión, la liquidación del monto imponible de las asignaciones que, en su concepto, procede; pero es al Tribunal a quien corresponde, en uso de la facultad jurisdiccional que le es privativa, tramitar esta nueva cuestión que se plantea dentro del proceso, oyendo a la Dirección de Impuestos Internos y, como es obvio, resolver en definitiva acerca de la contribución que grava la herencia.

Es por ello que el artículo 56 de la ley citada prescribe en forma terminante que, en todos los casos en que se haga la determinación definitiva del monto imponible, será necesaria la aprobación judicial, previo informe de

la Dirección de Impuestos Internos, respecto a la aplicación de esa ley; y será esta resolución aprobatoria -que en lo relativo al impuesto puede ser impugnada por los recursos de apelación y de casación en el fondo- y no los interesados, la que señale en definitiva el monto imponible de las asignaciones.

En lo que respecta al procedimiento que debe seguirse para la fijación del monto de los bienes sobre el cual debe aplicarse el impuesto de herencia, la regla general es que, tratándose de bienes muebles, ese valor será el que se les asigne en el acto pericial legalmente practicado; pero esta regla sufre una excepción, cual es la de que, si dentro de los dieciocho meses siguientes a la declaración de la herencia se licitan bienes en pública subasta con admisión de postores extraños, se tomará como base para determinar el monto imponible, no el valor de tasación sino aquel en que hayan sido subastados los bienes.

DETERMINACION DEL IMPUESTO DE HERENCIA

441

La apreciación hecha por los jueces del fondo, al decidir que, por no haberse pagado el impuesto, debe estarse al valor obtenido en la subasta de los bienes para determinar el monto imponible de la herencia, no contraría el precepto contenido en el inciso 2.º de la letra d) del artículo 53 de la Ley de Herencias ni vulnera las reglas sobre interpretación de la ley contenidas en los artículos 19, 20 y 22 del Código Civil, tanto porque las palabras que forman la frase "hayan hecho uso del derecho de pagar", deben entenderse en su sentido natural, como acción y efecto de usar, o sea, de ejecutar la acción de pagar, cuanto porque la voluntad de la ley, su razón de ser, aparece de manifiesto si se considera que con dicho precepto se persigue, por una parte, beneficiar al Fisco permitiéndole recibir los impuestos de herencia anticipadamente, es decir, antes del término de dos años que la misma ley otorga a los asignatarios para pagarlos; y por otra, se favorece también a los interesados que no hacen uso de ese plazo y realizan un desembolso inmediato para el pago, en cuyo caso se considera el valor de tasación y no el precio superior que posteriormente pueda obtenerse en la subasta de los bienes que forman la herencia.

El concepto de "hacer uso del derecho de pagar", contenido en el inciso 2.º de la letra d) del artículo 53 de la Ley de Herencias, no puede interpretarse literalmente en el sentido de equivalente a ejercitar la opción o facultad de pagar y no como el pago mismo, ya que el pago no constituye un derecho sino un modo de extinguir obligaciones y quien paga no ejercita un derecho, sino que cumple una obligación. Considerada la expresión aludida en armonía con las reglas sobre la determinación del monto imponible de la herencia que precedentemente señala la misma ley, no resulta admisible otra interpretación que la recién anotada, en cuanto a que el beneficio sólo se otorga al asignatario que no hace uso del plazo de que dispone para pagar el impuesto y se anticipa a solucionarlo efectivamente.

Aceptar otra interpretación implicaría admitir que la disposición legal antes citada carecería de toda finalidad de orden práctico, y aún podría ser perjudicial para los intereses fiscales, desde que bastaría a los herederos hacer las gestiones previas para la determinación del impuesto, sin realizar pago alguno en favor del Fisco, para que quedara sin aplicación la norma contenida en el inciso 1.º de la letra d) del artículo

53, cuya finalidad es manifiesta en cuanto por ella se persigue que el gravamen se determine por el valor real y efectivo de los bienes; lo cual es inaceptable, porque contraría todo el régimen de tributación que establece la Ley sobre Impuesto a las Herencias.

**Sentencia de la Excelentísima
Corte Suprema**

Santiago, once de Julio de mil novecientos cincuenta y cinco.

Vistos:

En estos antecedentes sobre posesión efectiva de la herencia de doña Matilde Cortés viuda de Lois, hechas las publicaciones correspondientes, los interesados solicitaron que se ordenara la inscripción de la respectiva resolución y del testamento otorgado por la causante; y de común acuerdo con el Director General de Impuestos Internos designaron perito tasador de los bienes muebles de la sucesión a don Ramón Eyzaguirre Gutiérrez.

A fojas 13 el perito acompañó su tasación, la que fué aprobada por resolución de fojas 15.

A fojas 16, los interesados, doña Ester, don Nicolás y don Luis Alberto Lois Cortés, doña Elena Lois de Mujica, doña Matilde Lois de Velasco y doña María Luisa Lois de Valdivieso presentaron la liquidación definitiva del impuesto de herencia.

En el informe que al efecto se ordenó, y en lo atinente al recurso pendiente, el Director de Impuestos Internos manifestó que "en la presente liquidación se ha considerado como valor de los bienes muebles el precio líquido de ellos obtenido en la licitación pública efectuada los días 7 al 10 de Agosto del presente año, ascendente en conjunto a la suma de \$ 4.002.859,30". Como impuesto total que grava a la sucesión se indica la cantidad de \$ 1.122.990,06.

En la resolución de 24 de Noviembre de 1954, escrita a fojas 80 vuelta, de acuerdo —se dice— con la Dirección de Impuestos Internos, se fija el monto de la contribución de herencia en \$ 1.122.990,06; y apelado este fallo por los interesados, una de las Salas de la Corte de Apelaciones de Santiago, con fecha 5 de Enero del presente año, con los votos de los Ministros señores Oscar Acevedo y Gustavo

DETERMINACION DEL IMPUESTO DE HERENCIA

443

Montero y en contra de la opinión del Ministro señor Enrique Urrutia, que estimó que para determinar el monto del impuesto de esta herencia, debe tomarse como base la tasación de los bienes muebles que corre a fojas 13, lo confirmó con declaración de que el impuesto a que en definitiva está afecta la sucesión de doña Matilde Cortés es la cantidad de \$ 1.122.990,06.

En contra de la resolución de alzada, el Procurador don Alfonso Castro, por doña Ester Lois y demás interesados, ha interpuesto recurso de casación en el fondo que funda en los siguientes grupos de infracciones:

1.º Artículo 55 letra b) en relación con el artículo 53 letra c) de la Ley N.º 5.427 y con los artículos 897 y 821 del Código de Procedimiento Civil.

La resolución recurrida infringe el artículo 55 letra b) porque desconoce la facultad de los interesados de determinar definitivamente el monto imponible que dicha disposición les otorga, e infringe el artículo 53 letra c) porque no considera el acto particional legalmente practicado, con intervención como parte de la Dirección, violando, además, de paso los artículos 897 y 821 del Cód-

igo de Procedimiento Civil, que dan el carácter de ejecutoriada y por consiguiente de inamovible a la resolución aprobatoria de la tasación, por no haber sido objetada y, además, por haberse cumplido su propósito al utilizarla los interesados en su liquidación.

2.º Artículo 53 letra d) incisos 1.º y 2.º de la Ley N.º 5.427, en relación con el artículo 22 del Código Civil.

Se ha infringido esta disposición, porque se ha aplicado el inciso 1.º prescindiendo de la excepción que contiene el inciso 2.º, pues, si en los dieciocho meses que señala el primer inciso se procede a la subasta pública, no se considera el valor de la tasación, sino que precisamente el valor del remate, pero con la salvedad de que los interesados no hayan hecho uso del derecho de pagar definitivamente el impuesto, en conformidad a las reglas precedentes. Esta salvedad no exige pago definitivo del impuesto, tanto porque las reglas que se contienen en el Capítulo VI, no son reglas de pago, sino que de tasación de los bienes, como porque la disposición infringida no expresa en parte alguna que deba haberse pagado el tributo; a la ley sólo le basta que se haga uso del derecho de pagar, esto es, que se ejer-

cite la opción o facultad de pagar, en conformidad a las reglas precedentes. Por consiguiente, al prescindir de la liquidación presentada por los interesados, en que éstos hacían uso del derecho de pagar definitivamente el impuesto, y al considerar, en cambio, el resultado del remate, se violó el inciso 2.º que les concedía tal facultad, se aplicó erradamente el inciso 1.º que debe ser interpretado de acuerdo con el contexto de la ley, y no aisladamente, con lo cual se viola, además, el artículo 22 del Código Civil, que exige una interpretación de conjunto y armoniosa.

2.º Artículo 53 letra d) inciso 2.º en relación con los artículos 19 y 20 del Código Civil.

La resolución recurrida no considera el caso de autos comprendido en la excepción contenida en el inciso 2.º letra d) del artículo 53 de la Ley N.º 5.427, y tal conclusión tiene su origen en una interpretación del texto legal que viola, además, los artículos 19 y 20 del Código Civil.

Infringe el artículo 19, por cuanto éste dispone que cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu; y si el legislador ha dicho que los interesados hayan hecho uso del

derecho de pagar definitivamente el impuesto, no es posible sostener que lo que ha querido decir es que los interesados hayan pagado el impuesto.

Se han traído los autos en relación.

Considerando:

1.º) Que, como se desprende de la exposición precedente, el problema de orden jurídico que plantea el recurso en su tres grupos de infracciones, consiste en determinar cuál es el valor que debe atribuirse a los bienes muebles de la sucesión, para fijar el monto del respectivo impuesto de herencia.

La resolución recurrida, acogiendo la tesis sustentada por la Dirección General de Impuestos Internos, ha declarado que habiéndose vendido esos bienes en subasta pública dentro de los dieciocho meses siguientes a la declaración de la herencia, su valor es el que efectivamente se obtuvo en dicho remate; y los recurrentes, por su parte, sostienen que la ley otorga a los interesados la facultad de determinar definitivamente el monto imponible de las asignaciones, por liquidación hecha ante el juez letrado que haya concedido la posesión efectiva de la herencia; que en este caso, pa-

DETERMINACION DEL IMPUESTO DE HERENCIA

445

ra determinar el monto sobre el cual debe aplicarse el impuesto, se considerará el valor que a los bienes muebles se les asigne en el acto pericial legalmente practicado; y que los jueces de la instancia han infringido los preceptos legales que se señalan en el recurso, al desconocerles la facultad para indicar definitivamente el monto imponible de los bienes y al no considerar el acto pericial legalmente practicado:

2.º) Que la Ley N.º 5.427, sobre impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones, en lo que al recurso se refiere, contiene las siguientes disposiciones:

"Artículo 55.— La determinación definitiva del monto imponible de las asignaciones se efectuará: b) Por liquidación hecha ante el juez letrado que haya dictado la resolución de posesión efectiva, cuando fuere procedente.

"Artículo 56.— En todos los casos a que se refiere el artículo anterior, será necesaria la aprobación judicial, previo informe de la Dirección, respecto a la aplicación de las disposiciones de la presente ley.

"Artículo 57.— La Dirección deberá ser notificada personalmente o por cédula, de la resolución que apruebe en todo o parte los actos particionales, y contra

dicho fallo, en lo relativo al impuesto, sólo procederán los recursos de apelación y casación en el fondo.

"Artículo 53.— Para determinar el monto sobre el cual deba aplicarse el impuesto, se considerará el valor que tengan los bienes al momento de deferirse la herencia en conformidad a las siguientes reglas: c) El valor que a los bienes muebles se les asigne en el acto pericial legalmente practicado, debiendo considerarse como parte a la Dirección en la respectiva diligencia; d) No obstante, si dentro de los dieciocho meses siguientes a la delación de la herencia, se licitaren bienes en subasta pública con admisión de postores extraños, se tomará como base para determinar el monto imponible, el valor en que hayan sido subastados.

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

3.º) Que al tenor de los preceptos legales recién recordados, resulta inconcuso que el recurso, en su primer grupo de infracciones, parte de una premisa equi-

vocada, al sostener que se ha desconocido la facultad de los interesados para determinar definitivamente el monto imponible de las asignaciones, puesto que tal facultad no la otorga la ley en los términos categóricos que se supone.

En efecto, dentro del sistema establecido por la Ley sobre Impuesto a las Herencias, y por razones de manifiesta conveniencia práctica, se reconoce a los interesados en el acto judicial no contencioso de posesión efectiva de la herencia, el derecho de presentar ante el juez letrado que conoce de esa gestión, la liquidación del monto imponible de las asignaciones que, en su concepto, procede; pero es al tribunal a quien corresponde, en uso de la facultad jurisdiccional que le es privativa, tramitar esta nueva cuestión que se plantea dentro del proceso, oyendo a la Dirección de Impuestos Internos, y, como es obvio, resolver en definitiva, acerca de la contribución que grava la herencia.

Es por ello que el artículo 56 de la ley citada prescribe en forma terminante que, en todos los casos en que se haga la determinación definitiva del monto imponible, será necesaria la aprobación judicial, previo informe de la Dirección, respecto a la apli-

cación de esa ley; y será esta resolución aprobatoria —que en lo relativo al impuesto puede ser impugnada por los recursos de apelación y de casación en el fondo— y no los interesados, la que señale en definitiva el monto imponible de las asignaciones.

En consecuencia, la resolución recurrida no ha quebrantado las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Herencia que se mencionan en este capítulo del recurso, ni las del Código de Procedimiento Civil que ninguna aplicación han tenido ni tienen en la especie;

4.º) Que, ahora bien, en lo que dice relación con el procedimiento que debe seguirse para la fijación del monto de los bienes sobre el cual debe aplicarse el impuesto, la regla general es que, tratándose de bienes muebles, ese valor será el que se les asigne en el acto pericial legalmente practicado; mas esta regla sufre una excepción, cual es la de que, si dentro de los dieciocho meses siguientes a la delación de la herencia se licitan bienes en pública subasta con admisión de postores extraños, se tomará como base para determinar el monto imponible, no el valor de tasación, sino aquél en que hayan sido subastados los bienes;

DETERMINACION DEL IMPUESTO DE HERENCIA

447

5.º) Que son hechos de la causa que constan del informe de la Dirección de Impuestos Internos corriente a fojas 78, aceptado explícitamente por la resolución de primera instancia, no modificada por la de alzada: a) La causante doña Matilde Cortés viuda de Lois falleció el 23 de Mayo de 1954; b) El perito tasador presentó la tasación de los bienes muebles inventariados el 9 de Julio de 1954. La tasación ascendió a \$ 1.510.000; y c) La Casa de Martillo remató con fecha 7 a 10 de Agosto de 1954 esos mismos bienes y el producto líquido del remate fue de \$ 4.002.859,30. Entre la delación de la herencia y el remate transcurrió, entonces, un lapso inferior a dieciocho meses;

6.º) Que los recurrentes sostienen que la excepción mencionada en el fundamento 4.º, no es aplicable en su caso, porque a ellos les favorece el principio consignado en el inciso 2.º de la letra d) del artículo 53, según el cual esta regla no se aplica cuando los interesados hayan hecho uso del derecho de pagar definitivamente el impuesto en conformidad a las reglas precedentes, exigencia que cumplieron al solicitar la tasación de los bienes muebles hereditarios y la fijación definitiva del impuesto de heren-

cia. Hacer uso del derecho de pagar —agregan— debe entenderse como equivalente a ejercitar la opción o facultad de pagar y no como el pago mismo, que es cosa distinta, de donde resulta que los jueces sentenciadores han vulnerado ese precepto en sus dos incisos al no considerar el valor de tasación de los bienes muebles, por el hecho de no haberse pagado efectivamente el impuesto a la herencia, según se expresa en los capítulos segundo y tercero del escrito de formalización;

7.º) Que la apreciación que han hecho los sentenciadores al decidir que, por no haberse pagado el impuesto, debe estarse al valor obtenido en la subasta de los bienes para determinar el monto imponible de la herencia, no contraría el precepto recién aludido ni vulnera las reglas sobre interpretación de la ley contenidas en los artículos 19, 20 y 22 del Código Civil, tanto porque las palabras que forman la frase "hayan hecho uso del derecho de pagar", deben entenderse en su sentido natural como acción y efecto de usar, o sea, de ejecutar la acción de pagar, cuanto porque la voluntad de la ley, su razón de ser, aparece de manifiesto, si se considera que con dicho precepto se persigue, por una parte,

beneficiar al Fisco permitiéndole recibir los impuestos de herencia anticipadamente, es decir, antes del término de dos años que la misma ley otorga a los asignatarios para pagarlos; y por otra, se favorece también a los interesados que no hacen uso de ese plazo y realizan un desembolso inmediato para el pago, en cuyo caso se considera el valor de tasación y no el precio superior que posteriormente pueda obtenerse en la subasta de los bienes;

8.º) Que, por otra parte, el ya aludido concepto de "hacer uso del derecho de pagar", no puede interpretarse en los términos literales que pretenden los recurrentes, supuesto que el pago no constituye un derecho sino un modo de extinguir obligaciones: quien paga, no ejercita un derecho, sino que cumple una obligación; y considerada esa expresión en armonía con las reglas sobre la determinación del monto imponible de la herencia que precedentemente señala la misma ley, no resulta admisible otra interpretación que la que se viene dando, en cuanto a que el beneficio sólo se otorga al asignatario que no hace uso del plazo de que dispone para pagar el impuesto y se anticipa a solucionarlo efectivamente;

9.º) Que, todavía, y al no estimarse así, resulta que esa disposición carecería de toda finalidad de orden práctico y aún podría ser perjudicial para los intereses fiscales, desde que bastaría a los herederos hacer las gestiones previas para la determinación del impuesto sin realizar pago alguno en favor del Fisco, para que quedara sin aplicación la norma contenida en el inciso 1.º de la letra d) del artículo 53, cuya finalidad es manifiesta en cuanto por ella se persigue que el gravamen se determine por el valor real y efectivo de los bienes, lo cual es inaceptable, porque contraría todo el régimen de tributación que establece la tantas veces citada Ley sobre Impuesto a las Herencias; y

10.º) Que, de los razonamientos anteriormente consignados, fluye la conclusión de que tampoco es posible dar acogida al recurso, en estos capítulos, toda vez que la resolución recurrida no quebranta ninguna de las disposiciones legales que en ellos se señalan, sino que, por el contrario, les ha dado correcta interpretación y aplicación.

Y de acuerdo con lo prescrito por los artículos 764, 767 y 787 del Código de Procedimiento Ci-

DETERMINACION DEL IMPUESTO DE HERENCIA

449

vil, se declara sin lugar el recurso de casación en el fondo formalizado a fojas 87, con costas, en que se condena solidariamente a los recurrentes y al abogado que aceptó su patrocinio.

Aplicase a beneficio fiscal la cantidad consignada, según comprobante N.º 06562.

Remítanse los correspondientes oficios.

Regístrese y devuélvase.

Redactó el Ministro señor Méndez.

Reemplácese el papel.

Rafael Fontecilla — Pedro Silva — Octavio del Real — Julio Espinoza — Ramiro Méndez — Domingo J. Godoy — Rafael Raveau.

Pronunciada por los señores Ministros titulares de la Excelentísima Corte, don Rafael Fontecilla Riquelme, don Pedro Silva Fernández, don Octavio del Real Daza, don Julio Espinoza Avello, don Ramiro Méndez Brañas y don Domingo J. Godoy, y Abogado integrante, señor Rafael Raveau S. — Francisco de la Barra Cruz, Secretario.