

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 13, ART. 14, ART. 17, N°9 –
LEY N° 16.271, ART. 7, ART. 52. (ORD. N° 1049, DE 17.04.2019)**

Consecuencias tributarias derivadas de la donación revocable de derechos sociales, en el ámbito de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”) y Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente mediante la cual formula una consulta relacionada con las consecuencias tributarias derivadas de la donación revocable de derechos sociales, en el ámbito de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”) y Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

I.- ANTECEDENTES.

Se trata de una donación revocable de derechos sociales en una sociedad de responsabilidad limitada que determina renta efectiva según contabilidad completa, efectuada por una persona natural con domicilio y residencia en Chile, a sus cuatro hijos.

Se consulta sobre la interpretación vigente de las normas legales aplicables sobre la tributación, con el Impuesto a la Renta y con el Impuesto a las Herencias y Donaciones que pudiere afectar a esta operación.

II.- ANÁLISIS.

1.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.136 del Código Civil (en adelante “CC”), las donaciones pueden ser por causa de muerte, las cuales son siempre revocables por el donante mientras viva; o entre vivos, cuyo carácter distintivo es la irrevocabilidad¹. Pueden ser objeto de una donación revocable e irrevocable, las cosas corporales, los derechos y las acciones².

La donación revocable, de acuerdo al artículo 1.140 del CC, otorga al donatario los derechos y las obligaciones del usufructuario. Por lo anterior, entre otros derechos, el donatario podrá percibir los frutos civiles de la cosa donada, los que hará suyos día por día³. Sin embargo, el dominio del objeto donado lo adquirirá el donatario, de acuerdo al artículo 1.144 del Código Civil, por el modo de adquirir sucesión por causa de muerte, con la muerte del donante sin que este último haya revocado la donación. De manera que quien efectúa una donación revocable, mantiene el dominio de la cosa donada como un nudo propietario, por lo que, en el caso consultado, el donante mantiene la calidad de socio.

2.- El artículo 17 N° 9 de la LIR, indica que no constituye renta, la adquisición de bienes, por sucesión por causa de muerte o donación.

Por su parte, el artículo 1° de la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, de 1965 (en adelante “Ley N° 16.271”), grava las donaciones, revocables e irrevocables, con el tributo establecido y regulado en dicha Ley, aplicado sobre el valor líquido de la donación.

Ahora bien, el objeto donado cobra relevancia para establecer el valor de la donación, base imponible sobre la cual se aplicará el impuesto de la Ley N° 16.271.

De esta forma, si se efectúa una donación revocable de derechos sociales, como ya se indicó, el donatario adquiere los mismos derechos del usufructuario. El artículo 7 de la Ley N° 16.271 indica que en el caso del usufructo, el gravamen se aplica sobre el porcentaje o fracción del valor de la cosa fructuaria que especifica el artículo 6 de la misma Ley⁴. Específicamente, en caso de usufructos por

¹ Salvo contadas excepciones en que extraordinariamente puede revocarse.

² Según el artículo 1.141 del CC, las donaciones revocables a título singular son legados anticipados y se sujetan a sus reglas. Por su parte, el artículo 1.127 del CC permite legar las cosas corporales, derechos y acciones. Por su parte, según lo dispuesto en el artículo 1.396 del CC la única limitación en cuanto al objeto de una donación irrevocable son las obligaciones de hacer (Manuel Somarriva Undurraga, versión de Rene Abeliuk M.: “Derecho Sucesorio, Tomo II”; Editorial Jurídica de Chile, 2005; pg. 701).

³ De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 790 del CC.

⁴ El artículo 7 de la Ley N° 16.271 remite al artículo 6 de la misma Ley. La última norma dispone que, en los usufructos por tiempo determinado, el acervo sujeto a impuesto corresponde a un décimo de la cosa fructuaria por cada cinco años o fracción que el usufructo comprenda; en usufructos por tiempo indeterminado pero sujetos a plazo o condición, la mitad del valor de la cosa fructuaria; y en

tiempo indeterminado pero sujetos a plazo o condición, el gravamen se aplica sobre la mitad del valor de la cosa fructuaria. Cuando la donación recae sobre derechos sociales, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 46 letra f) y en la Circular N° 19, del 2004, la base imponible corresponde al valor que resulte de aplicar el porcentaje de los derechos del donante en la sociedad de personas, sobre el valor total del patrimonio de ésta, valorizando individualmente cada bien de la sociedad según su naturaleza y los intangibles de acuerdo a su valor corriente en plaza, descontados los pasivos acreditados. En consecuencia, en el caso expuesto al asimilarse por la ley a un usufructo, y siendo éste por tiempo indeterminado, el tributo de la Ley N° 16.271 se aplicará sobre la mitad del monto que resulte de aplicar el porcentaje de los derechos del donante en la sociedad de personas, sobre el valor patrimonial de ésta.

El tributo que grava las donaciones, según lo dispuesto por el artículo 52 de la Ley N° 16.271, debe ser declarado y pagado por el donatario.

3.- Por otra parte, para establecer la tributación que afecta a los retiros de la sociedad de responsabilidad limitada cuyos derechos sociales fueron objeto de la donación revocable, en primer término cabe señalar que el artículo 13 de la LIR dispone: “El pago de los impuestos que correspondan a las rentas que provengan de bienes recibidos en usufructo o a título de mera tenencia, serán de cargo del usufructuario o del tenedor, en su caso, sin perjuicio de los impuestos que correspondan por los ingresos que le puedan representar al propietario la constitución del usufructo o del título de mera tenencia, los cuales se considerarán rentas.”.

Dicha norma debe ser armonizada con las reglas aplicables al nuevo régimen de imputación total de crédito por IDPC en contra de los impuestos finales (en adelante “régimen de renta atribuida”) para contribuyentes de IDPC que determinen renta efectiva según contabilidad completa, contenido en la letra A) del artículo 14 de la LIR, con vigencia a partir del 1° de enero del 2017.

El artículo 2° N° 2 de la LIR define “renta atribuida”, como aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de IGC o IA, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al IDPC, conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter, de la LIR, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a los contribuyentes de los IGC o IA en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda.

Ahora bien, la Circular N° 49, del 2016, que instruye sobre los nuevos regímenes contenidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR con vigencia a partir del 1° de enero del 2017 para contribuyentes de IDPC que determinen renta efectiva según contabilidad completa, dispone que la atribución de rentas devengadas o percibidas por la empresa y afectas a IDPC, se determina por la relación de propiedad existente entre el sujeto a quien se le atribuyen las rentas y la empresa, comunidad o sociedad respectiva que efectúa la atribución de sus rentas. Señala la referida Circular que basta con conservar la nuda propiedad de la empresa, de las cuotas, derechos sociales o acciones para detentar la calidad de propietario, comunero, socio o accionista y, por ende, ser sujeto de la atribución de las rentas obtenidas durante el año por la empresa contribuyente de IDPC.

Considerando lo anteriormente expuesto, de encontrarse la sociedad de responsabilidad limitada cuyos derechos sociales son objeto de la donación revocable, bajo el régimen de renta atribuida, las utilidades devengadas o percibidas (o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe) por la sociedad de responsabilidad limitada contribuyente de IDPC al final del año comercial respectivo, deberán ser atribuidas al socio⁵, quien deberá tributar por dicha renta atribuida con IGC al contar con domicilio o residencia en Chile, con derecho a crédito por IDPC que establece el artículo 56 N° 3. Adicionalmente, conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la LIR, el donatario podría eventualmente quedar sujeto a tributación con IGC o IA, según cuente o no con domicilio o residencia en Chile, por las utilidades que se retiren de la sociedad responsabilidad limitada cuando aquellas resulten imputados al Registro de la letra b), del número 4.- de la letra A) del artículo 14 de

usufructos vitalicios, la fracción de la cosa fructuaria que indica la escala del artículo 6 N° 3 de la Ley N° 16.271 atendiendo a la edad del beneficiario.

⁵ Quien efectuó la donación revocable.

la LIR⁶, o cuando no resulten imputadas a registro alguno⁷. Tales rentas, respecto del donatario, podrán gozar de derecho a crédito por IDPC de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 56 N° 3 o 63 de la LIR según se aplique IGC o IA, en la medida que el registro de la letra d), del número 4.- de la letra A) del artículo 14 mantenga un saldo suficiente.

No obstante lo anterior, si la sociedad de responsabilidad limitada se encuentra afecta al régimen de imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales, contenido en la letra B) del artículo 14 de la LIR con vigencia a partir del 1° de enero del 2017 (en adelante “régimen de imputación parcial de crédito”), al no mediar una atribución de las utilidades sociales al socio, el donatario quedará afecto a tributación conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la LIR, por las utilidades que sean retiradas de la sociedad de responsabilidad limitada cuando éstas resulten imputadas al registro de la letra a) o al registro de la letra b), ambos⁸ del número 2.- de la letra B) del artículo 14 de la LIR, o cuando no resulten imputados a registro alguno. Tales rentas, respecto del donatario, podrán gozar de derecho a crédito por IDPC de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 o 63 de la LIR, en la medida que el registro de la letra d), del número 2.- de la letra B) del artículo 14 de la LIR mantenga un saldo suficiente.

4.- En relación con la consulta sobre la tributación del usufructuario que ha adquirido el usufructo mediante una donación revocable e irrevocable, cabe señalar que tributariamente dicha distinción no tiene relevancia atendido que los efectos tributarios serían los mismos, ya que el donatario tendrá derecho en ambos casos sobre las utilidades que la sociedad reparta.

III.- CONCLUSIÓN.

La tributación establecida en la Ley N° 16.271, grava la donación revocable de derechos sociales en una sociedad de responsabilidad limitada.

Adicionalmente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13 de la LIR, en una donación revocable el donatario de los derechos sociales debe tributar con IGC o IA⁹, según cuente o no con domicilio o residencia en Chile, con derecho a crédito por IDPC, por los retiros que se realicen de la sociedad siguiendo las reglas generales contenidas en el artículo 14 de la LIR, esto es, cuando dichos retiros sean imputados en la sociedad a alguno de los registros que dan origen a tributación con impuestos finales, o bien, cuando no sean imputados a registro alguno.

Por su parte, el donante domiciliado o residente en Chile, debe tributar con IGC por las rentas que le sean atribuidas por la sociedad de responsabilidad limitada cuyos derechos sociales fueron donados, con derecho a crédito por IDPC, de encontrarse ésta acogida al régimen de renta atribuida.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1049, de 17.04.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

⁶ Registro DDAN regulado en Resolución N° 130 de 2016.

⁷ De acuerdo a lo dispuesto en el número 5.- de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

⁸ Registro RAI y registro DDAN regulados en Resolución N° 130 de 2016.

⁹ La consulta se refiere a donatarios personas naturales, esto es, contribuyentes de impuestos finales.