

LEY SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES – LEY N° 16.271. ART. 1, ART. 22 – LEY N° 21.210, ART. 4, N°1 - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 13, ART. 17, N°9. (ORD. N° 1519, DE 14.06.2021)

Aplicación del Impuesto a las Herencias y Donaciones establecido en la Ley N° 16.271, a las donaciones revocables.

Solicita a este Servicio confirmar criterios sobre tributación aplicable a donación (revocable) celebrada entre cónyuges (revocable), frente a la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, y tras analizar particularmente las modificaciones al artículo 1° de la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones (Ley N° 16.271)¹ introducidas por el artículo cuarto de la Ley N° 21.210, concluye que, para los efectos de la ley, se entenderán por donaciones aquellas establecidas en el artículo 1.386 del Código Civil, es decir, las donaciones irrevocables.

Bajo tal premisa, conforme la doctrina y artículos pertinentes del Código Civil, solicita confirmar que:

- 1) La Ley N° 16.271 solo grava las donaciones irrevocables,
- 2) Dado que las donaciones entre cónyuges son siempre revocables no se gravan con el impuesto a las donaciones,
- 3) Lo anterior no se altera si la donación entre cónyuges es celebrada por acto entre vivos y
- 4) Por tanto, estas donaciones no se sujetan al trámite de insinuación y pueden celebrarse en los contratos o escrituras donde se pacten, sin otro requisito que dejar constancia de su naturaleza.

II ANÁLISIS

Tal como señala en su presentación, el N° 1 del artículo cuarto de la Ley N° 21.210 incorporó un nuevo inciso quinto en el artículo 1° de la Ley N° 16.271, en virtud del cual, y “para los efectos de la presente ley, se entenderá por donación lo dispuesto en el artículo 1.386 del Código Civil.”

Este último artículo, sistemáticamente ubicado en el Título XIII del Libro Tercero del Código Civil, “de las donaciones entre vivos”, dispone que 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.”

Luego, y a partir del claro tenor de la ley (“para los efectos de la presente ley, se entenderá”), el impuesto a las donaciones ha pasado a gravar exclusivamente a las donaciones que cumplan la definición del artículo 1.386 del Código Civil. Esto es, las donaciones irrevocables, no las donaciones revocables que, por tanto, tras las modificaciones legales introducidas por la Ley N° 21.210 se encuentran fuera del ámbito del hecho gravado del artículo 1° de la Ley N° 16.271.

En consecuencia, se entienden derogadas tácitamente aquellas disposiciones de la Ley N° 16.271 referidas directa o indirectamente a las donaciones revocables, como por ejemplo lo establecido en el inciso segundo del artículo 2° e inciso segundo del artículo 22 del citado cuerpo legal, por cuanto ambas disposiciones presuponen como gravadas las donaciones revocables.

En consecuencia, las donaciones entre cónyuges efectuadas por acto entre vivos, que son siempre revocables, no se gravan con el impuesto a las donaciones.

Sin perjuicio de lo anterior, dichas donaciones revocables se gravarán con el impuesto a las herencias y asignaciones establecido en la misma Ley N° 16.271 en el evento que no se revoquen, atendido su carácter de legado anticipado o herencia conforme a lo establecido en los artículos 1141 y 1142 del Código Civil.

¹ Texto refundido, coordinado y sistematizado se encuentra fijado por el artículo 8° del decreto con fuerza de ley N° 1, del año 2000, del Ministerio de Justicia.

Asimismo, dado que la entrega de la cosa donada revocablemente al cónyuge donatario le otorga los derechos y las obligaciones de un usufructuario, deberá tributar con los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) conforme las reglas generales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1140 del Código Civil, en concordancia con el inciso primero del artículo 13 de la LIR².

Cabe señalar, por otra parte, que el N° 9 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que la adquisición de bienes por sucesión por causa de muerte o por donación constituye un ingreso no renta, lo cual, al menos respecto de la donación, debe concordarse con el nuevo inciso quinto del artículo 1° de la Ley N° 16.271.

De este modo, a partir de la entrada en vigencia de la modificación referencia, la constitución del gratuita del referido usufructo constituye un incremento patrimonial para el cónyuge donatario el que, al igual que en el caso anterior, deberá tributar por tal incremento con los impuestos de la LIR conforme las reglas generales.

Finalmente, a partir de una interpretación armónica de lo dispuesto en los artículos 1.000 y 1.137 del Código Civil, las donaciones entre cónyuges, en la medida que deben efectuarse bajo la forma o solemnidades de los contratos entre vivos, deben insinuarse³.

III CONCLUSIONES

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que, tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 a la Ley N° 16.271:

- 1) La Ley N° 16.271 solo grava las donaciones irrevocables.
- 2) Dado que las donaciones entre cónyuges, por acto entre vivos, son siempre revocables, dichas donaciones no se gravan con el impuesto a las donaciones.
Sin perjuicio de lo anterior, se gravarán con el impuesto a las herencias y asignaciones y con los impuestos a la renta que correspondan, en los términos referidos en el Análisis precedente.
- 3) Estése a lo señalado en el numeral 2) anterior.
- 4) A diferencia de lo señalado en su presentación, se informa que las donaciones entre cónyuges, en la medida que deben efectuarse bajo la forma o solemnidades de los contratos entre vivos, deben insinuarse.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1519, de 14.06.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria

² Dispone el inciso primero del artículo 13 de la LIR que el “pago de los impuestos que correspondan por 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 pueda representar al propietario la constitución del usufructo o del título de mera tenencia, los cuales se considerarán rentas.”

³ En el estudio citado en su consulta se arriba a esta misma conclusión. Hernán Corral Talciani, “Donaciones entre Cónyuges, una prohibición de veinte siglos”, página 8.