

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 9 Y ART. 20 N° 5 – LEY N°
16.271, ART. 18 N° 2
(ORD. N° 3129 DE 27.12.2019).**

Tratamiento tributario de aportes voluntarios para el ingreso al museo ubicado en la comuna de YYYYY.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual el XXXXXXXX consulta sobre la tributación de los aportes voluntarios para el ingreso al museo ubicado en la comuna de YYYYY.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Indica que el Sr. XXXXX (contribuyente) es un artista que el año ñññññ recibió a través de un contrato de comodato suscrito con la Municipalidad de YYYYY, un inmueble. Dicho bien raíz fue puesto a su disposición con la finalidad de que construyera un museo por sus propios medios.

Señala que el 21 de julio de 2019, habría iniciado actividades como persona natural informando los giros de "Venta al por Menor de Recuerdos, Artesanías y Artículos Religiosos en Comercios Especializados", "Otras Actividades Creativas, Artísticas y de Entretenimiento N.C.P.", y "Actividades de Museos, Gestión de Lugares y Edificios Históricos". Las actividades indicadas se encuentran afectas al Impuesto de Primera Categoría (IDPC), respecto al cual se encuentra autorizado a llevar contabilidad simplificada conforme al 14 ter, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y afectas al Impuesto al Valor Agregado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, salvo respecto al giro de "Otras Actividades Creativas, Artísticas y de Entretenimiento N.C.P." Mediante una presentación posterior, habría especificado que informó el giro de "Actividades de Museo" derivado de la actividad principal del Museo; el de "Otras Actividades Creativas Artísticas" en atención a las charlas, convivencia y comunicación de las artes a la comunidad; y, "Venta al por Menor de Recuerdos Artesanías" respecto a las fotografías de sus pinturas (réplicas) que eventualmente vende a los turistas.

Agrega que el museo es un establecimiento gratuito de libre acceso al público, sin existir ningún tipo de cobro de entrada. Sin embargo, aclara que los visitantes pueden y suelen dejar un aporte voluntario en un buzón que se ubica en la entrada principal del inmueble, que según indica, fluctúa entre los \$10 a los \$5.000, pudiendo ser \$0, precisando que en los meses de invierno durante los fines de semana, vacaciones y festivos puede recibir un total máximo diario de \$30.000 y que, en el verano, dicho valor promedia los \$70.000. Respecto a estos valores que denomina "*ingresos gratuitos*", señala que no se mantiene ningún tipo de control y que los fondos son destinados a la compra de maderas recicladas que, junto a otros materiales donados, utiliza para la construcción del museo.

2.- Sobre el particular, el Sr. XXXXX solicita aclarar si los denominados "*ingresos gratuitos*" que provienen de aportes voluntarios de visitantes al museo, corresponden a rentas establecidas en el N° 5, del artículo 20, de la LIR o a una donación.

Menciona que de corresponder a rentas del N° 5, del artículo 20, de la LIR, dichos montos se encontrarían afectos a IDPC pero no a IVA. Por el contrario, si dichos valores poseen la naturaleza jurídica de una donación, estos no se afectarían ni con IDPC ni tampoco con IVA; pero sí se gravarían con el impuesto de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, salvo que constituyan una donación de poca monta, en virtud de lo establecido en el artículo 18, de dicha Ley.

II.- ANÁLISIS.

1.- Las donaciones irrevocables o entre vivos, se define por la doctrina como "*la atribución convencional dispositiva entre vivos, no debida, gratuita y lucrativa de una cosa corporal o incorporeal o de un valor,*

que disminuyendo el patrimonio del donante, aumenta el del donatario”¹. El carácter no debido de la donación, significa que ella depende completamente del arbitrio del donante de modo que no debe haber mediado una previa obligación jurídica de hacerla; y está consagrado en los artículos 2299 y 1397, ambos de Código Civil. Por su parte la gratuidad se refiere a la ausencia de contraprestación de cualquier naturaleza, sea de dar, hacer o no hacer por parte del donatario. En otras palabras, la atribución (donación) no tiene que ser el precio de algo que otro presta o debe prestar, ni se hace por un precio que otro presta o deba prestar².

Por su parte, este Servicio de Impuestos Internos ha sostenido que la exhibición de diversos elementos, tales como reliquias, antigüedades, piezas históricas o con valor cultural etc., efectuada en un lugar especialmente habilitado como museo, constituye una actividad que se encuentra clasificada en el N° 5, del artículo 20, de la LIR³.

Ahora bien, se informa en la presentación que los “*ingresos gratuitos*” son aportes enteramente voluntarios dado que el ingreso al museo es de libre acceso al público, sin existir ningún cobro asociado a su entrada, por tanto, el aporte por los visitantes al museo de la suma de dinero que ellos determinen sería una donación al no estar asociada a una obligación de pagar un precio por la entrada al museo como contraprestación.

2.- De acuerdo al N° 9, del artículo 17, de la LIR, la donación, constituyen un ingreso no renta para el donatario. Dicha norma dispone que no constituye renta, y por ende, está liberado de tributación, los bienes adquiridos, entre otros, por donación.

Lo anterior implica que desde la perspectiva de la LIR, el contribuyente no queda afecto a tributación sobre los aportes efectuados a través de donaciones, ello sin perjuicio de la aplicación de la tributación establecida en la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones o Donaciones, al donatario.

La Ley N° 16.271 grava en su artículo 1° a las donaciones y establece en su artículo 52 que la declaración y pago del impuesto a las donaciones debe efectuarla el donatario.

Sin perjuicio de ello, el N° 2, del artículo 18, de la Ley N° 16.271, exime del impuesto que se establece en dicha ley, a 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°.

Al respecto, este Servicio de Impuestos Internos ha señalado⁴ que las donaciones de poca monta deben cumplir con los siguientes tres requisitos:

a) Que sean de poca monta. Al no encontrarse definida tal expresión en la Ley N° 16.271, dichas palabras deben 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, conforme a las definiciones que provee el Diccionario de la Real Academia Española, 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, ascendiente o adoptante, hijo o adoptado o a la descendencia de ellos. Asimismo, 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, no sólo no tributarían con ninguno de los impuestos establecidos en la LIR al constituir un ingreso no renta del N° 9, del artículo 17, de la LIR, sino que también se encontrarían exentas del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, de la Ley N° 16.271.

¹ Guzmán Brito, “De las Donaciones entre vivos, Conceptos y Tipos”; Lexisnexis, 1ª Edición, 2005, páginas 35 y 36.

² Guzmán Brito, pg. 40 y 41.

³ Oficio N° 4083 de 2005 y Oficio N° 1798 de 1995.

⁴ Oficio N° 362 de 2014 y N° 2485 de 2013.

III.-CONCLUSIÓN.

Los “*ingresos gratuitos*” conformados por aportes voluntarios por los visitantes del museo, constituyen una donación de poca monta, exenta del impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, de la Ley N° 16.271, y no afecta a la tributación de la LIR de acuerdo al N° 9, del artículo 17, de la LIR.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3129 del 27-12-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos