

IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES – LEY N° 16.271-ART. 46, LETRA F), ART. 63 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 17, N°9 - OFICIOS N° 1519, N° 1823 Y N° 1900, DE 2021. (ORD. N° 34, DE 04.01.2022)

Tributación de las donaciones revocables.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar los criterios que indica sobre las donaciones revocables de derechos sociales y su tributación frente a la Ley N° 16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, y a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un socio mayoritario (persona natural) de una sociedad de responsabilidad limitada pretende reestructurar dicha sociedad donando en partes iguales su porcentaje de participación (52%) a sus cuatro hijos. Estas donaciones tendrían el carácter de revocables, carácter que no sería modificado mientras viva el donante, y se insinuarían, modificándose en lo pertinente el pacto social, para cuyo efecto contaría con el acuerdo del otro socio (persona jurídica, propietaria del restante 48% de participación).

En base a tales supuestos y a lo resuelto por este Servicio en los Oficios N° 1519, N° 1823 y N° 1900, todos del 2021, solicita confirmar que:

- 1) Los criterios contenidos en dichos oficios se encuentran vigentes.
- 2) Se suspendería la aplicación del impuesto a las donaciones hasta la calificación de estas últimas como de irrevocables producto del fallecimiento del donante.
- 3) Los donatarios no se afectarían con los impuestos finales de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) al momento de materializarse, recibir y aceptar lo donado revocablemente.
- 4) Mientras se mantenga el carácter revocable de las donaciones, los donatarios solo tributarán por los frutos percibidos de los bienes donados, toda vez que no existe incremento patrimonial afecto a los impuestos de la LIR.
- 5) Al momento de transformarse las donaciones en irrevocables, lo que se producirá con el fallecimiento del donante, se aplicarían las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, cuyos impuestos se determinarían en base al balance acompañado al momento de iniciar el trámite de insinuación judicial de las donaciones.

II ANÁLISIS

En primer término, corresponde hacer presente que en los oficios citados en su presentación, y en lo que interesa, este Servicio resolvió lo siguiente:

- a) La Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones solo grava las donaciones irrevocables.
- b) Las donaciones revocables no se afectan con el impuesto a las donaciones, sino con el impuesto a las herencias o asignaciones, 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.
- c) El donatario de la cosa donada revocablemente (cosa fructuaria) deberá tributar con los impuestos de la LIR por las rentas que produzca dicha cosa fructuaria¹ y no por la constitución gratuita del derecho de usufructo mismo.
- d) El balance que se deberá utilizar para efectos de la valorización de derechos sociales donados irrevocablemente, dispuesta en la letra f) del artículo 46 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, es el balance de la sociedad practicado, a lo menos, al último día del mes anterior a la presentación del escrito de autorización judicial.

¹ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1140 del Código Civil, en concordancia con el inciso primero del artículo 13 de la LIR.

Precisado lo anterior y en cuanto al impuesto a la renta, considerando la letra c) precedente, el incremento patrimonial que para el donatario de la donación revocable implica la adquisición gratuita del derecho de usufructo mismo, constituye un ingreso no renta amparado en el artículo 17, N° 9, de la LIR y, en esa calidad, no se afecta con ningún impuesto de dicha ley.

En cuanto al impuesto a las donaciones, cabe aclarar que la donación revocable no tiene el efecto de suspender la aplicación de dicho impuesto ya que, en rigor, una donación revocable es un hecho no gravado con el impuesto a las donaciones².

Sin perjuicio de lo anterior, si bien las donaciones revocables se confirman y dan la propiedad del objeto donado al donatario con la muerte del donante (en la medida que no las hubiera revocado), atendido que este tipo de donaciones se miran como legados anticipados o institución de heredero³, los donatarios se gravarán en su calidad de legatarios o herederos del donante, ahora causante, con el impuesto a las herencias y asignaciones, considerando la valoración y la tasa del impuesto que, al efecto establezca la ley del ramo vigente a la fecha de deferirse la herencia.

Finalmente, se hace presente que este Servicio puede fiscalizar la figura descrita en su presentación en el marco del artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones o de la norma general antielusiva, verificando, por ejemplo, si los donatarios se encuentran en condiciones de aportar capital o trabajo a la sociedad, atendida su actividad; la relación entre el donante y los donatarios; el destino o uso que los donatarios den a las rentas que provengan de los derechos sociales donados (por ejemplo, si adquirieron algún bien o instrumento financiero a su nombre, formando un patrimonio propio separado del donante, o si, por el contrario, dichas rentas se radican en el donante u otros relacionados); el destino o uso que los donatarios otorguen al bien donado o si continua bajo la esfera de administración o disposición del donante; así como las variaciones o comportamientos de la base imponible del impuesto global complementario del donante en los períodos previos y posteriores a la donación.

III CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto, se informa que:

- 1) Los criterios contenidos en los Oficios N° 1519, N° 1823 y N° 1900, todos del 2021, se encuentran vigentes.
- 2) Las donaciones revocables no suspenden la aplicación del impuesto a las donaciones, sino que constituyen hechos no gravados con dicho impuesto. Sin perjuicio de lo anterior, en tanto no se revoquen, a la muerte del donante se gravarán con el impuesto a las herencias y asignaciones atendido su carácter de herencias o legados.
- 3) La adquisición de bienes por donación constituye un ingreso no renta conforme al N° 9 del artículo 17 de la LIR, ya sea que se trate de donaciones revocables o irrevocables. De este modo, la adquisición gratuita del derecho de usufructo por parte de los donatarios de donaciones revocables no se grava con ningún impuesto de la LIR.
- 4) No obstante lo anterior, los donatarios se afectarán con los impuestos establecidos en la LIR por las rentas que produzca la cosa donada revocablemente (cosa fructuaria), rentas que no se gravarán con los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.
- 5) Al morir el donante sin haber revocado las donaciones, se gravarán con el impuesto a las herencias y asignaciones atendida su calidad de herencias o legados, según corresponda.

² Oficio N° 1519 de 2021.

³ Artículos 1144, 1143 y 1142 del Código Civil.

Como consecuencia de aquello, el balance que se deberá utilizar para efectos de proceder a la valorización de los derechos sociales, en conformidad a lo dispuesto en la letra f) del artículo 46 de la Ley N° 16.271, será el balance de la sociedad practicado a la fecha de deferirse la herencia, monto que se afectará con la tasa del impuesto a las herencias y asignaciones vigente a dicha fecha.

- 6) Este Servicio puede fiscalizar la figura descrita en su presentación en el marco del artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones o de la norma general antielusiva.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 34, de 04.01.2022
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria