

**IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES – LEY N° 16.271 –
ART. 63 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 4° BIS. (ORD. N° 760, DE 08.03.2022)**

Impuesto a las herencias y donaciones en la entrega de un bien raíz en comodato.

De acuerdo con su presentación, el padre entregará en comodato a su hijo un inmueble, quien, a su vez, lo entregará en arriendo. Las obligaciones de mantención, contribuciones y otros gastos recaerán en el hijo, quien declarará en su base imponible de impuesto global complementario las rentas que perciba por dicho arriendo.

Al respecto, consulta si el referido contrato de comodato origina algún hecho gravado con el impuesto a las herencias y donaciones por las rentas que en la práctica percibirá el hijo y, en tal caso, cuál es la base imponible y el procedimiento para seguir para su respectivo pago.

En relación con lo consultado y de los escasos antecedentes, no es claro que el contrato señalado efectivamente califique como de comodato¹, atendido que habilitaría al hijo para gozar² del bien raíz (obtener las rentas de arrendamiento percibas³), en circunstancias que el comodato, técnicamente, solo daría derecho al comodatario para usar⁴ gratuitamente del bien.

Dada tal falta de claridad y el hecho que la figura expuesta podría ser utilizada como un mecanismo para rebajar indebidamente la base imponible del impuesto a la renta del padre y/o pretender beneficiar patrimonialmente al hijo, se debe tener presente que este Servicio puede fiscalizar la figura descrita en su presentación en el marco del artículo 63⁵ de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones o de la norma general antielusiva establecida en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario.

Así, además de verificar las condiciones pactadas en el referido comodato, se verificará, por ejemplo, el destino o el uso que se dé a las rentas que provengan del arriendo del inmueble, si acaso, tales rentas benefician finalmente al hijo, o si por el contrario dichas rentas fueron en definitiva a parar a manos del padre u otros relacionados; el real destino o uso que le dé al inmueble el hijo o si acaso éste sigue en poder y siendo explotado por el padre; y, las variaciones o comportamiento de las bases imponibles del impuesto global complementario de las partes, en los períodos previos y posteriores a la celebración del contrato expuesto.

Por lo anterior, y respondiendo a su consulta, si bien el contrato de comodato – como tal conforme a derecho – no constituirá un hecho gravado con el impuesto a las donaciones – cuestión que no es posible desprender del presente caso – podría, de acuerdo a las circunstancias que rodean la operación, ser revisado por este Servicio en ejercicio de las facultades de fiscalización antes referidas.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR**

Oficio N° 760, de 08.03.2022
Subdirección Normativa
Dpto de Técnica Tributaria

¹ Conforme al artículo 2174 del Código Civil, “el comodato o préstamo de uso es un contrato en que una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie, mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminado el uso.”.

² En términos generales, facultad para percibir los frutos y productos que la cosa da.

³ Frutos civiles conforme al artículo 647 del Código Civil.

⁴ En términos generales, facultad para servirse de la cosa según su naturaleza.

⁵ La precisión de hecho gravado donación que introdujo la Ley N° 21.210 al artículo 1° de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, no obsta a la aplicación de esta norma especial antielusiva.