

**LEY SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES – LEY
N° 16.271 – ART. 5 – LEY N° 20.930, ART. 1, ART. 2 – CÓDIGO CIVIL, ART. 1398 –
OFICIO N° 1588, DE 2019. (ORD. N° 2265, DE 30.08.2021)**

Impuesto a las donaciones en la constitución del derecho real de conservación de la Ley N° 20.930.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre la procedencia de afectar con impuesto a las donaciones la constitución gratuita del derecho real de conservación, creado por la Ley N° 20.930.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con los antecedentes, el Juzgado de Letras TTTTTT, en gestión judicial voluntaria que individualiza, ha solicitado un pronunciamiento a esa Dirección Regional sobre la procedencia del pago del impuesto a las donaciones en la constitución gratuita del derecho real de conservación establecido en la Ley N° 20.930.

Agrega que el Conservador de Bienes Raíces TTTTTT se habría negado a inscribir la constitución a título gratuito del referido derecho real, por no constar la insinuación y demás solemnidades establecidas en el artículo 1.401 del Código Civil y en la Ley N° 16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Tras referir los argumentos que harían aplicable dicho impuesto, y considerando que no existe pronunciamiento sobre la materia, se eleva ésta haciendo presente las consideraciones que dan cuenta de la opinión fundada esa Dirección Regional.

II ANÁLISIS

En relación con lo consultado es necesario, en primer lugar, describir someramente los aspectos más relevantes del derecho real de conservación medioambiental establecido en la Ley N° 20.930.

Conforme la ley, el derecho de conservación es un derecho real que “consiste en la facultad de conservar el patrimonio ambiental de un predio o de ciertos atributos o funciones de éste. Este derecho se constituye en forma libre y voluntaria por el propietario del predio en beneficio de una persona natural o jurídica determinada” (artículo 2°)¹.

Por su parte, el “contrato constitutivo” es el “contrato mediante el cual se constituye el derecho real de conservación deberá celebrarse por escritura pública, la cual, además, servirá como título para requerir la inscripción en el Conservador de Bienes Raíces correspondiente. // El derecho real de conservación producirá sus efectos desde su inscripción en el Conservador de Bienes Raíces respectivo” (artículo 5°).

Entre otras menciones, el “contrato constitutivo” debe contener “la declaración de si la constitución es a título gratuito u oneroso. En este último caso, se deberá señalar el monto de dinero u otras contraprestaciones que las partes acuerden” así como también “la indicación del o de los gravámenes acordados” (números 3 y 4 del artículo 7°).

Finalmente, en virtud del “contrato constitutivo” se establecen “los gravámenes al inmueble que tendrán como finalidad la conservación del patrimonio ambiental” (artículo 6°). Para tal efecto, prosigue la ley, las partes deberán acordar “al menos una” de las “prohibiciones, restricciones u obligaciones” que la misma ley establece².

A partir de lo anterior, y a pesar de ciertas impropiedades en la propia ley³, en lo que interesa, se desprende que, en el derecho real de conservación, el “contrato constitutivo” es el título, que puede ser gratuito u oneroso, mediante cuya inscripción (del título) en el Conservador de Bienes Raíces respectivo se hace tradición del derecho real.

¹ De acuerdo artículo 2° del proyecto de ley, iniciado por moción parlamentaria, el derecho real de conservación “consiste en una limitación al dominio de un inmueble, que se constituye voluntariamente con la finalidad de contribuir a conservar el ambiente, en beneficio de la comunidad en su conjunto, cuyo ejercicio y protección quedan especialmente entregados a una persona jurídica determinada en calidad de titular, y en virtud de la cual se imponen ciertos gravámenes al bien raíz afectado.”

² Las partes deben acordar, al menos, una de las siguientes prohibiciones, restricciones u obligaciones:

- 1.- Restricción o prohibición de destinar el inmueble a uno o más determinados fines inmobiliarios, comerciales, turísticos, industriales, de explotación agrícola, forestales o de otro tipo.
- 2.- Obligación de hacerse cargo o de contratar servicios para la mantención, limpieza, descontaminación, reparación, resguardo, administración o uso y aprovechamiento racionales del bien raíz.
- 3.- Obligación de ejecutar o supervisar un plan de manejo acordado en el contrato constitutivo, con miras al uso y aprovechamiento racionales de los recursos naturales del inmueble gravado, dentro del marco de un uso sostenible de los mismos.

³ Considerando que nuestro ordenamiento jurídico reconoce, por regla muy general, la dualidad título y modo, a partir de sus diversas disposiciones, se concluye que el denominado “contrato constitutivo”, por sí mismo, no “constituye” el derecho real, sino que es el título, de modo que su inscripción permite hacer tradición del derecho real. Asimismo, se debe entender que la inscripción del contrato estrictamente no es “requisito, prueba y garantía del mismo” (del título), como dispone el N° 1 del artículo 8°, sino de la “posesión”.

Asimismo, el derecho real de conservación limita los poderes o facultades inherentes del dominio que se encontraban radicadas en el propietario del predio de modo que, al constituirse el referido derecho real, el propietario del predio enajena – en su sentido amplio – todo o parte de sus facultades de uso y disposición material del predio.

En consecuencia, en la medida que el contrato constitutivo se celebre a título gratuito, en principio califica como una donación gravada con el Impuesto a las Donaciones, conforme al inciso quinto del artículo 1° de la Ley N° 16.271, de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, en relación al artículo 1386 del Código Civil, en el sentido que, para los efectos del referido impuesto, se entiende por donación entre vivos “un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta.”

Con todo, se debe tener presente lo establecido en el artículo 1398 del Código Civil en cuanto que “no hay donación, si habiendo por una parte disminución de patrimonio, no hay por otra aumento; como cuando se da para un objeto que consume el importe de la cosa donada, y de que el donatario no reporta ninguna ventaja apreciable en dinero.”

Asimismo, se debe considerar lo dispuesto en el artículo 1405 del citado código, en el sentido que “las donaciones en que se impone al donatario un gravamen pecuniario o que puede apreciarse en una suma determinada de dinero, no están sujetas a insinuación, sino con descuento del gravamen.”

Finalmente, consistente con lo anterior, el inciso primero del artículo 5° de la Ley N° 16.271 establece que “los gravámenes de cualquier clase que la asignación o donación impusiere al asignatario o donatario, se deducirán del acervo sujeto al pago del impuesto, sin perjuicio de que las personas beneficiadas por el gravamen paguen el que les corresponda en conformidad a la ley.”

Al respecto, este Servicio ha interpretado⁴ que la expresión gravamen “de cualquier clase” comprende, para los efectos de la Ley N° 16.271, una carga, obligación, derecho y, en general, cualquier menoscabo económico, susceptible de valoración pecuniaria, que se imponga al asignatario en provecho o utilidad de un tercero o persona beneficiada. Ciertamente, el gravamen debe ser susceptible de valoración pecuniaria a efectos que, conforme lo dispone el propio artículo 5°, “las personas beneficiadas por el gravamen paguen el [impuesto] que les corresponda en conformidad a la ley.”⁵

Luego, resta determinar si el denominado derecho real de conservación medioambiental, además de configurar inequívocamente un gravamen para quien lo constituye (dueño del predio)⁶, también lo es para el titular del referido derecho real (persona natural o jurídica), y en qué medida.

Sobre esta materia, y de acuerdo al artículo 2° de la Ley N° 20.930, el derecho de conservación confiere a su titular (persona natural o jurídica determinada) la facultad de “conservar” el patrimonio ambiental de un predio o de ciertos atributos o funciones de éste.

Al respecto, y por remisión expresa del inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 20.930 a las definiciones comprendidas en el artículo 2° de la ley N°19.300, sobre Bases Generales del Medio Ambiente, se debe tener presente que la “conservación del patrimonio ambiental” se define como “el uso y aprovechamiento racionales o la reparación, en su caso, de los componentes del medio ambiente, especialmente aquellos propios del país que sean únicos, escasos o representativos, con el objeto de asegurar su permanencia y su capacidad de regeneración”.

⁴ Oficio N° 1588 de 2019. Como se informa en el oficio, la palabra “gravamen”, aunque utilizada en la citada Ley N° 16.271, no se define en parte alguna. Dependiendo del contexto, puede referir a una asignación que traiga aparejada la existencia de un usufructo (artículo 6° y 7°), un fideicomiso (artículo 8°), de una pensión periódica a favor de tercero (artículo 9°) o de un derecho de uso o habitación (artículo 11). Por su parte, el Código Civil emplea profusamente el mismo término, en el sentido de, por ejemplo: obligación (derecho personal) o carga; derecho real o real de garantía; y, más genérico, gravamen como opuesto a provecho o utilidad económica.

⁵ Oficio N° 1588 de 2019.

⁶ Atendido que la voz “gravamen” se utiliza en varias oportunidades, a modo meramente ejemplar se debe tener presente que, de acuerdo al artículo 1°, fuera de ser aplicables las definiciones comprendidas en el artículo 2° de la Ley N° 19.300, sobre bases generales del medio ambiente, “en lo no previsto” por la Ley N° 20.930 y en lo que fuere procedente, se aplican al derecho de conservación los artículos 826, 828, 829 y 830 del Código Civil, referidos a la servidumbre. A pesar que el derecho real de conservación en sí mismo no es una servidumbre, de acuerdo al artículo 820 del mismo Código, la servidumbre predial, o simplemente servidumbre, es un “gravamen” impuesto sobre un predio en utilidad de otro predio de distinto dueño. Por su parte, de acuerdo al artículo 3° de la Ley N° 20.930, el derecho real de conservación es inmueble y distinto del dominio del bien raíz “gravado”. Además, agrega, es transferible, transmisible, inembargable, indivisible e inseparable del inmueble o de la parte de él que se “grava”. Finalmente, en el contrato constitutivo se establecen los “gravámenes” al inmueble que tendrán como finalidad la conservación del patrimonio ambiental, debiendo las partes acordar al menos una de las “prohibiciones, restricciones u obligaciones” establecidas en la propia ley (artículo 6° de la Ley N° 20.930).

Por otra parte, y de acuerdo a la Moción parlamentaria que dio origen a la Ley N° 20.930, “por motivos prácticos y de eficacia, el ejercicio y la protección del derecho quedan especialmente encomendados a una persona jurídica (que es su titular), quien podrá exigir su cumplimiento. En otras palabras, el beneficio que se reporta por el derecho real de conservación es a favor de toda la comunidad, pero ésta es representada para efectos del ejercicio y protección del derecho por una persona jurídica determinada, de aquellas expresamente autorizadas para asumir esa responsabilidad.”⁷

En consecuencia, al menos para fines tributarios, se desprende que el derecho real de conservación medioambiental, si bien radicado en un tercero (titular, persona natural o jurídica determinada), más bien impone a su titular el deber (carga, gravamen, obligación) correlativo de asegurar la conservación y protección de dicho patrimonio, velando por el cumplimiento de las prohibiciones, restricciones u obligaciones impuestas en el contrato constitutivo.

Lo anterior se advierte, por ejemplo, en caso que, mediante el contrato constitutivo, se acuerde la prohibición de destinar el inmueble a uno o más determinados fines inmobiliarios, comerciales, turísticos, industriales, de explotación agrícola, forestales o de otro tipo. Ciertamente, en ese caso, la prohibición que pesa sobre el predio no supone un incremento patrimonial correlativo para el titular del derecho real de conservación ni la posibilidad de destinar el predio, el mismo titular, a fines inmobiliarios, comerciales, turísticos, industriales, de explotación agrícola, forestales o de otro tipo.

En consecuencia, a menos que la constitución del derecho real de conservación suponga un beneficio pecuniario efectivo para su titular, ya sea que dicho beneficio se produzca al momento de su perfeccionamiento o durante su vigencia – y no la mera facultad de conservar el patrimonio ambiental de un predio o de ciertos atributos o funciones de éste, haciendo cumplir las prohibiciones, restricciones u obligaciones impuestas en el contrato constitutivo – puede concluirse que, para efectos tributarios, no se verifica una donación en los términos del artículo 1398 del Código Civil, no correspondiendo gravar en ese caso el contrato constitutivo otorgado a título gratuito.

Lo anterior, por cierto, siempre que se dé estricto cumplimiento a la Ley N° 20.930 y a los términos del contrato constitutivo.

Por otro lado, incluso de estimarse que el gravamen cede en beneficio de un tercero (para los efectos de aplicar lo dispuesto en el inciso primero del artículo 5° de la Ley N° 16.271) dicho beneficio no es susceptible de atribuirse a ninguna persona beneficiada, en particular, atendido que, como reza la Moción parlamentaria que dio origen a la Ley N° 20.930, el derecho real de conservación medioambiental cede en beneficio de toda la comunidad.

⁷ Historia de la Ley N° 20.930, versión digital de la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, página 6.

Considerando todo expuesto y revisado el contrato constitutivo a título gratuito del derecho real de conservación que el Conservador de Bienes Raíces TTTTTT se habría negado a inscribir, en especial sus artículos quinto⁸; sexto números uno⁹, dos¹⁰ y cuarto¹¹; y séptimo¹², no se observa la concurrencia de un incremento patrimonial correlativo para el titular de dicho derecho real que corresponda gravar con el impuesto a las donaciones, salvo que se hayan percibido o se perciban en el futuro los frutos naturales o civiles que derivan de la conservación de la parte gravada de los inmuebles – en los términos del artículo séptimo del contrato constitutivo – en una cuantía tal que permita configurar el aludido incremento patrimonial correlativo.

III CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo señalado precedentemente se informa que, para fines tributarios y siempre que la constitución del derecho real de conservación suponga la mera facultad de conservar el patrimonio ambiental de la parte gravada de los inmuebles, haciendo cumplir las prohibiciones, restricciones u obligaciones impuestas en el contrato constitutivo revisado, puede concluirse que en el caso en consulta no se verificaría una donación en los términos del artículo 1398 del Código Civil, no correspondiendo gravar en ese caso el contrato constitutivo otorgado a título gratuito.

Por el contrario, si su constitución supone un beneficio pecuniario efectivo para el titular, ya sea que dicho beneficio se produzca al momento de su perfeccionamiento o durante su vigencia, como sería el caso en que perciba frutos naturales o civiles que deriven de la conservación de la parte gravada de los inmuebles en una cuantía tal que permita configurar a su respecto un incremento patrimonial correlativo, se verificaría una donación afecta al pago del impuesto del ramo.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2265, de 30.08.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria

⁸ Que otorga al titular de dicho derecho real la facultad de conservar el patrimonio ambiental de la parte gravada de los inmuebles.

⁹ Que obliga a la propietaria actual, como a sus sucesores en el dominio, a no destinar la parte gravada para fines inmobiliarios, comerciales, industriales, de explotación agrícola, mineros, forestales o de otro tipo.

¹⁰ Que establece una lista no taxativa de actividades y usos expresamente prohibidos dentro de la parte gravada.

¹¹ Que obliga al titular de dicho derecho real a asistir a la propietaria en la búsqueda de recursos destinados a la conservación de la parte gravada.

¹² Que no faculta al titular de dicho derecho real a percibir los frutos naturales o civiles que deriven de la conservación de la parte gravada, salvo que aquello se acuerde explícitamente por las partes.