

**LEY SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES -
LEY N°16.271 - ART. 18°, N°5 - OFICIOS N° 194 Y 1966, DE 2011, N° 3623, DE
2004. (ORD. N° 1761, DE 02.10.2014)**

**PROCEDENCIA DE LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 18 N° 5 DE LA
LEY N° 16.271, SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y
DONACIONES.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional informar la presentación efectuada por XXXX sobre la procedencia de la exención contenida en el artículo 18 N° 5 de la Ley N° 16.271 a las donaciones que se indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a los antecedentes acompañados, la “Fundación XXXX” es una persona jurídica de Derecho Privado y sin fines de lucro constituida de conformidad con el Título XXXIII, del Libro I, del Código Civil, y las disposiciones de la Ley N° 20.500 sobre asociaciones y participación ciudadana en la gestión pública, según consta de los estatutos de la fundación contenidos en la escritura pública de xx.xx.xxxx, otorgada en la Notaría Pública de Santiago de don TTTT.

El artículo segundo de los estatutos dispone que la fundación tiene por objeto “la beneficencia, la difusión de la instrucción y el adelanto de la ciencia en el país. En especial, analizar y divulgar con criterio independiente, liberal y crítico, los problemas filosóficos, políticos, sociales y económicos que interesan a la sociedad chilena, como también estudiar y discutir y diseñar políticas públicas, con el fin de ayudar a la consolidación y desarrollo de una sociedad libre y democrática. De esta manera, su acción está dirigida a promover las instituciones que sostienen y permiten la existencia de un orden constitucional y democrático en la sociedad chilena, de modo que ésta viva en libertad, paz, prosperidad y armonía. Para el cumplimiento de su fin la Fundación dotará de recursos al “XXXX”, con el propósito de que éste pueda realizar su objeto, coincidente con el de la Fundación, como asimismo realizar a solicitud del XXXX actividades académicas en conjunto con éste.”

Agrega que la “Fundación XXXX” fue creada por un grupo de personas que proyectan realizar donaciones a dicha fundación con el objeto de crear un patrimonio cuyos frutos estarán única e íntegramente destinados a la realización de los fines que constituyen el objeto de la misma.

En consecuencia, solicita confirmar que las donaciones efectuadas a la “Fundación XXXX”, así como aquellas donaciones que ésta última realice al “XXXX”, en cuanto tienen por único fin el adelanto de la ciencia en el país, se encuentran exentas del impuesto a las donaciones contemplado en la ley N° 16.271, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 18 N°5 de la citada ley.

Cabe señalar que el “XXXX” se constituyó mediante escritura pública de fecha xx.xx.xxxx, otorgada ante el Notario Público de Santiago don TTTT y sus estatutos fueron aprobados por Decreto N° xxx de fecha xx.xx.xxxx Conforme la escritura pública de fecha xx.xx.xxxx, otorgada en la Notaría Pública de Santiago de don TTTT, se modificaron los estatutos, agregándose una referencia al orden constitucional y democrático y, en general, a la

orientación liberal y republicana que ha tenido el “XXXX” en su historia, entre otras modificaciones. Con todo, no se acompañan los estatutos, originales o actualizados, que contengan el objeto del “XXXX”.

En relación a la solicitud formulada por la “Fundación XXXX” y considerando lo dispuesto en el artículo 1398 del Código Civil, esa Dirección Regional estima que:

a) Los aportes que los fundadores harán a la “Fundación XXXX”, no constituyen jurídicamente una donación de conformidad con lo dispuesto en la norma del Código Civil precitada. En este caso, lo dado por los aportantes estará destinado exclusivamente al cumplimiento de los fines de la “Fundación XXXX”. Agrega que en la donación se produce un desplazamiento de bienes entre sujetos de derecho existentes de antemano, en tanto hay un empobrecimiento en el patrimonio del donante y un correlativo enriquecimiento en el del donatario, circunstancia que no se verifica en el acto de la destinación o dotación de bienes a una fundación, pues esta última no tiene existencia jurídica al momento de la asignación de bienes.

Finalmente, recuerda que la donación, conforme lo señalado en el artículo 1386 del Código Civil, es un acto jurídico bilateral porque para perfeccionarse requiere la aceptación del donatario, aceptación que no tiene lugar en la asignación de bienes a una fundación.

b) Respecto de los aportes que hará “Fundación XXXX” al “XXXX”, esa Dirección Regional sostiene que en tanto los aportes estén afectados al cumplimiento de los fines de la institución, tampoco constituirían jurídicamente una donación. Sin perjuicio de lo anterior, si no es posible identificar dicha afectación, tales aportes constituirían una donación y estarían, por ende, afectos al impuesto establecido en la Ley N° 16.271. En ese sentido, señala, estaría redactado el Oficio N° 3532, de 2004.

c) En cuanto a la exención prevista en el artículo 18 N° 5 de la Ley N° 16.271, y sólo en el caso que se considere que los aportes son donaciones, esa Dirección Regional estima aplicable la exención si se cumple lo estipulado en los estatutos. Esto es, que los fines de la “Fundación XXXX” sean de beneficencia, difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia del país.

II ANALISIS

Respecto de lo señalado en la letra a) anterior, previamente es necesario distinguir entre donaciones efectuadas al momento de constituir la fundación y donaciones efectuadas con posterioridad a ese momento.

Respecto de las primeras, este Servicio ha interpretado que las erogaciones efectuadas por los fundadores con el objeto de constituir el patrimonio inicial de una fundación no revisten la naturaleza jurídica de donaciones, toda vez que ese “acto de dotación” tiene su causa en el acto fundacional y no constituye un desplazamiento de bienes entre dos sujetos de derecho preexistentes de antemano. Se trata, por tanto, de un “acto de destinación” de bienes para constituir una nueva persona jurídica, de suerte que el fundador o los fundadores dedican al servicio de un fin ciertos bienes que quedan sustraídos a su esfera .

Lo anterior, además, es consistente con la doctrina nacional, en el sentido que cuando la fundación se ha creado por acto entre vivos, no reviste los caracteres de un contrato de donación.

En consecuencia, se comparte el criterio señalado por esa Dirección Regional en cuanto que los aportes de los fundadores a la “Fundación XXXX” no constituyen donación para efectos tributarios ni, por tanto, pueden ampararse en normas de excepción.

Cabe agregar que las erogaciones efectuadas por los fundadores para constituir el patrimonio inicial de la fundación tampoco pueden calificar para los fundadores contribuyentes del impuesto de primera categoría como gasto necesario para producir la renta de conformidad con las reglas generales, pasando a constituir gasto rechazado para los efectos tributarios por aplicación de lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En cuanto a las donaciones efectuadas con posterioridad a la constitución de la fundación, tanto las que se realicen a la “Fundación XXXX” como las donaciones que ésta realice al “XXXX”, dichas donaciones podrán ampararse en alguno de los regímenes de excepción que consulta la legislación tributaria, siempre y cuando se cumplan todas las exigencias de procedencia.

En cuanto a lo afirmado por la Dirección Regional en la letra b) anterior, se aclara que la situación descrita en el Oficio N° 3532 de 2004 difiere de la presente por cuanto en esa oportunidad la fundación no recibía los recursos en calidad de donación sino que sólo actuaba como intermediaria o administradora, asignando a los recursos un destino preestablecido por terceras partes como mecanismo de indemnización. En el presente caso, la “Fundación XXXX” recibirá donaciones en propiedad, quedando a su arbitrio destinarlas al cumplimiento del fin previsto, por sí o a través de otra fundación.

Conexo con lo anterior y respecto de lo afirmado en la letra c), cabe señalar que tampoco se comparte la interpretación allí expuesta. En efecto, respecto del artículo 18 N° 5 de la Ley N° 16.271, Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, este Servicio ha señalado que la finalidad única es una exigencia que se predica de la asignación misma y no del beneficiario, sin perjuicio que si la asignación no hubiere establecido un fin específico sino, por ejemplo, el ‘cumplimiento de los objetivos de la Fundación’, en ese caso la procedencia de la exención necesariamente debe calificarse ‘a la luz del objeto de la entidad beneficiaria’.

Luego, las donaciones efectuadas a la “Fundación XXXX” gozarán de la exención citada en la medida que tengan como único fin la difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia en el país, aun cuando el fin respectivo no se contenga en sus estatutos.

Resta determinar si el hecho que las donaciones recibidas por “Fundación XXXX” puedan, a su turno, ser donadas a otra institución, impide calificarlas como de finalidad “única”. Al respecto, este Servicio ha manifestado en términos generales (a propósito de donaciones sujetas a otras leyes) que si el respectivo texto legal no impide que las instituciones donatarias puedan efectuar donaciones a otras fundaciones de iguales características jurídicas, no existen reparos que formular.

En el caso del artículo 18 N° 5 de la Ley N° 16.271, la finalidad única se exige, como se ha dicho, respecto de la asignación misma y no del beneficiario, de suerte que no habría impedimento legal para la procedencia del beneficio si la finalidad única se cumple en forma mediata o inmediata, siempre y cuando la donación o asignación se destine

efectivamente en forma íntegra y exclusiva a la beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia en el país.

Por las mismas razones y cumpliendo las mismas condiciones anotadas, tampoco existiría impedimento en que parte de las donaciones recibidas por la "Fundación XXXX", entretanto no sean aplicadas, puedan invertirse con el objeto de mantener su valor adquisitivo y financiar el cumplimiento del fin único para el cual fueron donadas.

En este caso, y según reiterada jurisprudencia administrativa, la fundación, al igual que toda persona (natural o jurídica) posea bienes o realice actividades susceptibles de generar rentas clasificadas en la Primera Categoría, reviste la calidad de 'contribuyente' frente a la Ley de la Renta para todo efecto legal y sujeto a las mismas obligaciones tributarias.

Lo anterior, por cierto, supone un registro riguroso de las donaciones recibidas, su aplicación estricta al fin único previsto en la ley y el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, todas cuestiones que se encuentran bajo la esfera de competencia y fiscalización de este Servicio.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedentemente y lo dispuesto en el artículo 18 N° 5 de la Ley N° 16.271, se instruye a esa Dirección Regional para que dé respuesta al contribuyente en los términos indicados en el análisis.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N°1761, de 02.10.2014
Subdirección Normativa
Depto. De Técnica Tributaria