

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31. (Ord. Nº 2288, de 31-10-2018)

SITUACIÓN TRIBUTARIA DE PAGOS DE CUOTAS REALIZADAS POR DISTINTOS ASOCIADOS A FUNDACIÓN QUE INDICA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta el tratamiento tributario que tiene, para los asociados a la XXXXXXXXX, las cuotas pagadas por los aportantes, atendiendo a la reestructuración del mecanismo de financiamiento que pretende implementar.

I.- ANTECEDENTES:

Expone, que el XXXXXXXXXXXX es una Fundación privada sin fines de lucro, válidamente constituida en Chile, que, según sus estatutos, tiene como objeto "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, discutir y diseñar políticas públicas, con el fin de ayudar a la consolidación y desarrollo de una sociedad libre y democrática" (la Fundación").

La Fundación se financia mayoritariamente con donaciones anuales, realizadas por distintas personas jurídicas, con base en lo establecido en el artículo 46 del Decreto Ley Nº 3.063 de 1979, sobre rentas municipales. Adicionalmente, una pequeña parte de sus ingresos corresponde a cuotas erogadas por sus asociados, actualmente todas personas naturales.

Los estatutos vigentes de la Fundación prevén expresamente la existencia de "asociados" y determinan que "el Consejo Directivo invitará a personas naturales y jurídicas a ser miembros asociados de la institución". Se establece asimismo que "los asociados recibirán todas las publicaciones de la institución, sin cargo, y podrán someter al Director proyectos de investigación, los cuales, de ser aprobados por el Comité Ejecutivo, formarán parte del programa de actividades".

Con el objeto de facilitar los aportes para poder cumplir cabalmente con sus fines, la Fundación planea reestructurar su actual mecanismo de financiamiento, por la vía de incorporar como asociados a las personas jurídicas que acepten los principios y objetivos de interés general de la Fundación y que tengan interés en participar más activamente en el desarrollo de sus actividades.

A tales efectos, la Fundación se ha propuesto constituir un Consejo de Aportantes, que será incorporado en los Estatutos de la Fundación y cuyo objeto será fortalecer la

rendición de cuentas de los administradores y la transparencia en la financiación de la Fundación ante los socios aportantes. El Consejo de Aportantes sesionará ordinariamente durante el primer semestre del año y en dicha oportunidad el Director de la Fundación presentará a los asociados los Estados Financieros Auditados del ejercicio anterior; las finanzas de la Fundación; y dará cuenta de las investigaciones, las publicaciones, la Revista de Estudios Públicos y de las actividades y seminarios realizados, así como las encuestas y estudios de opinión llevados a cabo durante el ejercicio anterior.

Los nuevos asociados realizarían el pago de cuotas ordinarias, cuyo monto se determinaría uniformemente, según las siguientes clases de asociados:

Asociados Clase A: Los asociados de esta clase tendrán derecho a designar hasta tres miembros de Consejo de Aportantes.

Asociados Clase B: Los asociados de esta clase tendrán derecho a designar hasta dos miembros de Consejo de Aportantes.

Asociados Clase C: Los asociados de esta clase tendrán derecho a designar un miembro del Consejo de Aportantes.

Asociados Clase D: Los asociados de esta clase tendrán derecho a las mismas prerrogativas de los actuales asociados de la Fundación, que se reseñan a continuación.

Los Asociados Clase A, B, C y D, serán invitados con cupo preferente a todas las actividades y seminarios de la Fundación y en especial, al seminario "Momento Económico y Político" u otras instancias similares que se creen en el futuro; y al igual que los asociados actualmente existentes, recibirán todas las publicaciones de la institución, sin cargo, y podrían someter al Director de la Fundación proyectos de investigación, los cuales, de ser aprobados por el Comité Ejecutivo, formarán parte del programa de actividades de la misma.

En razón de la existencia de distintos niveles de participación de los asociados, las cuatro clases de asociados pagarán sus respectivas cuotas por tramos correspondientes a cada clase. Dentro de cada clase todos los asociados pagarán idéntica cuota. Así, las cuotas erogadas por los Asociados Clase A deberían ser superiores en su monto a las cuotas erogadas por los Asociados Clase B. A su vez, las cuotas erogadas por los Asociados Clase B deberían ser superiores en su monto a las cuotas erogadas por los Asociados Clase C, y las de estos, superiores a las cuotas erogadas por los Asociados Clase D.

Todos los asociados dentro de una clase erogarán cuotas de un mismo valor, que será fijado anualmente por el Consejo Directivo.

La reestructuración mencionada se llevará a cabo mediante una reforma de los Estatutos de la Fundación, por medio de la cual se determinaría la creación del Consejo de Aportantes, nuevo órgano encargado de recibir la cuenta financiera y de actividades de la Fundación y formular su opinión a esos respectos.

Agrega, que desde la perspectiva de los asociados de la Fundación, es necesario verificar si se cumpliría con los requisitos determinados en la LIR y en la jurisprudencia del SII para que las cuotas erogadas por ellos se consideren gastos aceptados para efectos de su deducción según lo establecido en el artículo 31 de la LIR.

Respecto de este punto, cabe mencionar que el artículo 31 de la LIR no contempla una regla específica para determinar la deducibilidad de los gastos relacionados a la erogación de cuotas de asociados sujetos al Impuesto de Primera Categoría, de manera que sería necesario solamente atenderse a los requisitos generales establecidos por el inciso primero del artículo 31.

Sin perjuicio de lo anterior, en distintas ocasiones el SII se ha pronunciado respecto de la posibilidad de deducir el gasto relacionado con la erogación de cuotas a fundaciones o corporaciones de la base del Impuesto de Primera Categoría.

En este sentido, se ha señalado^[1] que, para que el pago de las cuotas de los asociados pueda aceptarse como un gasto necesario para producir la renta de los asociados contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, las cuotas deben cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Ser ordinarias o extraordinarias;
- b) Estar establecidas en los estatutos de la Fundación/Corporación con carácter de uniformidad y generalidad para todos los asociados;
- c) Destinarse al cumplimiento de los fines de la Fundación/Corporación, los que deben estar establecidos claramente en el objeto principal de sus estatutos;
- d) Utilizarse en beneficio directo o indirecto del desarrollo y perfección de los asociados que la eroguen; y,
- e) Deben cumplir con los demás requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR.

Con relación al monto de las cuotas, en el Oficio N° 4.472 de 1993, el SII ha determinado que este debe fijarse de acuerdo a ciertos parámetros de medición.

Según su opinión, en el caso bajo análisis se cumplen todos los requisitos específicos establecidos por el SII en los pronunciamientos acerca de la materia, para que las cuotas erogadas por los futuros asociados de la Fundación puedan ser rebajadas de su renta líquida imponible como gastos necesarios para producir la renta, según el siguiente análisis:

a) Las cuotas deben ser ordinarias o extraordinarias: Las cuotas que erogarían los asociados serían cuotas ordinarias, que pagarían periódicamente los asociados de la Fundación y cuyo monto sería determinado por el Consejo Directivo de la institución.

b) Las cuotas deben estar establecidas en los estatutos de la Fundación/Corporación con carácter de uniformidad y generalidad para todos los asociados: Con relación a este punto, se hace presente que, al realizarse la reforma a los estatutos de la Fundación que se plantea, se crearán cuatro clases distintas de asociados, las cuales se distinguen en razón del nivel de involucramiento de cada asociado en el Consejo de Aportantes de la Fundación.

Sobre el particular, la generalidad de las cuotas se verifica considerando que todos los asociados deberán realizar su pago en la periodicidad que se determine.

De la misma forma, las cuotas son uniformes, porque se aplican de acuerdo con una regla general que establece aportes iguales dentro de cada categoría de asociados. A su vez, según sea el rango de cuotas, cada clase tendrá derecho a nominar un cierto número de miembros del Consejo de Aportantes. Las clases estarán regidas por un principio de igualdad a todos los asociados dentro de cada categoría. El hecho de que existan distintas clases de asociados, según las cuales se determinará el monto de las cuotas que deberá pagar cada uno y los miembros del Consejo de Aportantes se elijan de acuerdo con una regla general en secciones igualitarias, responde a los fines de la Fundación y a la naturaleza de los aportantes, de conformidad con reglas generales que se hacen cargo de esas circunstancias para asegurar la generalidad y uniformidad a las cuotas.

c) Las cuotas deben destinarse al cumplimiento de los fines de la Fundación/Corporación, los que deben estar establecidos claramente en el objeto principal de sus estatutos: Las cuotas pagadas por los asociados no se destinarán a otro fin que el de dar cumplimiento al objeto establecido en los estatutos de la Fundación, de lo que se rendirá cuenta anualmente en la sesión del Consejo de Aportantes.

d) Las cuotas deben utilizarse en beneficio directo o indirecto del desarrollo y perfeccionamiento de los asociados que la eroguen: De acuerdo a lo mencionado anteriormente, las cuotas erogadas por los asociados tendrán como única finalidad posibilitar el desarrollo del objeto de la Fundación.

A su vez, el objeto de la Fundación está directamente relacionado con la promoción de las instituciones que sostienen y permiten la existencia de un orden constitucional y democrático en la sociedad chilena. La total independencia de las investigaciones y estudios de la Fundación con su actividad contribuye a construir un país con mejores ideas y políticas públicas. Al promover las instituciones del estado democrático de derecho y la discusión de ideas económicas, políticas y sociales las labores de la Fundación generan un beneficio a toda la sociedad chilena, lo que impacta positivamente a sus asociados y a todos los chilenos. Por cierto, los asociados serán invitados a participar en todas las actividades y seminarios de la Fundación y en especial, al seminario Momento Económico y Político u otras instancias similares que se creen en el futuro; y recibirán todas las publicaciones de la institución.

Finalmente, conforme a lo precedentemente expuesto, solicita que se confirme que, una vez realizada la reforma de los estatutos de la Fundación en la cual se contemple la creación del Consejo de Aportantes y la existencia de cuatro clases de asociados, los pagos de las cuotas realizados por los distintos asociados cumplirían con los requisitos específicos establecidos por el SII para que se acepte la deducción de los gastos respectivos de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, en especial considerando el carácter general y universal de las cuotas respectivas.

II.- ANÁLISIS:

A través de diversos oficios, este Servicio ha señalado que, para que el pago de las cuotas por parte de los asociados a una Corporación pueda aceptarse como un gasto necesario para producir la renta, tales cuotas deben estar establecidas en los estatutos de la entidad, con carácter de uniformidad y generalidad para todos los asociados, pudiendo ser ordinarias o extraordinarias, fijas o variables, debiendo siempre destinarse al cumplimiento de los fines propios de la Corporación, los que deben estar claramente establecidos en sus estatutos en el objeto principal de la Corporación, deben utilizarse en beneficio directo o indirecto del desarrollo y perfección de sus asociados, y deben cumplir con los demás requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la LIR.[\[2\]](#)

Al respecto, atendido que la Fundación consultante es una entidad sin fines de lucro, regida por el Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil, que en sus estatutos contempla elementos de una Corporación, como la existencia de miembros asociados que realizan el pago de cuotas ordinarias, le es aplicable el criterio señalado en el párrafo anterior respecto de los requisitos que deben cumplir las cuotas de los asociados para ser reconocidas como tales para efectos tributarios. No obsta al cumplimiento del carácter de

uniformidad y generalidad, que se exige respecto de la cuota de los asociados, la estructura de financiamiento que planifica incorporar a los estatutos de la Fundación, por cuanto, si bien se establecerán cuatro categorías distintas de asociados, estos pagarán cuotas del mismo valor dentro de su clase, obteniendo beneficios según su clasificación.

Por otra parte, en cuanto al requisito consistente en que las cuotas deben utilizarse en beneficio directo o indirecto del desarrollo y perfeccionamiento de los asociados que las eroguen, se estima que se cumpliría con ello si los asociados son invitados a participar en todas las actividades y seminarios de la Fundación, y reciben todas las publicaciones de la institución.

Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, cabe recordar que este Servicio ha sostenido reiteradamente a través de diversos oficios^[3] que, para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta de conformidad con el artículo 31 de la LIR, debe reunir los siguientes requisitos copulativos.

1. Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
2. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo;
3. Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
4. Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio, y
5. Que se acredite o justifique en forma fehaciente.

Por consiguiente, el análisis para establecer si un desembolso cumple los requisitos tributarios para ser rebajado de la Renta Bruta Imponible de Primera Categoría, debe hacerse particularmente respecto del contribuyente que soporta el gasto.

III.- CONCLUSIÓN:

El análisis para establecer si un determinado desembolso cumple los requisitos tributarios para ser rebajado de la Renta Bruta Imponible de Primera Categoría, debe hacerse respecto del contribuyente que soporta el gasto, en razón de lo cual, no es posible para esta Dirección Nacional determinar a priori con los antecedentes generales indicados en su presentación, si los desembolsos por concepto de cuotas pagadas a la Fundación resultan necesarios para el desarrollo del giro de cada aportante en los términos que exige el artículo 31° de la LIR e instrucciones sobre la materia impartidas por el Servicio.

Sin perjuicio de lo anterior, no obsta a la uniformidad y generalidad que se exige respecto de la cuota de los asociados, si se establece en los estatutos cuatro categorías distintas de asociados, quienes pagarán cuotas del mismo valor dentro de su clase, obteniendo beneficios según su clasificación. Asimismo, respecto de requisito consistente en que las cuotas deben utilizarse en beneficio directo o indirecto del desarrollo y perfeccionamiento de los asociados que las eroguen, se cumpliría con ello si los asociados son invitados a

participar en todas las actividades y seminarios de la Fundación, y reciben todas las publicaciones de la institución.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2288, de 31.10.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Oficio SII N° 2.801 de 1999.

[2] Oficios Nos 4472, de 1993; 2801, de 1999, 2419, de 2013.

[3] Por ejemplo, Oficio Ordinario N° 1118, de 2004; N° 4087, de 2005; N° 1871, de 2006; N° 1269, de 2010.