

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA D) N° 3, ART. 21 Y ART. 31–
CIRCULAR N° 62 DE 2020
(ORD. N° 2484, DE 22.09.2023)**

Donación efectuada a UNICEF.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la situación tributaria de una donación efectuada a UNICEF Nueva Zelanda.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un empresario individual opera bajo el régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), con giro en la venta de activos intangibles denominados non fungible tokens (NFTs).

Agrega que durante el año 2021 realizó subastas de varios de estos activos a través de una plataforma digital y obtuvo significativas ganancias sujetas al impuesto de primera categoría (IDPC).

Para validar la transparencia de esta operación y promocionar la venta de sus activos, se anunció que el 100% de las ganancias netas de una de estas ventas sería donada a UNICEF Nueva Zelanda. Esta donación se habría materializado y comunicado a los interesados y participantes en la subasta.

A continuación, de acuerdo con el inciso primero y N° 7 del inciso cuarto del artículo 31 e inciso segundo del artículo 21 de la LIR, consulta si:

- 1) Corresponde rectificar la renta afecta del año 2021, para deducir lo pagado a UNICEF como un gasto necesario para generar la renta conforme al inciso primero del artículo 31 de la LIR, considerando que esta donación se realizó con un fin meramente publicitario y para promover las actividades que generan sus rentas.
- 2) En caso que el desembolso constituya un gasto no aceptado y, en ausencia de una ley especial de donaciones, se exime del impuesto único del inciso primero del artículo 21 de la LIR, según lo señalado en la Circular N° 53 de 2020. Luego, consulta si debería ser deducida dicha partida para efectos del cálculo del capital propio tributario en el código 1708 del formulario N° 22, ya que este monto fue pagado.

II ANÁLISIS

De acuerdo con el inciso primero del artículo 31 de la LIR, son gastos “necesarios” para producir la renta aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio. Se comprenden los desembolsos que efectivamente generen rentas gravadas con el IDPC, así como aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad de generar rentas, aun cuando estas en definitiva no se generen.

En este contexto, las donaciones no se consideran desembolsos aptos para generar rentas, en los términos del inciso primero del artículo 31 de la LIR, porque no están asociadas al desarrollo o mantención de las actividades económicas del contribuyente, de forma que no corresponde su deducción como gasto necesario para producir las rentas.

Por otra parte, si bien nuestro ordenamiento jurídico contempla, sujeta al cumplimiento de los respectivos requisitos, diversas normas legales que establecen beneficios tributarios a las donaciones, entre ellas la posibilidad de deducir lo donado como gasto, en la especie no comparece ninguna aplicable al tipo de donación descrita en su presentación.

En cuanto al impuesto único establecido en el artículo 21 de la LIR¹, de acuerdo con el numeral i. de su inciso primero, se gravan con dicho impuesto las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31, o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos. Esto es², cuando:

- a) dichas partidas beneficien directa o indirectamente a los relacionados con la empresa, o a los relacionados con los propietarios de dicha empresa.
- b) el contribuyente no acredite la naturaleza y efectividad del desembolso.

¹ Conforme a la letra c) del artículo 68 de la LIR, los contribuyentes acogidos al artículo 14 letra D), número 3 (como sería el caso en consulta), están afectos a lo establecido en el artículo 21, no obstante llevar contabilidad simplificada.

² Ver instrucciones en la Circular N° 53 de 2020.

En las respectivas instancias de fiscalización corresponderá acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso, acompañado los documentos que menciona en su presentación y demás medios de prueba.

De acuerdo con lo anterior, las donaciones que no cumplan los requisitos o condiciones para ser rebajadas como gasto, no se afectarán con el impuesto único de 40% establecido en el numeral i. de su inciso primero, siempre que dichas donaciones se efectúen a una parte no relacionada y se acrediten debidamente³.

Por último, conforme lo instruido en la Circular N° 62 de 2020⁴, los contribuyentes acogidos al régimen de tributación establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, para determinar el capital propio tributario simplificado (CPTS), deben deducir las partidas del inciso primero del artículo 21 de la LIR, no afectas al impuesto único de 40% y del inciso segundo del mismo artículo 21, que estén pagadas, a valor histórico, por cuanto forman parte de la base imponible del IDPC.

Por lo tanto, la partida a que se refiere la presentación, que formaba parte del activo de la empresa, se debe registrar en los códigos 1422 y 1431 del recuadro N° 17 (base imponible) y en el código 1708 del recuadro N° 19 (CPTS) del formulario 22, sobre declaración de impuestos anuales a la renta, del año tributario 2022. Asimismo, considerando que dicha partida se afectó con IDPC, se deberá, además, registrar los códigos 1557, 1558 y/o 1559, según corresponda, del recuadro N° 21 (registro SAC) del referido formulario.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) La donación efectuada a UNICEF Nueva Zelanda⁵, constituye para el contribuyente un gasto no aceptado que, como tal, debió formar parte de su base imponible de IDPC del año comercial 2021.
- 2) Dicha partida no se grava con el impuesto único establecido en el artículo 21 de la LIR, siempre que se acredite fehacientemente la naturaleza y efectividad del desembolso y que este no haya sido efectuado a una parte relacionada. La verificación de estas circunstancias debe ser realizada en la correspondiente instancia fiscalizadora.
- 3) La referida partida, en materia de base imponible, CPTS y registro SAC, se debió registrar en los códigos 1422 y 1431 del recuadro N° 17; 1708 del recuadro N° 19 y 1557, 1558 y/o 1559, según corresponda, de recuadro 21, del formulario 22, del año tributario 2022, respectivamente.

CAROLINA SARAVIA MORALES
DIRECTORA (S)

Oficio N° 2484, del 22.09.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

³ Oficio N° 985, de 2021.

⁴ Letra e) del apartado 1.4, del Capítulo II de la Circular.

⁵ Cabe señalar que el artículo X del Decreto N° 121 de 1985 del Ministerio de Relaciones Exteriores, que promulgó el Convenio entre el Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia y el Gobierno de Chile, suscrito en Nueva York el 20 de mayo de 1983, dispone que los haberes, ingresos y otros bienes de UNICEF estarán exentos de toda forma de impuesto directo (el Decreto 121 fue publicado el 13 de mayo de 1985).