

RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 5 Y N° 11, ART. 21, ART. 39 Y ART. 31 INCISOS PRIMERO Y CUARTO N° 7 – LEY N° 19.885 – D.L. N° 3.063, DE 1979, ART. 46 Y TÍTULO VIII BIS – CÓDIGO CIVIL, ART. 545 Y SIGUIENTES – CIRCULARES N° 42 DE 1990, N° 24 DE 1993, N° 55 Y N° 59 DE 2003, N° 71 DE 2012, N° 20 DE 2020 Y N° 49 DE 2022 (ORD. N° 3133 DE 26.10.2022).

Formula una serie de consultas sobre la situación tributaria de una fundación.

De acuerdo con el antecedente, un grupo familiar se encuentra en proceso de constituir una fundación sujeta al Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil, cuyo objeto se relacionará con la educación y ayuda para personas vulnerables, programas de acción social para los sectores de mayor necesidad y el otorgamiento de herramientas para el microemprendimiento como método para superar la pobreza.

Con motivo de la constitución, uno de los miembros de la familia ha dotado a la fundación de recursos, en dinero y especies, necesarios para su funcionamiento, a lo cual se agregarán, con posterioridad, sumas que los demás asociados deban pagar conforme a los estatutos de la fundación.

Tras señalar que, para financiar la fundación, pretende acogerse a los beneficios tributarios asociados a donaciones contemplados en el N° 7 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR); en el artículo 46 y en el Título VIII bis, ambos del Decreto Ley N° 3.063 de 1979, sobre Rentas Municipales, cuyo texto refundido y sistematizado fue fijado por el Decreto N° 2.385 de 1996, del Ministerio del Interior (Ley de rentas municipales), y en la Ley N° 19.885, solicita confirmar que:

- 1) El aporte fundacional constituye un ingreso no renta para la fundación, conforme al N° 5 del artículo 17 de la LIR, y que resulta improcedente el trámite de insinuaciones y el impuesto de donaciones, al no corresponder a una donación.**

El aporte con motivo de la constitución de una fundación es un ingreso no renta para ésta conforme lo dispuesto en el N° 5 del artículo 17 de la LIR y además no afecto con el impuesto a las donaciones de la Ley N° 16.271.

Al respecto, a propósito de las corporaciones y fundaciones del Título XXXIII del Libro I del Código Civil, este Servicio ha precisado que tanto el aporte efectuado con motivo de la constitución de una fundación o corporación como las cuotas que eroguen los asociados en favor de estas constituyen ingresos no renta para la institución receptora, en los términos del N° 5 y del N° 11 del artículo 17 de la LIR, respectivamente¹.

Adicionalmente, sobre el aporte en la constitución de una fundación se ha resuelto² que corresponde a un acto de dotación, no a una donación, de manera que no se afecta con el impuesto a las donaciones de la Ley N° 16.271.

Finalmente, no compete a este Servicio pronunciarse sobre la procedencia del trámite de insinuación.

- 2) Dado que el aporte fundacional provendrá de una persona natural en calidad de empresario individual, el monto correspondiente al aporte fundacional se agregará a la base imponible del impuesto de primera categoría (IDPC) y no se afectará con el impuesto del artículo 21 de la LIR, lo anterior conforme al nuevo texto del señalado artículo 21.**

En tanto no concurran los requisitos del artículo 21 de la LIR, el aporte con motivo de la constitución de la fundación se agregará a la base imponible del IDPC, no afectándose con el impuesto establecido en la norma citada.

En relación con el impuesto del inciso primero del artículo 21 de la LIR, entre sus condiciones de aplicación se encuentra que beneficie directa o indirectamente a los relacionados a la empresa que efectúa el desembolso o a los relacionados a los propietarios de dicha empresa³.

De esta manera, en tanto el desembolso que constituya el aporte fundacional no beneficie a los relacionados del aportante o a los relacionados de sus propietarios, la suma no se gravará con el

¹ Oficios N° 1069 de 2020 y N° 3073 de 2019.

² Oficio N° 1069 de 2020.

³ Apartado 5 del Título II de la Circular N° 53 de 2020, respectivamente.

impuesto del artículo 21 de la LIR, no obstante agregarse a la renta líquida imponible⁴ y gravarse con IDPC⁵.

- 3) **El aporte fundacional por parte del fundador podría enterarse dentro de un plazo determinado, en la medida que quede claramente estipulado en los estatutos de la fundación el plazo en que se enterará, los bienes con que se efectuará el aporte fundacional y su valor. Asimismo, que aun cuando no es el caso de la fundación, pero eventualmente podría ser el caso de futuras fundaciones, solicita confirmar que un aporte fundacional puede ser enterado en dinero o en especies y, en este último caso, con la dotación del usufructo de la participación que el o los fundadores tengan en una sociedad, en cuyo caso no debería reconocerse un efecto tributario a nivel del fundador.**

Este Servicio carece de competencia para pronunciarse sobre el plazo para enterar los aportes, así como tampoco para calificar la procedencia de aportes en especie, en general, para cuyo efecto se debe considerar los requisitos de cada texto legal.

Por ejemplo, los aportes en especie no pueden acogerse a los beneficios de la Ley N° 19.885 o del artículo 46 de la Ley de rentas municipales.

Por otra parte, en caso de aportarse a la fundación el derecho de usufructo, reteniendo el aportante la nuda propiedad, este último no debe reconocer efecto tributario alguno.

Al respecto, en la constitución de un usufructo sobre acciones o derechos sociales, manteniendo el aportante la nuda propiedad y la fundación adquiriendo el derecho de usufructo, el costo tributario no se modificará para quien mantenga la nuda propiedad⁶ ni se podrá reconocer un desembolso con motivo de la constitución del usufructo. En todo caso, corresponderá a la fundación reconocer las utilidades o dividendos en la determinación de su renta líquida imponible mientras dure el usufructo⁷.

- 4) **La fundación puede recibir o generar rentas pasivas (intereses, dividendos o utilidades), las que en caso de tratarse de aquéllas contempladas en el N° 1 y 4 del artículo 39 de la LIR estarán exentas de IDPC.**

Sin perjuicio que no corresponde a este Servicio pronunciarse sobre las rentas que una fundación puede percibir, se informa que el N° 1 del artículo 39 de la LIR exime de IDPC a las utilidades o los dividendos, salvo que se provengan de sociedades extranjeras⁸.

Mismo tratamiento corresponderá a los ingresos provenientes de intereses u otras rentas pasivas, en tanto se encuentren en alguna de las letras del N° 4 del mencionado artículo 39 de la LIR y no sea aplicable la contra excepción establecida en el inciso final de dicho artículo⁹.

- 5) **La fundación podrá financiarse con cuotas de asociados y que las cuotas corresponden a ingreso no constitutivo de renta para la fundación. Se solicita confirmar también, en relación a las cuotas de asociados, que para los contribuyentes que tributen en base a renta efectiva y contabilidad completa las cuotas podrían constituir un gasto deducible en el cálculo de la base imponible, en cuanto cumplan los requisitos del artículo 31 de la LIR y en tanto tales cuotas cumplan los requisitos que enumera.**

Respecto de la forma de financiarse la fundación, se informa que las cuotas que eroguen sus asociados serán ingresos no constitutivos de renta para la fundación.

Estas cuotas podrán deducirse como gasto en la determinación de la renta líquida imponible, en tanto quien las pague cumpla con los requisitos que este Servicio ha indicado¹¹ a través de su jurisprudencia administrativa¹².

⁴ Letra g) del N° 1 del artículo 33 de la LIR.

⁵ Oficio N° 985 de 2021.

⁶ Oficios N° 1839 de 2016, N° 39 de 2008 y N° 3604 de 2004.

⁷ Inciso primero del artículo 13 de la LIR.

⁸ Oficio N° 336 de 2022.

⁹ Oficio N° 27 de 2022.

¹¹ (a) Estar establecidas en los estatutos de la Fundación; (b) ser uniformes (pudiendo crearse categorías de asociados, cuyas cuotas dentro de la categoría sean uniformes) y generales para todos los asociados, pudiendo ser ordinarias o extraordinarias, fijas o variables, (c) destinarse al cumplimiento de los fines propios de la entidad, los que deben estar claramente establecidos en sus estatutos en el objeto principal de la fundación, (d) utilizarse en beneficio directo o indirecto del desarrollo y perfección de sus asociados, y (e) cumplir con los demás requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la LIR.

Sobre la posibilidad que las cuotas que los asociados paguen sean deducibles como gasto, verificar el cumplimiento de los requisitos de procedencia del gasto es una cuestión de hecho entregada a las respectivas instancias de fiscalización.

Sin perjuicio de lo anterior, se tiene presente que la procedencia del gasto dependerá del cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que cumplan con los requisitos generales del artículo 31 de la LIR¹³;
- b) Que estén establecidas en los estatutos de la respectiva entidad¹⁴;
- c) Que tengan carácter general y uniforme para todos los asociados¹⁵;
- d) Que se destinen al cumplimiento de los fines propios de la entidad, según sus estatutos¹⁶, y
- e) Que se utilicen en beneficio directo o indirecto del desarrollo y perfección de los asociados¹⁷.

6) La fundación¹⁸ podrá recibir donaciones acogidas al N° 7 del artículo 31 de la LIR, artículo 46 y nuevo Título VIII Bis de la Ley de rentas municipales¹⁹ y a la Ley N° 19.885.

No corresponde en esta instancia calificar, a priori, la procedencia de los beneficios tributarios contemplados en el N° 7 del artículo 31 de la LIR, en el artículo 46 y en el Título VIII bis de la Ley de rentas municipales, o en la Ley N° 19.885.

Se hace presente que las instrucciones emitidas por este Servicio sobre dichas materias se encuentran en las Circulares N° 42 de 1990 y N° 24 de 1993²⁰, respecto del N° 7 del artículo 31 de la LIR, en la Circular N° 24 de 1993²¹, sobre el artículo 46 de la Ley de rentas municipales, en la Circular N° 49 de 2022, sobre el Título VIII Bis de la Ley de rentas municipales, y en las Circulares N° 55 y 59 de 2003, N° 71 de 2010, N° 49 de 2012 y N° 20 de 2020, relativas a las donaciones acogidas a la Ley N° 19.885.

Asimismo, en el caso de las donaciones efectuadas al amparo del Título VIII bis de la Ley de rentas municipales, se debe considerar lo dispuesto en el N° 6 de la letra C) del artículo 46 B del referido título, al establecer que las donaciones acogidas a los beneficios tributarios regulados en dicho título no podrán, a su vez, acogerse a otros beneficios tributarios contemplados en otras leyes.

7) En caso que los potenciales donantes que tributen con IDPC determinado en base a renta efectiva y contabilidad completa, que al donar a la fundación excedan el límite global absoluto por haber superado cualquiera de las limitaciones establecidas en el artículo 10 de la Ley N° 19.885, el monto donado en exceso no estará afecta a tributación con impuesto único de tasa del 40% del artículo 21 de la LIR, sino que se agregará a la base imponible afecta a IDPC. Asimismo, que las donaciones acogidas al régimen del nuevo Título VIII Bis de la Ley de rentas municipales no deben colacionarse para el cómputo del límite global absoluto del artículo 10 de la Ley N° 19.885 aplicable a los donantes contribuyentes de IDPC de la LIR.

En cuanto al límite global absoluto del artículo 10 de la Ley N° 19.885 y su relación con el artículo 21 de la LIR, las instrucciones sobre la materia se encuentran en el apartado N° 1 de la Circular N° 20 de 2020.

Sobre la relación entre el límite global absoluto y las sumas acogidas a los beneficios del Título VIII bis de la Ley de rentas municipales, se deberá estar a lo establecido en la letra C) del artículo 46 B del mismo cuerpo legal, que dispone expresamente que estas donaciones no se sujetarán al límite global absoluto de la Ley N° 19.885, estableciendo en todo caso, límites particulares aplicables a las donaciones que se acojan a la referida Ley de rentas municipales.

¹² Oficios N° 2.288 de 2018 y N° 2.419 de 2013, entre otros.

¹³ Oficios N° 1645 de 2019 y N° 2288 de 2018, entre otros. Las instrucciones sobre este requisito se encuentran en los apartados 1 y 2 del Título II de la Circular N° 53 de 2020.

¹⁴ Oficios N° 2288 de 2018, N° 2419 de 2013, N° 6473 de 2003, entre otras.

¹⁵ Ídem.

¹⁶ Ídem.

¹⁷ Ídem.

¹⁸ Cuyo objeto será apoyar de manera directa o indirecta en el acceso a una educación de calidad a población vulnerable y otorgar herramientas al micro-emprendimiento como herramienta de superación de pobreza en la población vulnerable.

¹⁹ Incorporado por la Ley N° 21.440

²⁰ En relación con la Circulares N° 71 de 2010, N° 49 de 2012 y N° 20 de 2020.

²¹ En relación con la Circulares N° 71 de 2010, N° 49 de 2012 y N° 20 de 2020.

No obstante, en el cálculo del límite global absoluto que afecte a otras donaciones, deberán considerarse las donaciones efectuadas conforme al Título VIII bis de la Ley de rentas municipales²².

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 3133 del 26-10-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

²² Apartado 1.4.1 del Título II de la Circular N° 49 de 2022.