

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 21, ART. 68, LETRA C),  
ART.14, LETRA D), N° 3 – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES  
Y DONACIONES, ART. 63 - OFICIO N° 3149, DE 2019.  
(ORD. N° 985, DE 20.04.2021)**

**Aplicación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta frente a donaciones y aportes en la constitución de una fundación.**

Se ha solicitado a este Servicio confirmar criterios relacionados con la aplicación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a las donaciones y a los aportes efectuados en la constitución de una fundación.

**I ANTECEDENTES**

De acuerdo con su presentación, la fundación que representa se rige por sus estatutos, por el Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil y por la Ley N° 20.500, sobre asociaciones y participación ciudadana en la gestión pública.

Tras citar el objeto de la fundación y parte del Oficio N° 3149 de 2019, y aludir a las modificaciones introducidas al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) por la Ley N° 21.210, solicita confirmar que:

- 1) Las donaciones efectuadas a la fundación que representa, por los contribuyentes establecidos en los artículos 21 y 68, inciso cuarto, de la LIR, no se afectan con el impuesto único de tasa de 40% que establece el numeral i. del inciso primero del artículo 21, en la medida que dichas donaciones no benefician directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o a sus propietarios.
- 2) Los aportes efectuados en la constitución de una fundación, realizados por los señalados contribuyentes, no se afectan con el impuesto único en referencia, en la medida que no benefician directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o a sus propietarios.

**II ANÁLISIS**

Como cuestión previa, cabe aclarar que los contribuyentes referidos en las letras b)<sup>1</sup> y d)<sup>2</sup> del inciso cuarto del artículo 68 de la LIR no son sujetos del impuesto único establecido en el artículo 21 de la LIR, ya que no son contribuyentes del impuesto de primera categoría (IDPC).

Se excluyen también de dicho impuesto único los contribuyentes referidos en la letra a)<sup>3</sup> del inciso cuarto del artículo 68, en el evento que lleven contabilidad simplificada, ya que es requisito para la aplicación del señalado impuesto, por regla general, que los contribuyentes declaren sus rentas efectivas de acuerdo con un balance general según contabilidad completa.

Asimismo, se excluyen expresamente de la aplicación de dicho impuesto los contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14, letra D), N° 8, de la LIR, de acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del artículo 68.

De este modo, la alusión a los contribuyentes del inciso cuarto del artículo 68 de la LIR contenida en su presentación debe entenderse referida exclusivamente a los contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14, letra D), N° 3, de la LIR, respecto de los cuales es aplicable el impuesto único establecido en el artículo 21 de la LIR, aun cuando lleven contabilidad simplificada conforme a lo establecido expresamente en la señalada letra c) del artículo 68 de la LIR.

Aclarado lo anterior, cabe tener presente que, conforme a las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 al artículo 21 de la LIR, vigentes a partir del 1° de enero de 2020<sup>4</sup>, las donaciones que no cumplan con los requisitos o condiciones de alguna ley de donaciones con beneficios tributarios, no se afectan 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 debidamente<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en el N° 2 del artículo 42 de la LIR.

<sup>2</sup> Las fundaciones y corporaciones que únicamente perciban aportes o donaciones cuyo destino esté exclusivamente orientado a ejecutar el objeto o fin para el cual fueron constituidas y que no desarrollen actividades gravadas con el IDPC.

<sup>3</sup> Los contribuyentes de la primera categoría que, a juicio exclusivo de la Dirección Regional, tengan un escaso movimiento, capitales pequeños en relación al giro de que se trate, poca instrucción o se encuentren en cualquiera otra circunstancia excepcional.

<sup>4</sup> Cuyas instrucciones se impartieron mediante la Circular N° 53 de 2020.

<sup>5</sup> Oficio N° 40 de 2021.

Por parte relacionada a la empresa donante o a sus propietarios deberá entenderse cualquiera de las personas o entidades establecidas en el inciso final del artículo 21 de la LIR y ya exista un beneficio directo o indirecto.

El mismo criterio resulta aplicable respecto a los aportes de bienes que el fundador efectúa en la constitución de una fundación, toda vez que la concurrencia al acto de constitución de una asociación, en general, no conlleva la adquisición de derecho a voto o de derechos sobre el capital de la persona jurídica que se constituye<sup>6</sup>, de manera que no se verificarían los supuestos de relación del inciso final del artículo 21 de la LIR.

En consecuencia, en ambos casos el desembolso respectivo constituirá para los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas de acuerdo con un balance general según contabilidad completa y para los contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14, letra D), N° 3, de la LIR, un gasto no aceptado que debe agregarse a la base imponible del IDPC, pero sin gravarse con el impuesto único del 40%.

Sin perjuicio de lo anterior, corresponde a las respectivas instancias de fiscalización verificar el cumplimiento de lo anterior y que no se verifique, por ejemplo, una hipótesis de elusión o de aplicación de lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, según corresponda.

### **III CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto precedentemente y respecto de los criterios consultados, se informa que:

- 1) A partir del 1° de enero de 2020, las donaciones efectuadas a la fundación que representa, por contribuyentes no relacionados que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa y por contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14, letra D), N° 3, de la LIR, conforme a lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR y en la letra c) del inciso cuarto del artículo 68 de dicha ley, que no cumplan con los requisitos o condiciones de alguna ley de donaciones con beneficios tributarios, no se afectan con el impuesto único del 40%, siempre que se acrediten debidamente.
- 2) A la misma conclusión es posible arribar tratándose de aportes de bienes que el fundador efectúa en la constitución de una fundación.

Por lo anterior, lo resuelto sobre la materia en la última parte del N° 2 de la conclusión del Oficio N° 3149 de 2019, se mantiene vigente solo respecto de los aportes de bienes que el fundador efectuó en la constitución de una fundación hasta el 31 de diciembre de 2019.

- 3) En ambos casos el desembolso respectivo constituirá para dichos contribuyentes un gasto no aceptado que debe agregarse a la base imponible del IDPC, pero sin gravarse con el impuesto único del 40%.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**  
**DIRECTOR**

Oficio N° 985, de 20.04.2021  
**Subdirección Normativa**  
Dpto. de Técnica Tributaria

---

<sup>6</sup> Oficio N° 65 de 2020