

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA A), ART. 21, ART. 33 N° 1 –
CÓDIGO TRIBUTARIO – ART. 8 N° 17 LETRA A) – CIRCULAR N° 73 DE 2020
(ORD. N° 1987, DE 08.10.2025)**

Tratamiento tributario de actos de dotación a fundaciones.

De acuerdo con su presentación, una persona natural XXX, residente en Chile, contribuyente del impuesto de primera categoría (IDPC) con contabilidad completa, aportaría en el acto de constitución de una fundación, a través de una dotación, todos los activos líquidos de inversión que posee en dicha contabilidad¹.

Agrega que XXX también es el dueño de un 95% (el 5% restante es de propiedad de su cónyuge) en una sociedad de inversiones llamada YYY Ltda., la cual es contribuyente del IDPC con contabilidad completa. Esta sociedad junto con XXX serían co-fundadores de la fundación (“fundación”).

Además, YYY Ltda. aportaría como dotación de la fundación una parte importante de sus activos de inversión. Estos aportes vía dotación efectuados por YYY Ltda. serían aprobados por ambos socios. En ambos casos, esto es, en el aporte vía dotación efectuado por XXX como por YYY Ltda., los activos que se transferirán a la fundación tienen un valor comercial que supera su costo tributario.

De esta forma, expresa que cada fundación sería constituida por dos fundadores; una persona natural, quien dotaría a la fundación con bienes que están dentro de su contabilidad y, por otra parte, una sociedad controlada por la persona natural mencionada, quien también dotaría a la fundación con bienes de su propiedad.

Tras algunas consideraciones, solicita confirmar los criterios que se transcriben y abordan a continuación, en su mismo orden de presentación:

1) Que el acto de dotación efectuado por contribuyentes del IDPC con contabilidad completa es gasto rechazado no afecto con la tributación de los incisos primero o tercero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), siempre que se acredite fehacientemente la naturaleza y efectividad del desembolso involucrado en tal acto y que éste no haya sido efectuado en beneficio de una persona relacionada en los términos del inciso final del artículo 21 de la LIR.

Conforme con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 21 de la LIR, para gravar con impuesto único una determinada cantidad² es necesario que el desembolso respectivo beneficie directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, según la norma de relación contenida en el inciso final de dicho artículo, o bien, que el contribuyente no logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso.

De esta forma, siempre que el desembolso no beneficie a los relacionados del aportante o a otros relacionados que indica la norma en comentario y se acredite fehacientemente la naturaleza y efectividad del desembolso involucrado, no corresponderá aplicar el impuesto único contenido en el inciso primero del artículo 21 LIR, afectándose las respectivas cantidades con IDPC

Conforme lo anterior, tratándose del acto de dotación en la constitución de una fundación, efectuado por contribuyentes del IDPC con contabilidad completa, se deberá agregar a la renta líquida imponible el desembolso que constituya el aporte fundacional para efectos de gravar con IDPC la respectiva cantidad, sin aplicar la tributación establecida en el inciso primero del artículo 21 de la LIR³.

¹ La consulta informa que cada fundación tendrá un directorio de entre 3 y 5 miembros, los cuales estarán mandatados para cumplir los objetivos que les pondrán los fundadores. Explica que, luego del acto fundacional los fundadores carecerán de facultades para modificar los estatutos de la fundación o designar a sus directores, recayendo tales facultades en el mismo directorio de la fundación. Asimismo, los estatutos prohibirán otorgar beneficios a los hijos y nietos de los fundadores, para que quede claro que los fines fundacionales son de beneficencia y no familiares.

² Aquellas partidas del N°1 del artículo 33 del mismo texto legal, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

³ Ver Oficio N° 3133 de 2022.

2) Que, en el caso planteado, la designación como director de la fundación del fundador persona natural denominado XXX, no hace que dicha fundación sea una persona relacionada de XXX o de su sociedad YYY Ltda. en los términos del inciso final del artículo 21 de la LIR.

El inciso primero del artículo 21 de la LIR exige –en una de sus hipótesis– que las cantidades o los desembolsos de dinero afectos a impuesto único deben beneficiar directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, en los términos que dispone el inciso final de la disposición recién citada⁴.

Dicho inciso contempla –dentro de las hipótesis de relación– a cualquier entidad controlada directa o indirectamente por los propietarios de una empresa.

Por su parte, la letra a) del N° 17 del artículo 8° del Código Tributario considera como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, sea dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posea o tenga derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad.

Por consiguiente, tratándose de una fundación que no tiene propietarios, socios, dueños o accionistas, ni personas que sean propietarias de las utilidades o ingresos que pueda generar, no es posible entender que exista un controlador ni tampoco algún grado de relación entre aquella y su fundador XXX.

3) Que, en el caso planteado, la designación del hijo mayor de edad de XXX como director de la fundación no transforma a dicha fundación en una persona relacionada de XXX o de YYY Ltda. en los términos del inciso final del artículo 21 de la LIR.

Atendido lo expuesto en el punto 2, resulta irrelevante si se nombra director de la fundación a un hijo de XXX, ya que la hipótesis de relación no se configuraría en el presente caso conforme a lo indicado precedentemente.

4) Que, las dotaciones a una fundación, que no son de aquellos gastos rechazados que cumplen los requisitos del inciso primero o tercero del artículo 21 de la LIR, desencadenan una imputación al registro SAC que no puede ser superior al saldo positivo del SAC disponible en dicho registro, por lo que no pueden dar lugar a un SAC negativo.

De acuerdo con lo instruido⁵ por este Servicio, se deben deducir del registro SAC⁶ aquellos gastos rechazados no afectos al impuesto único que dispone el inciso primero del artículo 21 de la LIR o al tratamiento contemplado en el inciso tercero de dicho artículo. Lo anterior, atendido que el legislador establece una deducción a todo evento en la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

En las citadas instrucciones se precisó que, cuando se dispone que la deducción referida se efectuará “a todo evento”, debe entenderse que se realizará incluso cuando la empresa no mantenga créditos acumulados en el registro SAC, pudiendo originar un saldo negativo. Por consiguiente, no es posible confirmar este criterio.

CAROLINA SARAVIA MORALES
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1987, del 08.10.2025
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

⁴ Ver Oficio N° 3133 de 2022.

⁵ Ver páginas 21 y 22 de la Circular N° 73 de 2020.

⁶ Saldo Acumulado de Créditos.