



# **“TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO”**

**TESIS/AFE PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN  
PARTE I**

**Alumno:**

**Raimundo Mery Galleguillos**

**Profesor Guía:**

**Octavio Canales.**

**Santiago, abril 2021.**



# Índice

<b>Resumen Ejecutivo</b> .....	1
<b>CAPÍTULO 1</b> .....	3
1. Introducción .....	3
1.1. Planteamiento .....	3
1.2. Introducción a la Fiscalización del SII .....	8
1.3. Objetivo General .....	10
1.4. Objetivo Especifico .....	11
1.5. Hipótesis y Metodología .....	11
2. Estado del Arte .....	14
3. Marco Normativo y Teórico .....	22
<b>CAPÍTULO 2</b> .....	24
4. Desarrollo .....	24
4.1. Tipos de Derecho en Entidades Sin Fin de Lucro .....	25
4.1.1. Del Derecho Público; .....	25
4.1.2. Del Derecho Privado; .....	25
4.2. Personalidad Jurídica de una Entidad Sin Fin de Lucro .....	26
4.3. Constitución de una Entidad Sin Fin de Lucro del Derecho Privado .....	27
4.4. Patrimonio de una Entidad Sin Fin de Lucro .....	31
4.5. Tributación de la Entidad Sin Fin de Lucro del Derecho Privado .....	32
4.5.1. Efectos tributarios del aporte o donación a Entidades Sin Fin de Lucro. ....	32
4.5.2. Efectos tributarios sobre el desarrollo de una actividad en una Entidades Sin Fin de Lucro. ....	34
4.5.3. Jurisprudencias sobre Tributación de Entidades Sin Fin de Lucro .....	36
4.6. Otras disposiciones tributarias. ....	38
4.6.1. Aplicación del Artículo 21 de LIR “Gastos Rechazados” .....	38
4.6.2. Aplicación del Artículo 64 de Código Tributario “La Tasación”. ....	40
4.7. Obligación de Registro Contable y Declaraciones Juradas .....	41
4.7.1. Declaraciones Juradas. ....	41
4.7.2. Registros Contables .....	42
4.8. Entidades Educativas .....	43
4.8.1. Tipos de establecimientos educativos. ....	44
4.8.2. Prohibiciones a Entidades Relacionados a Establecimientos Educativos ..	47

4.9.	Reorganizaciones de la Entidades Sin Fin de Lucro.....	51
4.9.1.	Análisis de Jurisprudencia Administrativa sobre Reorganización en Entidades Sin Fin de Lucro.....	56
4.9.2.	Termino de Giro Entidad Sin Fin de Lucro.....	60
5.	Efectos de Reorganización en una Entidad Sin Fin de Lucro Educacional .....	63
6.	Conclusión .....	66
6.1.	Obligaciones Tributarias.....	66
6.2.	Reorganización Entidades Sin Fin de Lucro.....	67
6.3.	Efectos Tributarios de Reorganización en Materia Educacional.....	67
7.	Vita.....	69



## **Resumen Ejecutivo**

El presente estudio fue realizado en dos partes, en el capítulo N°1 que trata sobre las Entidades Sin Fin de Lucro del Derecho Privado, describiendo a las Fundaciones y Corporaciones, entidades que se encuentran reguladas en Libro Primero, Título XXXIII, los artículos 545 hasta 561, del Código Civil de Chile, también se abordan las modificaciones al Código Civil sobre la misma materia, que fueron introducidas a través de la Ley 20.500 publicada el 16 de febrero del 2011, instaurando los nuevos conceptos y reglas a las Asociaciones y Fundaciones. Por último, este capítulo nos introduce a cómo deben tributar las Entidades Sin Fin de Lucro, cual podrá ser su régimen tributario de elección, el Estado del Arte indicando los principales autores estudiados y escritos que han tratado la materia de Entidades Sin Fin de Lucro y su marco legal.

En el capítulo N°2 de la investigación, trata sobre el Desarrollo y Conclusión, abordamos en profundidad la definición, tipo y forma de constitución de una Entidad Sin Fin de Lucro. Por otro lado, se detalla la forma de tributación, efectos de la tributación y jurisprudencia. Investigamos sobre cómo ha ido evolucionando la normativa legal y también su tributación, se mencionan efectos relevantes que este tipo de entidades se podrían ver enfrentados en la actualidad, en conjunto de otras normativas que podrían incidir en alguna de las decisiones en materia tributaria.

Este segundo capítulo se desarrolla las entidades educacionales, inscritas como Entidades Sin Fin de Lucro, informando los tipos de centros educacionales se

pueden conformar y cuáles son sus principales entes reguladores. En esta sección hablaremos de las prohibiciones que un Ente Educacional podría tener, como por ejemplo las erogaciones en arriendo, de un inmueble en el cual un relacionado es propietario, dando como conclusiones diversas opciones que permitirán determinar la mejor elección para la entidad de poder reorganizarse, agregando también la forma en que estos establecimientos se podrían reorganizar, cual es la jurisprudencia y normas vigentes que se deben considerar al momento de organizar o modificar una Entidad Sin Fin de Lucro.

# CAPÍTULO 1

## 1. Introducción

### 1.1. Planteamiento

En Chile encontramos diversas formas para constituir una sociedad de acuerdo con la legislación actual y según el interés de que cada uno esté buscando. Hay un tipo de organización que su objetivo no es obtener una retribución económica, se denominan entidades Sin Fin de Lucro

En esta investigación hablaremos específicamente de las Entidades Sin Fin de Lucro que se encuentran contempladas en el Derecho Privado, reguladas en Libro Primero, Título XXXIII, artículo 545 al 561, del Código Civil de Chile, que corresponde principalmente a las Corporaciones (o Asociaciones) y Fundaciones, y que su fin o principal objetivo es la retribución social, sin buscar un el lucro económico para la sociedad o sus fundadores.

De acuerdo con la jurisprudencia y legislación actual; *“La Fundación, es aquella organización que se compone de una masa o conjunto de bienes destinados por la voluntad del fundador o fundadores a un fin determinado de interés general. Y La Corporación, es aquella que se forma por una reunión de personas en torno a objetivos de interés común a los asociados”* (énfasis agregado)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Santiago 22 de enero 2013, Folio 201300054-141326 “Respuesta a don Juan José Tagle”, Ministerio de Justicia

La principal diferencia entre una Fundación y Corporación no está en el fin u objetivo, debido a que ambas poseen un interés no lucrativo, sino más bien, la diferencias apuntan a los sujetos a quienes en definitiva beneficiarán, los que suelen ser distintos. Por ejemplo, en las Corporación tiene como objetivo “*el interés común de los asociados*”, es decir, es el interés común de un grupo de personas, en cambio una Fundación alude a beneficiar a través de una masa o un conjunto de bienes, que contribuye a una comunidad<sup>2</sup>.

Otra diferencia la podemos encontrar el libro “Manual para Administrar Empresas Sociales” de la Corporación Simón de Cirene. “*La diferencia esencial entre una Corporación y una Fundación, por tanto, consiste en que la primera es un conjunto de personas, en tanto que la segunda es un patrimonio destinado a un fin*”.<sup>3</sup>

El Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), ha definido Organización Sin Fin de Lucro, como “*Organizaciones que no tienen como objetivo el lucro económico; esto es que, a diferencia de las empresas, las utilidades que generan no son repartidas entre sus socios, ni siquiera en la disolución de la entidad*”, sino que se destinan a su objeto social.

*En consecuencia, los ingresos que obtienen y que solo estén constituidos por cuotas sociales que aportan sus asociados, para el financiamiento de las actividades sociales que realiza, no constituyen renta para los efectos tributarios,*

---

<sup>2</sup> Orrego, J.A. (2013). “Los Sujetos de Derecho” – “Las personas jurídicas”, página 6.

<sup>3</sup> Corporación Simón de Cirene “Manual para Administrar Empresas Sociales”, página 127.

<sup>4</sup> Artículo 556 del Código Civil.

*como asimismo, todo otro ingreso que una ley determinada tipifique como no constitutivo de renta imponible*<sup>5</sup>.

Con respecto a la legislación sobre una Entidad Sin Fin de Lucro, la Ley 20.500 publicada el 16 de febrero del 2011, última reforma sobre esta materia, modificó los artículos del Libro Primero, Título XXXIII del Código Civil, que tratan sobre las Asociaciones y Fundaciones. En su artículo N°1 establece que las asociaciones o fundaciones se deben constituir para fines lícitos y prohíbe *“asociaciones contrarias a la moral, al orden público y a la seguridad del Estado” (...)* *“Las asociaciones no podrán realizar actos contrarios a la dignidad y valor de la persona, al régimen de Derecho y al bienestar general de la sociedad democrática.”*

Por lo anterior se desprende que, las entidades Sin Fin de Lucro tendrán libertad en su actuar, siempre y cuando se constituya con fines lícitos y de acuerdo con lo estipulado en los estatutos, que debieron ser aprobados por la institución correspondiente.

Así las cosas, la administración de estas entidades se configura **en base a un estatuto**, que corresponde principalmente al conjunto de reglas que rigen la entidad, el espíritu y objetivo que tendrá esta, a través de sus administradores y colaboradores, también se debe establecer el cómo se realizarán las modificaciones y disolución o extinción de la entidad. En conclusión, en el estatuto se establece los aspectos generales y principales de una Entidad Sin Fin de Lucro, como por ejemplo el nombre, la dirección, indicaciones generales, forma en que se conformará el

---

<sup>5</sup> [https://www.sii.cl/contribuyentes/actividades\\_especiales/organizaciones\\_sin\\_fines\\_de\\_lucro.pdf](https://www.sii.cl/contribuyentes/actividades_especiales/organizaciones_sin_fines_de_lucro.pdf)

patrimonio y sus aportantes, principales actividades, etc. Además de regular los derechos y deberes, que se refiere en general a la forma de administrar la institución.

Conforme a los antecedentes descritos, que tratan sobre la conformación he interés que debe tener una sociedad Sin Fin de Lucro, es importante destacar que una de las diferencias más relevante que tienen este tipo de entidades, en comparación con una sociedad lucrativa, es que las Entidades Sin Fin de Lucro carecen de propietarios, comuneros, socios o accionistas, por lo tanto, no existe una persona que tenga propiedad sobre la Corporación o Fundación, lo que significa que no tendrán contribuyentes afecto a impuestos finales (Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional), ya que estas poseen fundadores o creadores que no revisten del título de socio o accionista, por no tener un vínculo directo o indirecto de propiedad. Sin embargo, las entidades señaladas en principio no están exentas de impuestos de primera categoría (en adelante IDPC) e Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante IVA), salvo las facultadas por el Presidente de la República.

En el caso de que una entidad Sin Fin de Lucro desarrolle una actividad comercial establecida en el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante LIR) tendrán que determinar sus impuestos conforme a un régimen general en base a los artículos 29 al 33 de la LIR o bien podrán optar de manera voluntaria al régimen parcialmente integrado del 14 A o régimen ProPyme del 14 D N°3, ambos artículos de la Ley de la Renta. Así las cosas, es importante destacar que este tipo de entidades no poseen por objeto lucrar, por ende, la principal fuente de ingreso por

lo general se encuentra en las donaciones y aportes entregado por sus fundadores, y si no desarrollar una actividad comercial, no habría que declarar y pagar algún impuesto.

No obstante a lo anterior, si una Entidad Sin Fin de Lucro desarrollo de alguna actividad comercial, como por ejemplo una renta del capital o cualquiera descrita en el artículo 20 de la LIR, estas de todas formas estarán afectas al IDPC y deberán llevar sus registros tributarios asociados, dado que, la ley no las exime de enterar los impuestos en arcas ficales y llevar registros correspondientes. Se aplica el régimen general de acuerdo con el mismo marco tributario establecido para cualquier sociedad. Lo anterior también aplica al desarrollo de un acto de comercio que la Ley de IVA graba con impuestos.

Otra descripción de la forma de afectación a entidades Sin Fin de Lucro la destacamos del *“Manual para Administrar Empresas Sociales”*, elaborado por la Fundación ProBono indicando que; *“En términos generales las Personas Jurídicas sin fines de lucro no quedan afectas a este gravamen, pero no por el hecho de su declarada ausencia de lucro, sino porque en general, no incurren en el hecho gravado por la ley, esto es, generar utilidades.”*<sup>6</sup>

Con respecto a lo anterior, esta investigación desarrollará la tributación de las entidades Sin Fin de Lucro y en específico la tributación de una entidad educacional, a raíz de lo cual podremos dar respuesta las siguientes interrogantes ¿Cómo tributa una Entidad Sin Fin de Lucro?, ¿Qué temas de interés en materia

---

<sup>6</sup> Manual para administrar empresas sociales (Corporaciones, ONG, Fundaciones, Organizaciones sociales y otras entidades sin fines de lucro) – Corporación Simón de Cirene, pagina 120.

tributaria tienen las Entidades Educativas?, ¿Se pueden organizar las entidades Sin Fin de Lucro?, entre otros desarrollos que iremos abordando a lo largo de esta investigación.

## 1.2. Introducción a la Fiscalización del SII

Hace prácticamente más de dos años, anunciaba el SII una nueva Declaración Jurada número 1945, la cual solicita que las Corporaciones y Fundaciones principalmente, deben informar sus ingresos y desembolsos, si cumplían con ciertos requisitos. Un par de meses posterior al anuncio de la nueva Declaración Jurada, un medio escrito en Chile publicaba que<sup>7</sup>, según el mismo SII, el 90% de las entidades sin fines de lucro no tienen registros contables, por lo tanto, se entendía que, si no manifiestan registros contables como presentarían la nueva información. Argumentaba el matutino que el 74% de las entidades con inicio de actividades tampoco cumple con la obligación de declarar sus ingresos. En base a lo anterior se esperaba una fiscalización masiva a diferentes Organizaciones Sin Fin de Lucro importantes en nuestro país, también se anhelaba aclarar ciertas interpretaciones normativas para este tipo de organizaciones, pero lo claro es que el plan de fiscalización de parte del SII no logró abarcar lo esperado, existen hoy en día demasiadas entidades Sin Fin de Lucro importante en nuestro país las cuales no cumplen a cabalidad con las obligaciones pertinentes, debido a desconocimiento, creencias de que estarían exentas de todo tipo de impuestos o

---

<sup>7</sup> Reportaje La Tercera por Pablo Guarda Velasco 12 ENE 2018 – <https://www.latercera.com/noticia/sii-alerta-mas-del-90-las-entidades-sin-fines-lucro-no-registros-contables/>

simplemente porque como nunca lo han fiscalizado, creen entender que esta correcto la forma que controlan e informan sus resultados, por ello no se capacitaran, ni contratarán asesores en su rubro para mejorar.

Sin embargo, hoy en día a través de la Modernización Tributaria, se estableció un nuevo régimen tributario para este tipo de organizaciones. “Contribuyentes No Sujetos al Artículo 14 de la LIR”, este Régimen se aplica a contribuyentes que deben llevar contabilidad completa y en el cual sus propietarios no se encuentran gravados con impuestos finales, entre ellos Fundaciones y Corporaciones. Creemos que, con este nuevo punto de partida, el SII volverá con un plan de fiscalización para este tipo de organizaciones.

Con el fin de contribuir desde el punto de vista impositivo al correcto funcionamiento de este tipo de organizaciones, y debido a la forma de operar de grandes grupos económicos que funcionan en nuestro país, no resulta casualidad que estén ligadas Fundaciones y Corporaciones a diversos Holding Empresariales. Hemos visto en diversos reportajes ligados a la política o a la economía, que en este tipo de organizaciones son aprovechadas por diferentes franquicias legales con que gozan las Fundaciones o Corporaciones, con un fin principalmente de financiamiento político o de extraer un beneficio económico para el grupo empresarial y libre de tributación y entre otros. Es preciso agregar que, es común en este tipo de organizaciones se construya en el tiempo un alto patrimonio, manteniendo dentro de sus activos, flujos de efectivo, diversos bienes inmuebles, mobiliario, maquinarias, etc. Debido a esto resulta natural, que incursionen en una diversidad de negocios, inclusive en rubros que no aparecen es sus estatutos y solo

se ven empujados por una oportunidad económica, con el fin de mejorar su situación financiera con la administración de turno, de esta forma aparecen los problemas de índole tributario que, si bien existe, entendemos no estaría tan explotada como lo es un contribuyente de los llamados “comunes”.

A la vez esperamos que clarifique criterios y mejore la norma que involucra a las entidades Sin Fin de Lucro, con ello logré establecer un precedente que ampare a este tipo de organizaciones. Queremos en esta investigación analizar y equilibrar criterios en cuanto al entorno tributario y de cumplimiento de este tipo de organizaciones. Con el fin de establecer hipótesis en materias, las cuales estimamos hoy no existe claridad, con ello poder contribuir al desarrollo de este tipo de organizaciones, con el fin de que puedan cumplir con sus obligaciones impositivas y de información.

### 1.3. Objetivo General

El Objetivo General de esta tesis es investigar sobre las Entidades Sin Fin de Lucro, sus efectos en su constitución, tributación y reorganización, específicamente las Entidades Sin Fin de Lucro del ámbito educacional.

#### 1.4. Objetivo Especifico

El Objetivo Específico de esta investigación es conocer desde la conformación de las Entidades Sin Fin de Lucro y los entes reguladores que están involucrados. En complemento, la investigación abordará los temas de tributación de este tipo de organizaciones, si están afectas o no a algún impuesto, cuáles serán sus obligaciones en materia tributara que deban cumplir y como estas se pueden reorganizar.

Abordaremos estos objetivos en relación con las entidades educacionales ¿Se puede o no reorganizar una Entidad Sin Fin de Lucro?, investigaremos los efectos de esta reorganización en materia tributaria, ¿Cuáles son los efectos del inmueble en una institución Educativa?

#### 1.5. Hipótesis y Metodología

Con la declaración jurada obligatoria sobre la elección de régimen tributario que incorporo la Ley N°21.210 de Modernización Tributaria, que tenía como primer vencimiento el 30 de abril y luego postergando al 31 de Julio de 2020 estableciendo que los contribuyentes que deben llevar contabilidad completa y en que sus propietarios no se encuentren gravados con impuestos finales, deben informar a través de la página del SII su condición de régimen tributario, para ello el SII ofreció un casillero para que los contribuyentes no afectos al artículo 14 de la LIR, debían completar. De esta forma el SII a la fecha mantiene un catastro en sus bases de datos, del gran número de este tipo de organizaciones que operan en nuestro país,

con ello entendemos se iniciará un proceso de fiscalización y mejoramiento de los criterios normativos que rigen a este tipo de organizaciones, principalmente Corporaciones y Fundaciones.

Este nuevo cumplimiento debiese ser un complemento a lo ya existente para este tipo de Organizaciones, nos referimos a la obligación de las Corporaciones y Fundaciones a presentar la Declaración Jurada N°1945 en donde deben informar sus ingresos y desembolsos. De esta forma, tomaría hoy en día un importante protagonismo la fiscalización de este tipo de organizaciones,

La mayoría de las administraciones de estas organizaciones han manifestado que no son fiscalizadas por el SII, dado que no pagan impuestos, ni tampoco son controladas como un contribuyente común.

Dicho lo anterior debemos detenernos en las estrategias tributarias, tales como reestructuraciones societarias en que este tipo de entidades se pudieran ver envueltas, como operan o como les afecta según su mirada de organizaciones Sin Fin de Lucro.

También visualizamos el análisis complejo que debería existir con la determinación y efectos del Capital Propio Tributario de este tipo de organizaciones, esto en función a lo que ha venido trabajando en el SII en materias de fiscalización con las últimas reformas tributarias, para el resto de los contribuyentes que no son organizaciones Sin Fin de Lucro. Hoy el Capital Propio Tributario termina siendo una herramienta de fiscalización relevante para el trabajo que realiza el SII, en el que muchas de las determinaciones y cálculos de los contribuyentes del artículo 14

son analizados y comparados en base a la determinación del Capital Propio Tributario de la Empresa.

Creemos que el foco de atención terminará estando en la información de este tipo de organizaciones, un tema hoy no considerado por las mismas administraciones en este tipo de organizaciones. Para ello se debe regular la importancia de la confección de la información, proporcionando determinaciones con una mayor inclinación a lo tributario, tomando un papel fundamental el cumplimiento de la norma y criterios para este tipo de organizaciones. Así potenciales estrategias tributarias, como reestructuraciones societarias de este tipo de entidades Sin Fin de Lucro o determinaciones de partidas relevantes como el Capital Propio Tributario, sus efectos y Determinación del Capital Propio Tributario para efectos de Patentes Municipales, tendrán la composición necesaria para enfrentar el nuevo modelo de plan fiscalizador que se encontraría trabajando hoy en día el SIII, para las Organizaciones Sin Fin de Lucro.

La metodología aplicada al presente trabajo de investigación es de una metodología deductiva, referente a leyes y criterios de la normativa chilena en plena vigencia, referida a las Organizaciones Sin Fin de Lucro. Analizando la aplicación de esta, observando vacíos en su aplicación que podrían vulnerar normas expresas, establecidas por el ente legislativo.

## 2. Estado del Arte

Para el desarrollo de nuestra investigación, a continuación, describimos una compilación de resultados sobre otros estudios relacionados con el tema de las Entidades Sin Fin de Lucro.

- 1) La tesis de investigación *“COLEGIOS PARTICULARES SUBVENCIONADOS POST REFORMA EDUCACIONAL Y TRIBUTARIA”* afirma que durante el año 2016 se registra, del total de instituciones educativas, que el 50% corresponde a colegios subvencionados por el Estado. Esta investigación además concluyó que la venta de inmuebles de una entidad educativa, subvencionada por el Estado, estaba gravada con IVA en la venta del inmueble, pero exento de IDPC.

*“La venta de los inmuebles creo múltiples dudas para los contribuyentes que se verían afectados por la venta de estos. Estas dudas principalmente fueron en dos puntos: primero, existe IVA en la venta y segundo, se debe pagar impuesto de primera categoría y cuál es su base imponible. Para aclarar estas dudas el legislador realizó una ley miscelánea a través de la cual estableció que la venta no estaría afectada a Impuesto al Valor Agregado y en cuanto al Impuesto a la Renta, creo una franquicia mediante la cual le permitió al vendedor del inmueble obtener un Ingreso No Constitutivo de Renta.”*

- 2) La tesis *“Aspectos tributarios de las organizaciones sin fines de lucro”* que trata sobre que es una Entidad Sin Fin de Lucro y como se clasifica su tributación, determinó principalmente que existe desconocimiento y falta de entendimiento en legislación aplicable a las Entidades Sin Fin de Lucro en comparación con la legislación de otros países, además de la inexistencia de cuerpos legales que ayuden a la regulación de estas. *“(...) Las buenas prácticas, si bien existen, no son aún regla general y, prueba de ello, es que como parte de este estudio se realizó una evaluación de transparencia activa a una muestra aleatoria de las OSFL en base a los estándares formulados por Chile Transparente el año 2008, evidenciándose un bajo cumplimiento. Es así que solo el 12,75% de la OSFL revisadas cumplía con los estándares de transparencia, siendo de difícil acceso, disponibilidad y amigabilidad.”*
- 3) El Blog de Hernán Correa, del 2012 sobre *“Nueva forma de constituir personas jurídicas sin fines de lucro”* que trata sobre la implementación de la reforma con la Ley 20.500 sobre la flexibilización de la forma de constitución de las corporaciones o fundaciones, estableciendo una forma simple y delegada en instituciones mas cercanas a la población directa *“Según las nuevas normas incorporadas al Código Civil, la constitución de una corporación o fundación deberá hacerse por un acto constitutivo solemne. La solemnidad puede consistir en escritura pública o en escritura privada pero suscrita ante una autoridad que puede ser: notario, oficial del Registro Civil o funcionario municipal autorizado por el Alcalde. El contenido del acto constitutivo está compuesto, por la expresión de voluntad de constituir una*

*persona jurídica, el nombre de esta (que debe hacer referencia a su naturaleza, objeto o finalidad), la aprobación de los estatutos, la designación de las autoridades inicialmente encargadas de dirigirla, y la individualización de los que comparecen otorgando el acto”.*

- 4) El libro *“Manual para administrar empresas sociales (Corporaciones, ONG, Fundaciones, Organizaciones sociales y otras entidades sin fines de lucro)”*- Fundación Simón de Cirene, nos instruye sobre la formación de constituir y administra sociedades lucrativas y no lucrativas, sobre estas últimas nos da una diferenciación entre la Corporación y Fundación. el *“¿Cuál es la diferencia entre una Corporación y una Fundación? La Corporación es una unión estable de personas naturales o jurídicas. La Fundación es un patrimonio que será administrado por mandatarios de acuerdo con el deseo del Fundador. Ambas claro deben tener fines no lucrativos y se deben regir conforme al derecho. Del carácter que cada una tiene se derivan algunas particularidades: - En cuanto a sus componentes, la Corporación está formada por socios mientras que la Fundación solo tiene al fundador, o quien lo sustituya, y a los mandatarios designados por él. -En cuanto a su objeto o misión, el de la Fundación será determinado por el fundador mientras que en la Corporación serán sus miembros quienes lo determinen. (De allí que esta última tenga mayor flexibilidad para nuevas circunstancias que deba enfrentar) - En cuanto a la autoridad, mientras en la Corporación ella nace de la asamblea de socios, en la Fundación la autoridad emana de la voluntad del fundador.”*

5) El estudio de abogados “Peralta Abogados”, publicó “Guía sobre incentivos tributarios a donaciones”<sup>8</sup> y en la siguiente ilustración podemos determinar que si la donación otorgada corresponde a un 50% como gasto aceptado y un 50% como crédito contra el IDPC, considerando una tasa de impuesto a la renta del 25%, el beneficio económico si donáramos 100.000 es de un 62,5%, es decir, te ahorras a través del pago de impuestos, este porcentaje sobre el monto de la donación y por consiguiente el flujo real de dinero será de un 37,5% sobre el monto de la donación.

<i>Antes de realizar donación (Considerando tasa de impuesto a la renta de 25%)</i>	Renta Gastos deducibles Renta imponible <b>Impuesto a pagar</b>	\$ 4.000.000 - <u>\$ 3.000.000</u> \$ 1.000.000 <b>\$ 250.000</b>
<i>Aplicación de beneficios considerando una donación de \$ 100.000:</i>		
<b>Caso 1</b> Beneficio 100% gasto Beneficio neto respecto del impuesto a la renta* \$ 25.000	Renta Gastos deducibles Renta imponible <b>Impuesto a pagar</b>	\$ 4.000.000 - <u>\$ 3.100.000</u> \$ 900.000 <b>\$ 225.000</b>
<b>Caso 2</b> Beneficio 50% crédito y 50% gasto  Beneficio neto respecto del impuesto a la renta* \$ 62.500 ( <u>\$ 12.500</u> + \$ 50.000)	gasto	Renta Gastos deducibles Renta imponible Impuesto a pagar (Beneficio)
	crédito	Impuesto a pagar Crédito <b>Impuesto final</b>
		\$ 4.000.000 - <u>\$ 3.050.000</u> \$ 950.000 \$ 237.500 ( \$ 12.500) \$ 237.500 - <u>\$ 50.000</u> <b>\$ 187.500</b>

*\*se calcula respecto a los \$ 250.000.- que había que pagar de impuesto antes de hacer la donación*

<sup>8</sup> <https://irade.cl/wp-content/uploads/2018/11/guia-donaciones-2018.pdf>

6) El Consejo Nacional de la Cultura y las Artes, publicó un *“Manual de Corporaciones y Fundaciones Municipales Culturales”*, el cual principalmente resume la aplicación de la Ley 20.500, sobre la constitución, modificación, disolución y tributación de las Entidades Sin Fin de Lucro, destacamos la reseña de la tributación de estas entidades *“Es necesario precisar que las corporaciones al no tener fines de lucro, no reparten beneficios o utilidades que en el cumplimiento de sus fines puedan obtener. Es por ello que sus asociados no percibirán parte alguna de dichos beneficios, y por lo mismo no se les aplicará impuesto adicional o global complementario.”*<sup>9</sup>

7) El autor Pedro S. Guerra Araya, que realizó una Asesoría Técnica Parlamentaria sobre *“Régimen legal de la educación escolar particular pagada: el caso chileno”*, establece lo siguiente sobre la diferencia entre un establecimiento educacional lucrativo y otro que no, *“Los sostenedores que reciban aportes del Estado de forma regular, no pueden tener fines de lucro, y los fondos que reciben, así como cualquier otro ingreso, deben ser destinados íntegramente a los fines educativos. Deben asimismo, rendir cuenta de su uso, y están sujetos a la fiscalización de la Superintendencia de Educación. A contrario sensu, se entiende que los CPP se constituyen como personas jurídicas de derecho privado, que pueden tener finalidades de lucro siempre y cuando no perciban subvenciones o aportes del Estado. Los CPP (colegio particular pagado) constituidos de esta forma, no están sujetos a la*

---

<sup>9</sup> [https://www.cultura.gob.cl/wp-content/uploads/2015/05/manual\\_corp\\_web.pdf](https://www.cultura.gob.cl/wp-content/uploads/2015/05/manual_corp_web.pdf)

*fiscalización ni auditoría de la Superintendencia de Educación, en cuanto a sus finanzas.”*

- 8) Eduardo Iribarra Sobarzo, autor de la revista del CET “*PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA SUCESORIA MEDIANTE UTILIZACIÓN DE FUNDACIONES*”, investiga sobre la posibilidad de obtener resultados tributarios ventajosos a partir de la utilización de fundaciones para una planificación sucesoria.

*“Se debe reconocer en primer lugar que la utilización de una fundación en una planificación sucesoria, cumple con la finalidad de eximir al futuro causante de la obligación legal de instituir herederos a determinadas personas y respecto de ciertas cuotas de su patrimonio, sin perjuicio de que ello pueda conseguirse también mediante otros mecanismos.*

*Lo mismo puede decirse de la posibilidad del fundador de controlar y asegurar por medio de una fundación de mejor manera el bienestar de sus herederos o beneficiarios de la forma que más le acomode, por un periodo prolongado de tiempo, y sin grandes riesgos de eventuales disputas entre estos.*

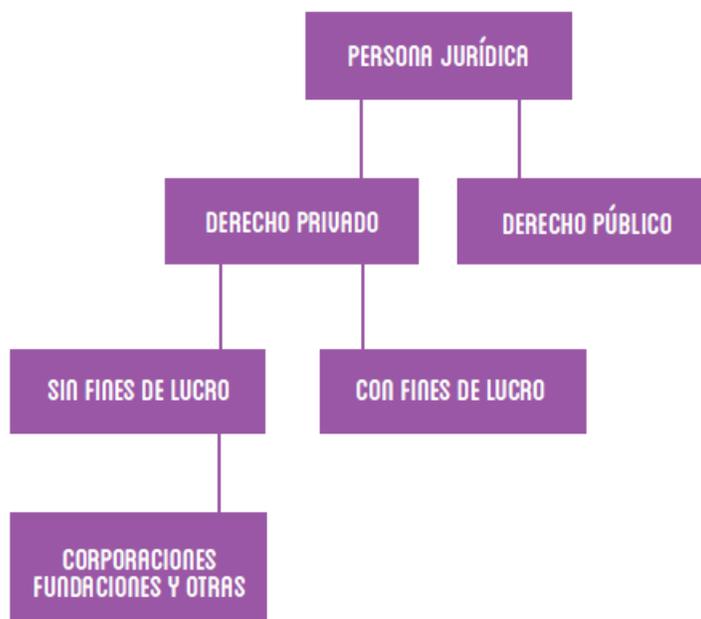
*En cuando a las ventajas tributarias de planificar una sucesión por medio de una fundación, podrían señalarse las siguientes:*

- i. La no aplicación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por los gastos rechazados efectuados por medio de la fundación, en el caso de que no se encuentre exenta del impuesto de Primera Categoría.*
  
- ii. La posibilidad de que los herederos puedan recibir remuneraciones de la fundación, por servicios prestados distintos de la función de director; o bien puedan beneficiarse de becas de estudios o bien de financiamiento para actividades de investigación, culturales, entre otras.*
  
- iii. La posibilidad de constituir una fundación fuera de Chile, dentro de un ordenamiento jurídico que permita que ésta beneficie intereses particulares, liquidar sus ganancias al momento de su disolución y adjudicarlos a otras personas en vez de instituciones sin fines de lucro como sucede en Chile, entre otras diferencias de conveniencia para fines sucesorios.*
  
- iv. Eximirse del Impuesto Municipal (art. 27 D.L. N° 3.063 de 1996), en la medida de que la fundación realice acciones de beneficencia, de culto religioso, culturales, de ayuda mutua de sus asociados, artísticas o deportivas no profesionales y de promoción de intereses comunitarios.*

*Finalmente, y sin perjuicio de lo anterior, nos parece relevante citar como desventajas eventuales, el hecho de que el fundador se desprenderá totalmente de las ganancias que el patrimonio aportado a la fundación genere, perdiendo el control y la posibilidad de recuperarlo, dado que al disolverse, por ley chilena tales ganancias no pueden distribuirse al fundador.”*

### 3. Marco Normativo y Teórico

Nuestro Marco Normativo trata del Derecho Privado, del cual se compone de los siguientes tipos de sociedades<sup>10</sup>.



*Ilustración 1 “Personas jurídicas y su marco normativo”*

El principal Marco Normativo del cual se compone esta investigación es:

#### Materia de Tributación:

- ✚ Decreto de Ley 830, sobre Código Tributario
- ✚ Decreto de Ley 824, sobre Ley de la Renta
- ✚ Decreto de Ley 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicio
- ✚ Ley 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

---

<sup>10</sup> Manual de Corporaciones y Fundaciones Municipales Culturales, Consejo Nacional de la Cultura y las Artes, pagina 25.

### Materia de Entidades Sin Fin de Lucro:

- ✚ Libro Primero, Título XXXIII, los artículos 545 hasta 561, Código Civil de Chile.
- ✚ Ley 20.500, sobre Asociaciones y Participación Ciudadana en la Gestión Pública Ministerio Secretaría General de Gobierno.
- ✚ Decreto Supremo N° 110 de 1979 del Ministerio de Justicia. Reglamento sobre Concesión de Personalidad Jurídica a Corporaciones y Fundaciones.

### Materia Educacional:

- ✚ Decreto con Fuerza de Ley 1 del 1997, Ministerio de Educación.
- ✚ Decreto con Fuerza de Ley 2 del 1998, Ministerio de Educación.
- ✚ Decreto con Fuerza de Ley 2 del 2009, Ministerio de Educación.
- ✚ Ley 20.845, Inclusión Escolar que Regula la Admisión de los y las Estudiantes, Elimina el Financiamiento Compartido y Prohíbe el Lucro en Establecimientos Educacionales que Reciben Aportes del Estado.
- ✚ Ley 21.040, Crea el Sistema de Educación Pública.
- ✚ Ley 20.980, Permite la transformación de los Institutos Profesionales y Centros de Formación Técnica en Personas Jurídicas Sin Fines de Lucro.

## CAPÍTULO 2

### 4. Desarrollo

La Ley 20.500 establece que el principal fin de una Institución Sin Fin de Lucro debe ser, buscar contribuir en los interés sociales y culturales con un propósito solidario, fueron constituidas a voluntad y por el solo ministerio de la ley, tienen carácter de interés público, y cuentan con el apoyo y fomento del Estado a través de subsidios o subvenciones, con programas, planes y acciones que impulsen su actividad. El Estado creó el Fondo de Fortalecimiento de las Organizaciones de Interés Público, con el fin de financiar las iniciativas, y que es administrado a través del Ministerio de Hacienda.

Con la entrada en vigor de la Ley 20.500 se delegó las facultades de autorización para la constitución de este tipo de instituciones a otros organismos, y no queda únicamente asignado al Presidente de la Republica, de manera tal, que permite a este tipo de organizaciones constituirse de manera más expedita, lo que se vio directamente relacionado con un aumento de la creación de este tipo de sociedades, que lo podemos confirmar con lo informado en el Servicio del Registro Civil e Identificación, ente responsable de poseer un catastro del total de entidades constituidas es el, actualizado por las bases de las municipalidades que autoricen la creación de dichas entidades.

## 4.1. Tipos de Derecho en Entidades Sin Fin de Lucro.

### 4.1.1. Del Derecho Público;

Las Entidades Sin Fin de Lucro del Derecho Público, es decir, creadas por el Estado o entidades determinadas por el Presidente de la Republica, que no disfruten un fin lucrativo, están exentas de impuestos de acuerdo con lo establecido en el N°4 artículo 40 de la LIR (modificado recientemente con la Ley 20.210 sobre la modernización tributaria); *“4°.- Las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Sólo podrán impetrar este beneficio aquellas instituciones que no persigan fines de lucro y que tengan por objeto principal y efectivo proporcionar ayuda, aun cuando no se otorgue de manera totalmente gratuita, de modo directo a personas de escasos recursos económicos que no alcanzan a satisfacer sus necesidades básicas. En caso que, concedida la exención, el Servicio constate y declare fundadamente el incumplimiento de los requisitos señalados, podrá liquidar y girar los impuestos que corresponda por el o los años en que se verificó el incumplimiento.”*

### 4.1.2. Del Derecho Privado;

Las Entidades que trata esta investigación son las Sin Fin de Lucro de Derecho Privado, que están sujetas al mismo marco tributario que una sociedad en general, reguladas principalmente el Código Civil de Chile, Libro Primero, Título XXXIII, de las Personas Jurídicas artículos 545 al 564. Sabiendo que este tipo de entidades tiene como principal objeto no lucrar, esto no las limita a poder desarrollar una

actividad lucrativa, así lo establece artículo 557-2 del Código Civil “podrán realizar actividades económicas que se relacionen con sus fines. Asimismo, podrán invertir sus recursos de la manera que decidan sus órganos de administración”. La actividad podrá ser lucrativa, siempre y cuando, tenga por objeto del funcionamiento y desarrollo de la entidad.

#### 4.2. Personalidad Jurídica de una Entidad Sin Fin de Lucro

Las Entidades Sin Fin de Lucro que adquieran personalidad jurídica, lo deben realizar conforme al Título XXXIII del Libro I del Código Civil. Sin embargo, estas no se encuentran obligadas a adquirir personalidad jurídica de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 549 del Código Civil y artículo 7 de Ley 20.500, estableciendo que debe existir una persona natural o jurídica responsable sobre la “entidad”, por las obligaciones que contraiga con terceros y cualquier otro tipo de responsabilidad. No obstante a lo anterior, lo más común es que este tipo de entidades si se constituya con personalidad jurídica y se redacte un estatuto con su forma de administración, entre otros, para poder así acceder de mejor manera a los beneficios que facilite su desarrollo. En ese caso este tipo de entidades están sujetas a tener derechos y obligaciones, podrán ser representada judicial y extrajudicialmente, por otro lado, contará con un patrimonio propio.

#### 4.3. Constitución de una Entidad Sin Fin de Lucro del Derecho Privado

Otras de las reformas que se introdujo con la entrada en vigencia de la Ley N°20.500, fue que, a través de los Secretarios Municipales, los municipios deben otorgar la autorización para la constitución de una Entidad Sin Fin de Lucro, liberando de esta responsabilidad al Presidente de la Republica. El artículo 4°, inciso 1°, ley N° 20.500, establece que *“A través de sus respectivos estatutos, las asociaciones deberán garantizar los derechos y deberes que tendrán sus asociados en materia de participación, elecciones y acceso a información del estado de cuentas, sin perjuicio de las demás estipulaciones que ellas consideren incluir.”*

La forma de constituir una Entidad Sin Fin de Lucro se establece sobre un acto constitutivo solemne, a través de una escritura pública o privada, que debe estar suscrita ante un Ministro de Fe (Notario Público, Oficial del Registro Civil o Funcionario Municipal autorizado por el Alcalde). La constitución contará con todos los acuerdos establecidos en los estatutos de la entidad, debiendo ser estos aprobados por el Ministro de Fe.

Los principales documentos son los siguientes.

1. Constitución de Sociedad.
2. Inscripción en el Registro de Comercio.
3. Publicación en el Diario Oficial.
4. Obtención del RUT (Rol Único Tributario).

En la Constitución de la Entidad se expresará la voluntad de la entidad, reproduciendo y autorizando los estatutos, designando los administradores de la entidad jurídica. La autorización del Ministro de Fe o Funcionario (autorizado), debe ser realizada mediante la solicitud de permisos a Funcionario Municipal autorizado, el cual deberá responder dentro de los 30 días siguientes a la fecha del depósito, pero podrá ser objetar fundadamente dicha solicitud de constitución, y debe ser subsanado dentro de un plazo máximo de 30 días. Autorizado el documento, el Secretario Municipal remite los antecedentes al Servicio de Registro Civil e Identificación, en donde se registra a la entidad en el Registro Nacional de Personas Jurídicas Sin Fines de Lucro, y desde el momento de esta inscripción, la entidad gozará de personalidad jurídica.

De acuerdo con el artículo 8 de Ley 20.500, el Registro Civil deberá llevar un registro de las personas jurídicas que se hayan aprobado e inscrito con una personalidad jurídica Sin Fin de Lucro. Este listado se puede obtener a través del Portal Registro Nacional de Personas Jurídicas sin fines de lucro, que se agrupan por región, ingresando al mismo portal estas entidades podrá realizar consultas generales, el Registro Civil podrá responder a través de la misma vía<sup>11</sup>.

Con todo, el Ministerio de Justicia complementa el marco regulatorio de este tipo de entidades, de acuerdo con las instrucciones impartidas del reglamento sobre La Concesión de la Personalidad Jurídica de las Corporaciones y Fundaciones, que

---

<sup>11</sup> <https://www.registrocivil.cl/principal/nuestras-oficinas/portal-registro-nacional-de-personas-juridicas-sin-fines-de-lucro>

fue publicado el Decreto N° 110, Diario Oficial de 20.03.1979, y posteriormente modificado el 2011. Este detalla las instrucciones sobre la constitución, los estatutos y su administración. Además, establece en el artículo 36, que le corresponde al Ministerio de Justicia la supervigilancia de las Fundaciones y Corporaciones, obligando, de ser requerido, la entrega de las actas de las asambleas, las cuentas y memorias aprobadas, libros de contabilidad, de inventarios y de remuneraciones y toda clase de informes que se refieran a sus actividades. Esto permite certificar y fiscalizar el cumplimiento de los estatutos que fueron autorizados por el ministro de fe.

Por otro lado, las obligaciones que imparte el Servicio de Impuestos Internos sobre la constitución de las Entidades Sin Fin de Lucro, a través de la Circular 31, de 01 de junio de 2007, señala que este tipo de entidades no están obligadas a realizar Inicio de Actividades, solo deberán inscribirse en sus registros para la obtención de un RUT como personalidad jurídica. No obstante a lo anterior, si la entidad en su estatuto previamente autorizado informa que realizará una actividad de primera categoría establecida en el artículo 20 de la LIR, deberá realizar los trámites y obligaciones propios de cualquier tipo de sociedad, sin ser relevante su naturaleza jurídica.

Las obligaciones generales de los contribuyentes, impartidas por el SII son; <sup>12</sup>

- Obtención de RUT.
- Iniciar actividad (Artículo 68° del Código Tributario).

---

<sup>12</sup> [http://www.sii.cl/contribuyentes/actividades\\_especiales/organizaciones\\_sin\\_fines\\_de\\_lucro.pdf](http://www.sii.cl/contribuyentes/actividades_especiales/organizaciones_sin_fines_de_lucro.pdf)

- Formulario 4415 y 4416.
  
- Acreditar domicilio (lo pueden ceder).
  
- Constitución y cedula de los representantes legales.
  
- Informar capital y actividad de la entidad.
  
- Llevar Libros de Contabilidad (Artículo 68° de la Ley de la Renta).
  
- Presentar Declaraciones Anuales de Impuesto (artículos 65° y 69° de la Ley de la Renta).
  
- Efectuar Pagos Provisionales Mensuales, en los casos que corresponda (artículo 84° letra a) de la Ley de la Renta).
  
- Practicar las Retenciones de Impuesto, en los casos que corresponda (artículos 73° y 74° de la Ley de la Renta).

El Ministerio de Justicia, mediante la Resolución Exenta N° 1.606 del 16 mayo de 2012 y Resolución Exenta N° 1.610 del 16 de mayo de 2012 publicó un modelo de estatutos de Entidades Sin Fin de Lucro, para que estos puedan ser usados en la constitución de este tipo de entidades, perimiendo así facilitar la tramitación y disminuir los costos administrativos de la constitución.

#### 4.4. Patrimonio de una Entidad Sin Fin de Lucro

Tal como hemos indicado anteriormente, las entidades Sin Fin de Lucro no buscan un beneficio económico para sus fundadores, sino más bien un beneficio social, por lo tanto los aportes, donaciones y cualquier otra actividad que estas desarrollen y que en consecuencia de esto se recibe un beneficio económico, deberán ser exclusivamente para el funcionamiento de la entidad o deberá formar parte del patrimonio de la institución (indicado previamente en los estatutos).

Este tipo de entidades estarán formadas por los bienes aportados inicialmente y la suma de las cuotas de incorporación de los fundadores o asociados, lo que formará parte del patrimonio de la entidad, el cual no pertenecerá a ninguno de sus integrantes, así mismo, tampoco podrá ser distribuido en ningún caso a los fundadores o asociados de la entidad, aun así, en el caso de que la entidad se disuelva, el patrimonio deberá cumplir con lo establecido en los estatutos o en su defecto determinado por la autoridad competente, pero en ningún caso será distribuido.

Con todo, los fundadores o asociados no les corresponderán ser responsable de las obligaciones que la entidad registre que corresponden a deudas, tampoco obligará a los herederos, a menos se haya estipulado expresamente lo contrario en sus estatutos. De acuerdo con lo establecido en el Artículo 549 del Código Civil, lo anterior solo aplica en caso de que los miembros fundadores o asociados de la entidad no establezcan responsabilidad solidaria, en caso contrario los miembros serán solidariamente responsables del cumplimiento las obligaciones de la entidad.

## 4.5. Tributación de la Entidad Sin Fin de Lucro del Derecho Privado

### 4.5.1. Efectos tributarios del aporte o donación a Entidades Sin Fin de Lucro.

Los efectos tributarios que acontecen las Entidades Sin Fin de Lucro sobre percepción de aportes iniciales o futuros y también a través de donaciones, de acuerdo diversos pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos, los aportes iniciales a una Entidad Sin Fin de Lucro se deberán asimilar a aportes, establecido en N° 5 del artículo 17 de la Ley de Renta, es decir será un ingreso no renta para la Fundación o Corporación y no deberán afectarse con algún tipo de tributación, tal como acontece con los aportes recibidos por las sociedades de lucro parte de sus socios. En el mismo orden de ideas, estos aportes tampoco revisten el carácter de donación, de acuerdo con lo estipulado por el SII (...) *“las erogaciones que efectúen las empresas para constituir el patrimonio inicial de una fundación no revisten el carácter de donaciones, toda vez que este acto de dotación tiene su causa en el acto fundacional y no constituye un desplazamiento de bienes entre dos sujetos de derecho preexistentes, tratándose simplemente de un acto de destinación de bienes para constituir una nueva persona jurídica.”*<sup>13</sup>, es decir los aportes de una empresa a una Entidad Sin Fin de Lucro tampoco estarán afectos a la Ley 16.271 Sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Lo mismo aplicará para las donaciones o aportes que se realicen a una Entidad Sin Fin de Lucro.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Oficio N° 1588, de 05.09.2014

<sup>14</sup> Oficio N° 3072 de 28-08-2002

Los futuros aportes que la Entidad Sin Fin de Lucro perciba por sus fundadores o asociados, se debe aplicar a lo establecido N°11 o N°9, del artículo 17 de LIR, que trata sobre las cuotas erogadas por los asociados o donaciones, las que no constituirá renta para la entidad, así lo expuso el SII en Oficio N° 4.104 de 1999, *“4.- Por otra parte, es importante destacar, que respecto de las cuotas que eroguen los asociados a tales fundaciones o corporaciones, entendiéndose por éstas aquellas contribuciones periódicas, fijas o variables o las donaciones que dichas entidades puedan recibir de terceras personas, con el fin de afrontar gastos o a fines sociales, no constituyen renta para la receptora de las referidas sumas, ello en virtud de lo dispuesto en los números 9 y 11 del artículo 17 de la Ley de la Renta.”*

Como ya hemos indicado, los aportes o donaciones podrían ser los principales ingresos de una Entidad Sin Fin de Lucro, y estos tampoco están afectos a IVA, puesto que, no califican como remuneraciones por prestación de servicios ni tampoco un hecho oneroso, ya que, la entrega es gratuita. Lo anterior fue interpretado por el SII mediante el Oficio N° 2.394 de 2008 *“En efecto, el aporte que se efectúa a la Corporación (...) no se encuentran afectas a IVA, ya que no se trata de un servicio de aquellos a que se refiere el artículo 2 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, puesto que dichos aportes no constituyen precio o remuneración por alguna prestación que realice la citada Corporación”*.

#### 4.5.2. Efectos tributarios sobre el desarrollo de una actividad en una Entidades Sin Fin de Lucro.

Además de las donaciones o aporte que una entidad recibe, estas también pueden desarrollar alguna actividad que les permita generar ingresos para desarrollar la actividad. Cualquier otro tipo ingreso que perciban y corresponda a una actividad descritas en el artículo 20 de la LIR (y su estatuto lo permita), deberán tributar de acuerdo al régimen general, declarando el impuesto de primera categoría que estará afecto con una tasa general de impuesto a la renta del 25% y con la opción de optar a algún régimen tributario vigente, de acuerdo con lo establecido en la Letra G del artículo 14 de la LIR; *“Las disposiciones de este artículo no resultan aplicables a aquellos contribuyentes que, no obstante obtener rentas afectas al impuesto de primera categoría, carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios y que resulten gravados con los impuestos finales, tales como las fundaciones y corporaciones reguladas en el Título XXXIII, del Libro I del Código Civil, y de las empresas en que el Estado tenga la totalidad de su propiedad. No obstante, las cooperativas, y todo contribuyente, podrán aplicar este artículo debiendo en ese caso cumplir con todas sus disposiciones.”* (énfasis agregado).<sup>15</sup>

Lo anterior también fue también descrito según las instrucciones impartidas en el Oficio Ordinario 2704, del 23 de noviembre de 2020, que aclara la voluntariedad de acogerse a un Régimen Tributario para las Fundaciones y Corporaciones. El SII

---

<sup>15</sup> Artículo 14 Letra G de la LIR.

concluye lo siguiente; *“Conforme lo expuesto precedentemente se informa que son inaplicables las normas del artículo 14 de la LIR a las fundaciones y corporaciones, al no tener un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios que resulten gravados con los impuestos finales. Sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto en la letra G) del artículo 14 del mismo cuerpo legal, las fundaciones o corporaciones pueden optar por tributar conforme a este artículo, en cuyo caso deberá cumplir con la totalidad de sus disposiciones”*

Con todo, no existe algún tipo de exención aplicada exclusivamente a las Entidades Sin Fin de Lucro del Derecho Privado, en materia relacionada al Impuesto al Valor Agregado, es decir, si se desarrollan actividades de primera categoría y corresponden a un hecho gravado a IVA, ya sea por lo descrito en artículo N°2 o artículo 8 de LIVA (que tratan sobre los hechos gravados de IVA), deberán afectarse con la tasa de IVA 19%. Es decir, cualquier ingreso que las entidades perciban por actividades lucrativas que se encuentran gravadas en los artículos anteriormente mencionados, deberán ser declarada y enterados en arcas fiscales de acuerdo con la normativa general de LIVA, resultando irrelevante para los efectos la naturaleza jurídica de tales instituciones. En el mismo sentido, también deberán efectuar las obligaciones de retenciones, Pagos Provisionales Mensuales (PPM) y enterar el impuesto en arcas fiscales (retención por boletas de honorario, impuesto único, cambio de sujeto, entre otros) si corresponde.

#### 4.5.3. Jurisprudencias sobre Tributación de Entidades Sin Fin de Lucro

Dentro de la Jurisprudencia encontrada sobre el tratamiento tributario de las entidades Sin Fin de Lucro, podemos destacar Oficio N°6346, de 12.12.2003 que trata sobre la normativa de respaldar un gasto y este pueda deducirse de los ingresos del ejercicio (...) *“este Servicio estima que la percepción de los socios de una corporación, sea en calidad de directores, sea en calidad de prestatarios de servicios ocasionales, de cualquier remuneración o retribución por los servicios prestados, por el tiempo dedicado a la administración de la corporación, o por cualquier otro concepto, no se condice con la naturaleza de la corporación como persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro.”* Entendiéndose como instrucción del SII, de que, las Entidades Sin Fin de Lucro podrán descontar como gasto, a los ingresos percibidos, pero deberán respetar la misma normativa del gasto establecida en artículo 31 de LIR, sin importar su personalidad Jurídica.

El Oficio N°2320, de 14.12.2010 *“en la medida que los gastos referidos se relacionen directamente con los ingresos afectos al Impuesto de Primera Categoría, generados en el mismo ejercicio, ello sin perjuicio de la obligación que pesa sobre el contribuyente de acreditar y justificar fehacientemente tales gastos a requerimiento de este Servicio en el ejercicio de sus facultades de fiscalización.”* (...) *“por cuanto el artículo 33, N°1, letra e), de la LIR, exige para su aplicación, que existan costos, gastos y desembolsos, deducidos de la renta líquida declarada, que*

*se encuentren relacionados directamente con ingresos <sup>16</sup>no reputados renta o rentas exentas, o bien, que sean de utilización común, según se ha expresado anteriormente.”* Se mantiene un criterio sobre la aplicación genérica de la normativa, haciendo referencia a que las Entidades Sin Fin de Lucro no posee un tratamiento especial, sino más bien, se debe aplicar la normativa general de gasto y su proporcionalidad si corresponde.

Otro oficio que trata sobre la misma materia es el Oficio N°2452, de 17.08.2007, y rectifica el criterio del SII sobre las obligaciones tributarias no son distintas para una Entidad Sin Fin de Lucro, y también agrega la obligatoriedad de la custodia de documentos de acuerdo a la normativa vigente de la época *“Ahora bien, con respecto a la conservación de los documentos tributarios, en especial de boletas y facturas, que son materia de su consulta, el artículo 58° del D.L. 825 de 1974, sienta las bases sobre esta materia, estableciendo que “Los duplicados de las facturas y los originales de las boletas a que se refiere este párrafo deberán ser conservados por los respectivos contribuyentes durante seis años” (...)* *“Finalmente, cabe hacer presente que la normativa antes señalada es de carácter general, siendo en consecuencia aplicable a toda clase de contribuyentes y no sólo a las fundaciones o corporaciones de derecho privado.”* Con todo, concluimos que las Entidades Sin Fin de Lucro podrán desarrollar alguna actividad lucrativa y no perderán su calidad de entidad sin fin de lucro, y además podrán descontar como gasto, los utilizados

---

<sup>16</sup> La normativa que condice la relación directa del gasto con el ingreso fue derogada con la Ley 21.210 sobre Modernización tributaria.

en el desarrollo de la actividad lucrativa, estableciendo como mismo requisito lo aplicado a una sociedad en general.

#### 4.6. Otras disposiciones tributarias.

Las Entidades Sin Fin de Lucro, debido principalmente a que no poseen socios o accionistas, tendrán aplicación especial en algunas normativas, las cuales desarrollamos a continuación.

##### 4.6.1. Aplicación del Artículo 21 de LIR “Gastos Rechazados”

El artículo 21 de la LIR nos establece el rechazo de un gasto pagado por el contribuyente, y podría o no ser afecto al Impuesto Único con tasa del 40%. Los contribuyentes que se encuentran afectados al Impuesto Único del Artículo 21 de LIR, son los siguientes:

- A) Las sociedades anónimas.
- B) Los contribuyentes del número 1 del artículo 58 (Personas Naturales o Jurídicas sin residencia ni domicilio en Chile).
- C) Los empresarios individuales.
- D) Comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo con un balance general según contabilidad completa.

Dado que las Entidades Sin Fin de Lucro, no se encuentran catalogadas en ninguno de los puntos mencionados anteriormente, por lo tanto, no están afectas a Impuesto Único, con tasa del 40%, debido a que la misma norma no los grava. No obstante a lo anterior, y como ya hemos mencionado, las Entidades Sin Fin de Lucro

están bajo la normativa general de la LIR e IVA en términos de realizar actividades descritas en el artículo 20 de LIR, por lo cual, para efectos del IDPC deberán determinar su base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 al 33<sup>17</sup> bajo régimen general (o una elección voluntaria de régimen) aplicando también normativa del gasto no aceptado (que no pueden ser rebajadas de la renta líquida imponible de Primera Categoría), en caso de que corresponda. No obstante, estos gastos no aceptados no serán gravados con un impuesto único de la tasa 40%.

Lo anterior se encuentra en concordancia a reiterados criterios del SII, como por ejemplo Oficio N°4.998, de 28.12.2006. *“(…)en el evento de que tales desembolsos se hayan deducido de las rentas afectas al impuesto de Primera Categoría que pueda obtener la citada Fundación, alterando con ello el resultado tributario sobre el cual debe cumplir con el tributo antes mencionado, dichas partidas deben agregarse a la renta bruta para su afectación con el referido gravamen de categoría, sin que les sea aplicable la tributación dispuesta por el artículo 21 de la ley del ramo, atendido a que este tipo de entes jurídicos no se comprenden dentro de los señalados por esta última norma legal.”* (énfasis agregado). Sin embargo, con respecto a los aportes o donaciones que se hayan realizado, hemos detectado algunos oficios del SII que permite deducir el gasto, como gasto aceptado, en la eventualidad de que este sea universal y obligatoriedad descritos en el Oficio N° 3353, de 23.12.2016.

---

<sup>17</sup> Que se refiere a la forma de determinar la base imponible y sus deducciones, afecta a IDPC.

#### 4.6.2. Aplicación del Artículo 64 de Código Tributario “La Tasación”.

La normativa general establece que, el SII posee la facultad de tasación en los casos en que el precio de la enajenación de un bien mueble o inmueble, sea notoriamente inferior al valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. El efecto de una tasación es aumentar la base imponible afectada a impuestos.

Lo anterior no aplica en los casos de que exista procesos de división o fusión (creación o incorporación) de sociedades, siempre y cuando los registros se mantengan a un valor tributario. También existe otra exclusión a la aplicación de la norma de tasación por el SII, que corresponde a los aportes total o parcial de activos que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Se destaca lo anterior, dado que, las Entidades Sin Fin de Lucro no estarían formando parte de ese tipo de contribuyentes, por lo cual, el aporte de una Entidad Sin Fin de Lucro no podría gozar del beneficio, de no aplicación de la norma de tasación en cuanto se trate de aportes, aun que estos sean a valor tributario o contable.

## 4.7. Obligación de Registro Contable y Declaraciones Juradas

### 4.7.1. Declaraciones Juradas.

En la actualidad existen pocas obligaciones que debas presentar las Entidades Sin Fin de Lucro ante el SII, una de ellas son las Declaración Jurada 1828 y 1832 que trata sobre diversos tipos de Entidades Sin Fin de Lucro que hayan recibido donaciones bajo el alero de Leyes espaciales.

Por otro lado, también existe la obligación de confeccionar la Declaración Jurada N°1945, que fue publicada mediante la Resolución Exenta N°103, publicada el 13 de octubre del 2017. En la cual, el SIII en su carácter de institución fiscalizadora, instruyó a que las Entidades Sin Fin de Lucro *“tales como asociaciones, corporaciones, fundaciones, sindicatos, organizaciones no gubernamentales, organizaciones religiosas, y toda otra entidad que se encuentre constituida como Organización Sin Fines de Lucro”*<sup>18</sup>. Deberán confeccionar una Declaración Jurada Anual si obtienen ingresos (de cualquier tipo) sobre las 12.000 UF, es decir, si perciben donaciones, aportes, ingresos propios del giro, etc, sobre 12.000 UF, deberán confeccionar la Declaración Jurada N° 1945 informando y clasificando todos los ingresos y egresos percibidos durante el año, la fecha de vencimiento de esta declaración, el plazo es hasta el 30 de junio de cada año. Esta declaración es

---

<sup>18</sup> Resolución Ex. SII N°103.- Santiago, 13 de octubre 2017

totalmente independiente de la obligación de declarar cualquier otra Declaración Jurada, es decir, no se exime de la confección y declaración en caso de que la entidad también se encuentre obligada a declarar algún otro tipo de declaración similar.

#### 4.7.2. Registros Contables.

Las Entidades Sin Fin de Lucro se encuentran obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, esto según lo establecido en el artículo 557-1 del Código Civil.

*“Art. 557-1. Las personas jurídicas regidas por este Título estarán obligadas a llevar contabilidad de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general. Deberán además confeccionar anualmente una memoria explicativa de sus actividades y un balance aprobado por la asamblea o, en las fundaciones, por el directorio.*

*Las personas jurídicas cuyo patrimonio o cuyos ingresos totales anuales superen los límites definidos por resolución del Ministro de Justicia, deberán someter su contabilidad, balance general y estados financieros al examen de auditores externos independientes designados por la asamblea de asociados o por el directorio de la fundación de entre aquellos inscritos en el Registro de Auditores Externos de la Superintendencia de Valores y Seguros.”*

La Ley 21.210 modificó el artículo 68 de LIR, permitiendo llevar una contabilidad simplificada a las Fundaciones o Corporaciones; “d) *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 impuesto de primera categoría, podrán llevar un estado de fuentes y usos, el cual contendrá al menos la identificación del aportante o donante, el monto y tipo de aportes o donaciones recibidas y las especificaciones de uso de los mismos, considerando datos del perceptor de tales desembolsos, monto total pagado, número y tipo de documentos recibidos o emitidos, según corresponda. El registro de las operaciones en el estado de fuentes y usos deberá efectuarse en orden cronológico.”*

#### 4.8. Entidades Educativas.

Nuestra investigación incluye a las Entidades Educativas, las que se encuentran reguladas en la Constitución Política de Chile, establecido en su artículo 19 N°10 el derecho fundamental a la educación, lo cual fue redactado a través del Decreto con Fuerza de Ley N°2 del 1998 y Decreto con Fuerza de Ley N°2 del 2009, con su última modificación con la Ley 20.845 publicada el 08 de junio del 2015. Los cuerpos legales anteriormente mencionados, regulan los derechos y deberes de los establecimientos educativos de niveles parvulario, básica y media, además de garantizar el deber del Estado sobre el derecho a la educación, que obliga a que se ejerza el ejercicio de educación, a través de un sistema gratuito de la educación básica y media, asegurando el acceso a toda la población.

Adicionalmente, los sistemas de educación se forman en base a un conjunto de principios estableciendo en el artículo 3 del DFL 2 del 2009 del Ministerio de Educación, para garantizar la educación, la libertad y principalmente la enseñanza. Los principales atributos de la educación corresponden a que debe ser de calidad, laica (respeto todo origen religioso) y pluralista, agregando a estas, la inclusión social, lo que significa que principalmente sean de carácter equitativos, libres y de tolerancia. Con la publicación de Ley 20.845 durante el año 2016 y que entró en vigor el 1 de marzo de 2016, trata sobre la inclusión escolar y materias de educación como la calidad, igualdad, inclusiva, entre otras. Esta ley fue la responsable de reformar el sistema educacional que su objetivo es permitir una educación para todos y mejor.

Los principios establecidos por ley son “a) *Universalidad y educación permanente*; b) *Gratuidad*; c) *Calidad de la educación*; d) *Equidad del sistema educativo*; e) *Autonomía*; f) *Diversidad*; g) *Responsabilidad*; h) *Participación*; i) *Flexibilidad*; j) *Transparencia* k) *Integración e inclusión*; l) *Sustentabilidad*; m) *Interculturalidad* n) *Dignidad del ser humano*; o) *Educación integral*.”

#### 4.8.1. Tipos de establecimientos educacionales.

En Chile, existe un sistema de educación de naturaleza mixta, es decir, los establecimientos podrán ser totalmente públicos administrados por el Estado, otros

corresponden a establecimientos de carácter mixto, administrados por privados, pero con subsidio del Estado, por último podrán ser establecimientos privados, estos últimos no reciben ningún aporte del Estado, pero de igual forma están regulados y fiscalizados por el Ministerio de Educación. Solo los establecimientos de Educación Públicos o Subvencionados (mixto), no podrán perseguir fines de lucro, de acuerdo con lo establecido la letra a) del artículo 46 del DFL del 2009 del Ministerio de Educación. *“Todos los sostenedores que reciban subvenciones o aportes regulares del Estado no podrán perseguir fines de lucro, y deberán destinar de manera íntegra y exclusiva esos aportes y cualesquiera otros ingresos a fines educativos. Asimismo, deberán rendir cuenta pública respecto de su uso y estarán sujetos a la fiscalización y auditoría de la Superintendencia de Educación.”* Y para que estos establecimientos puedan recibir la subvención del Estado, deberán cumplir con lo estipulado en el artículo 6 del DFL 2 del 1998 del Ministerio de Educación, que trata sobre ser reconocidos por el Estado como entidad Educacional o haber constituido una personalidad Jurídica Sin Fin de Lucro, y fija once categorías de fines educativos.

La Superintendencia de Educación, regulará que los fondos de la subvención que el Estado haya erogado sean utilizados de manera correcta, las fiscalizaciones las podrán realizar mediante auditorías. Las restricciones de uso de los fondos se encuentran establecidas en el artículo 3 y artículo 3 bis del DFL 2 del 1998 del Ministerio de Educación, que corresponde a que los aportes e ingresos sean de uso exclusivo para fines educacionales o que tengan directa relación con esta actividad.

De acuerdo con lo anterior, existen dos tipos de entidades educacionales Sin Fin de Lucro que se podrán constituir, las Corporaciones o Fundaciones y Entidades Educativas ambas se rigen por el título XXXIII del libro I del Código Civil, pero se considera como derecho supletorio los artículos 58 A al 58 H del DFL 2 del 1998 del Ministerio de Educación.

1.- Corporaciones Educativas: Establecidas en el artículo 58 A de DFL 2 del 1998 del Ministerio de Educación, y son constituidas a través de una personalidad jurídica por dos o más personas naturales, la cual se debe constituir de acuerdo con lo descrito en el punto 4.3 de este documento, la constitución de la entidad educativa debe ser previamente aprobada por la Secretaría Regional Ministerial de Educación. Las corporaciones serán las sostenedoras directas del establecimiento educativo, y serán las que solicitan las subvenciones y/o aportes del Estado.

2.- Entidades Educativas: Una Entidad Educativa podrá ser constituida mediante una empresa unipersonal, que se encuentran regulados en la Ley N°19.857 que corresponde a empresas individuales de responsabilidad limitada. Podrán constituir una entidad con el único fin educativo, y podrán impetrar las subvenciones y aportes estatales. Esta característica solo aplica cuando la modalidad de la Institución es de carácter mixto (privado con subvención del estado).

El Ministerio de Educación publicó un “MODELO DE ESTATUTO DE CORPORACIÓN CON FIN UNICO EDUCACIONAL REGIDA POR LAS NORMAS DEL CÓDIGO CIVIL” <sup>19</sup>, con el fin de simplificar y abaratar los costos en la constitución de este tipo de establecimientos.

#### 4.8.2. Prohibiciones a Entidades Relacionados a Establecimientos Educativos.

Durante el 2015 se publicó la Ley 20.845, que prohíbe el lucro en Establecimientos Educativos que se encuentren respaldados por el Estado, durante este año se prohibió también que los entes relacionados sean dueños del inmueble del establecimiento y perciban algún ingreso por él. Como ya fue mencionado, las Entidades Sin Fin de Lucro podrán recibir subvención por parte del Estado o ingresos de donaciones y aportes, todos estos ingresos deberán utilizarse exclusivamente con el propósito de la entidad, y en el caso de los Establecimientos Educativos, se establecieron algunas prohibiciones, a través de la Ley 20.845, sobre los pagos realizados por una Entidad Educativa, que deben ser destinados a aquellos actos o contratos que tengan por objetivo el directo y exclusivo cumplimiento de fines educativos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3

---

<sup>19</sup> <https://www.comunidadescolar.cl/wp-content/uploads/2019/07/ESTATUTO-DE-CORPORACION-FIN-UNICO-para-tramite-en-municipalidad.docx>

del DLF 2 del 1998, el mismo cuerpo legal desarrolla las erogaciones permitidas, las cuales son detalladas a continuación.

- 1) Pago de una remuneración y honorarios al personal relacionado.
- 2) Gastos y costos asociado al funcionamiento y administración del establecimiento.
- 3) Adquisición de insumos para desarrollar la actividad.
- 4) Inversión en instrumentos o activos no financieros necesarios para la prestación del servicio educativo.
- 5) Gastos de reparación y mantención (Si las mejoras de inmuebles superan las 1.000 UTM se deberá consultar por escrito al Consejo Escolar).
- 6) Obligaciones crediticias.
- 7) Otras actividades desarrolladas al giro.

Las actividades anteriormente descritas, son las que por ley los Establecimientos Educativos se encuentran facultados para adquirir o erogar, permitiendo así su desarrollo.

Con todo, la misma normativa establece prohibiciones a los pagos realizados por la Entidad Sin Fin de Lucro, particularmente a entidades relacionadas con esta<sup>20</sup>. Los entes relacionados son principalmente los miembros o asociados, fundadores, directivos, administradores o representantes legales de la entidad sostenedora y los directivos, que a su vez también se relaciona a la cónyuge y los parentescos de estos hasta el tercer grado. Otro ente relacionado corresponde a poseer directa o indirectamente más del 10% del capital o forme parte del control o toma de decisiones, sea persona natural o jurídica. Estableciendo ya los contribuyentes que podrían tener relación, la Letra a) del artículo 3 del DFL 2 del 1998, se establecen las prohibiciones con los sostenedores o representantes legales relacionados, salvo que trate de Entidades Jurídicas Sin Fines de Lucro o de Derecho Público. Este artículo prohíbe las erogaciones por los conceptos descritos en el párrafo anterior, cuando se trate de pagos a entidades relacionadas, exceptuando el pago de remuneraciones o honorarios para desarrollar la actividad, estos si están permitidos.

Con todo, destacamos las prohibiciones establecidas en los numerales VIII y IX del artículo 3 del DFL 2 del 1998 del Ministerio de Educación, que tratan sobre los sostenedores representantes legales no podrán recibir pagos desde una Entidad Educacional Sin Fin de Lucro.

*(...)“VIII) Pago de obligaciones garantizadas con hipotecas, contraídas con el solo propósito de adquirir el o los inmuebles en el cual funciona el*

---

<sup>20</sup> Los entes relacionados son indicados en el artículo 3 bis del DFL 2 del 1998 del Ministerio de Educación

*establecimiento educacional de su dependencia, de conformidad a la letra a) quáter del artículo 6° de esta ley.” (énfasis agregado)*

*(...) “IX) Pago de créditos bancarios o mutuos cuyo objeto único y exclusivo sea el de invertir el dinero de dicho crédito o mutuo en mejoras necesarias o útiles, sean de infraestructura, equipamiento u otros elementos que sirvan al propósito del proyecto educativo del establecimiento educacional. En caso de que el sostenedor sea propietario de dicha infraestructura, tales créditos o mutuos podrán encontrarse garantizados mediante hipotecas.”*

En conclusión, existen prohibiciones con la adquisición o el pago de arriendo del inmueble ocupacional del establecimiento educacional cuando se trata de obligaciones con relacionados, lo cual se complementa con respecto al artículo tercero transitorio de la Ley 20.845 que establece un plazo de 6 años desde el 30 de junio de 2017 para que el inmueble de los establecimientos de entes educacionales se regularice y no sea de propiedad de un relacionado al cual se le esté pagado un arriendo por su uso, salvo que el inmueble se encuentre en comodato por al menos 8 años, de acuerdo a lo establecido en N°3 de la letra a) quater del artículo 6 del DFL 2 del 1998 del Ministerio de Educación se encuentre en calidad de arriendo con una duración no inferior a 5 años e inscrito en el Conservador de Bienes Raíces respectivo de acuerdo al literal i) del artículo 46 del DFL 2 del 2009 del Ministerio de Educación, pero el canon de arrendamiento no podrá exceda del 11% del avalúo fiscal del inmueble dividido en doce

mensualidades, salvo que la Superintendencia de Educación permita un valor superior, de acuerdo al artículo cuarto y quinto transitoria de la Ley 20.845.

La aplicación del requisito que el canon de arriendo que no supere el 11% anual, fue realizada mediante la Resolución Exenta N°0197 del 2018, que establece en distintas etapas, el procedimiento para cumplir con las exigencias establecidas por la Superintendencia de Educación, permitiendo así garantizar que el canon de arriendo no supere al máximo establecido por ley.

Con todo, podemos destacar que una Entidad Sin Fin de Lucro deberá ser propietaria del inmueble que utiliza o podrá pagar un arriendo bajo ciertas normas que establece la ley, lo que fue instruido con la publicación de la Ley 20.845, y significó ciertos procesos de reorganización que las entidades tuvieron que aplicar.

#### 4.9. Reorganizaciones de la Entidades Sin Fin de Lucro.

Antes de indicar las posibles formas de reorganización de una Entidad Sin Fin de Lucro Educacional debemos establecer que se entiende por reorganización y de que formas existen.

No existe una definición legal de reorganizar, pero la RAE lo establece como “Organizar algo de manera distinta y de forma que resulte más eficaz” y los tipos de reorganización que existen bajo la legislación actual son los siguiente:

- Conversión: Persona natural, propietaria de una Empresa Individual y realiza un aporte de todo su activo y pasivo a otro tipo de sociedad, convirtiéndose en esta.
  
- Transformación: Cambio en el tipo de sociedad subsistiendo la personalidad jurídica.
  
- División: Consiste en dividir el patrimonio de una entidad entre si y una o más y se produce una especificación de derechos preexistentes, es decir se entiende que el socio siempre fue dueño de parte de la nueva sociedad que nace.
  
- Fusión Propia: Corresponde a la reunión de dos o más sociedades en una sola, que las sucede en todos sus derechos y obligaciones y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados, existe la Fusión por Creación, que es cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aportan a una sociedad que se constituye para estos efectos; o Fusión por Incorporación cuando una o más sociedades que se disuelven, y estas son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.

- Fusión Impropia: Es cuando una sociedad adquiere el 100% de la otra y esta última se disuelve por el solo ministerio de la ley.

De acuerdo con lo anterior, la aplicación de estos términos no fue sino con la publicación de la Ley 20.500, que se especificó la modificación de sus estatutos y la opción de poder aplicar una fusión o disolución, por lo cual, existió un cambio en la jurisprudencia, tuvo que adaptarse esta nueva normativa impartida por ley. En esta ley en su artículo 38 N° 10, se incorporó el artículo 558 del Código Civil, que establece *“La modificación de los estatutos de una asociación deberá ser acordada por la asamblea citada especialmente con ese propósito. **La disolución o fusión con otra asociación deberán ser aprobadas por dos tercios de los asociados que asistan a la respectiva asamblea.** Los estatutos de una fundación sólo podrán modificarse por acuerdo del directorio, previo informe favorable del Ministerio, siempre que la modificación resulte conveniente al interés fundacional. No cabrá modificación si el fundador lo hubiera prohibido. El Ministerio de Justicia emitirá un informe respecto del objeto de la fundación, como asimismo, del órgano de administración y de dirección, en cuanto a su generación, integración y atribuciones. En todo caso deberá cumplirse con las formalidades establecidas en el artículo 548”.* (énfasis agregado)

De acuerdo con lo anterior, podemos identificar que a través del Código Civil se comienza a introducir los primeros conceptos de reorganización para las Entidades Sin Fin de Lucro, y debido a que no existe mayor abundamiento sobre el tema, entendemos que se aplicará la norma general en este tipo de acciones sobre

reorganización. Por lo tanto, se aclara que este tipo de entidades si podrán reorganizarse de acuerdo con las exigencias y procedimientos necesarios, cómo, por ejemplo, la aprobación en sus estatutos. Y con respecto a la Transformación, debido a que la Entidad Sin Fin de Lucro no es una sociedad, esta no podría transformar, por ejemplo, en una S.A., SpA y cualquier otro tipo de sociedad, es por esto que, la normativa anterior no incluye la transformación como reorganización. Sin embargo, si existe Transformación Especial en este tipo de sociedades y las podemos encontrar en la Ley 20.980 publicada el 19 de enero del 2017, que permite la Transformación de Institutos Profesionales y Centros de Formación Técnica en Entidades de Personalidad Jurídica Sin Fin de Lucro, como por ejemplo una Fundación o Corporación. En el artículo 1 de dicha ley estable que;

*“ Tanto la transformación societaria, como la aprobación de sus nuevos estatutos de constitución y disposiciones de gobierno corporativo deberán constar en un solo y mismo acto y serán aprobadas por la unanimidad de los socios o accionistas, quienes pasarán a ser asociados de la corporación que se constituye al efecto*

*Asimismo, y alternativamente, las sociedades referidas en el inciso primero podrán ser absorbidas por fusión con o en una corporación o fundación de derecho privado, regidas por el Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil. Tal fusión, incluso la que resultare de reunirse todas las acciones o derechos de capital en manos de un único y mismo socio, deberá ser aprobada por la unanimidad de los socios o accionistas de la sociedad que se disuelve, sin perjuicio de los actos que deba llevar adelante la corporación o fundación en o con la que se fusionare aquella”(énfasis agregado).*

Con todo, la misma ley de Transformación, hace referencia a la Ley 18.045 y Ley 18.046 sobre la aplicación supletoria de la normativa de fusión y transformación. El énfasis de esta ley lo destacamos en la redacción de su artículo transitorio, el cual establece que, el centro educacional que no se acojan a la transformar o fusionar, podrá realizar un aporte o donación a Fundaciones o Corporaciones Educativas Sin Fin de Lucro del Derecho Privado, el artículo transitorio establece lo siguiente:

1. Los aporte o donaciones tendrán la calidad de gasto aceptado para quien los realice, cumpliendo con los siguientes requisitos.
  - 1.1. Los aportes o donaciones deberán realizarse en la constitución de la Entidad Sin Fin de Lucro o con posterioridad de dos años desde la publicación de esta ley (hasta el 19 de enero del 2019).
  - 1.2. El aporte o donación quedará exento al trámite de insinuación, por lo tanto, exento al Impuesto de las Donaciones.
  - 1.3. El aporte o donación no se encuentra afecto a IVA, de acuerdo con el artículo transitorio.
  - 1.4. El aporte o donación deberá quedar por escritura pública como título suficiente para acreditar el hecho.

1.5. El aporte o donación deberá realizarse a su valor tributario, registrándose a este valor en la entidad Sin Fin de Lucro. En caso de que el aporte sea a un valor distinto al tributario, no se podrán acoger a lo dispuesto en el artículo transitorio de esta ley.

1.6. La entidad Sin Fin de Lucro no podrá continuar depreciando el bien, deberá formar parte de los activos de la entidad.

2. El artículo transitorio establece que **no habrá derecho una Pago Provisional Voluntario (PPUA)** por las pérdidas generadas.

De lo anterior destacamos que, bajo norma expresa, se especifica bajo una acción en particular, que la reorganización de una Entidad Sin Fin de Lucro tendrá un tratamiento similar al de una sociedad común y aplica misma normativa en materia tributaria, que además, nos da una cierta referencia de cómo podemos proceder al momento de realizar una reorganización de este tipo de entidades.

4.9.1. Análisis de Jurisprudencia Administrativa sobre Reorganización en Entidades Sin Fin de Lucro.

Con todo, analizando la jurisprudencia actual del SII, destacamos los siguientes oficios:

Análisis del Oficio N° 973, de 09.05.2017

El oficio establece que existe una fundación regulada por el Título XXXIII, Libro I, del Código Civil, la cual mantiene ciertas franquicias tributaria (exención de IDPC otorgada por el Gobierno). Esta fundación ha recibido, como donación, los derechos de una sociedad de responsabilidad limitada y una SpA, pasando a ser la Fundación la entidad controladora estas dos últimas sociedades, y bajo este esquema los fundadores han decidió proceder con la absorción de las sociedades de lucro, a través de una fusión impropia, unificando patrimonios.

Las consultas del contribuyente sobre el oficio son las siguientes:

1.- En el contexto de una fusión impropia, es factible que la fundación, como persona jurídica, se haga responsable de acuerdo con lo establecido en el artículo 69 del Código tributario<sup>21</sup>, de todos los impuestos que se adeudaren, relativos al giro o actividad respectiva de la empresa que se disuelve. Consecuentemente con ello, las sociedades que se disuelven estarán sólo obligadas a efectuar término de giro simplificado, de acuerdo con las instrucciones de la Circular N°66 de 1998.

2.- Que la fundación no perderá su exención del Impuesto de Primera Categoría producto de la reorganización propuesta.

El análisis y conclusión del SII ha indicado que:

- i. No es competencia del SII indicar si es posible efectuar una fusión impropia, sin embargo se entiende que no existe inconveniente en materia tributaria de

---

<sup>21</sup> Establece la responsabilidad solidaria de la sociedad continuadora, de todos los impuestos que se adeudaren.

realizar una fusión. (...) *“De lo anterior se sigue que, al menos en lo que respecta a la fusión impropia o por reunirse en una sola mano todas las acciones de una sociedad anónima, la disolución sería un efecto legal e independiente de la persona que reúna las acciones, como podría ser una fundación.”*

- ii. Dado que la fusión es factible, y además de que las fundaciones carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que resulten gravados con los impuestos finales, no podría aplicarse lo establecido en el artículo 69 del CT, a una fundación, resultado de esto, la entidad disuelta deberá hacerse cargo de todos sus impuestos que adeude antes de disolverse y se deberán efectuar las fiscalizaciones correspondientes. (...) *“no es posible que la fundación se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por las sociedades disueltas conforme al artículo 69 del Código Tributario”*
  
- iii. Por la misma razón del punto anterior, tampoco se puede aplicar la extensión del artículo 64 del CT sobre la tasación, dado que, la fundación no podría homologarse a una **“sociedad”** que subsiste, por lo cual, el aporte de activos y pasivos a la fundación deberá ser a valor mercado y podrá ser tasado por el SII y se podría genera un mayor valor. (...) *“Por las mismas razones debe entenderse inaplicable lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, a propósito de las facultades de tasación del Servicio en el contexto de divisiones, fusiones de sociedades y otros procesos de reorganización de “grupos empresariales” en que la nueva “sociedad” o la “subsistente” mantenga*

*registrado el valor tributario de los activos y pasivos, atendido que la fundación no puede homologarse a la “sociedad” que nace o subsiste.”*

- iv. Con respecto a la segunda pregunta, sobre la exención del IDPC, el SII se ha pronunciado indicando que no perdería su beneficio, siempre y cuando mantenga los requisitos que se establecieron al momento de otorgar la exención.

Análisis del Oficio N° 840, de 25.04.2013.

El señalado Oficio, un contribuyente se encuentra evaluando un proceso de reorganización de una Corporación, requiere aporta sus activos en la constitución de una sociedad con fin de lucro. Y la consulta va dirigida al costo tributario del aporte y la aplicación del artículo 64 del Código Tributario, específicamente a la norma de excepción del inciso 5to, sobre que no se puede aplicar la facultad de tasación.

El desarrollo de este oficio indica que, debido a que la entidad preexistente (la corporación) no es una sociedad o un contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la LIR, por lo tanto, el aporte deberá realizar a valor tributario, y **el SII tiene total facultad de tasación sobre ese aporte.**

Que efectos podemos detectar bajo este criterio, es que en primera instancia no existe inconveniente en que una Corporación realice un aporte a una sociedad, además el aportante deberá reconocer un mayor o menor valor, según corresponda, y tributar de acuerdo con normativa vigente según el resultado del aporte. En conclusión, la Corporación deberá tributar, si corresponde, por aporte

que esta realice y efecto continuo es que, la sociedad perceptora de los activos deberá aplicar la normativa general, como por ejemplo depreciación, si corresponde, por los bienes recibidos.

#### 4.9.2. Terminación de Giro Entidad Sin Fin de Lucro.

Otro de los efectos que se investigan es sobre la posibilidad de realizar un término de giro y la aplicación del artículo 38bis de la LIR. Las Fundaciones o Corporaciones, como ya hemos mencionado, podrán tener una vigencia definida o indefinida, de acuerdo con lo establecido en el estatuto, pero en cualquiera de los casos, si por diversas razones la Entidad Sin Fin de Lucro se ve enfrentada a un proceso de disolución, la Entidad en primeros términos debe solicitar una autorización por la entidad competente (misma entidad que autorizó su creación) y deberán ser aprobada por dos tercios de los asociados que asistan a la respectiva asamblea, de acuerdo con lo establecido en el artículo 558 del Código Civil. Adicionalmente, el artículo 556 del Código Civil nos establece que *“Las rentas, utilidades, beneficios o excedentes de la asociación no podrán distribuirse entre los asociados ni aún en caso de disolución.” (Énfasis agregado)*

Así las cosas, como la entidad Sin Fin de Lucro carecen de socios o propietarios, los bienes de esta sociedad no les pertenecen a sus fundadores, por lo cual, estos activos no podrán traspasarse al patrimonio de los fundadores o asociados. Los bienes serán traspasados a otra Entidad Sin Fin de Lucro, así lo estime conveniente la autoridad competente, de acuerdo con cómo se estipule en los estatutos al momento de la constitución.

En caso de que los bienes no puedan ser traspasados a ninguna entidad, los activos de la Entidad Sin Fin de Lucro serán traspasado al Estado, según lo dispuesto en el artículo 561 del Código Civil *“Disuelta una corporación, se dispondrá de sus propiedades en la forma que para este caso hubieren prescrito sus estatutos; y si en ellos no se hubiere previsto este caso, pertenecerán dichas propiedades al Estado, con la obligación de emplearlas en objetos análogos a los de la institución. Tocaré al Presidente de la República señalarlos”*, situación que a nuestro criterio no es probable que ocurra, dado que, otra Entidades Sin Fin de Lucro de mismas características se podrá hacer responsable de la Entidad disuelta.

En este mismo orden de ideas, y con respecto a la aplicación del artículo 38bis de LIR, el SII ha establecido en diversos oficios que este impuesto no es aplicable a una Entidad Sin Fin de Lucro *“el artículo 38 bis de la Ley de Impuesto a la Renta no es aplicable a la Corporación que se disuelve, puesto que el impuesto que tal artículo contiene no es de Categoría, sino que es por las utilidades que se entienden retiradas a la fecha del termino de giro. Para aplicar el impuesto en el referido artículo, se supone que se está frente al termino de giro de un contribuyente habilitado para distribuir o del que es posible retirar utilidades y que las utilidades del ente disuelto o extinto pueden ser percibidas por unos contribuyentes finales, sea del impuesto Global Complementario o Adicional, no verificándose ninguno de los supuestos en el caso que motiva la*

*consulta.*<sup>22</sup> Mismo criterio que se mantiene por el SII mediante el Oficio N°1589, de 05.09.2014.

El artículo 559 del Código Civil establece la forma de disolución de una Entidad Sin Fin de Lucro, el cual define lo siguiente.

*“Las asociaciones se disolverán:*

*a) Por el vencimiento del plazo de su duración, si lo hubiera;*

*b) Por acuerdo de la asamblea general extraordinaria, cumpliendo los requisitos formales establecidos en el artículo 558;*

*c) Por sentencia judicial ejecutoriada, en caso de:*

*1) estar prohibida por la Constitución o la ley o infringir gravemente sus estatutos, o*

*2) haberse realizado íntegramente su fin o hacerse imposible su realización, y*

*d) Por las demás causas previstas en los estatutos y en las leyes.*

*La sentencia a que se refiere la letra c) precedente sólo podrá dictarse en juicio incoado a requerimiento del Consejo de Defensa del Estado, en procedimiento breve y sumario, el que ejercerá la acción previa petición fundada del Ministerio de Justicia. En el caso a que se refiere el número 2 de la letra c) precedente, podrá también dictarse en juicio promovido por la institución llamada a recibir los bienes de la asociación o fundación en caso de extinguirse.”*

---

<sup>22</sup> Ordinario 2.923 DE 02-11-1998

## 5. Efectos de Reorganización en una Entidad Sin Fin de Lucro Educacional

De acuerdo con lo establecido en esta investigación en el punto N° 4 sobre el Desarrollo, que definimos a la Entidades Sin Fin de Lucro y su forma de tributación, como también la aplicación, en materia tributaria, a una entidad educacional y sus prohibiciones. Por lo cual, se desprende la existencia de una problemática en una Entidades Educativas Sin Fin de Lucro que no poseen bienes inmuebles propio. Figura que era muy habitual antes de la publicación Ley 20.845 en el 2015, debido a que, comúnmente este inmueble se utilizaba como una fórmula para “retirar” dineros hacia sus fundadores, a través del cobro de canon de arriendo. Lo anterior quedo por ley expresamente prohibido con personas relacionadas a la Entidad Educacional, y efecto de esto se tuvieron que analizar diversas alternativas de como reorganizarse para cumplir con la nueva normativa.

Alguna de las entidades sigue operando de la forma tradicional, pagado arriendo, cuando este no exceda del 10% del avalúo fiscal del inmueble dividido en doce, o cediendo el inmueble. Otra forma de resolver el problema era que la Entidad adquiriera el inmueble y el mismo cuerpo legal dio facilidades para el financiamiento, pudiendo acceder a créditos al alero de CORFO denominados “Fondo de Garantía de Infraestructura Escolar”, lo que se destaca en esta figura es el costo a utilizar en la compraventa de inmueble. La Ley 20.993 en sus disposiciones transitorias, artículo 4 N°2 establece el Tratamiento tributario de las ventas y su forma de determinar el costo por el propietario del inmueble.

Valor de Adquisición: El valor de compra se podría determinar de las siguientes opciones:

A) El valor de adquisición, reajustado por el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el mes anterior al de la enajenación, más mejoras hasta el 2017.

B) Valor de Tasación:

*“i. El valor comercial, acreditado al 1 de enero del año en que se efectúe la venta, tratándose de inmuebles adquiridos de acuerdo a las disposiciones del artículo sexto transitorio de la ley N° 20.845, determinado por un perito tasador, ingeniero civil o ingeniero comercial, con, a lo menos, diez años de título profesional, valor que deberá reajustarse de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes de diciembre del año anterior a la venta y el mes anterior a la venta. Dicho valor deberá ser aprobado y certificado por una firma auditora registrada en la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras o por una sociedad tasadora de activos.*

*ii. El valor de tasación, acreditado al 1 de enero del año en que se efectúe la venta, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo octavo transitorio y siguientes del párrafo segundo de la ley N° 20.845, tratándose de los inmuebles vendidos con créditos garantizados por la Corporación de Fomento de la Producción.”*

En conclusión, los inmuebles podrían ser vendidos por una persona relacionada y este tendrán diversas formas de reconocer el costo, así las cosas, es de mayor relevancia para las sociedades que su costo registrado en la contabilidad es menor al costo que la ley permite determinar, la diferencia será ingreso no renta, lo que fue rectificado en el Oficio N° 651, de 09.04.2018.

Otra forma de traspasar el inmueble es mediante aporte y La Ley 20.993 en sus disposiciones transitorias, artículo 4 N°1 establece el tratamiento tributario de los aportes o donaciones en estos casos. Principalmente indica que podrá estar exento del impuesto a las donaciones y ser gasto necesario en caso de que el aportante sea una sociedad, cumpliendo con los siguientes requisitos copulativos:

- 1) El aporte o donación sea a través de escritura pública.
- 2) Será a valor tributario y el receptor no podrá depreciar el bien inmueble, formando parte de sus activos.
- 3) La escritura pública deberá ser con fecha límite hasta el 30 de junio del 2023.
- 4) No dará derecho a PPUA para el aportante o donatario, en caso de haber pérdida tributaria.

La Ley 20.993 disposiciones transitorias, en su artículo 4º *“iii. Las ventas de inmuebles que se hagan en virtud de esta ley estarán exentas del Impuesto al Valor Agregado establecido en el decreto ley N° 825 de 1974.”*. Es decir, la venta, aporte o donación de un inmueble a una entidad educacional será exenta de IVA si es bajo lo determinado en la Ley 20.993.

## 6. Conclusión

### 6.1. Obligaciones Tributarias.

De acuerdo con las hipótesis planteadas en la presente investigación, que principalmente se relaciona con las Entidad Sin Fin de Lucro, en el ámbito educacional, este estudio da a conocer la forma en como deben tributar, que principalmente plantea que no existe un tratamiento especial para este tipo de entidades, sino más bien, son reguladas por la normativa general en materia tributaria. En relación con el Impuesto de Primera categoría, la Entidades Sin Fin de Lucro se encontrarán afectas únicamente los ingresos que establece el artículo 20 de la LIR. Adicional a lo anterior, es importante destacar lo establecido en el artículo 14 letra G de la LIR, el cual establece la voluntariedad a elegir un régimen tributario (Semi-Integrado o ProPyme General) o en su defecto podrán no elegir un régimen tributario y determinar su base imponible según régimen general, con tasa del 25% de impuesto.

## 6.2. Reorganización Entidades Sin Fin de Lucro.

Dado que las Entidades Sin Fin de Lucro carecen de propietarios, socios o accionistas, la normativa vigente y jurisprudencia ayuda a despejar la incógnita de que si este tipo de entidades podrá o no reorganizarse. En nuestra investigación determinamos que si es posible que una Entidad Sin Fin de Lucro se reorganice, ya que, así se establece en el Código Civil, sin embargo el mismo cuerpo legal no entrega mayor especificación sobre el proceso para realizar una reorganización, por lo tanto, se investigó la jurisprudencia, determinando que la forma de reorganización de una Entidad Sin Fin de Lucro debe ser aplicando la normativa general, como por ejemplo lo establecido en las Leyes 18.045 y 18.046 sobre Mercado de valores respectivamente y Sociedades Anónimas. Factor importante es considerar lo indicado anteriormente sobre que este tipo de entidades carecen de propietario o accionistas, entonces la aplicación de la norma general deberá hacerse cargo de considerar esta situación, lo que limita la aplicación de algunos beneficios sobre la reorganización, como por ejemplo inhibir la tasación por el SII al momento de realizar aportes establecida en el artículo 64 del CT, otra interpretación importante de la normativa vigente es la aplicación de impuestos como por ejemplo el Impuesto Único establecido en el artículo 21 de la LIR, entre otras aplicaciones de la norma.

## 6.3. Efectos Tributarios de Reorganización en Materia Educativa.

De acuerdo con el resultado de esta investigación se determinó que Las Entidades Sin Fin de Lucro, que se relacionen dentro del ámbito educativo,

podrán reorganizarse a través de ventas o aportes, fusiones, disoluciones y transformaciones<sup>23</sup>. La reorganización se realiza de acuerdo con la normativa general.

Un aspecto importante de las Entidades Sin Fin de Lucro en el ámbito Educativa<sup>24</sup> se relaciona con las prohibiciones sobre las erogaciones a sus relacionados, principalmente sobre el arriendo de inmueble y los pagos que la entidad podría realizar a fundadores, de acuerdo con lo establecido en el DLF 2 del año 1998 Ministerio de Educación, estas prohibiciones abren paso a las reorganizaciones en establecimientos educacionales, que permitirá bajo norma expresa realizar aportes, transformaciones o fusiones, con instrucciones específicas para ejecutar estas acciones.

Lo anterior nos permite concluir que existen diversas formas de reorganización para una Entidad Sin Fin de Lucro en materia educacional, ya sea a través de un venta, aporte, transformación o fusión, todas estas alternativas son viables pero generan efectos diversos, y dependerá de los interés de la Entidad Sin Fin de Lucro Educativa para tomar la decisión que más beneficie.

---

<sup>23</sup> De acuerdo con lo establecido en la Ley 20.980, "Transformación de los Institutos Profesionales y Centros de Formación Técnica en Personas Jurídicas Sin Fines de Lucro".

<sup>24</sup> En lo que se refiere a las Funciones o Corporaciones

## 7. Vita

Raimundo Mery Galleguillos, Contador Auditor egresado de la Universidad Diego Portales en el año 2016, Titulado Diplomado en Planificación Tributaria Universidad de Chile en el año 2018. Durante el año 2020 y 2021 prosigue los estudios, cursando el postítulo de Magister en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios, de la Universidad de Chile.

Desde el año 2020 se encuentra colaborando en la firma Volat Consultores SpA como Socio Consultor Tributario, sociedad que se dedicada a entregar soluciones Contables, Tributarias, de Recursos Humanos y Administración.

