



“TRIBUTACIÓN DE LAS FUNDACIONES Y CORPORACIONES”

**ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE A TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO
DE MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

**ALUMNA: FRANCISCA AGUIRRE BENÍTEZ
PROFESOR GUÍA: EDUARDO MORALES ROBLES**

SANTIAGO, CHILE

2017

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	6
CAPÍTULO I - CONSTITUCIÓN DE LAS FUNDACIONES Y CORPORACIONES	12
1.1) Legislación comparada	12
1.2) Legislación chilena.....	16
1.2.1) Procedimiento de Constitución.....	17
1.2.2) Requisitos que deben cumplir los estatutos	20
CAPÍTULO II - FUNDACIONES Y CORPORACIONES COMO CONTRIBUYENTES: OBLIGACIONES TRIBUTARIAS GENERALES.....	23
2.1) Obligaciones tributarias.....	24
2.1.1) Inscripción en el Rol Único Tributarios e inicio de actividades.....	26
2.1.2) Emisión de documentos tributarios	27
2.1.3) Libros de contabilidad	28
2.1.4) Declaraciones de impuestos	29
2.1.5) Otros derechos y obligaciones	29
2.2) Obligaciones municipales	30
2.3) Obligaciones contables	30
2.3.1) Tipos de Ingresos	31

2.3.1.1) Aportes Iniciales	31
2.3.1.2) Cuotas Sociales.....	32
2.3.1.3) Donaciones.....	32
2.3.1.4) Ventas de bienes y prestación de servicios	36
2.3.2) Clases de Patrimonio y Activos.....	37
2.3.3) Preparación de los Estados Financieros.....	37
CAPÍTULO III - IMPUESTOS ESPECÍFICOS	40
3.1) Ley de Impuesto a la Renta.....	40
3.1.1) Exención del Impuesto de Primera Categoría	41
3.1.1.1) Requisitos para obtener la exención del Impuesto de Primera Categoría	42
3.1.1.2) Procedimiento para solicitar la exención del Impuesto de Primera Categoría	43
3.1.1.3) Exenciones de impuestos otorgadas con anterioridad al primero de enero de 1975.....	45
3.1.1.4) Facultad de fiscalización del cumplimiento de los requisitos para mantener la exención del Impuesto de Primera Categoría	46
3.1.2) Aporte Inicial fundaciones y corporaciones.....	48
3.1.3) Cuotas Sociales	50
3.1.4) Ingresos distinto a Cuotas Sociales	52

3.1.4.1) Ingresos de rentas de arriendo de inmuebles de su propiedad (amoblados y no amoblados), arriendo de locales comerciales amoblados y arriendo de casinos completamente equipados a concesionarios particulares.....	53
3.1.4.2) Venta de Inmuebles.....	54
3.1.4.3) Intereses y rentas que provengan de bonos, pagarés, otros títulos de dinero y, capitales mobiliarios.	56
3.1.4.4) Donaciones recibidas de acuerdo al artículo 17 N° 9 de la Ley de Impuesto a la Renta.....	57
3.1.5) Costos, Gastos y Desembolsos	58
3.1.6) Remuneración Socios y Directores	60
3.2) Ley de Impuesto al Valor Agregado.....	63
3.3) Ley de Impuesto a las Herencias y Donaciones.....	67
3.4) Ley de Impuesto Territorial	71
3.5) Ley de Impuesto de Timbres y Estampillas	73
3.6) Decreto Ley sobre Rentas Municipales.	76
CAPÍTULO IV - FUNDACIONES, CORPORACIONES Y LOS NUEVOS REGÍMENES TRIBUTARIOS	79
CONCLUSIONES	83
BIBLIOGRAFÍA.....	92

INTRODUCCIÓN

Para una aproximación inicial al presente objeto de estudio, es necesario, entregar, de manera general una conceptualización sobre las instituciones denominadas fundaciones y corporaciones. Por una parte, las fundaciones como establecimientos y obras creadas por una persona, habiéndoseles dotado de un patrimonio destinado a tal objeto, y conformándose en su acción a un estatuto establecido en el acta de constitución; y por otra, las corporaciones, consisten entidades consistentes en colectividades de personas asociadas para conseguir un fin no lucrativo y común de ayuda a sus miembros o terceros, con medios propios y dotadas de personalidad jurídica propia¹.

No obstante contar con reglas comunes, revisaremos brevemente, las principales diferencias que existen entre una corporación y una fundación²:

- a. La corporación consta de un núcleo interno que son sus miembros. La fundación carece de este núcleo, pues los destinatarios están fuera de ella y aún pueden no existir, lo que está presente es una obra o un establecimiento.

¹ Alberto Lyon Puelma, Teoría de la Personalidad. Ediciones Universidad Católica de Chile, primera edición, 1993. Pág. 193.

² Inés Torres Gajardo, Las Fundaciones en el Derecho Civil Comparado. Memoria para optar al grado de Licenciado en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, 1947. Pág. 11.

- b. La corporación tiene un fin propio que cumplir, definido en los estatutos, el que es obra del acuerdo de voluntades; la fundación tiene uno extraño, el del fundador.
- c. El patrimonio de la corporación lo enteran sus miembros; el de la fundación, al menos en principio e inicialmente, lo proporciona el fundador.
- d. Las corporaciones se constituyen, gobiernan, mantienen y disuelven por sí mismas; las fundaciones se constituyen por voluntad de un tercero, por él son dotadas de patrimonio y gobierno, según reglas fijadas en los estatutos, en principio invariables.

La crisis del Estado de Bienestar, las dificultades de los presupuestos públicos para financiar servicios preferentes y la rigidez de los procedimientos administrativos han favorecidos el desarrollo del llamado “tercer sector” de iniciativas sociales para fines de interés general que se desenvuelven entre los espacios tradicionales públicos y privados³.

Estas iniciativas sociales se han plasmado en la creación de corporaciones y fundaciones, sin embargo, las corporaciones y especialmente las fundaciones comenzaron su desarrollo en Europa bajo el signo de la caridad cristiana. Primero nacieron en los países donde dominaba el catolicismo, luego

³ Francisco Cánovas Sánchez, Patrocinio y Mecenazgo en el Horizonte Europeo de los años 1990. Las Fundaciones y la Sociedad Civil, primera edición, 1992. Pág.241.

adquirieron relevancia en los países protestantes con la revolución industrial y comercial. En Inglaterra aún existe una de las fundaciones más antiguas del mundo, la Real Fundación Santa Catalina Ratcliffe, fundada en Londres el año 1148 por la Reina Matilde de Inglaterra⁴. En Alemania hubo importantes fundaciones, y algunas de ellas adquirieron importancia después de la última guerra, como la Fundación Volkswagen. Una de las fundaciones más importante y dignas de mencionar del continente europeo es la sueca Fundación Nobel, que concede anualmente los prestigiosos premios que llevan el nombre de su fundador.

Hay que tener en cuenta que en la ex Unión Soviética y en los países de Europa del Este, con excepción de Polonia, no existían fundaciones, por cuanto en estos países el Estado y el Partido tenían el monopolio del interés general, con exclusión de toda iniciativa privada⁵. Sin embargo esta situación ha cambiado en las últimas décadas tras la caída de la Unión Soviética.

La noción de fundación fue trasladada de Europa a Estados Unidos donde se crearon varias fundaciones con diversos fines siendo una de las más

⁴ Matilde de Inglaterra, hija de Enrique I, nació el 7 de febrero de 1102. Tras la muerte de su hermano y padre, en abril el año 1141 se convirtió en la primera Reina de Inglaterra. Sin embargo a fines de ese año fue depuesta en el trono por su primo Esteban de Blois, momento en que comenzó una guerra civil, la cual terminó el año 1148 cuando Matilde decide retirarse a Normandía. En el año 1153 se acordó el Tratado de Wallingford donde se reconoce a Enrique, hijo de Matilde como heredero al trono de Inglaterra y, quien finalmente reinó como Enrique II hasta su muerte.

⁵ Ramón Badenes Gasset, Las Fundaciones de Derecho Privado, Tomo I, 3ª Edición, 1986. Pág. 251.

connotadas la Fundación Rockefeller⁶. A su vez, los países que han tenido influencia británica y americana, también han desarrollado la noción de fundación⁷.

En Chile, desde mediados de la década de 1970, el Estado se autoimpuso un rol subsidiario en la satisfacción de necesidades sociales, tomando un rol esencialmente pasivo, dejando de esta forma al mercado la función de satisfacer todo tipo de necesidades sociales de la ciudadanía.

Esta situación favoreció la proliferación de variadas organizaciones sin fines de lucro cuyo objetivo fue cubrir aquellas necesidades sociales que el mercado no era capaz o no tenía interés en satisfacer.

Hoy en día, particularmente las fundaciones y corporaciones, han adquirido especial relevancia dado que la Reforma Educacional ha dispuesto que los establecimientos educacionales subvencionados deberán estar constituidos como Fundaciones o Corporaciones. Es por ello, que muchos de estos establecimientos que hoy se encuentran organizados como sociedades, deberán elegir entre convertirse en una organización sin fines de lucro o en establecimientos educacionales particulares pagados.

⁶ La Fundación Rockefeller fue fundada por John D. Rockefeller en el año 1913, actualmente promueve el bienestar de la humanidad en el mundo.

⁷ Loc.cit. Pág. 253

Pese al importante rol que cumplen estas instituciones en nuestro país, no existe en nuestro ordenamiento tributario un cuerpo normativo o capítulo específico destinado a determinar el régimen tributario integral que afecta a las fundaciones y corporaciones, en su calidad de contribuyentes de los distintos impuestos fiscales.

Con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.500 sobre Asociaciones y Participación Ciudadana en la Gestión Pública, en el mes de febrero del año 2012, se estableció un nuevo procedimiento para la creación de Organizaciones Sin Fines de Lucro, el cual establece que el otorgamiento de la personalidad jurídica de este tipo de instituciones es una función que hoy corresponde a los Secretarios Municipales del país, liberando de esta forma al Presidente de la República en esta labor. Este importante cambio ha favorecido la creación de este tipo de entidades, las que para efectos de nuestra legislación tributaria son consideradas como contribuyentes.

El presente trabajo pretende determinar y esquematizar las obligaciones tributarias a las cuales se encuentran afectos un tipo específico de organizaciones sin fines de lucro: las fundaciones y las corporaciones, que se encuentran reguladas en el Título XXXIII Libro Primero del Código Civil en nuestro país, pero sin referirse a un tipo particular de fundaciones o

corporaciones como pueden ser las universidades o las instituciones creadas por organizaciones religiosas.

A su vez, sólo se revisarán las principales leyes que establecen impuestos en Chile, como son la Ley de Impuesto a la Renta, en adelante indistintamente Ley de la Renta o LIR, Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios, en adelante indistintamente Ley del IVA o IVA, Ley de Impuesto a la Herencia y las Donaciones, Ley de Impuesto de Timbres y Estampillas, Ley de Impuesto Territorial, y Decreto Ley de Rentas Municipales. Cada una de ellas serán analizadas exclusivamente desde el punto de vista de las fundaciones y corporaciones como contribuyentes, como generadoras de ingresos y utilidades y, como beneficiarias de donaciones, pero no desde el punto de vista de los colaboradores de estas instituciones, como pueden ser sus donatarios y los efectos tributarios que en ellos pueden tener las donaciones realizadas.

CAPÍTULO I - CONSTITUCIÓN DE LAS FUNDACIONES Y CORPORACIONES

1.1) Legislación comparada⁸

En la legislación comparada europea no es posible encontrar uniformidad sobre la regulación de las fundaciones y corporaciones, existiendo diversas formas de constitución y reconocimiento de su personalidad jurídica; a continuación, se revisarán algunas de ellas:

El Código Civil francés de 1804 no contiene disposición especial alguna sobre las fundaciones. Pese a la insuficiencia legislativa en esta materia y a que ninguno de los proyectos por regular las fundaciones ha prosperado, los modos de constitución de estas instituciones, los requisitos necesarios para su reconocimiento, los procedimientos de solicitud, las condiciones de funcionamiento, su administración y disolución, han pasado a formar parte de la doctrina.

Por su parte, el Código Civil alemán, que si regula la constitución de las fundaciones, dispone que para que una fundación tenga capacidad jurídica, además de su acta de constitución, será necesario la correspondiente

⁸ Ramón Badenes Gasset. Ob.cit. Pág. 259.

aprobación del Estado Confederado en cuyo territorio la institución tenga domicilio.

El Código Civil suizo establece que las asociaciones políticas, religiosas, científicas, artísticas, de beneficencia, de recreación u otras que no tengan fin económico, adquieren la personalidad jurídica desde que ellas manifiestan en sus estatutos la voluntad de ser organizadas corporativamente, quedando liberadas de la inscripción en el registro de comercio.

Los derechos de los países escandinavos reconocen a las personas jurídicas de derecho privado como son las corporaciones, las fundaciones y las asociaciones. Para que una persona jurídica sea reconocida como tal, es necesario que tenga cierta organización con representantes permanentes. En general, existe amplia libertad para su organización y constitución. Fuera de las personas jurídicas con fin económico o industrial, es permitido crear sin ninguna autorización una corporación o fundación, siempre y cuando no vaya contra una prescripción de orden público y no tenga el carácter de fideicomiso inmobiliario.

El Código italiano de 1942 dispone que las asociaciones, las fundaciones y otras instituciones de carácter privado deberán ser constituidas por un acto público y adquieren la personalidad jurídica mediante el reconocimiento

concedido por decreto. Además, permite que las fundaciones sean dispuestas por testamento.

Siguiendo la misma línea, el Código Civil portugués de 1967 establece que las fundaciones pueden ser instituidas por un acto entre vivos o por testamento, sin embargo, no serán reconocidas las fundaciones cuyo fin no sea considerado de interés social o cuando los bienes destinados a ellas sean insuficientes para la consecución del fin previsto y no haya fundadas expectativas de superación de tal insuficiencia.

En la legislación latinoamericana existe mayor uniformidad respecto a la regulación de las fundaciones y corporaciones. El Código Civil argentino señala que comienza la existencia de las corporaciones, asociaciones, establecimientos, y otros, con carácter de persona jurídica, desde el día en que fuesen autorizadas por la ley o por el Gobierno, con la aprobación de sus estatutos.

Por su parte, el Código Civil colombiano, de manera similar al Código Civil chileno, dispone que se llaman personas jurídicas, a una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles y de ser representadas judicial y extrajudicialmente. Además, prescribe que las personas

jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública.

A su vez, el Código Civil ecuatoriano, al igual que el código colombiano, llama personas jurídicas a una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representadas judicial y extrajudicialmente. También distingue entre dos especies de personas jurídicas: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública. Sin embargo, establece que no son personas jurídicas las fundaciones y corporaciones que no se hayan establecidos en virtud de una ley, o que no hayan sido aprobadas por el Presidente de la República, o que siendo fundaciones piadosas, no haya sido establecidas con autoridad del Ordinario.

Por último, el Código Civil brasileño señala que son personas jurídicas de derecho privado las sociedades civiles, religiosas, pías, morales, científicas o literarias, las asociaciones de utilidad públicas y las fundaciones. Estas instituciones comienzan su existencia legal con la inscripción de sus contratos, actos constitutivos, estatutos o compromisos en el registro peculiar, regulado por ley especial, o con autorización y aprobación del Gobierno.

1.2) Legislación chilena

El Título XXXIII del Libro I del Código Civil establece que se llama persona jurídica a una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y obligaciones civiles y de ser representada judicial y extrajudicialmente. De acuerdo al artículo 545 del Código mencionado, las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia, las corporaciones también se llaman asociaciones.

La Ley 20.500 sobre Asociación y Participación Ciudadana en la Gestión Pública, publicada el día 16 de febrero de 2012, modificó el procedimiento para constituir fundaciones y corporaciones sin fines de lucro. Hasta antes de la publicación de esta Ley, era el Presidente de la Republica quien tenía la facultad exclusiva de otorgar personalidad jurídica a este tipo de instituciones. Hoy, en cambio, día esta atribución se encuentra radicada en los Secretarios Municipales de cada una de las municipalidades del país.

En efecto, el nuevo texto del artículo 548 del Código Civil dispone el procedimiento actual para constituir una asociación o fundación, estableciendo los siguientes pasos y requisitos.

1.2.1) Procedimiento de Constitución

Las personas interesadas en constituir una corporación o fundación deberán otorgar un acto constitutivo donde den cuenta de los estatutos de la institución. Este acto deberá constar en una escritura pública o en una escritura privada suscrita ante un Notario, Oficial del Registro Civil o funcionario municipal autorizado por el alcalde.

El Reglamento sobre Concesión de Personalidad Jurídica dictado por el Ministerio de Justicia, mediante el Decreto N° 110 de 1979, y que entró en vigencia el 13 de febrero de 2004, establece que las corporaciones podrán constituirse por instrumento privado reducido a escritura pública. Si bien este reglamento es anterior a la Ley 20.500 y regula el procedimiento de concesión de personalidad jurídica cuando esta facultad se encontraba radicada exclusivamente en el Presidente de la República, varias municipalidades del país han considerado que es perfectamente posible que el acto constitutivo de una corporación conste en un instrumento privado reducido a escritura pública, principalmente porque el artículo 548 del Código Civil establece que el acto constitutivo puede constar en una escritura pública o en un instrumento privado autorizado ante los ministros de fe antes mencionados.

Sin embargo, existen algunos municipios que no aceptan este tipo de instrumentos para la constitución de una corporación, exigiendo siempre que el acto constitutivo sea otorgado ante alguno de los Ministro de Fe que contempla la ley, sin perjuicio que después sea reducido a escritura pública.

Cabe hacer presente que desde la publicación de la Ley 20.500, hasta la fecha, primer semestre del año 2017, no se ha dictado aún el reglamento que regulará el otorgamiento de la personalidad jurídica a fundaciones y corporaciones, bajo este nuevo estatuto.

Dentro del plazo fatal de 30 días contados desde la fecha en que fue otorgado el acto constitutivo, una copia autorizada de éste por el ministro de fe o funcionario ante el cual fue otorgado, debe ser depositada en la Secretaria Municipal correspondiente al domicilio de la fundación o corporación que se constituye. El plazo de 30 días no rige para las fundaciones que se constituyan conforme a disposiciones testamentarias.

Junto con la copia autorizada del acto constitutivo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 548-3 del Código Civil se deberá entregar en la Secretaria Municipal correspondiente el “certificado de no duplicidad de nombre” otorgado por el Departamento de Personas Jurídicas del Servicio de Registro Civil e Identificación y, en consideración a lo establecido en el artículo

551 del mismo cuerpo legal, se deberán depositar los certificados de antecedentes de las personas que conformen la primera directiva de la institución.

Una vez depositados los documentos antes descritos, el Secretario Municipal tendrá 30 días, contados desde la fecha del depósito, para objetar fundadamente la constitución de la corporación o fundación, cuando no se hubieren cumplido los requisitos que establece la Ley 20.500 o su reglamento. Las objeciones que pueda tener el Secretario Municipal serán notificadas a los solicitantes por carta certificada.

La Ley establece expresamente que el Secretario Municipal no podrá objetar las cláusulas de los estatutos que reproduzcan los modelos aprobados por el Ministerio de Justicia. Respecto el modelo de estatutos para las fundaciones, éste fue aprobado por la Resolución Exenta N° 1610 del Ministerio de Justicia dictada el día 16 de mayo de 2012. Por su parte, el modelo de estatutos para las corporaciones fue aprobado por la Resolución Exenta N° 1606 del Ministerio de Justicia dictada el día 16 de mayo de 2012.

Si transcurrido el plazo de 30 días el Secretario Municipal no hubiere notificado ninguna observación, por el solo ministerio de la ley, se entenderá que no objeta la constitución de la fundación o corporación.

Vencido el plazo para las observaciones o si el Secretario Municipal no tuviera objeción alguna, de oficio y dentro de quinto día, deberá archivar los antecedentes de la fundación o corporación y remitirlos al Registro Civil e Identificación para su inscripción en el Registro de Personas Jurídicas sin Fines de Lucro. Los interesados podrán solicitar realizar ellos personalmente la inscripción en el registro mencionado.

La fundación o corporación gozará de personalidad jurídica una vez que se encuentre inscrita en el Registro de Personas Jurídicas sin Fines de Lucro.

El Decreto N° 84 del Ministerio de Justicia, publicado el día 18 de julio de 2013, aprobó el Reglamento del Registro Nacional de Personas Jurídicas Sin Fines de Lucro, dispone que se trata de un registro electrónico donde se inscriben la constitución, modificación, disolución o extinción de las fundaciones y corporaciones, así como otras organizaciones sin fines de lucro.

1.2.2) Requisitos que deben cumplir los estatutos

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 548-2 del Código Civil, los estatutos de las fundaciones y corporaciones deberán señalar, al menos, los siguientes antecedentes:

- a)** El nombre y domicilio de la persona jurídica. Este nombre no deberá coincidir o tener similitud que pueda provocar confusión con otra persona jurídica u organización vigente. Para ello es indispensable solicitar al Servicio de Registro Civil e Identificación el certificado donde se acredita que no existe otra institución con un nombre similar.
- b)** La duración de la fundación o corporación, cuando no sean constituidas por tiempo indefinido.
- c)** Los fines para los cuales es constituida la fundación o corporación
- d)** Los bienes que forman el patrimonio inicial de la institución, si los hubiere, y la forma en que se aportan.
- e)** Las disposiciones que regulen a los órganos de administración de la fundación o corporación, señalando expresamente la forma en que serán integrados.
- f)** Además, se deben incluir las normas que regulen la reforma de los estatutos y la extinción de la persona jurídica, señalando la institución sin fines de lucro a la cual pasarán sus bienes en caso de disolución de la fundación o corporación.
- g)** A su vez, lo estatutos de las corporaciones deberán determinar los derechos y obligaciones de los asociados, las condiciones de incorporación, así como la forma y motivo de exclusión.

Por su parte, los estatutos de una fundación deberán singularizar los bienes o derechos que aportan los constituyentes o los fundadores a su patrimonio, así como las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y para la determinación de los beneficiarios.

CAPÍTULO II - FUNDACIONES Y CORPORACIONES COMO CONTRIBUYENTES: OBLIGACIONES TRIBUTARIAS GENERALES

Una vez constituidas las fundaciones y corporaciones con el objeto de desarrollar sus actividades, deberán realizar operaciones cotidianas e indispensables, tales como abrir una cuenta corriente, enviar correspondencia o comprar bienes. Hoy en día para todo este tipo de menesteres básicos las personas jurídicas deben contar con un Rol Único Tributario registrado ante el Servicio de Impuestos Internos, en adelante indistintamente SII o el Servicio, como se verá las fundaciones y corporaciones no son una excepción a esta regla.

El mencionado Servicio ha definido a las organizaciones sin fines de lucro, entre las que se encuentran las fundaciones y corporaciones, *“como organizaciones que no tienen un objetivo económico, esto es que, a diferencia de las empresas, las utilidades generadas no son repartidas entre sus socios, sino que se destinan a su objeto social”*⁹. Como se puede apreciar el SII confunde el ánimo de lucro con la calidad de agente económico.

En concordancia con esta definición, el Colegio de Contadores en su Boletín Técnico N° 63 ha definido a las organizaciones sin fines de lucro como

⁹Servicio de Impuesto Internos, “Organizaciones Sin Fines de Lucro (OSFL)”, mayo 2017, http://www.sii.cl/contribuyentes/actividades_especiales/organizaciones_sin_fines_de_lucro.pdf

“aquellas entidades que persiguen un fin común distinto a la obtención de una ganancia a repartir entre los asociados. Como consecuencia de esto, el exceso de los ingresos sobre los gastos que se produzcan en un ejercicio no pueden ser distribuidos entre los socios y debe incrementar el patrimonio de la institución, para que ésta pueda continuar prestando los servicios para los cuales fue creada.”¹⁰.

A fin de analizar el rol de las fundaciones y corporaciones como contribuyentes, el presente capítulo se dividirá en tres secciones: la primera de ellas se abocará a revisar las obligaciones tributarias de estas instituciones ante el SII; la segunda, se referirá a las obligaciones como contribuyentes de tributos municipales; y, por último. la tercera sección, tratará las obligaciones contables que afectan a las fundaciones y corporaciones de acuerdo a los principios contables generalmente aceptados.

2.1) Obligaciones tributarias

La ley establece que las fundaciones y corporaciones, así como las demás organizaciones sin fines de lucro, en la medida que puedan estar afectas con impuestos, estarán sujetas al mismo marco tributario que el resto de los

¹⁰ Boletín Técnico N° 63 de Colegio de Contadores, mayo 2017, <http://portal.chilecont.cl/wp-content/uploads/2016/07/Boletin-N-63.pdf>

contribuyentes, especialmente respecto de los Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado¹¹.

En razón de lo anterior, una fundación o corporación estará afecta con impuestos en la medida que obtenga rentas clasificadas en la Primera Categoría de la Ley de la Renta, atendiendo a la fuente generadora de sus ingresos, los cuales pueden provenir de cualquier actividad que pueda ser clasificada en los números 1 a 5 del artículo 20 de la mencionada Ley. En efecto, la Ley de la Renta salvo excepciones taxativas, no atiende a la naturaleza o finalidad de las personas para gravarlas o no con impuestos, sino que considera las actividades que realizan, los actos y contratos que ejecutan y los beneficios que puedan obtener.¹²

De lo anterior podemos concluir que tanto las fundaciones como las corporaciones, deben cumplir con las mismas obligaciones tributarias de cualquier otra persona natural o jurídica que realice actividades gravadas en el país. En consecuencia, deberá dar cumplimiento, a lo menos, a las siguientes obligaciones establecidas en el Código Tributario y en la Ley de Impuesto a la Renta¹³:

¹¹ Servicio de Impuesto Internos, “Organizaciones Sin Fines de Lucro (OSFL)”, Ob.cit.

¹² Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 2126 de 6 de julio de 1988.

¹³ Servicio de Impuesto Internos, “Organizaciones Sin Fines de Lucro (OSFL)”, Ob. Cit.

- a) Inscribirse en el Rol Único Tributario (artículo 66 del Código Tributario).
- b) Efectuar la declaración jurada de inicio de actividades (artículo 68 del Código Tributario).
- c) Llevar libros de contabilidad (artículo 68 de la Ley de Impuesto a la Rentas).
- d) Efectuar Pagos Provisionales Mensuales cuando corresponda (artículo 84 de Ley de Impuesto a la Renta).
- e) Presentar declaraciones anuales de impuesto aun cuando se encuentren exentas del Impuesto de Primera Categoría en virtud de disposiciones especiales.
- f) Practicar retenciones de impuestos cuando corresponda (artículo 73 y 74 de la Ley de Impuesto a la Renta), y enterarlos en arcas fiscales dentro de los plazos determinados en la Ley, y cumplir con las obligaciones de información al SII que corresponda.

2.1.1) Inscripción en el Rol Único Tributarios e inicio de actividades

Las fundaciones y corporaciones, de acuerdo a lo permitido por sus estatutos, pueden desarrollar cualquier tipo de actividad económica, las cuales deberán ser registradas ante el SII al momento de inscribirse en el Rol Único Tributario e Iniciar Actividades. Para realizar este trámite las fundaciones y

corporaciones deberán presentar el Formulario 4415 en la oficina del SII correspondiente a su domicilio, o bien pueden realizarlo a través del sitio web del SII.

Como cualquier otro contribuyente, al momento de la inscripción en el Rol Único Tributario y del Inicio de Actividades, las fundaciones y corporaciones deberán cumplir los requisitos dispuestos en la Circular N° 31 del primero de junio de 2007 del SII y que fue complementada por la Circular 7 del 22 de enero de 2008, es decir, en el mencionado formulario deberán informar, la razón social de la fundación o corporación, su domicilio, nombre completo de sus representantes, giro y código de actividad, capital inicial, además se deberá señalar los antecedentes de la constitución de la respectiva fundación o corporación, tales como fecha de constitución y número de Registro de Inscripción en el Registro de Personas Jurídicas del Servicio de Registro Civil e Identificación.

2.1.2) Emisión de documentos tributarios

Una vez que las fundaciones y corporaciones tengan un número de Rol Único Tributario asignado, hayan iniciado actividades y verificado el domicilio, podrán emitir documentos tributarios electrónicos como, por ejemplo, facturas, guías de despacho, notas de débito y crédito.

A su vez, las fundaciones y corporaciones podrán emitir certificados de donación electrónicos respecto de las donaciones recibidas, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos por el SII.

2.1.3) Libros de contabilidad

Actualmente no existe en nuestra legislación tributaria una norma general que permita a las fundaciones y corporaciones llevar una contabilidad simplificada como lo establece el nuevo artículo 14 Ter letra A) de la Ley de Impuesto a la Renta, que se revisará más adelante. En consecuencia, se encuentran obligadas a llevar todos los libros de contabilidad requeridos para los contribuyentes que declaran su renta efectiva determinada según contabilidad completa, incluido el Fondo de Utilidades Tributarias, y todos los nuevos registros establecidos en la Ley 20.780, en la medida que sean aplicables.

Incluso las fundaciones y corporaciones que se encuentren exentas de Impuesto a la Renta por resolución expresa del Presidente del República, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 40 N°4 de la Ley de la Renta, deberán llevar los registros mencionados, y, en caso de pérdida de los libros deberán dar aviso en forma inmediata a la Oficina del SII correspondiente a su domicilio mediante la entrega del Formulario 3238.

2.1.4) Declaraciones de impuestos

Las fundaciones y corporaciones, como cualquier otro contribuyente, mensualmente deberán declarar, cuando corresponda, el Impuesto al Valor Agregado, Pagos Provisionales Mensuales, retenciones de impuestos de terceros, entre otros.

Por su parte, en abril de cada año deberán presentar una declaración anual de Impuesto a la Renta a través del Formulario 22, así como cualquier otra declaración jurada asociada a la operación renta de cada año.

2.1.5) Otros derechos, cargas y obligaciones

Las fundaciones y corporaciones se encontrarán obligadas a mantener actualizada su información ante el SII, concurrir a las citaciones y fiscalizaciones que determine este Servicio y cumplir con los requisitos pertinentes para dar término de giro tributario a las actividades desarrolladas por ellas.

Por otra parte, las fundaciones y corporaciones en su calidad de contribuyentes, tienen el derecho a solicitar condonaciones de intereses y multas, solicitar una Reposición Administrativa Voluntaria (RAV) en caso de no

estar conforme con el resultado de una fiscalización realizada por el Servicio de Impuestos Internos, reclamar resoluciones y liquidaciones ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros y ejercer todos los derechos consagrados en el artículo 8 bis del Código Tributario.

2.2) Obligaciones municipales

Como cualquier otro contribuyente que se registra en el Rol Único Tributario y que inicia actividades ante el SII, las fundaciones y corporaciones deberán concurrir al Departamento de Rentas Municipales correspondiente a su domicilio y solicitar la correspondiente patente municipal y, como se revisará en el capítulo siguiente, en forma paralela podrán solicitar la exención del pago de la patente municipal, quedando obligados sólo al pago de los derechos de aseo que correspondan.

2.3) Obligaciones contables¹⁴

El Colegio de Contadores, en su Boletín Técnico N° 63, se ha pronunciado acerca de los principios contables que deben observar las fundaciones y corporaciones al momento de confeccionar su contabilidad y

¹⁴ Colegio de Contadores, Ob.cit.

presentar sus estados financieros. No se analizarán las normas IFRS aplicables a la contabilidad de organizaciones sin fines de lucro¹⁵.

2.3.1) Tipos de Ingresos

En general, los ingresos de las fundaciones y corporaciones se encuentran conformados por los aportes iniciales, las cuotas periódicas de los asociados o colaboradores, donaciones recibidas de terceros y venta de bienes o prestación de servicios realizadas por la institución.

2.3.1.1) Aportes Iniciales

Los aportes iniciales son las sumas de dineros o bienes entregados por los fundadores o por los asociados al momento de constituir la fundación o corporación. Estas sumas de dinero o bienes constituyen el patrimonio inicial de estas instituciones y resultan necesaria para comenzar sus actividades y tributación.

¹⁵ International Financial Reporting Standards, son normas de carácter internacional que regulan la forma de preparar y presentar la información financiero-contable de las empresas. Estas normas son emitidas por un organismo internacional denominado International Accounting Standards Board o IASB por sus siglas en inglés. En Chile el colegio de contadores traduce la norma para que sea más fácil su entendiendo y aplicación por parte de las empresas. Actualmente las normas IFRS son obligatorias sólo para las Sociedades Anónimas abiertas reguladas por la Superintendencia de Valores y Seguros.

2.3.1.2) Cuotas Sociales

Las cuotas periódicas de los asociados, que pueden ser fijas o variables, son el financiamiento que se comprometen a aportar los colaboradores o socios de una fundación o corporación, las cuales pueden consistir en la entrega de una suma de dinero o de bienes.¹⁶

El reconocimiento de las cuotas sociales en la contabilidad debe realizarse al momento de su devengo, sin importar la fecha de cobro de éstas. Sin embargo, cuando no exista la seguridad sobre la cobranza de las cuotas, se deberán realizar provisiones y las cuotas que finalmente no sean pagadas deberán ser castigadas, agotando todos los medios de cobro que posea la fundación o corporación.

2.3.1.3) Donaciones

En el proyecto del código civil francés del año 1800¹⁷ la donación era definida como un contrato, sin embargo cuando el proyecto fue sometido a la revisión del Consejo de Estado, presidida por el Cónsul Bonaparte, observó lo

¹⁶ Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 2419 del 13 de noviembre de 2013.

¹⁷ ALEJANDRO GUZMÁN BRITO, De las donaciones entre vivos, conceptos y tipos, 1ª Edición, 2005. Pág. 23.

siguiente: *“Le mot contrat impose de des charges mutuelles aux deux contractans; [...] ainsi cette expression ne pouvait convenir à la donation”*¹⁸.

Andrés Bello, en código civil chileno opto por incluir la donación en el mismo libro que la sucesión por causa de muerte, resistiéndose de esta forma a definir a la donación como un contrato. En efecto, el artículo 1386 del mencionado código establece que *“la donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta”*.

Considerando las instrucciones contenidas en el Boletín del Colegio de Contadores, una donación puede ser definida como el traspaso de bienes o prestación de servicios, a título gratuito, que una persona realiza a la fundación o corporación. Pueden existir promesas de donaciones, que consiste en que una persona natural o jurídica se compromete a la entrega futura de un bien o prestación de un servicio a título gratuito.

Tanto las donaciones como las promesas de donaciones pueden estar sujetas a una condición impuesta por el donante al momento de la donación; modo que puede establecer restricciones para el uso o disponibilidad del bien donado.

¹⁸ La palabra contrato impone cargas a ambas partes; [...] así esta expresión no es apropiada para la donación.

Para el reconocimiento de las donaciones en la contabilidad de la fundación o corporación, se debe tener presente si se trata de una promesa de donación o de una donación, si es una donación de bienes o servicios, si la donación se encuentra sujeta a una condición o modo, o si se trata de fondos recibidos en administración.

Las promesas de donaciones formales, de bienes o prestación de servicios, que puedan ser acreditadas fehacientemente, deberán ser reconocidas como ingreso e incluirse los bienes en el activo de la fundación o corporación una vez que se tenga por acreditadas o cumplida la condición suspensiva.

Cuando se trata de promesas de donación sujetas al cumplimiento de una condición, sólo podrán ser reconocidas en la contabilidad de la fundación o corporación al momento que se cumpla la condición exigida, convirtiéndose en promesas formales de donación. Mientras no se cumpla la condición, este tipo de promesa de donación deberán anotarse en las notas explicativas.

Si las donaciones consisten en bienes imposible de valorar, como podría ser una obra de arte donada a una fundación propietaria de un museo, esta donación no debe ser reconocida como ingreso, sino que debe incluirse una descripción del bien donado y su estado de conservación en las notas

explicativas, todo sin perjuicio de mantener el control contable de los bienes recibidos.

Las donaciones que consistan en la prestación de servicios, a título gratuito, a la fundación o corporación, que aumenten o creen el valor de los activos, o se trate de servicios que requieran conocimientos especiales, deberán ser reconocidos de acuerdo a su valor económico. Este valor económico puede ser el valor de mercado, el valor utilizado en transacciones similares, o el determinado por tasaciones independientes.

Cuando la fundación o corporación recibe fondos para administrarlos como intermediario para beneficiar a un tercero, como podrían ser fondos públicos entregados para el desarrollo de una investigación, deberán registrarse como ingreso en caja y, al mismo tiempo como una cuenta de pasivo que puede recibir el nombre de “fondos por rendir”, solamente se reconocerán como ingresos propios, aquella parte que sea un beneficio directo para la fundación y corporación. Estos ingresos deben ser registrados en esta cuenta de resultado y, luego podrán ser reflejados como una cuenta de activo, por ejemplo cuando se compran bienes con estos ingresos o cuando se determinen utilidades.

2.3.1.4) Ventas de bienes y prestación de servicios

No existe una exención general que beneficie a las fundaciones y corporaciones. En consecuencia, ellas se encuentran afectas al pago de impuestos según las actividades que realicen¹⁹. Es decir, si una fundación o corporación que obtiene ingresos por la venta de bienes y/o prestación de servicios que generen una utilidad, una vez deducidos los gastos necesarios para producirlos de acuerdo a lo dispuesto a los artículos 29 a 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, deberá reconocerse como una renta afecta a Impuesto de Primera Categoría, cuando se encuentren devengados.

A su vez, deberán emitir la correspondiente boleta o facturas, cuando las actividades que realicen se encuentren afectas al Impuesto al Valor Agregado.

Como se señaló en la sección relativa a las obligaciones tributarias, las fundaciones y corporaciones, al igual que cualquier otro contribuyente, deben declarar mes a mes los pagos provisionales mensuales y el Impuesto al Valor Agregado, si correspondiera. Asimismo, deberán presentar una declaración anual de impuesto en abril de cada año. Todo, sin perjuicio de las exenciones que se revisarán en el capítulo siguiente.

¹⁹ Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 1470 del 2 de junio de 2015.

2.3.2) Clases de Patrimonio y Activos

De acuerdo a lo analizado, las fundaciones y corporaciones tendrán tres clases de patrimonio: donaciones recibidas, cuotas sociales e ingresos por ventas, prestación de servicios o rentas varias (entre la cuales se encuentran las inversiones y/o rentas de capital), deducidos los gastos que generen. Los ingresos deben calificarse en operacionales, no operacionales, ordinarios, extraordinarios, con y sin restricción.

Los gastos efectuados se deben correlacionar con los ingresos para su clasificación si no es posible clasificarlos, deben ser considerados como gastos sin restricción.

Los activos de las fundaciones y corporaciones deben ser depreciados periódicamente por el método que se considere como más adecuado para el consumo del bien y, a su vez, deben ser aplicadas las normas de corrección monetaria.

2.3.3) Preparación de los Estados Financieros

Considerando las características de las fundaciones y corporaciones, el Colegio de Contadores ha señalado que para estas instituciones además de la

información exigida a cualquier persona jurídica para la presentación de los Estados Financieros, es indispensable que se entregue información especial que sus asociados, contribuyentes, donantes e instituciones financieras requieran, relativa a la obtención y uso de recursos, a los servicios prestados por las instituciones, y la posibilidad de continuar obteniendo recursos y realizando actividades.

La información descrita se obtiene a través de los siguientes estados financieros²⁰:

- a. El estado de posición financiera o estado patrimonial de la organización al final del ejercicio, comúnmente denominado balance general.
- b. El estado de la actividad del ejercicio, consiste en la explicación de las actividades realizadas por las instituciones y, en las cuales ha sido gastados los recursos disponibles.
- c. El estado de flujos del ejercicio, es donde informan los activos monetarios utilizados en cada una de las actividades del ejercicio realizadas por la institución.
- d. Las notas explicativas que complementan la información. Cumplen el objetivo de salvar dudas. Se deberán incluir tantas notas explicativas como sean necesarias para aclarar dudas que pudieran surgir de la lectura del balance o los estados antes descritos.

²⁰ Boletín Técnico N° 63 de Colegio de Contadores, mayo 2017, <http://portal.chilecont.cl/wp-content/uploads/2016/07/Boletin-N-63.pdf>. Ob.Cit.

Las notas explicativas, además de cumplir con los principios y normas de la contabilidad generalmente aceptados, deberán incluir la información relativa a los cambios experimentados en el patrimonio de la fundación o corporación.

Reviste especial importancia en las notas explicativas, lo siguiente: a) el término de las restricciones y el correspondiente traspaso de patrimonio con restricciones temporales a patrimonio sin restricciones; b) la clasificación de los ingresos y gastos, ganancias y pérdidas, incluidos en el estado de actividades; c) el estado de variación patrimonial, entre el patrimonio inicial y final de cada año; y d) descripción de las restricciones que pesan sobre el patrimonio: restricciones temporales, describiendo el propósito al que debe ser destinado un determinado bien del activo; restricciones permanentes que afectan a determinados bienes del activo; y las restricciones que pesan sobre determinados ingresos o rentas.

CAPÍTULO III - IMPUESTOS ESPECÍFICOS

El presente capítulo tiene por objeto analizar la situación de las fundaciones y corporaciones, en su calidad de contribuyentes, en referencia a las siguientes leyes:

- Ley de Impuesto a la Renta
- Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios
- Ley de Impuesto a las Herencias y Donaciones
- Ley de Impuesto Territorial
- Ley de Impuesto de Timbres y Estampillas
- Decreto Ley sobre Rentas Municipales.

3.1) Ley de Impuesto a la Renta

Como se mencionó en el capítulo anterior en relación a las obligaciones tributarias que afectan a las fundaciones y corporaciones, por disposición legal, todas las personas, sean naturales o jurídicas, revisten la calidad de contribuyentes, en la medida que pueda estar sujeta a algunos de los tributos que en ella se establecen, lo que ocurre cuando tales personas posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas que se clasifiquen en la Primera Categoría. En efecto, la Ley de Impuesto a la Renta, salvo excepciones

taxativas, no atiende a la naturaleza o finalidad de las personas para gravarlas o no, con impuestos, sino que considera las actividades que realizan los actos y contratos que ejecutan y los beneficios económicos que puedan obtener²¹.

En razón de lo anterior, si una fundación o corporación que, de acuerdo a sus estatutos no persigue lucro, percibe o devenga utilidades de una explotación comercial, aun cuando estas rentas sean destinadas a los fines para los cuales fue creada, deberá tributar con el Impuesto de Primera Categoría y efectuar pagos provisionales mensuales, conforme a las normas de la Ley de Impuesto la Renta, y deberá cumplir con las demás obligaciones que establece la menciona Ley y el Código Tributario²².

A continuación, se analizarán diversos asuntos de interés para las fundaciones y corporaciones respecto de la Ley de Impuesto a la Renta.

3.1.1) Exención del Impuesto de Primera Categoría

El artículo 40 número 4 de la Ley de Impuesto a la Renta establece que estarán exenta del Impuesto de Primera Categoría:

²¹ Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 4104 del 10 de noviembre de 1999.

²² Loc.cit.

“4º.- 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 de acuerdo a sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda material o de otra índole a personas de escasos recursos económicos.”

3.1.1.1) Requisitos para obtener la exención del Impuesto de Primera Categoría

Diversos dictámenes del SII, entre los que podemos mencionar los Oficios Ordinarios números 2749 de 1983, 1308 y 1309 de 2011, 1075 y 1210 de 2016, han definido los requisitos que deben cumplir las fundaciones y corporaciones para solicitar la exención del Impuesto de Primera Categoría contemplada en el artículo 40 N°4 de la Ley de la Renta.

Los tres requisitos que deben cumplir este tipo de entidades para acceder a la exención mencionada son los siguientes:

- a) Tratarse de una institución de beneficencia. Ello implica que la ayuda proporcionada a la institución debe ser entregada en forma enteramente gratuita, sin recibir a cambio ningún tipo de

contraprestación, de parte de quien o quienes resultan beneficiados con su ayuda.

- b) No perseguir fines de lucro.
- c) Tener por objeto principal, de acuerdo a sus estatutos, proporcionar ayuda material o de otra índole que se traduzca en un beneficio material a personas de escasos recursos económicos.

Para Servicio de Impuestos Internos, el término “*benéfico*” “...es una adjetivo que significa “*perteneciente o relativo a la ayuda gratuita que se presta a los necesitados*”..... el carácter benéfico de la fundación, debe entenderse en un sentido restringido, no pudiendo concluirse que para efectos de gozar de tal beneficio tributario, baste con que dentro de su giro la fundación contemple la beneficencia.”²³.

3.1.1.2) Procedimiento para solicitar la exención del Impuesto de Primera Categoría

De acuerdo a lo dispuesto en el Decreto N° 19 del Ministerio Secretaría General de la República, publicado el día 10 de febrero de 2001, la facultad para otorgar la exención del Impuesto de Primera Categoría, de la Ley de Impuesto a la Renta, a las instituciones que cumplan con los requisitos exigidos,

²³ Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 366 del 5 de marzo de 2010.

de conformidad al artículo 40 N°4 de la mencionada ley, ha sido delegada en el Ministro de Hacienda, quien podrá firmar la concesión de la exención “por orden del Presidente la República”.

Junto a la solicitud de exención deberán adjuntarse los siguientes documentos que acreditan el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley:

- i. Fotocopia de los estatutos de la Institución. Se requiere la última versión de los mismos y, en caso de haberse modificado recientemente, adjuntar los documentos que acrediten haberse cumplido con los requisitos legales para tener por aprobada dicha modificación.
- ii. Certificado de vigencia de su personalidad jurídica.
- iii. Fotocopia del documento que faculta a la persona o personas que solicitan el beneficio tributario, para representar legalmente a la institución²⁴.

²⁴ Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 1216 del 5 de marzo de 2016.

3.1.1.3) Exenciones de impuestos otorgadas con anterioridad al primero de enero de 1975.

Con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Ley 1362 del Ministerio de Hacienda, publicado el día 6 de marzo de 1976, el actual numeral cuarto del artículo 40 de la Ley de Impuesto a la Renta no existía. Sin embargo, el vocablo de “beneficencia” que se encontraba en el texto del número 3 del artículo 40.

En la Circular N° 61 del 12 de mayo de 1976 emitida por el SII, con motivo de la publicación del mencionado decreto y, pese a que las normas transitorias del DL 1.362 sólo señalaba que las modificaciones introducidas al artículo 40 entrarían en vigencia a contar del primero de enero de 1976, sin establecer que sucedería con las exenciones del Impuesto de Primera Categoría conferidas con anterioridad a esta fecha, el SII estableció lo siguiente:

“4.- Debe tenerse presente que al salir de la esfera del N°3 del artículo 40°, las instituciones de beneficencia han dejado de estar sujetas, en cuanto a las exenciones que las beneficia, a la limitación contenida en el inciso final del artículo 404, que dispone que las exenciones de los números 1,2 y 3 no rigen respecto de las rentas clasificadas en los números 3 y 4 del artículo 20°. En

consecuencia, la exención que amparar a las instituciones de beneficencia abarca a todas rentas de primera categoría, cualquiera que sea el número del artículo 20° en que se encuentran clasificadas.

5.- Es necesario puntualizar además, que las instituciones de beneficencia que obtuvieron la exención del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta, con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del D.L. N° 824 de 1974, esto es, antes del 1° de enero de 1975, continúan gozando de ese beneficio, ya que no se ha dictado ninguna norma derogatoria que expresa o tácitamente las haya afectado”

Este criterio mismo criterio fue plasmado en el Oficio Ordinario N° 5327 del 16 de septiembre de 1976, donde se resolvió que una institución que ha obtenido la exención del Impuesto de Primera Categoría con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Ley N° 824 de 1974 continua gozando del beneficio, salvo que el Ministerio correspondiente haya derogado expresamente el decreto que concedió la exención.

3.1.1.4) Facultad de fiscalización del cumplimiento de los requisitos para mantener la exención del Impuesto de Primera Categoría

Una vez concedida la exención del Impuesto de Primera Categoría a una fundación o corporación, el SII mantiene sus facultades de fiscalización

respecto a estas instituciones, en especial para verificar el cumplimiento de los requisitos que dan derecho a la exención.

En efecto, el Oficio Ordinario N° 2142 del primero de agosto de 2016 emitido por el mencionado Servicio, señaló que *“Corresponde a este Servicio fiscalizar los tributos, en el presente caso dicha facultad se traduce en “verificar” el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 40 N°4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y, de ser procedente, informar a la autoridad administrativa correspondiente a fin que revoque el decreto que concedió la franquicia tributaria. Una vez revocado el decreto respectivo, y en el caso de realizar actividades gravadas o poseer bienes afectos, el contribuyente comenzará a tributar de acuerdo a las reglas generales, hacia el futuro, sin que corresponda el cobro de impuestos por los períodos anteriores a la dictación del acto revocatorio por aplicación de los dispuesto en el artículo 52 de la Ley 19.880”*

El Servicio de Impuestos Internos mantiene la facultad de verificar los requisitos necesarios para mantener la exención del Impuesto de Primera Categoría incluso respecto de las instituciones que obtuvieron el mencionado beneficio con anterioridad a la entrada en vigencia de la Decreto Ley N° 824 de 1974²⁵.

²⁵ Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 135 del 13 de enero de 2006.

3.1.2) Aporte Inicial fundaciones y corporaciones

Al momento de constituir la fundación y/o corporación los fundadores o socios fundadores, respectivamente, deben aportar bienes o derechos o cuotas iniciales, destinados a que estas instituciones puedan desarrollar sus actividades.

En este contexto surge la pregunta si estos aportes iniciales pueden ser considerados como ingresos constitutivos de renta para la fundación y/o corporación. La Ley de la Renta nada dice al respecto, sin embargo una situación similar relacionada a los aportes realizados por los socios a una cooperativa o sociedad se contempla en el artículo 17, números 5 y 11 inciso final, donde se establece lo siguiente:

“5°.... Las participaciones o excedentes que corresponda a los socios de cooperativas de trabajo se considerarán rentas del número 1° del artículo 42° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incluso aquella parte que se destine o reconozca como aporte de capital de los socios...”

“11° ... No se considerarán formando parte de los ingresos brutos de la cooperativa aquellos provenientes de utilizar o consumir, a cualquier título, materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones proporcionadas por los socios de la respectiva cooperativa y que formen parte principal de los bienes o

servicios del giro de la cooperativa. Tampoco se considerarán los bienes o servicios del giro de la cooperativa que sean utilizados o consumidos, a cualquier título, entre ésta y sus cooperados.”

Considerando la norma citada, el SII ha señalado que los aportes a fundaciones, *“si bien producen un incremento patrimonial para la institución, que coincide con el concepto de renta descrito en el artículo 2 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, en definitiva no resultarán gravados con los impuestos establecidos en el mencionado texto legal, pues su situación debe asimilarse a los aportes recibidos por las sociedades de parte de sus socios, los cuales no son constitutivos de renta para ellas en virtud del artículo 17 N° 5 de la Ley de Impuesto a la Renta...El aporte de bienes muebles realizados por un establecimiento educacional perteneciente a la orden religiosa ocurrente en el acto constitutivo de una fundación no constituye rente, quedando marginada de la tributación que establece la Ley sobre Impuesto a la Renta, al tratarse de una acto de destinación de bienes.*

Si el referido aporte se materializa una vez que la fundación cuente con existencia jurídica, tampoco resultará gravado con los impuesto establecidos en la referida ley, por cuanto esta erogación debe considerarse como una cuota enterada por un asociado a la fundación, exceptuada la tributación en virtud del N°11, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”²⁶.

²⁶ Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N°1588 del 5 de septiembre de 2014.

No es posible observar impedimentos para que el mismo criterio sea aplicado para el aporte a corporaciones sin fines de lucro.

A su vez, se ha planteado la posibilidad que estos aportes iniciales constituyan donaciones, sin embargo la autoridad administrativa ha resuelto que las erogaciones efectuadas por los fundadores o socios fundadores con el objeto de constituir el patrimonio inicial de una fundación o corporación respectivamente, no revisten la naturaleza jurídica de una donación, toda vez que ese “acto de dotación” tiene su causa en el acto fundacional y no constituye un desplazamiento de bienes entre dos sujetos de derechos preexistentes, es decir, se trata de un “acto de destinación” de bienes para constituir una nueva persona jurídica²⁷.

3.1.3) Cuotas Sociales

Respecto de las cuotas que los asociados de una corporación aporten a ella, el Servicio de Impuestos Internos ha resuelto lo siguiente:

- i. Las personas jurídicas regidas por el Título XXXIII, del Libro I, del Código Civil, pueden recibir cuotas de parte de sus asociados, las que tienen la naturaleza de ingreso no constitutivos de renta de acuerdo al artículo 17 N° 11 de la Ley de Impuesto a la Renta.

²⁷ Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N°1761 del 2 de octubre de 2014.

- ii. Las cuotas pueden consistir en un monto fijo o variable.
- iii. Para que las cuotas puedan ser aceptadas como un gasto necesario para producir la renta para el asociado, éstas deben estar establecidas en los estatutos de la corporación con carácter de uniformidad y generalidad para todos los asociados, pudiendo ser ordinarias o extraordinarias, fijas o variables, debiendo siempre destinarse al cumplimiento de los fines propios de la corporación, los que deben estar establecidos en sus estatutos en el objeto principal de ésta, deben utilizarse en beneficio directo o indirecto del desarrollo y perfección de sus asociados, y deben cumplir con los demás requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.
- iv. No existe impedimento para que una corporación pueda recibir cuotas de instituciones sin fines de lucro que se encuentran asociadas a ella.
- v. Las cuotas de un monto fijo o variable que eroguen los asociados, no constituyen un hecho gravado del Decreto Ley N°825 de 1974, por cuanto en este pago no se verifica una venta o servicio en los términos que establece el artículo 2º, del Decreto Ley N°825 de 1974, así como tampoco se configura un hecho gravado especial con el referido tributo, de aquellos a que se refiere el artículo 8 de la misma Ley²⁸.

²⁸ Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 2419 del 13 de noviembre de 2013.

La autoridad administrativa ha sido clara al determinar que las cuotas que sean cobradas por una corporación a determinados asociados como retribución por la prestación de un determinado servicio, como en el caso de una corporación sin fines de lucro que cobra cuotas por servicios educacionales, son consideradas rentas clasificadas en el artículo 20 N°4 de la Ley de Impuesto a la Renta, debiendo tributar con los impuesto generales, a menos que la corporación se encuentre exenta de dicho tributo de acuerdo al artículo 40 N° 4 de la mencionada Ley²⁹.

3.1.4) Ingresos distinto a Cuotas Sociales

Como se ha mencionado en el capítulo segundo del presente trabajo, las fundaciones y corporaciones pueden tener diversas fuentes de ingresos, las principales son los aportes iniciales de sus constituyentes y las cuotas pagadas por sus asociados, los que fueron analizados precedentemente.

Sin embargo, los ingresos antes mencionados suelen ser insuficientes para costear los gastos indispensables de estas instituciones en el cumplimiento de los fines para los cuales fueron constituidas. Es por ello que las tanto las fundaciones como las corporaciones se ven obligadas a diversificar

²⁹ Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 517 del 2 de marzo de 2007.

sus formas de financiamiento, estando obligadas a actuar como cualquier otro agente económico.

En este contexto, atendiendo las particularidades que tienen las instituciones sin fines de lucro, el Servicio de Impuestos Internos se ha referido al tratamiento tributario de diversos tipos de ingresos que pueden obtener las fundaciones y corporaciones. A continuación se revisarán los principales fuentes de ingreso analizadas por la autoridad administrativa ante la consulta de los contribuyentes

3.1.4.1) Ingresos de rentas de arriendo de inmuebles de su propiedad (amoblados y no amoblados), arriendo de locales comerciales amoblados y arriendo de casinos completamente equipados a concesionarios particulares.

Estarán afectas al Impuesto de Primera Categoría y también al Impuesto al Valor Agregado, cuando corresponda a operaciones que constituyan un hecho gravado con este último tributo³⁰.

³⁰ Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 3025 del 5 de octubre de 1998.

3.1.4.2) Venta de Inmuebles.

Con anterioridad a la dictación de la Ley 20.630, el artículo 17 N°8 letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta establecía que no constituía renta el mayor valor, incluido el reajuste del precio, obtenido en la enajenación de bienes raíces, excepto respecto aquellos que formaban parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría.

Por su parte, el artículo 18 del mismo cuerpo legal, preveía que el mayor valor estaría afecto a impuestos de la Ley de la Renta cuando la autoridad administrativa determinara que son operaciones habituales para el contribuyente que enajena el inmueble.

Mediante los Oficios Ordinarios N° 210 del 21 de enero de 2012 y N°12 del 6 de enero de 2011 del SII, interpretó el concepto de empresa como *“toda organización individual o colectiva en que, utilizando capital y trabajo, se persigue obtener un lucro o beneficio pecuniario”*, considerando esta definición la autoridad administrativa llegó a la conclusión que las enajenaciones de bienes raíces que efectuadas por las fundaciones y corporaciones, no pueden ser consideradas como la venta del activo de una empresa.

En consecuencia, si la fundación o corporación que enajenaba un inmueble, y a su vez no era considerada como habitual en este tipo de operaciones, el mayor valor obtenido en la venta era un ingreso no renta.

Sin embargo, con la entrada en vigencia de la Ley 20.780, conocida como Reforma Tributaria del año 2014, se estableció un nuevo régimen tributario para la enajenación de bienes inmuebles, cuyas modificaciones introducidas por la mencionada Ley afectaron en forma sustancial a las fundaciones y corporaciones.

Así las cosas, el nuevo texto del artículo 17 N°8 letra b) establece que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o derechos o cuotas que recaigan sobre ellos, podrá calificar como ingreso no renta, únicamente cuando dicha enajenación haya sido efectuada por personas naturales, que no realicen este tipo de operaciones en forma habitual o en aquellas situaciones en que el propio legislador presume como habitual.

El SII en el Oficio Ordinario número 1840 del 23 de junio de 2016, considerando el nuevo texto de la Ley de la Renta ha interpretado que *“la enajenación de un bien inmueble efectuado por una Corporación sin fines de lucro, constituida de acuerdo a las normas del título XXXIII del Código Civil no podrá considerarse como un Ingreso No constitutivo de Renta, al no tratarse de*

una persona natural..., por consiguiente, dicha operación estaría comprendida dentro del concepto de renta, afecta a la tributación del impuesto de primera categoría, establecido en el N°5, del artículo 20º, de la LIR”.

Por tanto, a contar del año 2016 se ha generado un cambio de criterio de la autoridad administrativa, indispensable a tener en cuenta al momento de la enajenación de los bienes inmuebles de las fundaciones y corporaciones.

3.1.4.3) Intereses y rentas que provengan de bonos, pagarés, otros títulos de dinero y, capitales mobiliarios.

El artículo 39 N°4 de la Ley de Impuesto a la Renta exime del Impuesto de Primera Categoría los intereses o rentas provenientes de bonos, pagarés, letras, debentures, entre otros, salvo que estas rentas sean obtenidas por empresas que desarrollen actividades clasificadas en los números 3, 4 y 5 del artículo 20 y declaren la renta efectiva.

Considerando a una empresa como una organización de medios hacia la un fin común con ánimo de lucro, o la definición que el SII ha entregado de empresa como “una entidad constituida por el capital y el trabajo, encaminado a la realización de actividades mercantiles, industriales o de prestación de

servicios con fines lucrativos”³¹, solo es posible concluir que tanto las fundaciones como las corporaciones no cumplen con las características de una empresa, en consecuencia, se encuentra exenta del Impuesto de Primera Categoría por ingresos provenientes de intereses y rentas descritos.

3.1.4.4) Donaciones recibidas de acuerdo al artículo 17 N° 9 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Las donaciones recibidas de acuerdo a esta norma, se trate de dinero o especies, no se afectarán con ningún impuesto de la norma citada, por cuanto la Ley establece expresamente que, respecto de los beneficiarios o donatarios, estas donaciones son consideradas como ingreso no constitutivo de renta, lo que significa que no se gravan con impuesto alguno.

Sin embargo, para los donantes que sean contribuyentes obligados a determinar sus rentas efectivas, tales donaciones constituyen un gasto cuya deducción la Ley de Impuesto a la Renta no autoriza, por lo que, si dichas cantidades han disminuido la renta declarada, deberán agregarse en la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 33 N° 1 y 3 de la Ley citada³². Sin embargo, podrán ser consideradas como gastos las donaciones realizadas de

³¹ Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 550 del 15 de marzo de 2017.

³² Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 1809 del 13 de julio de 2015.

acuerdo al artículo 31 número 7 de la Ley de la Renta, referido a las donaciones efectuadas para la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria del país, o por una ley especial.

3.1.5) Costos, Gastos y Desembolsos³³

Las fundaciones y corporaciones respecto de los costos, gastos y desembolsos en que incurra en la generación de ingreso, deberán distinguir entre aquellos que fueron necesarios para producir ingresos gravados con impuestos y los que no se encuentran afectados.

Todos los contribuyentes deben siempre distinguir qué costos, gastos y desembolsos son imputables a los ingresos que se afectan con impuestos bajo el régimen general y cuáles a ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único.

El criterio señalado debe aplicarse a los costos, gastos y desembolsos que puedan relacionarse directamente con los ingresos generados en el mismo ejercicio, o con inversiones o activos que generarán ingresos en ejercicios futuros, por cuanto existen otros costos, gastos y desembolsos que resultan imputables a distintos tipos de ingresos, es decir, que son de utilización común

³³ Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 2320 del 14 de diciembre de 2010.

para la generación de ingreso afectos al régimen general y a ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas o rentas afectas al Impuesto Único de Primera Categoría.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33 N°1 letra e) de la Ley de Impuesto a la Renta, los costos, gastos y desembolsos que digan relación con ingresos no constitutivos de rentas, rentas exentas o rentas afectas con el Impuesto de Primera Categoría con carácter de único, deben agregarse a la renta líquida en la medida que la hayan disminuido, con lo cual estas partidas deben rebajarse de los ingresos que los generan.

Corresponde al contribuyente probar, en sede administrativa, el monto, o la proporción que corresponda, de los gastos incurridos y que han sido necesarios para producir la renta líquida afecta al régimen general del Impuesto de Primera Categoría. El artículo 27 inciso 2° del Código Tributario dispone que cuando para efectos tributarios sea necesario separar o prorratear diversos tipos de ingresos o gastos y el contribuyente no esté obligado a llevar contabilidad separada, el SII, utilizando el procedimiento contemplado en el artículo 63 del código antes citado, podrá solicitar los antecedentes que correspondan.

En conclusión, los contribuyentes que incurran en gastos de utilización común deben establecer un sistema o procedimiento de prorrateo o asignación de los mismos, que permita en forma clara determinar tal asignación o prorrateo y que se ajuste al concepto de gasto necesario para producir la renta o ingreso al cual es finalmente imputado.

3.1.6) Remuneración Socios y Directores

De acuerdo al artículo 551-1 del Código Civil, los directores de una fundación o corporación ejercerán su cargo gratuitamente, pero tendrán derecho a ser reembolsados de los gastos autorizados por Directorio. Sin embargo, el Directorio podrá fijar una retribución adecuada a aquellos directores que presten a la organización servicios distintos de sus funciones como directores.

El SII en el Oficio Ordinario N° 6346 del 12 de diciembre de 2003, deja en claro que la autoridad competente para pronunciarse acerca si es procedente o no el pago de remuneraciones o retribuciones por servicios prestados a los directores de una corporación es el Ministerio de Justicia³⁴.

³⁴ Antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.500 que modificó el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, el Decreto 110 de 1979 del Ministerio de Justicia determinó la constitución y funcionamiento de los Directorios de las corporaciones sin fines de lucro.

No obstante, lo anterior, la autoridad administrativa respecto a la admisión como gasto de los montos pagados a los socios de una corporación, en calidad de directores o en calidad de prestadores de servicios ocasionales, de conformidad al artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, quedarán sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta;
- b) Que no se encuentren ya rebajados como costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- c) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, y este se debe encontrar pagado o adeudado al término del ejercicio;
- d) Que se acrediten y justifiquen fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos;
- e) Que se cumplan con los requisitos de forma y fondo exigidos por el ordenamiento jurídico. Por ejemplo, que exista un contrato entre la corporación y el socio o director;
- f) Que estos gastos no sean imputables a ingresos no reputados rentas o rentas exentas, sólo así podrán ser rebajados como gasto;

Recientemente el Oficio Ordinario N° 317 del 10 de febrero de 2017 señaló que *“si la asociación pretende deducir dicho desembolso de su renta bruta como un gasto necesario para producir la rentas, el acuerdo deberá*

contar en un contrato de prestación de servicio donde se especifique su naturaleza y monto pagado por ellos, siendo evidente que el vínculo jurídico de una contrato de trabajo no es el adecuado para tal propósito, pues quien presta los servicio es a su vez parte del gobierno de la asociación, haciéndose dudosa la existencia de un vínculo de subordinación y dependencia en término normales como lo exige toda relación laboral”.

El citado oficio agrega en sus conclusiones que *“si dicho desembolso pretende ser rebajado de la renta bruta por parte de la asociación, éste deberá cumplir con todos los requisitos exigidos en el artículo 31 de la LIR, para lo cual será necesario que tal acuerdo de prestación de servicios sea formalizado por alguno de los medios de prueba reconocidos por la ley tributaria, especificando claramente su naturaleza y el precio pagado por los servicio, pudiendo en todo caso ser revisada la procedencia de dicho desembolso y su cuantía en instancias de fiscalización por parte de este Servicio. Si cumple con los requisitos exigidos por la LIR podrá ser rebajado sólo en la medida que no sean imputables a ingresos no constitutivos de renta o a rentas exentas, pues en tal caso su monto deberá rebajarse de los beneficios que dichas rentas originan”³⁵.*

³⁵ Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 317 del 10 de febrero de 2017.

3.2) Ley de Impuesto a la Ventas y Servicios

Nuevamente resulta indispensable hacer presente que no existe una exención general que beneficie a las fundaciones y corporaciones, razón por la cual se encuentran afectas al pago de impuesto según la actividad que realicen.

El Decreto Ley N° 825 de 1974 que establece el Impuesto a las Ventas y Servicios en su artículo segundo en los números uno y dos, define lo que se entiende por “venta” y “servicio” como hechos susceptibles de ser gravados con el Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte, el artículo 3° del cuerpo legal mencionado, señala que son contribuyentes para los efectos de la Ley del IVA las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella.

Considerando que en nuestro país los impuestos sólo pueden ser establecidos por ley, las posibles exenciones a una norma impositiva sólo pueden ser creadas por esta vía. En este contexto, el SII, haciendo uso de las facultades conferidas en el artículo sexto letra A número uno del Código Tributario, ha reiterado en innumerables dictámenes que no tiene facultades

que le permitan declarar liberaciones de gravámenes que no se encuentran expresamente establecidos en la ley, en consecuencia las ventas y servicios efectuadas por las fundaciones y corporaciones susceptibles de ser gravados con el Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo a las disposiciones de Decreto Ley N° 825 de 1974, deberán cumplir con el pago del referido tributo, teniendo derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, de conformidad con las normas del párrafo 6° del texto legal antes señalado.³⁶

Sin embargo, el mencionado servicio ha ido más allá en esta interpretación, señalando en el Oficio Ordinario N° 4840 del 28 de octubre de 2004 que el diseño del impuesto a las ventas y servicios aplicable en Chile, se sustenta en un régimen que tiene exenciones muy específicas y calificadas, ya que por tratarse de un impuesto al consumo su liberación influye directamente en los precios de las transacciones del mercado, generando competencia desleal entre los agentes económicos que efectúan el mismo tipo de operaciones, aunque el destino de los ingresos respectivo sea diferente.

A su vez, en el Oficio Ordinario N° 1180 del 18 de marzo de 1977, la autoridad administrativa hizo presente que por la mecánica del Impuesto al

³⁶ Servicio de Impuesto Interno, Oficio Ordinario N° 4104 del 10 de noviembre de 1999, Oficio Ordinario N° 6513 del 18 de diciembre de 2003, Oficio Ordinario N° 129 del 19 de enero de 1999.

Valor Agregado no es posible el establecimiento de unas franquicias tributarias, toda vez que ello haría en la práctica imposible la operación del crédito y del débito fiscal para los proveedores y prestadores de servicios de la fundación o corporación beneficiaria de la exención.

En otro orden de ideas y teniendo presente que si las fundaciones y corporaciones incurren en los hechos gravados en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, deberán cumplir con el pago de dicho tributo, surge la pregunta si en cumplimiento de los fines establecidos en sus estatutos estas instituciones reciben por parte de empresas productos cuya comercialización se ha vuelto inviable y, a su vez los distribuyen a otras instituciones sin fines de lucro, para que éstas últimas los entreguen a sus beneficiarios, esta cadena de acontecimientos se encontrarían gravadas con IVA o no.

Para resolver esta pregunta, es indispensable señalar que los hechos gravados en el DL N°825 de 1974, en su artículo segundo, son las ventas, definidas como *“toda convención independiente de la designación que le den las pare, que sirva transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles...”* y, los servicios, definidos como *“la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de*

las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Asimismo es importante mencionar la Circular N° 54 del año 2009 del SII, donde se pronuncia acerca de la posibilidad que las importadoras, distribuidoras y comercializadoras de alimentos consideren como un gasto necesario para producir la renta los alimentos cuya comercialización se ha vuelto inviable para la empresa, pero que aún conservan sus condiciones alimentarias.

Al respecto la mencionada circular señala que la entrega de estos alimentos a instituciones sin fines de lucro inscritas en los registros del SII no constituye una venta. Por su parte la distribución de estos mismos alimentos que la entidad receptora realice a otras instituciones sin fines de lucro tampoco puede ser considerada como una venta³⁷, simplemente porque no existe una contraprestación onerosa entre las partes. En consecuencia en ambos casos no se configuraría los hecho gravados con IVA.

Por último, los hechos antes descritos, en principio, tampoco configurarían el hecho gravado con IVA descrito en el artículo 8 letra d) inciso 2° del DL 825 de 1974, esto es, a entrega o distribución gratuita de bienes

³⁷ Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N°2419 de 2013 de 13 de noviembre de 2013.

corporales muebles que los vendedores efectúen con fines promocionales o de propaganda.

3.3) Ley de Impuesto a las Herencias y Donaciones

El artículo 18 de la Ley 16.217 de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, dispone lo siguiente:

“Estarán exentas del impuesto que establece esta ley las siguientes asignaciones y donaciones:

1° Las que se dejen o hagan a la Beneficencia Pública Chilena, a las Municipalidades de la República y a las corporaciones o fundaciones de derecho público costeadas o subvencionadas con fondos del Estado;

2° Las donaciones de poca monta establecidas por la costumbre, en beneficio de personas que no se encuentren amparadas por una exención establecida en el artículo 2°;

3° Las que consistan en cantidades periódicas destinadas a la alimentación de personas a quienes el causante o donante esté obligado por ley a alimentar.

Cuando, a juicio del Servicio, la pensión pareciere excesiva, podrá pedir a la justicia ordinaria que determine cuál es la parte exenta del impuesto;

4° Las que se dejen para la construcción o reparación de templos destinados al servicio de un culto o para el mantenimiento del mismo culto;

5° Aquellas cuyo único fin sea la beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia en el país;

6° Las destinadas exclusivamente a un fin de bien público y cuya exención sea decretada por el Presidente de la República.”

Respecto a la exención contemplada en el número 5 citado, y al cual podrían acogerse las corporaciones y fundaciones del país, el SII ha interpretado³⁸ que el requisito del “fin único de la asignación” constituye una exigencia aplicable a la asignación misma y no al beneficiario, sin perjuicio de quedar dicha circunstancia sujeta a la posterior verificación por las instancias de fiscalización.

La autoridad administrativa ha dicho que por el fin “difusión de la instrucción” debe entenderse, a falta de definición legal, y de acuerdo a lo dispuesto en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, como enseñar, adoctrinar, comunicar sistemáticamente ideas, conocimientos o doctrinas³⁹. Agrega que la Ley se ha limitado a establecer una determinada finalidad (difusión a la instrucción), sin especificar o limitar los medios a través de los cuales se debe cumplir dicha finalidad, siempre y cuando se trate de donaciones directas e inmediatamente vinculadas con la difusión de la instrucción.

³⁸ Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 416 del 23 de febrero de 2017

³⁹ Loc.cit.

Por otra parte, cuando la donación tiene como fin la instrucción, además de estar exenta de Impuesto a las Donaciones para la institución beneficiaria, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 N° 7 de la Ley de Impuesto a la Renta, podrá ser deducida como gasto por el donatario, siempre que el monto de la donación se encuentre dentro de los márgenes autorizados por la norma citada y se justifiquen fehacientemente que serán utilizadas en la finalidad única señalada⁴⁰.

Si bien el presente trabajo no tiene por objeto analizar las diversas disposiciones, decretos y leyes especiales que establecen beneficios para las donaciones realizadas a organizaciones sin fines de lucro, resulta indispensable mencionar que existen varias de estas disposiciones que, además de establecer una exención al Impuesto de Herencia y Donaciones, establecen la exención del trámite de insinuación contemplado en los artículos 1401 y siguientes del Código Civil y en el artículo 889 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

A modo de ejemplo, podemos mencionar el Decreto Ley N° 359 de 1974, el cual en su artículo quinto dispone lo siguiente: *“Los sorteos o rifas que efectúen las fundaciones o corporaciones de carácter benéfico, estarán exentos de todo tipo de impuestos.*

⁴⁰ Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 622 del 26 de febrero de 2015.

Asimismo, las donaciones que se hagan a dichas corporaciones o fundaciones, estarán exentas del impuesto a las donaciones de la ley N° 16.271, como asimismo del Impuesto sobre Timbres, Estampillas y Papel Sellado de la ley N° 16.272. También lo estarán, del trámite de insinuación contemplado en los artículos 1401 y siguientes del Código Civil y 889 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.”

Al respecto, el SII ha interpretado que para acceder a la exención del Impuesto a las Donaciones de la Ley N° 16.271, así como a la liberación del trámite de insinuación que establece el Código Civil y el Código de Procedimiento Civil, es un requisito esencial que la donataria sea una corporación o fundación de carácter benéfico, y según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua indica que “benéfico” es un adjetivo que significa “perteneciente o relativo a la ayuda gratuita que se presta a los necesitados”. Sin perjuicio que la corporación o fundación beneficiaria de la donación pueda tener fines benéficos, para tener derecho a esta exención es indispensable que el destino de bienes donados sea efectivamente destinado a la beneficencia, lo que siempre podrá ser materia de fiscalización por la autoridad administrativa⁴¹.

Existen otras varias disposiciones legales que establecen regímenes especiales de donación y liberación del trámite de insinuación de donación

⁴¹ Servicio de Impuestos Internos Oficio Ordinario N° 3026 del 16 de diciembre de 2011 y Oficio Ordinario N° 1809 del 13 de julio de 2015.

mencionado, y de las cuales pueden ser beneficiarias las fundaciones y las corporaciones. Entre ellas podemos mencionar, a modo de ejemplo, las siguientes:

- Artículo 46, Decreto Ley N° 3.063
- Ley 19.885 que Incentiva y Norma el Buen Uso de Donaciones que dan Origen a Beneficios Tributarios y los Extiende a otros Fines Sociales y Públicos.
- Ley 19.712, Ley del Deporte
- Ley 20.241 que establece un Incentivo Tributario a la Inversión en Investigación y Desarrollo.

3.4) Ley de Impuesto Territorial

La Ley 17.235 sobre Impuesto Territorial, en su artículo segundo se refiere a las exenciones a este impuesto: *“Estarán exentos de todo o parte de los impuestos establecidos en la presente ley, los inmuebles señalados en el Cuadro Anexo N°1 en la forma y condiciones que en él se indican. Además, estarán exentos de todo o parte del referido impuesto, aquellos predios que no se mencionan en dicho cuadro y que gozan de este beneficio en virtud de leyes especiales.....”*

El Cuadro Anexo N°1 mencionado establece exenciones del Impuesto Territorial para contribuyentes específicos o para determinados tipos de viviendas, en distintos porcentajes del impuesto, que van desde una exención del 100%, 75% y al 50%.

Una de las pocas excepciones a las que podrían acogerse fundaciones y corporaciones distintas a las singularizadas específicamente en el Cuadro Anexo de la Ley 17.235, se encuentran en el Párrafo I, Letra D número 2 y 3 del mismo cuadro, el cual dispone que podrán gozar de una exención del 100% del Impuesto Territorial los bienes raíces de propiedad de instituciones que cuenten con personalidad jurídica, que estén destinados al fin de beneficencia establecido en sus estatutos y no produzcan renta por actividades distintas a dicho objeto, y se trate de: 2) Instituciones de ayuda a personas con Deficiencia Mental, y 3) Establecimientos destinados a proporcionar auxilio o habitación gratuita a los indigentes o desvalidos.

El Servicio de Impuestos Internos, en la Circular N°39 del año 2008 sistematizó los requisitos que debe cumplir el bien raíz para gozar de esta exención de acuerdo al Párrafo I, Letra D número 3 del Cuadro Anexo de la Ley 17.235:

- a) Que se trate de una institución que cuente con personalidad jurídica,

- b) Que el inmueble se destine al fin de beneficencia establecido en los estatutos de la respectiva institución.
- c) Que el inmueble no produzca rentas por actividades distintas al fin de beneficencia establecidos en los estatutos de la respectiva institución⁴².
- d) Que el inmueble esté destinado a dar auxilio o habitación gratuita, y
- e) Que la institución entregue auxilio o habitación gratuita a indigentes o desvalidos⁴³

Las fundaciones y corporaciones que posean bienes raíces y cumplan los requisitos antes enumerados, podrán solicitar la exención del 100% de Impuesto Territorial que afecta a dichos bienes ante la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos correspondiente a su domicilio.

3.5) Ley de Impuesto de Timbres y Estampillas

El artículo 23 del Decreto Ley N° 3.475 sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, publicado el día 4 de septiembre de 1980, establece lo siguiente:

⁴² Por ejemplo, una fundación cuyo objeto es proporcionar ayuda a niños de escasos recursos a través de la creación hogares de menores, posee un terreno que no es utilizado para construir un hogar sino para crear una playa de estacionamientos, es posible concluir que el inmueble está produciendo rentas por actividades distintas al fin de beneficencia.

⁴³ Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario 468 del 3 de marzo de 2017.

“Sólo estarán exentas de los impuestos que establece el presente decreto ley, las siguientes personas e instituciones.

1.- El Fisco

2.- Las Municipalidades

3.- Las Universidades del Estado y demás Universidades reconocidas por éste y el Consejo de Rectores.

4.- Las representaciones de naciones extranjeras acreditadas en el país, y las instituciones internacionales a que Chile pertenezca y respecto de las cuales se haya estipulado la exención de todo impuesto, cualquiera sea su naturaleza, o, específicamente, la liberación de los tributos que afecten a los documentos.

5.- Sociedad Constructora de Establecimientos Educativos S.A.

6.- Sociedad Constructora de Establecimientos Hospitalarios S.A.

7.- Cuerpo de Bomberos.

8.- Cooperativas, de conformidad con lo establecido en el R.R.A. 20, de 1963.

9.- Instituciones con personalidad jurídica cuyo fin sea el culto.

10.- Fundación Niño y Patria e Instituto de Viviendas Populares INVICA.

11.- Cruz Roja Chilena y la Fundación Nacional del Niño Rural.

12.-Consejo Nacional de Protección a la Ancianidad- CONAPRAN, Corporación de Ayuda al menor- CORDAM, Corporación de Ayuda al Niño Limitado - COANIL, y Hogar de Niños Arturo Prat. (33)

13.- El Instituto de Normalización Previsional.”

Tal como ocurre en la Ley de Impuesto Territorial no existe una exención general para las fundaciones y corporaciones, sino que la ley del ramo establece exenciones para determinadas instituciones, donde alguna se encuentran constituidas como corporaciones o fundaciones.

En general se clasifica como el sujeto pasivo del Impuesto de Timbres y Estampillas al acreedor de una operación de crédito, es decir, el acreedor es el obligado o responsable de la declaración y pago del impuesto. Sin embargo, este acreedor tiene derecho a solicitar el reembolso del impuesto a su deudor y este derecho es una facultad y no una obligación que se le confiere al acreedor.

Por lo anterior, surge la duda de quién es el beneficiario de la exención del Impuesto de Timbres y Estampillas: el acreedor (obligado al pago del impuesto con facultad de recuperar dicho monto de parte de su deudor, si así lo desea) o el deudor (quien puede verse obligado a reembolsar a su deudor el monto del impuesto pagado). Sin considerar este análisis, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que el beneficiario de la exención de este impuesto es el acreedor⁴⁴.

En consecuencia, en el caso de las universidades o las fundaciones singularizadas en el artículo 23 de la citada ley, cuando éstas tengan la calidad

⁴⁴ Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 3487 del 9 de octubre de 1991.

de acreedoras de una operación de crédito de dinero gravadas con el Impuesto de Timbres y Estampillas, estarán exenta del pago de este impuesto. Por ejemplo, cuando una universidad es acreedora de un pagaré firmado por un alumno de dicha casa de estudio, se encontrará exenta del impuesto.

3.6) Decreto Ley sobre Rentas Municipales.

Como cualquier otro contribuyente, las fundaciones y corporaciones, después de iniciar actividades deberá concurrir al Departamento de Rentas de la Municipalidad correspondiente a su domicilio, a fin de solicitar una patente municipal, porque el artículo 23 de la Decreto Ley N° 3.063 de 1979, prescribe que el ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquiera otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación, está sujeta a una contribución de patente municipal, con arreglo a las disposiciones del decreto ley citado.

Sin embargo, el artículo 27 del mismo cuerpo legal, establece que *“Sólo están exentas del pago de la contribución de patente municipal las personas jurídicas sin fines de lucro que realicen acciones de beneficencia, de culto religioso, culturales, de ayuda mutua de sus asociados, artísticas o deportivas no profesionales y de promoción de intereses comunitarios.”*

Por su parte, el artículo 15 del Decreto N° 484 de 1980 del Ministerio del Interior que establece el Reglamento para la Aplicación de los Artículo 23° y siguientes del Título IV del Decreto Ley 3063 de 1979, dispone que: *“No regirá esta exención, si se ejercen de hecho, en forma exclusiva o complementaria, cualesquiera acciones que constituyan actividad gravada, tales como de producción o intermediación de bienes, de prestación de servicios, etc. para transferirlos y otorgarlos a título oneroso. En esos casos, para los efectos del cálculo de la patente municipal, se tendrá por capital propio aquel destinado a la actividad gravada en la proporción que corresponda.*

No obstante, no quedarán afectas al pago de patente las personas jurídicas aludidas en esta disposición que ejerciendo las actividades a que se refiere el inciso anterior, inviertan la totalidad de los beneficios que obtengan en sus fines propios.”

La Contraloría General de la República respecto a la exención del pago de patente municipal y la contra excepción establecida en el Reglamento descrito, ha resuelto que *“para que opere la referida exención no basta que los estatutos de la respectiva entidad indiquen que no persiguen fines de lucro, sino que es preciso que sus acciones así lo demuestren y se revistan de una necesaria gratuidad o que, de ser onerosas, las ganancias que perciban se destinen a los fines propios educacionales que les competen”*⁴⁵. Agrega,

⁴⁵ Contraloría General de la República, Dictamen N° 3.426 del 28 de enero de 2003.

además que *“si el municipio constata, a través de los mecanismos de inspección de que dispone y de los documentos que recabe del contribuyente, que las instituciones de que se trata realizan actividades gravadas y que los beneficios que obtienen de las mismas no son reinvertidos en su totalidad en sus fines propios, procederá el cobro de la correspondiente contribución.”*⁴⁶

En consecuencia, al momento de solicitar la patente municipal las fundaciones y corporaciones podrán solicitar la exención de dicho tributo, siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos en la Ley. Si las fundaciones y corporaciones, además de realizar actividades no afectas a impuestos, llevan a cabo actividades gravadas, podrán seguir gozando de esta exención siempre y cuando todos los beneficios obtenidos sean reinvertidos completamente en la institución. Como se dijo, la Municipalidad correspondiente conserva las facultades para fiscalizar estos hechos y si en esta fiscalización se determina que los beneficios de actividades gravadas no son totalmente reinvertidos en la fundación o corporación, la Municipalidad deberá cobrar la patente municipal determinada por el capital propio destinado a la actividad gravada en la proporción que corresponda⁴⁷.

⁴⁶ Contraloría General de la República, Dictamen N° 44.141 del 14 de junio de 2016.

⁴⁷ Ídem 39 anterior.

CAPÍTULO IV - FUNDACIONES, CORPORACIONES Y LOS NUEVOS REGÍMENES TRIBUTARIOS

La Ley 20.780 publicada el día 29 de septiembre de 2014, conocida como Reforma Tributaria, estableció tres nuevos regímenes de tributación: régimen tributario para la micro, pequeña y mediana empresa; régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría y; régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación parcial del crédito por Impuesto de Primera Categoría.

El primer régimen destinado a las micro, pequeñas y medianas empresas contemplado en el artículo 14 Ter Letra A) de la Ley de Impuesto a la Renta, consiste en un sistema de contabilidad simplificada, al cual podrán acogerse los contribuyentes que tengan ingresos anuales de hasta 50.000 UF durante los últimos 3 años. En este régimen, los contribuyentes estarán liberados de llevar contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciación, aplicar corrección monetaria y sólo estarán obligados a llevar libros de ingreso y egreso y un libro de caja. La tasa del Impuesto de Primera Categoría para estos contribuyentes ascenderá a 25% y este impuesto podrá ser imputado completamente como crédito contra los impuestos finales de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades.

En el segundo régimen, también denominando régimen de renta atribuida y que se encuentra contemplado en el artículo 14 Letra A) de la Ley de Impuesto a la Renta, al igual que en el caso anterior, los contribuyentes que se acojan a este régimen deberán tributar con una tasa de Impuesto de Primera Categoría de 25% y este impuesto podrá ser imputado totalmente como crédito contra los impuestos finales de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades. Sin embargo, estos contribuyentes además de estar obligados determinar sus rentas mediante contabilidad completa, deberán llevar todos los nuevos registros que establece actualmente la Ley de la Renta.

Por último, en el tercer régimen de tributación regulado en el artículo 14 Letra B) de la Ley de Impuesto a la Renta y que ha sido denominado como renta semi integrado, los contribuyentes deberán determinar sus rentas mediante contabilidad completa y se encuentran obligados a llevar los nuevos registros que establece la Ley de Impuesto a la Renta de la misma forma que en el régimen de renta atribuida. No obstante, existe una diferencia relevante entre ambos, por cuanto los contribuyentes acogidos al régimen de renta semi integrado, estarán afectos una tasa de 27%⁴⁸ del Impuesto de Primera Categoría y los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o

⁴⁸ Durante el año comercial 2017 la tasa del Impuesto de Primera Categoría para los contribuyentes acogidos al régimen de tributación del artículo 14 Letra B de la Ley de Impuesto a la Renta será 25,5%.

sociedades sólo podrán imputar un 65% del Impuesto de Primera Categoría pagado como crédito contra sus impuestos finales.

Las modificaciones introducidas a la Ley de Impuesto a la Renta por la Reforma Tributaria y por la Ley 20.899, conocida como la Reforma de la Reforma, en ningún momento se refieren al régimen tributario al que pueden o deben acogerse las Organizaciones Sin Fines de Lucro, como son las fundaciones y corporaciones, donde no existe la finalidad de distribuir utilidades a sus asociados.

En razón de lo anterior, la Circular N° 49 dictada por el SII el día 14 de julio de 2016, estableció que quedan excluidos de la aplicación de los regímenes tributarios *“los contribuyentes que, no obstante obtener rentas afectas al IDPC, 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. Es el caso de las personas jurídicas reguladas en el Título XXXIII, del Libro I del Código Civil (Corporaciones y Fundaciones), quienes no tienen propietarios, comuneros, socios o accionistas, y de las empresas en el que el Estado tenga el 100% de su propiedad, por cuanto la totalidad de sus rentas quedan sujetas a la tributación establecida en el artículo 2° del D.L. N° 2.398. Si bien, por regla general, estos contribuyentes están obligados a determinar su renta efectiva*

mediante contabilidad completa, tal obligación procede para el sólo efecto de determinar las rentas afectas al IDPC, en virtud de las normas contenidas en el Título II de la LIR relativas al referido tributo, cuya tasa en estos casos será de 25%, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20 de la citada Ley”⁴⁹

En consecuencia, tras las modificaciones introducidas por las Leyes 20.780 y 20.899, las fundaciones y corporaciones para efectos del Impuesto de Primera Categoría deben determinar sus rentas mediante contabilidad completa, quedando afectas a la tasa general del mencionado impuestos establecida en el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, 25% y no deben optar por ninguno de los tres regímenes de tributación actualmente vigentes, establecidos en los artículo 14 Ter Letra A), 14 Letra A) y B) de la Ley de Impuesto a la Renta.

⁴⁹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 49 del 14 de julio de 2016.

CONCLUSIONES

La labor que desarrollan de las fundaciones y corporaciones constituye un apoyo fundamental a la política pública estatal en áreas donde el Estado no es capaz de satisfacer las necesidades sociales. Por ello es indispensable que estas instituciones cuenten con una regulación, tanto civil como tributaria, clara, precisa y sistematizada.

A partir del análisis realizado en el presente trabajo, es posible concluir lo siguiente:

1) Respecto a la constitución de las fundaciones y corporaciones, si bien la Ley 20.500 simplificó el procedimiento para constituir las, la tardanza por parte del poder ejecutivo en la dictación del Reglamento de esta Ley deja abierta la posibilidad a que cada secretario municipal del país establezca sus propios criterios y requisitos para otorgar personalidad jurídica a las fundaciones y corporaciones.

Si bien el Ministerio de Justicia ha dictado mediante resolución los modelos tipo de estatutos para las fundaciones y corporaciones y, la Ley 20.500 establece el procedimiento general para la tramitación de la obtención de la personalidad de estas entidades, existe un área gris que comprende todas

aquellas opciones de organización de las fundaciones y corporaciones, que si bien se ajustan a las disposiciones del Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil, no siguen en forma exacta lo dispuesto en los modelos tipo de estatutos publicados por el citado ministerio. No existe claridad ni unificación de criterios a seguir en estos casos, situación que debiera ser solucionada a través del Reglamento de la Ley 20.500. Lo contrario, podría significar que en los próximos años sea posible encontrar más de trescientos criterios distintos, uno por cada secretario municipal del país, para la aprobación de los estatutos de las fundaciones y corporaciones.

2) En relación a la tributación a la cual se encuentran afectas las fundaciones y corporaciones, como conclusión, es posible afirmar que no existe un sistema tributario claro y sistematizado que se ajuste a las particularidades de este tipo de personas jurídicas sin fines de lucro.

Nuestro sistema tributario considera a las fundaciones y corporaciones como cualquier otro contribuyente. En consecuencia, para efectos de todas las leyes analizadas, Ley de Impuesto a la Renta, Ley de Impuesto a la Ventas y Servicios, Ley de Impuesto a la Herencia y Donaciones, Ley de Impuesto Territorial y Decreto Ley de Rentas Municipales, estas entidades sin fines de lucro, se encuentran gravadas con los impuestos que cada una de estas leyes

establecen. Asimismo, todas ellas contemplan exenciones que podrían favorecer a las fundaciones y corporaciones.

a) Respecto a Ley de Impuesto Territorial y el Decreto Ley de Rentas Municipales, tras al análisis realizado, es posible concluir que existe claridad, coherencia y certeza en los criterios para aplicación del impuesto y la posibilidad de solicitar las exenciones establecidas en cada una de ellas. Especialmente respecto a las Rentas Municipales, la Contraloría General del República ha procurado unificar criterios para que cada municipalidad conceda la exención contemplada en la norma citada, así como las facultades de fiscalización que cada municipio posee.

b) Situación opuesta ocurre en el caso en la Ley de Impuesto a la Herencia y Donaciones, la que si bien contempla algún tipo de exención a la que podrían acogerse las fundaciones y corporación, su aplicación no es clara ni sistemática. A su vez existe un amplio catálogo de leyes que contemplan la exención de este impuesto, así como del trámite de insinuación de donación, pero cada una de ellas establece un procedimiento distinto y con requisitos diversos.

Sería conveniente crear un sistema unificado que establezca un procedimiento único, no sólo para la exención del Impuesto a la Herencia y

Donaciones para las fundaciones y corporaciones, sino también para los beneficios que obtengan los donantes a nivel de Impuesto a la Renta.

c) Por otra parte, ha quedado en evidencia que en el Impuesto a las Ventas y Servicios y, el Impuesto de Timbres y Estampillas, al tratarse el primero de un impuesto indirecto que permite la traslación y, el segundo, de un impuesto que permite al sujeto pasivo del impuesto, el acreedor, solicitar el reembolso del monto enterado en arcas fiscales a su deudor, resulta compleja la aplicación de algún tipo de exención.

Por lo anterior sería conveniente crear un sistema especial de exenciones para las fundaciones y corporaciones que proporcionen asistencia gratuita a personas de escasos recursos, es decir, a aquellas instituciones que están supliendo o complementando las necesidades y responsabilidades que el Estado no es capaz de satisfacer a la ciudadanía. Así, por ejemplo, en materias tan relevantes como salud, educación, asistencia de menores de edad y ancianos, entre otros.

Una posibilidad de implementar una exención del Impuesto a las Ventas y Servicios es a través de la creación de la devolución de IVA fundación/corporación, utilizando un sistema similar a la devolución de IVA al exportador. Es decir, que las instituciones beneficiadas con esta exención cada

mes puedan solicitar la devolución del IVA pagado cuando sean calificados como contribuyentes finales por los bienes o servicios comprados para el cumplimiento de sus objetivos. Para evitar distorsiones con los demás agentes económicos del mercado, esta exención no debiera ser procedente cuando las fundaciones y corporaciones no son el contribuyente final del impuesto, es decir, cuando estas instituciones, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, efectúen ventas o presten servicios afectos a IVA.

Por la misma razón, esta exención no debiera beneficiar a fundaciones y corporaciones que desarrollan actividades como cualquier otro agente económico de mercado y no presten atención gratuita a personas de escasos recursos, lo contrario podría significar la implementación de un caso de competencia desleal dentro del mercado, que incluso podría dar pie a abusos sistemáticos.

En relación al Impuesto de Timbres y Estampillas, para evitar confusión respecto de quien es el beneficiario de la exención, se podría establecer una exención para las fundaciones y corporaciones cuando éstas tengan la calidad de deudor y/o acreedor de una obligación afecta con este impuesto. Nuevamente esta exención sólo debiera ser un beneficio para las instituciones que suplen la labor del Estado en la satisfacción de necesidades sociales.

d) Respecto a la Ley de Impuesto a la Renta, la cual establece un sistema integrado de tributación, especialmente diseñado para entidades cuyo objeto es la generación de riquezas para distribuirla, resulta indispensable preguntarse si tiene sentido que las personas jurídicas sin fines de lucro, como lo son las fundaciones y corporaciones, tengan el mismo tratamiento tributario que las personas jurídicas con fines de lucro, como es el caso de las sociedades.

El sistema integrado de la Ley de Impuesto a la Renta se basa en el principio que el impuesto pagado por las personas jurídicas con fines de lucro, empresas y sociedades, puede ser utilizado como crédito contra el impuesto que le corresponde pagar a los dueños o socios de estas entidades con fines de lucro. Para ello se han establecido una serie de registros y obligaciones tributarias indispensables para contabilizar y llevar control de estos créditos.

Con anterioridad a la entrada en vigencia de las leyes 20.780 y 20.899 que implementaron la Reforma Tributaria, las fundaciones y corporaciones, como contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría se encontraban a obligadas a declarar sus rentas mediante contabilidad completa, debiendo cumplir con todas las obligaciones exigibles a cualquier contribuyente de este impuesto, obligaciones tales como presentar declaraciones juradas y llevar los registros establecidos en la Ley.

El texto actualmente vigente de la Ley de la Renta en sus artículos 14, 14 Ter y 20, nada dice respecto del tratamiento tributario de las fundaciones y corporaciones, no establece cuál de los nuevos tres regímenes de tributación deben adoptar, tampoco señala cuáles son las obligaciones tributarias que deben cumplir, simplemente el artículo 20 de la Ley de la Renta señala que el Impuesto de Primera Categoría tiene una tasa de 25% y, en el caso de los contribuyentes de la letra B del artículo 14 el impuesto será 27%.

Sólo el Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular N° 49 del 14 de julio de 2016, ha interpretado que las fundaciones y corporaciones se encuentran excluidos de la aplicación de los nuevos regímenes tributarios y, agrega, que se trata de contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, sólo para efectos de determinar las rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, en virtud de las normas establecidas en el Título II de la Ley de Impuesto a la Renta, señalando que la tasa aplicable será de 25%.

Dada la omisión incurrida en la Ley de Impuesto a la Renta hoy, no hay claridad respecto a cuáles son las obligaciones tributarias que deben cumplir las fundaciones y corporación. Sólo por instrucción administrativa se ha determinado que siguen obligadas a determinar sus rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría mediante contabilidad, pero no existe claridad si deben

llevar todos los registros y presentar todas las declaraciones de los demás contribuyentes obligados a determinar sus rentas mediante contabilidad completa.

Por lo anterior, resulta indispensable que mediante una reforma a la Ley de Impuesto a la Renta, se establezca un sistema especial de tributación para las fundaciones y corporaciones, donde se contemple, sólo para efectos de impuesto, y sin perjuicio de las facultades de fiscalización del Ministerio de Justicia, un sistema de contabilidad simplificada para la determinación de sus rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, similar al establecido en el artículo 14 Ter letra a) de la Ley de Impuesto a la Renta, sin obligación de llevar registro destinado a controlar los créditos imputables a impuestos finales, manteniendo sólo las obligaciones tributarias de declaración y retención de impuesto que se relacionen con terceros, como ocurre en el caso de los trabajadores y prestadores de servicios.

3. Complementando las sugerencias descritas en los números anteriores, debiera incorporarse a nuestro sistema tributario, un catálogo de sanciones que procure evitar abusos de parte de los contribuyentes. Dentro de las posibles sanciones, debieran reservarse las multas o penas pecuniarias sólo para aquellas infracciones derivadas de errores menores en la administración de las fundaciones y corporaciones. Asimismo se debieran establecer penas

corporales para todas aquellas personas que utilicen a estas instituciones como un medio para obtener beneficios tributarios y económicos personales o societarios. Incluso estos abusos podrían ser tipificados como un nuevo delito susceptible de establecer responsabilidad penal de las personas jurídicas determinadas en el Ley 20.393, sin perjuicio que puedan configurarse los demás delitos determinados en la mencionada ley.

4. De esta forma, se puede resumir que la falta de claridad y orden en el sistema impositivo exigibles a las fundaciones y corporaciones puede ser solucionado a través de la creación de un régimen tributario especial de naturaleza mixta, en cual se contemple un régimen general, cuando estas instituciones actúen como cualquier agente económico del mercado y un régimen especial de exenciones cuando éstas complementen la labor del Estado en satisfacer las necesidad de la ciudadanía en forma gratuita. Todo lo anterior, complementado por un sistema de sanciones estricto para evitar abusos.

BIBLIOGRAFÍA

1. Alberto Lyon Puelma, Teoría de la Personalidad. Ediciones Universidad Católica de Chile, primera edición, 1993.
2. Inés Torres Gajardo, Las Fundaciones en el Derecho Civil Comparado. Memoria para optar al grado de Licenciado en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, 1947.
3. Francisco Cánovas Sánchez, Patrocinio y Mecenazgo en el Horizonte Europeo de los años 1990. Las Fundaciones y la Sociedad Civil, primera edición, 1992.
4. Ramón Badenes Gasset, Las Fundaciones de Derecho Privado, Tomo I, 3ª Edición, 1986.
5. Alejandro Guzmán Brito, De las Donaciones entre Vivos. Conceptos y Tipos, primera edición, 2005.
6. Boletín Técnico N° 63 de Colegio de Contadores de Chile.
<http://portal.chilecont.cl/wp-content/uploads/2016/07/Boletin-N-63.pdf>

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

1. Servicio de Impuestos Internos, Organizaciones Sin Fines de Lucro (OSFL)
2. http://www.sii.cl/contribuyentes/actividades_especiales/organizaciones_sin_fines_de_lucro.pdf

3. Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 2126 de 6 de julio de 1988.
4. Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 2419 del 13 de noviembre de 2013.
5. Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 1470 del 2 de junio de 2015.
6. Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 4104 del 10 de noviembre de 1999.
7. Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 1216 del 5 de marzo de 2016.
8. Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 135 del 13 de enero de 2006.
9. Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 1588 del 5 de septiembre de 2014.
10. Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N°1761 del 2 de octubre de 2014.
11. Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 2419 del 13 de noviembre de 2013.
12. Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 517 del 2 de marzo de 2007.
13. Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 3025 del 5 de octubre de 1998.

14. Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 550 del 15 de marzo de 2017.
15. Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 1809 del 13 de julio de 2015.
16. Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 2320 del 14 de diciembre de 2010.
17. Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 317 del 10 de febrero de 2017.
18. Servicio de Impuesto Interno, Oficio Ordinario N° 4104 del 10 de noviembre de 1999,
19. Servicio de Impuesto Interno, Oficio Ordinario N° 6513 del 18 de diciembre de 2003,
20. Servicio de Impuesto Interno, Oficio Ordinario N° 129 del 19 de enero de 1999.
21. Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 416 del 23 de febrero de 2017
22. Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario N° 622 del 26 de febrero de 2015.
23. Servicio de Impuestos Internos Oficio Ordinario N° 3026 del 16 de diciembre de 2011 y Oficio Ordinario N° 1809 del 13 de julio de 2015.
24. Servicio de Impuestos Internos, Oficio Ordinario 468 del 3 de marzo de 2017.

25. Servicio de Impuesto Internos, Oficio Ordinario N° 3487 del 9 de octubre de 1991.
26. Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 49 del 14 de julio de 2016.
27. Contraloría General de la República, Dictamen N° 3.426 del 28 de enero de 2003.
28. Contraloría General de la República, Dictamen N° 44.141 del 14 de junio de 2016.