



## **ASPECTOS TRIBUTARIOS**

**EN**

## **FUNDACIONES Y CORPORACIONES**

Actividad formativa equivalente a tesis para optar al grado de  
Magíster en Tributación

**PARTE II**

**Alumnas: Judith Navarro García**

**Profesor Guía: Miguel Ángel Ojeda**

**Santiago, marzo 2020**

## TABLA DE CONTENIDOS

<b><u>CAPÍTULO</u></b>	<b><u>PÁGINA</u></b>
RESUMEN EJECUTIVO .....	1
CAPÍTULO I.....	2
1. INTRODUCCIÓN.....	2
1.1 Planteamiento .....	2
1.2 Hipótesis .....	5
1.3 Subtemas .....	6
1.4 Objetivo General .....	7
1.5 Objetivos Específicos .....	7
1.6 Metodología .....	8
2. MARCO TEÓRICO .....	9
2.1 Como se ha tratado el tema en Chile .....	9
2.2 Marco Conceptual y Normativo .....	11
2.2.1 Definición de conceptos .....	11
2.2.2 Normativa legal .....	12
2.2.3 Jurisprudencia administrativa SII.....	18
2.2.4 Dictámenes emitidos por Tribunales .....	30
CAPÍTULO II.....	31
3. DESARROLLO .....	31
Subtema 2.....	31
4.1 Contexto de Gastos Rechazados y Término de Giro.....	31
4.1.2 Aplicación de la norma del artículo 21 de la LIR. ....	31
4.1.3 Declaración Jurada N° 1945 .....	33
4.1.4 Aplicación de la norma del artículo 38 bis de la LIR .....	36
4.1.5 Jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos. ....	39
5. CONCLUSIÓN.....	40
Bibliografía.....	43

## **ABREVIATURAS**

LIR: Ley sobre Impuesto a la Renta.

RLI: Renta Líquida Imponible o Resultado Tributario.

PPUA: Pago Provisional de Utilidades Absorbidas

SII: Servicio de Impuestos Internos

RREE: Registro de Rentas Empresariales

RAI: Rentas Afectas a Impuestos

FUT: Fondo de Utilidades Tributables

IDPC: Impuesto de Primera Categoría

ART: Artículo

IVA: Impuesto al Valor Agregado

IDCP: Impuesto de primera categoría

## **RESUMEN EJECUTIVO**

El propósito de esta investigación es realizar una revisión y análisis a las disposiciones aplicables a las Fundaciones y Corporaciones relacionada específicamente con las normas del artículo 21, artículo 31 N° 3 inciso cuarto y el artículo 38 bis de la Ley de la Renta.

Para ello revisaremos la normativa legal que regula a este tipo de entidades, jurisprudencia emitida por el Servicio de Impuestos Internos y Tribunales de Justicia en Chile y comparar estas últimas con lo estipulado en la Ley de la Renta para ver la aplicabilidad de estas normas en este tipo de entidades.

Dentro de los objetivos de este estudio se encuentra el poder entregar una guía a los encargados del cumplimiento tributario de estas organizaciones; determinar la forma en que se debe determinar la Renta Líquida Imponible en la medida que la entidad perciba utilidades desde una sociedad en donde participe y sea necesario determinar un posible Pago Provisional por Utilidades Absorbidas; determinar la procedencia de la aplicación de las normas del artículo 21 de la LIR en concordancia con la declaración jurada N° 1945 y la aplicación de las normas de término de giro indicadas en el artículo 38 bis de la Ley de la Renta.

# CAPÍTULO I

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1 Planteamiento

Hoy en día dada las grandes necesidades de nuestro país y del Mundo, surge la voluntad de algunos sectores, los cuales de alguna manera tratan de aminorar estas carencias, ya sea con un fin meramente filantrópico o bien con el fin de dar cumplimiento a la Responsabilidad Social Empresarial por parte de las empresas, mediante la creación de Organizaciones sin Fines de Lucro. Esto favorece a diferentes grupos o sectores con distintas necesidades que el Estado no alcanza a abarcar, por falta de recursos o por tratarse de grupos muy específicos de los cuales el Estado definitivamente no tiene conocimiento. Frente a esto las Organizaciones sin Fines de Lucro toman un rol preponderante dentro de la sociedad.

En nuestro país estas organizaciones se comienzan a gestar desde la Época de la Colonia (entre 1598 y 1810) siendo patrocinadas en ese entonces por la Iglesia Católica y recién en el siglo XX se establece un reconocimiento jurídico para este tipo de entidades (Hopkins, 2006).

Dentro de las Organizaciones sin Fines de Lucro podemos distinguir las Fundaciones, Corporaciones, Asociaciones Gremiales, Sindicatos, Juntas de Vecinos y Organizaciones Comunitarias y Cooperativas. En esta investigación nos enfocaremos específicamente en Fundaciones y Corporaciones.

Las Corporaciones están formadas por un grupo de personas que persiguen uno o más objetivos en común. A su vez, las Fundaciones se forman por el aporte de bienes a la entidad para perseguir un fin determinado de interés general (bcn.cl).

Este tipo de entidades no tienen como objeto un fin lucrativo, ya que, a diferencia de las empresas, las utilidades que genera no pueden ser distribuidas entre sus miembros o fundadores y deben ser utilizadas dentro de la organización para dar cumplimiento al objeto social estipulado.

Este tipo de instituciones se encuentran reguladas en los artículos 545 al 564 del Título XXXIII Libro I del Código Civil y por la Ley N° 20.500 del año 2011, además de tener la obligación de inscribirse en el Registro de Personas Jurídicas sin fines de Lucro, perteneciente al Registro Civil (Artículo 8 Ley N°20.500).

En nuestro país las Fundaciones y Corporaciones por norma general, se encuentran exentas del Impuesto de Primera Categoría por los ingresos provenientes de los aportes o donaciones que perciban, los que tienen la categoría de Ingreso no Renta de acuerdo con el artículo 17 de la Ley de la Renta (en adelante LIR), pero en la medida que realicen operaciones tendientes a generar ingresos provenientes de las actividades indicadas en el artículo 20 de la LIR, deberán

declarar estos ingresos y cumplir con las demás obligaciones tributarias que la Ley indica, tales como: efectuar inicio de actividades, presentar declaraciones anuales de impuestos, declaraciones juradas, llevar libros de contabilidad, efectuar pagos provisionales y practicar retenciones de impuestos en la medida que corresponda.

Tanto las Corporaciones como las Fundaciones no cuentan con socios o dueños finales, razón por la cual se ven imposibilitadas de repartir utilidades y por consiguiente tampoco pueden acogerse a los regímenes tributarios indicados en el artículo 14 de la LIR.

Con esta investigación se busca analizar las disposiciones legales vigentes y dar respuesta a las interrogantes que surgen al momento de llevar a la práctica la normativa tributaria relacionada con los gastos rechazados y Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (en adelante PPUA), dado que la LIR no indica de forma explícita la metodología a utilizar en relación a la forma de reconocer un eventual PPUA o la tributación de las partidas indicadas en el artículo 21 de la LIR para este tipo de entidades.

Además, analizaremos la aplicación de las normas del término de giro de acuerdo a lo indicado en el art. 38 bis de la LIR.

Debido a ello es que consideramos importante analizar estos aspectos y brindar la mayor cantidad de información posible, ya que, una gran cantidad de estas entidades cuenta con recursos muy limitados los cuales son destinados a

cumplir su objeto social, dejando en segundo plano labores tan relevantes como las relacionadas con el cumplimiento tributario.

Cabe indicar que, la presente investigación considera los efectos tributarios de la Legislación Vigente al 31-12-2019, sin perjuicio de las citas se pueden realizar a la Ley N°21.210 publicada en el Diario Oficial el 24-02-2020.

## **1.2 Hipótesis**

Las Fundaciones y Corporaciones que realicen actividades clasificadas en el artículo 20 de la LIR, están obligadas a realizar la determinación de la Renta Líquida Imponible por los ingresos generados durante el periodo conforme al mecanismo indicado en los artículos N° 29 al 33 de la LIR y en consecuencia deberán cumplir con las demás obligaciones tributarias administrativas correspondientes. Si a su vez, reciben utilidades de otras sociedades, deberán reconocer de alguna manera estas utilidades en su RLI.

Para ello es necesario analizar las normas del artículo 14 de la LIR donde se especifica el tratamiento que se debe dar a estas utilidades, dependiendo del Régimen Tributario al cual estén acogidas.

En la medida que la entidad esté obligada a declarar sus ingresos de acuerdo con las normas de la LIR, quedará sujeta también a las normas de fiscalización del Código Tributario, lo que conlleva la revisión de los ingresos y gastos relacionados

con estos ingresos, revisión que podría gatillar la aplicación de las normas del artículo 21 de la LIR.

Dado lo anterior, es que planteamos como hipótesis a investigar lo siguiente: estas entidades cuando perciban ingresos distintos a los de su naturaleza estarían obligadas a cumplir en términos generales con las normas impositivas vigentes en nuestro país, tales como: determinar la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y pagar el Impuesto de Categoría, pagar Impuesto Único del Artículo 21 de la LIR e incluso podrían tener el derecho a recuperar el Impuesto por Utilidades Absorbidas, PPUA.

### **1.3 Subtemas**

Para desarrollar la hipótesis anteriormente descrita, trataremos de responder los siguientes planteamientos:

#### **Subtema 1**

Procedencia de la solicitud de PPUA y su operatoria en las Corporaciones y Fundaciones cuando generen Ingresos Afectos a Primera Categoría y cumplan los requisitos del artículo 31 N° 3 de la LIR.

#### **Subtema 2**

Aplicación de las normas del artículo 21 de la LIR en los desembolsos y gastos efectuados por estas entidades, en la medida que generen ingresos afectos a

Primera Categoría y procedencia aplicación de la tributación por término de giro indicada en el art. 38 bis de la LIR.

#### **1.4 Objetivo General**

Generar un manual práctico que incorpore el análisis de la Normativa Legal, la Jurisprudencia Administrativa vigente y las investigaciones previas de esta materia, que sirva para apoyar la investigación de otros profesionales en esta área, como así también, ser una guía para los encargados del cumplimiento tributario de estas organizaciones.

#### **1.5 Objetivos Específicos**

- i. Analizar la normativa tributaria vigente (Ley de la Renta).
- ii. Analizar los diferentes pronunciamientos del SII y de Tribunales relacionados con este tipo de entidades.
- iii. Definir la operatoria que se debiera realizar a nivel de Renta Líquida Imponible, tanto en el tratamiento de las utilidades recibidas como el posterior cálculo del PPUA.
- iv. Definir el procedimiento a seguir para determinar la base imponible y el impuesto a pagar, respecto de las partidas indicadas en el artículo 21 de la LIR, en el caso que proceda.
- v. Analizar la procedencia de la aplicación de las normas del término de giro en estas entidades.

## **1.6 Metodología**

La sistematización que se pretende desarrollar es esta tesis implica seguir un método inductivo, en el que se analizará la normativa vinculada con las Organizaciones sin Fines Lucro, puntualmente la relacionada con las Corporaciones y Fundaciones, lo cual contempla el análisis del ordenamiento jurídico relacionado con estas organizaciones, jurisprudencia administrativa emitida por el Servicio de Impuestos Internos, Ley 20.780 de Reforma Tributaria y su simplificación mediante la Ley 20.899, junto con el análisis de dictámenes emitidos por tribunales.

Para proseguir con cada tema de manera particular y así determinar los efectos que tendría en una Corporación o Fundación la solicitud de PPUA bajo las normas legales vigentes, así como la procedencia de la aplicación de las normas del artículo 21 de la LIR y del artículo 38 bis.

## **2. MARCO TEÓRICO**

### **2.1 Como se ha tratado el tema en Chile**

Las Corporaciones y Fundaciones por esencia son organizaciones sin fines de lucro, lo que implica que su labor debe ser con el único fin de dar cumplimiento a los objetivos planteados en su creación y las utilidades disponibles o excedentes no podrán ser distribuidas a sus socios o accionistas ya que su misma estructura legal le impide hacerlo (Artículo 556 Código Civil).

Aun así, revisten la calidad de contribuyentes en la medida que sean susceptibles de generar ingresos tributables, como el caso de ingresos correspondientes al artículo 20 de la LIR, ya que esta Ley no obedece a la naturaleza jurídica de las personas, si no a las actividades que realiza (Oficio N° 2126 del 06 julio de 1989, SII).

Aun así, dentro de los diferentes articulados de la LIR no es posible encontrar referencia alguna a este tipo de entidades respecto a la tributación que les afectaría, sino que la jurisprudencia del SII trata diferentes casos consultados por estas instituciones para efectos de aplicación de la norma, lo que constituye una ambigüedad para estos contribuyentes que derechamente se encuentran excluidos de la LIR.

Esta falta de normativa puede llevar a una interpretación errónea por parte de los encargados del cumplimiento tributario de las Fundaciones y Corporaciones. Carolina Saravia, Jefa del Departamento de Operaciones del Servicio de Impuestos Internos indicó: *“Las organizaciones sin fines de lucro que tienen contabilidad completa están obligadas a mantener sus libros contables debidamente autorizados por el SII a través de un timbraje, es lo que le da validez a la contabilidad de la empresa sea esta organizaciones sin fines de lucro o cualquier otro tipo”, advirtiendo “que más del 91% no haya timbrado en los últimos años podría ser indicio que no se está llevando correctamente su información contable y por lo tanto ante procesos de revisión no se contará con la información completa y/o fidedigna que acredite los ingresos y compras” (La Tercera, 12 de enero de 2018).*

De acuerdo con la base de datos del Registro Civil e Identificación, hasta el año 2018 se encontraban registradas y vigentes 28.051 Fundaciones y Corporaciones. De este universo, se encuentran registradas en el SII un total de 15.008 de las cuales sólo 3.743 (correspondiente a un 24,94% del registro del SII) están o han tenido algún proceso de fiscalización en los periodos tributarios 2018 y 2019 (Res.Ex.Nro.: 0017365, SII, Ley de Transparencia).

## 2.2 Marco Conceptual y Normativo

### 2.2.1 Definición de conceptos

Para comenzar con el análisis de los temas es preciso establecer algunas definiciones con el fin de facilitar su comprensión.

**Fundaciones:** Organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores (los fundadores), tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.

**Corporaciones de derecho privado:** Unión de un grupo de personas que persiguen uno o más fines en común. De acuerdo con el Código Civil también se les denomina asociaciones.

**Personas jurídicas sin fines de lucro:** Son un tipo de organización que no distribuyen entre sus socios las utilidades o excedentes obtenidos producto de sus actividades, los que deben ser destinados al fiel cumplimiento de los fines y objetivos de la organización. Se dedican a la búsqueda de fines espirituales, culturales, sociales, humanitarios, todo esto con fines altruistas y no lucrativos.

**Lucro:** Ganancia o provecho que se saca de algo.

**Contribuyente:** Sujeto pasivo de una relación jurídico-tributaria, el cual en virtud de la realización de un hecho generador de ingresos debe cumplir con su obligación de pagar los impuestos.

**Empresa:** Toda organización conformada por recursos humanos, materiales y financieros ordenados bajo una dirección para el logro de los fines económicos, sociales, culturales o benéficos y dotado de una individualidad legal determinada.

**Gastos:** Es una partida que implica o implicará el desembolso de una cantidad de dinero, ya sea en efectivo o por otro medio de pago la cual está asociada una contraprestación o beneficio futuro.

**Gastos Rechazados:** Corresponden a gastos que la LIR no permite que sean descontados en la determinación de la utilidad para efectos del pago de los impuestos. Son aquellas operaciones que no cumplen con los requisitos o condiciones establecidas en el artículo 31 de la LIR para poder ser deducidas de los ingresos brutos del ejercicio comercial, en concordancia con el artículo 33 de la norma señalada.

## 2.2.2 Normativa legal

### 2.2.2.1 Código Civil

Toda organización sin fines de lucro, dentro de las cuales se encuentran las Corporaciones y Fundaciones, se rigen por el Título XXXIII Libro I del Código Civil en los artículos 545 al 564.

En ellos se definen los requisitos y obligaciones para este tipo de entidades y sus características, dentro de las cuales podemos mencionar:

- Deben ser constituidas mediante una escritura pública o privada suscrita ante notario, oficial del Registro Civil o funcionario municipal autorizado por el alcalde (art. 548).
- Los estatutos de una corporación deberán determinar los derechos y obligaciones de los asociados, condiciones de incorporación y la forma y motivos de exclusión (art. 548-2).
- Los estatutos de una fundación deben indicar además los bienes o derechos que aporte el fundador al patrimonio de esta, así como las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines estatutarios de la fundación y para la determinación de los beneficiarios (art. 548-2).
- Lo que pertenece a una corporación, no pertenece ni en todo ni en parte a ninguno de los individuos que la componen; y recíprocamente, las deudas de una corporación no dan a nadie derecho para demandarlas, en todo o parte, a ninguno de los individuos que componen la corporación, ni dan acción sobre los bienes propios de ellos, sino sobre los bienes de la corporación (Art. 549).

- La dirección y administración de una asociación recaerá en un directorio de al menos tres miembros, cuyo mandato podrá extenderse hasta por cinco años. No podrán integrar el directorio personas que hayan sido condenadas a pena aflictiva (art. 551).
- Los directores ejercerán su cargo gratuitamente, pero tendrán derecho a ser reembolsados de los gastos, autorizados por el directorio, que justificaren haber efectuado en el ejercicio de su función (art. 551-1).
- Los estatutos de una corporación tienen fuerza obligatoria sobre toda ella, y sus miembros están obligados a obedecerlos bajo las sanciones que los mismos estatutos impongan (art. 553).
- Las asociaciones y fundaciones podrán adquirir, conservar y enajenar toda clase de bienes, a título gratuito u oneroso, por actos entre vivos o por causa de muerte (art. 556).
- Las rentas, utilidades, beneficios o excedentes de la asociación no podrán distribuirse entre los asociados ni aún en caso de disolución (art. 556).
- Corresponderá al Ministerio de Justicia la fiscalización de las asociaciones y fundaciones (art. 557).
- Las personas jurídicas regidas por este Título estarán obligadas a llevar contabilidad de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general. Deberán además confeccionar anualmente una memoria explicativa de sus actividades y un balance aprobado por la asamblea o, en las fundaciones, por el directorio (art. 557-1).

- Las asociaciones y fundaciones podrán realizar actividades económicas que se relacionen con sus fines. Las rentas que se perciban de esas actividades sólo deberán destinarse a los fines de la asociación o fundación o a incrementar su patrimonio (art. 557-2).
- Disuelta una corporación, se dispondrá de sus propiedades en la forma que para este caso hubieren prescrito sus estatutos; y si en ellos no se hubiere previsto este caso, pertenecerán dichas propiedades al Estado, con la obligación de emplearlas en objetos análogos a los de la institución. Tocarà al Presidente de la República señalarlos (art. 561).
- Las fundaciones perecen por la destrucción de los bienes destinados a su manutención (art. 564).

#### 2.2.2.2 Ley N° 20.500 Sobre asociaciones y participación ciudadana en la Gestión Pública

Esta ley fue promulgada el 16 de febrero del 2011 y su finalidad es fijar el marco legal respectivo a los diferentes tipos de asociaciones de personas en el país.

En ella se definen los ejes de las asociaciones, marco regulatorio y rol del Estado en el apoyo de éstas, además de establecer un Registro Nacional de Personas Jurídicas sin Fines de Lucro, el cual es administrado por el Registro Civil e Identificación.

### 2.2.2.3 Ley de la Renta

Para efectos de este análisis, solamente definiremos los artículos que tienen incidencia en los temas en cuestión:

Artículo 14: En este artículo se definen las normas de tributación de los contribuyentes sujetos a las normas de la Primera Categoría, y que, dependiendo de su estructura jurídica y societaria, deberán tributar en los regímenes de la letra A de renta atribuida y del régimen B parcialmente integrado.

Artículo 17 N° 9: Ingreso no Renta por la adquisición de bienes de acuerdo con los párrafos 2° y 4° del Título V del Libro II del Código Civil (relacionado con la accesión de suelos y cosas muebles e inmuebles) o por prescripción, sucesión por causa de muerte o donación.

Artículo 17 N° 11: Este numeral clasifica como Ingreso no Renta las cuotas recibidas por partes de los asociados.

Artículo 20: Establece las tasas de Impuesto de Primera Categoría para los contribuyentes del artículo 14, dependiendo del régimen al cual se encuentren acogidos, con una tasa del 25% para el régimen A de renta atribuida y tasa del 27% para el régimen B parcialmente integrado. Además, se clasifican los diferentes tipos de rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, las cuales se clasifican en las siguientes categorías:

- 1) Renta de bienes raíces
- 2) Rentas de capitales mobiliarios
- 3) Rentas de la industria y del comercio
- 4) Rentas de corredores
- 5) Todas las demás rentas
- 6) Premios de lotería (tasa especial)

Artículo 21: Este articulado determina el impuesto único de tasa 40% que deben aplicar “las sociedades anónimas, contribuyentes del número 1 del artículo 58, empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren su renta efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa” sobre las partidas o desembolsos que no cumplen con los requisitos del artículo 31 para ser considerados gastos necesarios, o que sean atribuibles a los socios o accionistas de la empresa. Su estructura se divide en tres incisos:

- Inciso Primero: Gastos rechazados clasificados en el N° 1 del artículo 33 de la LIR.
- Inciso Segundo: Impuestos de esta Ley pagados, intereses, reajustes, multas fiscales y contribuciones. Las partidas indicadas en este inciso no se afectan con la tasa del 40%.
- Inciso Tercero: Gastos rechazados clasificados en el N° 1 del artículo 33 de la LIR, que puedan ser atribuibles a los socios o accionistas, los cuales deberán tributar con los impuestos finales más una sobretasa del 10%.

Artículo 31 N° 3: Determina la posibilidad de deducir de la RLI las pérdidas de ejercicios anteriores. Además, define el tratamiento de las pérdidas y su imputación a las utilidades que reciba una empresa durante el periodo, generado de esta forma un Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (PPUA).

Artículo 38 bis: Determina la tributación final de las personas jurídicas que tributen bajo las normas de la Primera Categoría en los casos de término de giro de sus actividades.

Artículo 40 N° 4: Establece exención del Impuesto de Primera Categoría a las rentas percibidas por instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Podrán solicitar esta exención las instituciones que no persigan fines de lucro y que en sus estatutos se determine la ayuda material o de cualquier otro tipo, a personas de escasos recursos.

Artículo 41: Determina la aplicación de las normas de corrección monetaria de activos y pasivos, a los contribuyentes de Primera Categoría que declaren rentas efectivas según contabilidad completa de acuerdo con las normas del artículo 20 de la LIR.

### 2.2.3 Jurisprudencia administrativa SII

Debido a que la LIR no incluye ni describe las obligaciones y normas que deben seguir estas instituciones, es que debemos recurrir a la escasa jurisprudencia

del SII, en donde podemos apreciar los criterios utilizados por esta entidad a lo largo de los años.

- Oficio N°2126 del 06 de julio de 1989, tributación de las Corporaciones y Fundaciones de Derecho Privado regidas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil. Normas contables, declaración y retención de impuesto.

Consulta realizada por el Ministerio de Justicia, respecto a las obligaciones tributarias de estas organizaciones respecto a la Ley de la Renta e IVA.

Se explica el concepto de contribuyentes para efectos de la Ley de la Renta indicando que las personas naturales y jurídicas revisten la calidad de “contribuyente” en la medida que sean susceptibles de generar ingresos afectos a esta ley, por lo que en el caso que este tipo de entidad en el margen de su actividad para recaudar fondos estos sean clasificados como una actividad comercial, deberán cumplir con las obligaciones correspondientes a cualquier contribuyente, es decir: inscribirse en el Rol Único Tributario, realizar declaración de inicio de actividades, llevar libros de contabilidad, presentar declaraciones anuales de impuestos y efectuar retenciones de impuestos de acuerdo al artículo 74 N° 1, 2 y 4 de la LIR.

- Oficio N° 1954 del 28 de abril del 2004, contribuyentes obligados a llevar registro de Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

Una Fundación consulta si en su calidad de organización sin fines de lucro, se encuentra obligada a llevar el Registro FUT por las utilidades o rentas provenientes de sus actividades.

La respuesta del SII se basa en las características de los contribuyentes, calificación otorgada a todas las personas naturales o jurídicas susceptibles de generar rentas sujetas a las leyes tributarias y considerando que las entidades sin fines de lucro en la medida, que realicen actividades clasificadas en el artículo 20 de la LIR, deben cumplir con las obligaciones tributarias y administrativas para el cumplimiento de la Ley como cualquier contribuyente, sin atender a su condición de organización sin fines de lucro.

Como conclusión se indica que en la medida que la Fundación genere rentas efectivas que se clasifiquen en la Primera Categoría, se encuentran obligadas a llevar el registro FUT de acuerdo con el artículo 14 Letra A) N° 3 de la Ley de la Renta vigente a esa fecha.

- Oficio N° 4998 del 28 de diciembre del 2006, solicita confirmación de las obligaciones tributarias de una fundación.

Se plantea el caso de una fundación cuyos ingresos son provenientes de licitaciones sociales del gobierno y donaciones de otras fundaciones sin fines de lucro, tanto nacionales como internacionales y que tienen como objeto la ayuda a familias de escasos recursos en temas culturales, ciencias, salud, educación y progreso económico social.

En respuesta se confirma que los ingresos por cuotas y donaciones de terceras personas corresponderían Ingreso no Renta, las cuales se encuentran clasificadas en el Art. 17 de la LIR, además se comenta el tratamiento de las ayudas económicas que realice la fundación en cumplimiento de sus estatutos, las cuales no pueden ser reconocidas como gastos y rebajarlos de la base imponible de los ingresos de Primera Categoría (si los hubiera) si no que estos desembolsos deberán agregarse a la RLI para afectarse con el IDPC.

- Oficio N° 2320 del 14 de diciembre del 2010, situación tributaria de los costos, gastos y desembolsos relacionados con ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas, conforme al artículo 33, N°1, letra e), de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se solicita confirmar criterio por parte de una fundación, relacionado con los gastos rebajados de la Renta Líquida Imponible y que estos se encuentren directamente relacionados con ingresos afectos a los impuestos de Primera Categoría, que aquellos gastos se encuentran correctamente deducidos independiente de que la entidad haya generado durante el periodo ingresos no constitutivos de renta, como son las cuotas erogadas por sus asociados, las cuales se clasifican en el artículo 17 N° 11 de la LIR.

Como parte de la respuesta, se ratifica el criterio utilizado, el cual es concordante con las instrucciones emitidas en la circular 68 del año 2010, que

establece el criterio a utilizar correspondiente a los gastos asociados a ingresos no renta y a los gastos de utilización común.

En este caso, al confirmar que estos gastos rebajados de la base imponible se encuentran directamente relacionados con ingresos afectos a la LIR, se confirma el criterio utilizado por la fundación.

- Oficio N° 1043 del 04 de mayo del 2011, caso Fundación Chile, obligación llevar registro FUT, facultad de solicitar PPUA, facultad de utilizar los Créditos por IDPC de utilidades recibidas (absorción de FUT por Pérdida Tributaria).

Esta consulta se realiza en un proceso de fiscalización de Fundación Chile, creada bajo el Decreto Ley N° 1528 del año 1976, el cual en su numeral 3 determina que las rentas que genere esta institución se encuentran exentas de impuestos de la Ley de la Renta, entre otros tributos.

Se plantea que la fundación recibe utilidades de otras sociedades donde mantiene participación y parte de la consulta es: si debido a que sus ingresos de todo tipo se encuentran exentos de los impuestos de la Ley de la Renta, es obligatorio llevar el registro FUT, además de aclarar la posibilidad de solicitar PPUA por las utilidades recibidas.

El análisis entregado por el SII es que, al tratarse de una fundación que cuenta con una exención expresa de los impuestos de la LIR, no es aplicable la obligación de llevar el registro FUT y que, al no estar sujeta a las normas de la LIR, no se encuentra facultada para utilizar los créditos por IDPC de las utilidades recibidas.

- Circular N° 49 del 14 de julio del 2016, esta circular tiene como finalidad la interpretación de las Leyes N° 20.780 y 20.899 de la LIR vigente a la fecha. En ella se entregan las normas de aplicación, criterios y definiciones respecto a ella.

Es en esta circular donde podemos encontrar referencia a la tributación de las Corporaciones y Fundaciones, donde se indica que éstas quedan excluidas de la aplicación de las normas del artículo 14 de la LIR por no contar con un vínculo directo o indirecto con personas contribuyentes de impuestos finales, además se indica que están obligadas a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, pero que esta obligación procede solo para efectos de determinar las rentas afectas a IDPC y que la tasa que deben aplicar es de un 25%.

- Oficio N° 973 del 09 de mayo del 2017, solicita confirmar criterios respecto al traspaso de activos y pasivos a una fundación.

Una Fundación cuenta con la exención del art. 40 N°4 de la LIR, además se especifica que dentro de las donaciones recibidas se encuentran derechos sociales y acciones de sociedades, por las cuales la fundación ha pasado a ser socia o accionista controladora.

Se evalúa traspasar los activos y pasivos de estas filiales a la fundación, las cuales perciben rentas de capitales mobiliarios y de arrendamiento de bienes raíces, mediante la adquisición de los derechos sociales y acciones faltantes para

completar el 100% generando así una fusión impropia. Esta adquisición sería mediante donación de las participaciones, para así no generar una operación onerosa.

Dentro de las conclusiones de este caso, se especifica que las fundaciones están excluidas de las normas del art. 14 de la LIR. Y que luego de la fusión impropia (en la medida que se pueda realizar) no perdería el beneficio de exención del art. 40 N°4 de la LIR en la medida que mantenga las condiciones que se evaluaron para que le sea otorgado este beneficio.

- Oficio N° 1779 del 09 de agosto del 2017, aplicación de los nuevos regímenes de tributación a establecimientos educacionales de propiedad de una congregación religiosa y una fundación.

Se plantea el caso de aplicación de los nuevos regímenes de tributación en 3 establecimientos educacionales los cuales realizan operaciones clasificadas en el art. 20 N°4 de la LIR y que están conformados como “empresa”. Sus dueños son una Fundación y una Sociedad de Responsabilidad Limitada. Esta última tiene como dueños a la misma Fundación y a una Corporación Religiosa, por ende, estos establecimientos educacionales no tendrían a socios o accionista directa o indirectamente contribuyentes afectos a los impuestos finales.

Dentro del análisis se indica que de acuerdo con lo instruido en la circular 49 del año 2016, los contribuyentes que carezcan de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de socio, propietario, accionista o comunero

gravado con los impuestos finales, no quedan regulados bajo la norma del art. 14 de la LIR.

- Oficio N° 2004 del 06 de septiembre del 2017, modificaciones introducidas por la ley 20.780 y 20.899 al artículo 14 de la LIR, respecto a las organizaciones sin fines de lucro.

Se solicita pronunciamiento respecto a la posibilidad de acogerse al régimen simplificado del art.14 Ter letra A o al sistema de contabilidad simplificada del art.68 de la LIR por parte de estas organizaciones.

Se indica que este tipo de organizaciones no se encuentran sujetas a las normas del art. 14 de la LIR, por lo tanto, a partir del 01.01.2017 no se encuentran obligadas a mantener los registros de RREE, toda vez que no posee dueños o accionistas directa o indirectamente contribuyentes de impuestos finales y no reparten utilidades.

También se indica que no podrían acogerse a las normas del 14 Ter letra A por incumplimiento de requisitos de este artículo.

- Oficio N° 659 del 10 de abril del 2018, régimen de tributación de una Sociedad Anónima Cerrada cuyo propietario es una asociación gremial.

Se solicita confirmar el régimen tributario que aplicaría a una Sociedad Anónima Cerrada. La sociedad cuenta con dos accionistas: sociedad A que correspondería a una asociación gremial (sin fines de lucro) y sociedad B, la cual

es de propiedad en un 100% de A, lo que conlleva a que los accionistas finales de la Sociedad Anónima sea la asociación gremial.

Se concluye que la Sociedad Anónima Cerrada al no poseer directa o indirectamente propietarios afectos a los impuestos finales, no quedaría sometida a los regímenes tributarios del artículo 14 de la LIR.

Además, se indica que los dividendos que distribuya la Sociedad Anónima Cerrada hacia la asociación gremial (sociedad A) se encuentran afectos a los impuestos finales, pero no tienen derecho al crédito por IDPC, ya que no es posible su asignación, debido a que la sociedad A no se encuentra sujeta a las normas del art. 14 de la LIR, artículo que define el mecanismo de la asignación de créditos.

Por último, se plantea que en la medida que la Sociedad Anónima Cerrada ingrese una nueva accionista, directa o indirectamente afecto a los impuestos finales, deberá acogerse a las normas del artículo 14 letra B de la LIR, debiendo separar resultados antes y después de esa incorporación. Las utilidades generadas antes del ingreso del nuevo accionista formarán parte del RAI.

- Oficio N° 839 del 30 de abril del 2018, tratamiento tributario que corresponde aplicar a sociedad de inversiones que carece de propietarios contribuyentes de impuestos finales.

Se plantea el caso de una clínica constituida como una sociedad de inversiones en la cual su patrimonio es de propiedad en un 100% de una Corporación sin Fines de Lucro. Además, se indica que tanto las filiales y

subsidiarias directas o indirectas son sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, quienes tienen dentro de sus dueños a la misma clínica o a otras entidades sin fines de lucro.

Se pide confirmar el régimen tributario que aplicaría tanto a la clínica como a las filiales, considerando que la Reforma Tributaria Ley 20.780 y 20.899 establece dos nuevos regímenes de tributación, de los cuales es requisito para ambos, contar con dueños o accionistas, directa o indirectamente, contribuyentes de impuestos finales, situación que no correspondería a las entidades consultadas, ya que todas cuentan con dueños entidades sin fines de lucro que no corresponden a contribuyentes de impuestos finales.

Se concluye que en la medida que las empresas obtengan ingresos afectos a los IDPC y que tributen sobre renta efectiva con contabilidad completa por actividades realizadas comprendidas en el artículo 20 de la LIR, pero que carezcan de un vínculo directo o indirecto con contribuyentes de impuestos finales, no estarían sometidas a las normas del artículo 14 y que de acuerdo con las instrucciones impartidas en la circular 49 del año 2016, deberán tributar con la tasa del 25% sobre sus ingresos afectos a IDPC.

- Oficio N° 1311 del 25 de junio del 2018, tratamiento tributario de las ayudas monetarias que realiza una fundación.

Se explica el caso de una fundación en la cual dentro de sus estatutos se estipula la ayuda monetaria a personas de escasos recursos. Estas ayudas se

reconocerían como gasto necesario para producir la Renta, siendo rebajados dentro de los ingresos afectos a Primera Categoría de la Fundación, la cual también cuenta con ingresos por participación en otras sociedades (dividendos).

De acuerdo con la variada jurisprudencia del SII todas las personas sean naturales o jurídicas tengan o no fines de lucro, revisten la calidad de contribuyentes en la medida que puedan estar sujetas a alguno de los tributos que la LIR establece.

Se determina que las fundaciones no pueden rebajar donaciones de acuerdo con el artículo 31 N° 7 de la LIR por no corresponder a instituciones con fines de lucro, definición de “empresa”.

Por lo tanto, prosigue el citado oficio, en el evento de que tales desembolsos se hayan deducido de las rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría que pueda obtener la citada Fundación, alterando con ello el resultado tributario sobre el cual debe cumplir con el tributo antes mencionado, dichas partidas deben agregarse a la renta bruta para su afectación con el referido gravamen de categoría.

- Oficio N° 2972 del 05 de diciembre de 2019, Procedencia de que un fondo de inversión que tributa como sociedad anónima, pueda recuperar como pago provisional, el Impuesto de Primera Categoría, en la imputación de pérdidas tributarias.

Se consulta sobre la procedencia de la recuperación del IDPC por concepto de PPUA por parte de un fondo de inversión privado que tributa como Sociedad

Anónima, que cuenta con un único aportante de forma directa o indirecta, una asociación gremial que no tributa con los impuestos finales.

La consulta se basa en la respuesta del SII entregada en el oficio N° 659 de 10 de abril del 2018, donde se trata un caso similar en el cual una Sociedad Anónima cuenta con un único accionista el cual corresponde a una asociación gremial, solicita confirmar la posibilidad de recuperar los créditos de Primera Categoría a través del mecanismo del PPUA, correspondiente a las utilidades que distribuye la Sociedad Anónima. En este oficio el SII determina que la sociedad al no contar con dueños o accionistas contribuyentes de impuestos finales no puede acogerse a las normas del artículo 14 de la LIR, por consiguiente, no llevar registro RREE así como tampoco control de créditos, situación que lo imposibilita de solicitar el referido PPUA por parte de la asociación gremial.

La respuesta entregada por el SII en el oficio N° 2972 al fondo de inversión, es que a la luz de las diferentes disposiciones y análisis, toda entidad que declare sus rentas efectivas en base a contabilidad completa, le apliquen o no las normas del artículo 14 y cumpliendo con los requisitos del artículo 31 N° 3 de la LIR, se encuentran facultadas de utilizar los CDPC y con ello acceder a la solicitud de PPUA, indicando expresamente un cambio de criterio en relación al oficio N° 659 del año 2018.

- Oficio N° 3073 de 20 de diciembre de 2019: Se solicita confirmar el criterio sobre la aplicación del Impuesto por término a la disolución de una corporación

y el efecto por incremento de patrimonio generado en la destinación de sus bienes a una fundación.

#### 2.2.4 Dictámenes emitidos por Tribunales

- Corte Suprema Rol N° 11.884-2014 Corporación de Derecho Privado sin fines de Lucro.

Recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Concepción que confirmó la de primer grado, que a su vez acogió el reclamo deducido, dejando sin efecto la Resolución RDDRE.08 N° 1784 y la Liquidación N° 11879, ambas de 27 de febrero de 2013, que habían negado la devolución de los Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas del año tributario 2012 y cobrado el reintegro del artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta del año tributario 2012, respectivamente.

## CAPÍTULO II

### 3. DESARROLLO

#### **Subtema 2**

Aplicación de las normas del artículo 21 de la LIR en los desembolsos y gastos efectuados por estas entidades, en la medida que generen ingresos afectos a Primera Categoría y procedencia aplicación de la tributación por término de giro indicada en el art. 38 bis de la LIR

#### **4.1 Contexto de Gastos Rechazados y Término de Giro**

4.1.2 Aplicación de la norma del artículo 21 de la LIR.

De acuerdo a lo indicado en esta norma, las sociedades anónimas, contribuyentes del art. 58 N°1, empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren su renta efectiva de acuerdo con un balance general según contabilidad completa, están obligados a declarar y pagar un impuesto en carácter de único sobre las partidas que no cumplen los requisitos del artículo 31 de esta ley para ser considerados gastos necesarios para producir la renta. La estructura de esta norma se divide en tres incisos:

- Inciso Primero: Gastos rechazados clasificados en el N° 1 del artículo 33 de la LIR que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas

de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor de los bienes del activo

- Inciso Segundo: Impuestos de esta Ley pagados, intereses, reajustes, multas fiscales y contribuciones. Las partidas indicadas en este inciso no se afectan con la tasa del 40%.
- Inciso Tercero: Gastos rechazados clasificados en el N° 1 del artículo 33 de la LIR, que puedan ser atribuibles a los socios o accionistas, los cuales deberán tributar con los impuestos finales más una sobretasa del 10%.

Como podemos ver para la aplicación del impuesto, este numeral considera la estructura legal y económica de la entidad, las cuales deben realizar actividades tendientes a generar utilidades o beneficios que puedan ser distribuidos a sus dueños o accionistas, los que deberán tener la calidad de contribuyentes de impuesto finales ya sea directa o indirectamente.

Cumpliendo el requisito anterior, la norma indica que además la entidad deberá declarar sus rentas efectivas en base a un balance general según contabilidad completa, lo que deja fuera de esta norma a las entidades acogidas a las normas de Renta Presunta o contabilidad simplificada.

Las Fundaciones y Corporaciones (en adelante asociaciones) se constituyen y rigen bajo las normas del Título XXXIII Libro I del Código Civil (artículos 545 al 564) y dentro de esta normativa se indica expresamente que este tipo de entidades se encuentra imposibilitada de distribuir beneficios, rentas o utilidades a sus

fundadores, toda vez que el fin de las asociaciones es perseguir un fin altruista de beneficio común ya sea para la comunidad o para algún tipo de actividad social general.

Debido a que la misma definición del art. 21 de la LIR deja excluida a las asociaciones, esto porque si bien pudieran generar ingresos afectos a la Primera Categoría y estar obligados a declarar estos ingresos sobre la base de un balance general según contabilidad completa, no son ni pueden ser considerados sociedades anónimas, contribuyentes del art. 58 N°1, empresarios individuales, comunidades o sociedades de personas ya que la normativa que las crea y regula no tiene relación con la de estas entidades, toda vez que persiguen fines totalmente opuestos y los creadores revisten la calidad de fundadores y no de socios, dueños o accionistas.

#### 4.1.3 Declaración Jurada N° 1945

Como podemos recordar, el año 2016 se hicieron públicas una serie de acusaciones respecto a pagos irregulares realizados por la empresa Soquimich S.A. a fundaciones creadas por el ex Senador Pablo Longueira, entre otras. Durante la investigación se dio a conocer que Soquimich S.A. realizó donaciones desde el año 2007 a estas fundaciones por un monto aproximado de 630 millones de pesos (Ciper Chile, 03 de junio de 2016).

Debido a este y otros casos que comenzaron a salir a la luz pública relacionados con aportes irregulares a organizaciones sin fines de lucro con el fin

de acceder a beneficios políticos, fue que el SII encendió las alertas respecto a las implicancias que estos hechos podrían generar, relacionándolo a los beneficios tributarios vinculados a estas operaciones, toda vez que estos aportes generan para la entidad que la realiza, una menor carga impositiva, que puede constituir ya sea un crédito contra los impuestos de la sociedad o un gasto aceptado, lo que implica una menor base para efectos de determinar la Renta Líquida Imponible de la entidad que realiza la donación.

El año 2014 se promulga la Ley N° 20.780, llamada “Reforma Tributaria” y luego el año 2016 su simplificación con la promulgación de la Ley N° 20.899. Esta reforma hizo un cambio sustancial en la forma de determinación de los impuestos de las empresas, estableciendo dos nuevos regímenes de tributación de los cuales dependiendo de la estructura societaria y el tipo de sociedad se podía elegir entre el Régimen de Renta Atribuida (régimen A) y el Régimen Parcialmente Integrado (régimen B).

Otro de los cambios relevantes a esta norma, fue la incorporación de nuevos artículos al Código Tributario, destinados a limitar, controlar y fiscalizar operaciones que tuvieran como sentido principal la disminución de la carga tributaria de los contribuyentes, ya sea persona natural o jurídica.

Esta norma, la cual se detalla en los artículos 4° ter, 4° quáter y 4° quinquies del Código Tributario, define los conceptos de elusión tributaria, abuso de las formas jurídicas y simulación, todas ellas destinadas a disminuir los impuestos.

Hasta antes de esta norma, se podía encontrar organizaciones sin fines de lucro creadas con el único propósito de realizar planificaciones tributarias para efectos de disminuir la carga tributaria relacionada con el Impuesto a las Herencias y donaciones (revista N° 10 año 2014, Centro de Estudios Tributarios U. de Chile)

Con fecha 13 de Octubre del 2017 el SII emitió la resolución N° 103 la cual establece la obligatoriedad para las Organizaciones sin fines de lucro inscritas en el Registro Nacional de personas jurídicas correspondiente al Registro Civil, que obtengan durante el año ingresos por un monto superior a UF 12.000, declarar sus ingresos, desembolsos y otros antecedentes relacionados con estas partidas. La obligación de enviar esta declaración comienza a regir a partir de Junio del 2018.

Los ingresos que deben considerar estas organizaciones para efectos de esta declaración son los que perciban a cualquier título por lo que se deben considerar tanto los ingresos por donaciones, aporte de los fundadores, ingresos afectos a impuestos de la Primera Categoría de la LIR generados por la misma organización y cualquier otro tipo de ingreso.

Esta declaración jurada también debe ser presentada por los partidos políticos y por las Corporaciones Municipales creadas bajo las normas del Título XXXIII de Libro I del Código Civil, con la salvedad de que estas organizaciones deben informar todos los ingresos del año de cualquier tipo, independiente del monto.

El fin de esta declaración jurada, desde un punto de vista externo al SII, tendría como objetivo fiscalizar el destino de los fondos que las fundaciones y corporaciones dan a los diferentes ingresos que perciban, ya que dentro de los antecedentes a informar en esta declaración jurada, se deben detallar de forma nominativa el destino de cada egreso, indicando además si entre el los fundadores, asociados, miembros del directorio, representantes legales o administradores, existe relación hasta en cuarto grado de consanguineidad.

Considerando la relevancia de esta información y que de acuerdo con el análisis realizado de la aplicación de las normas del art. 21 de la LIR a estas entidades, es que surge la interrogante del sentido de esta declaración jurada, ya que al no cumplir los requisitos para la aplicación del art. 21, ¿cuál sería el efecto tributario en el caso de encontrarse con desembolsos realizados a un familiar en cuarto grado de consanguineidad?, ¿cuál sería el sentido tributario de esta declaración jurada? ¿O su fin es solamente disuasivo, como ha sucedido con las normas anti elusivas del Código Tributario?

#### 4.1.4 Aplicación de la norma del artículo 38 bis de la LIR.

El artículo 38 bis de la LIR establece las normas de tributación para las personas jurídicas afectas a los impuestos de Primera Categoría en el caso de

termino de giro, ya sea por decisión de la entidad o por resolución del SII, de acuerdo con el inciso quinto del art. 69 del Código Tributario.

En esta norma se hace distinción a la forma de determinar la base imponible afecta al Impuesto del 35% aplicable, dependiendo del régimen tributario al cual esté acogida la sociedad y el efecto que tendría en los dueños, socios o accionistas de esta misma, distinguiendo la siguiente operatoria:

1. Contribuyentes acogidos a las normas de Renta Atribuida (14 A)

Los contribuyentes acogidos a esta norma deberán atribuir a sus socios u accionistas, para que se afecten con los impuestos finales, las siguientes cantidades las cuales tendrán derecho al crédito indicado en los artículos 56 N°3 y artículo 63:

Concepto	Monto
CPT, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR. En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.	\$ (+)
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro, de las cantidades anotadas en el registro RAP, a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro).	\$ (-)
Incremento por Crédito por IDPC de los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, generado a contar del 1° de enero de 2017 e incorporado en el registro SAC a contar de dicha fecha.	\$ (+)
<b>Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.</b>	<b>\$ (=)</b>

## 2. Contribuyentes acogidos a las normas del Régimen Semi Integrado (14 B)

Los contribuyentes acogidos a esta norma deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, incrementadas en un 100% por el IDPC y el crédito por impuestos finales, en la proporción en que sus socios o accionistas participen. Para determinar la base a distribuir se debe considerar:

Concepto	Monto
CPT, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR. En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.	\$ (+)
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores (todas estas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro).	\$ (-)
100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, y el 100% del crédito total disponible contra impuestos finales CTDIF, generados a contar del 1° de enero de 2017 e incorporados al registro SAC a contar de dicha fecha.	\$ (+)
<b>Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.</b>	<b>\$ (=)</b>

## 3. Contribuyentes acogidos a las normas del artículo 14 ter.

Estos contribuyentes al no determinar sus impuestos en base a un balance general con contabilidad completa deberán efectuar un inventario final con las siguientes partidas:

- Bienes que formen parte de su activo realizable, valorados según costo de reposición.

- Bienes que formen parte de su activo inmovilizado a su valor actualizado al término de giro aplicando depreciación normal.

La diferencia positiva del valor determinado de la suma de las partidas indicadas anteriormente descontando el monto de las pérdidas determinadas conforme a esta ley, se atribuirá a los dueños en la proporción en que participen en el capital de la sociedad.

#### 4.1.5 Jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos.

- Oficio N° 3073 de 20 de diciembre de 2019: Se solicita confirmar el criterio sobre la aplicación del Impuesto por término a la disolución de una corporación y el efecto por incremento de patrimonio generado en la destinación de sus bienes a una fundación.

Dentro de los argumentos entregados por el consultante, se indica que la corporación al no contar con la calidad sociedad anónima, empresario individual, sociedad de personas, contribuyente del art. 58 N° 1 o en comandita por acciones, calificación indicada por el artículo 38 bis, no le serían aplicables los impuestos de término de giro indicados en ese artículo.

Consulta además por el tratamiento que tendría el traspaso de bienes a la fecha de disolución de la corporación a una fundación y que de acuerdo a lo indicado en el artículo 17 N° 5 sería asimilable a un aporte de capital, o a una erogación efectuada por un asociado clasificado en el artículo 17 N° 11.

La respuesta entregada por el SII ratifica que la corporación no se encontraría afecta al impuesto por término de giro contemplado en el art. 38 bis y que el incremento patrimonial generado por los bienes recibidos por la fundación se consideran una erogación de cuotas de asociado, clasificado en el art. 17 N° 11 de la LIR.

## 5. CONCLUSIÓN

**B. Subtema N°2 “Aplicación de las normas del artículo 21 de la LIR en los desembolsos y gastos efectuados por estas entidades, en la medida que generen ingresos afectos a Primera Categoría y procedencia aplicación de la tributación por término de giro indicada en el art. 38 bis de la LIR”:**

- i. Las Fundaciones y Corporaciones al no poseer la calidad de sociedad anónima, contribuyentes del art. 58 N°1, empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas, ya que su estructura jurídica se encuentra regulada en las normas del Título XXXIII Libro I del Código Civil y no tienen como objetivo un fin lucrativo para generar beneficios a sus dueños, no se encuentran afectas a las normas del art. 21 de la LIR, pero considerando que este tipo de entidades han

sido utilizadas durante mucho tiempo para otros fines no relacionados con la filantropía y considerando que el SII cuenta con las herramientas para fiscalizar los flujos generados por estas entidades, mediante la declaración jurada N° 1945, es que se hace necesario la incorporación a la norma, ya sea tributaria o de regulación a estas entidades, algún tipo de disuasivo de tipo fiscal para las partidas o egresos que no cumplan los requisitos de los artículos 29 al 33 de la LIR o que se determine que estos flujos son con fines distintos a los estipulados en los estatutos de la organización. Podemos considerar como ejemplo los Fondos de Inversión regulados por la Ley 20.712, ya que, si bien este tipo de entidad tampoco cumple con los requisitos del art. 21, es la misma ley 20.712 que establece en su artículo 81 N° 6 que se encuentran afectas a la tributación de este artículo, pero por las partidas indicadas en dicha Ley.

Es importante indicar que con fecha 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N°21.210, que incorpora dentro de la tributación del artículo 21 a estas entidades, marcando un precedente, por cuanto ampliaría la aplicación del universo de sujetos obligados con esta esta nueva norma.

- ii. Respecto a la aplicación de la tributación por término de giro indicada en el art. 38 bis de la LIR, al igual que las normas del art. 21, por no calificar como contribuyente sociedad anónima, contribuyente del art. 58 N°1, empresario individual, comunidad y sociedad de personas, no se encuentra afecta a la tributación de este artículo. Este criterio es ratificado por el SII mediante oficio N° 3073 del año 2019.

## Bibliografía

Biblioteca del Congreso Nacional. Presentación sobre la estructura y obligaciones de las Fundaciones y Corporaciones.

<https://www.bcn.cl> › [obtienearchivo](#) › [Corporaciones y fundaciones](#)

Centro de Estudios Tributarios (2014), edición N° 10, Universidad de Chile

<https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40772>

Ciper Chile (2016) financiamiento irregular de la política en Chile.

<https://ciperchile.cl/2016/06/03/fundaciones-de-longueira-la-mayor-caja-receptora-de-los-dineros-de-sqm/>

Corte Suprema Rol N° 11.884-2014, Corporación de Derecho Privado sin fines de lucro. Recurso de Casación por parte del Servicio de Impuestos Internos.

[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_judicial/ley\\_impuesto\\_renta/2015/jj3570.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_judicial/ley_impuesto_renta/2015/jj3570.htm)

Corte Suprema Rol N° 991-2015, Fundación Solidaridad. Recurso de Casación por parte del Servicio de Impuestos Internos.

[https://2019-vlex-com.uchile.idm.oclc.org/#search/jurisdiction:CL+content\\_type:2/fundacion+solidaridad/WW/vid/646236633](https://2019-vlex-com.uchile.idm.oclc.org/#search/jurisdiction:CL+content_type:2/fundacion+solidaridad/WW/vid/646236633)

Investigación grupo Focus en conjunto con equipo de Investigación Johns Hopkins University Center (2006) Estudio Comparativo del Sector sin fines de Lucro en Chile.

[http://ccss.jhu.edu/wp-content/uploads/downloads/2011/08/Chile\\_CNP\\_NationalReport\\_Espanol\\_2006.pdf](http://ccss.jhu.edu/wp-content/uploads/downloads/2011/08/Chile_CNP_NationalReport_Espanol_2006.pdf)

La Tercera (12 de enero del 2018) SII Alerta más del 90% de las entidades sin fines de lucro no tiene registros contables.

<https://www.latercera.com/noticia/sii-alerta-mas-del-90-las-entidades-sin-fines-lucro-no-registros-contables/>

Ministerio Secretaría General de Gobierno (2011) Ley N° 20.500 sobre Participación Ciudadana en la Gestión Pública.  
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1023143&buscar=ley+20.500>

Ministerio de Hacienda (1981) Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas.  
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1023143&buscar=ley+20.500>

Ministerio de Hacienda (1974) Decreto Ley N° 824 Ley sobre Impuesto a la Renta.  
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368>

Ministerio de Justicia (2000) Código Civil última Versión 22/08/2019.  
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=172986>

Registro Civil (septiembre 2019). Base de datos estadísticos de Organizaciones sin Fines de Lucro.  
<https://www.portaltransparencia.cl/PortalPdT/pdttta/-/ta/AK002/OA/OANT/37773162>

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2126 de 06 de julio de 1989.  
<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA0643.pdf>

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1954 de 28 de abril del 2004.  
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja729.htm>

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 4998 de 28 de diciembre del 2006.  
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja4036.htm>

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2320 de 14 de diciembre del 2010.  
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja2320.htm>

Servicio de Impuestos Internos Oficio 1043 de 04 de mayo del 2011.  
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1043.htm>

Servicio de Impuestos Internos Circular N° 49 de 14 de julio de 2016.  
<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu49.pdf>

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 973 de 09 de mayo del 2017.  
[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_administrativa/ley\\_impuesto\\_renta/2017/ja973.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ja973.htm)

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1779 de 09 de agosto del 2017.

[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_administrativa/ley\\_impuesto\\_renta/2017/ja1779.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ja1779.htm)

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2004 de 06 de septiembre del 2017.

[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_administrativa/ley\\_impuesto\\_renta/2017/ja2004.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ja2004.htm)

Servicio de Impuestos Internos resolución exenta N° 103 de 13 de octubre de 2017

[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/resoluciones/2017/reso103.pdf](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2017/reso103.pdf)

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 659 y 660 de 10 de abril del 2018.

[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_administrativa/ley\\_impuesto\\_renta/2018/ja660.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja660.htm)

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 839 de 30 de abril del 2018.

[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_administrativa/ley\\_impuesto\\_renta/2018/ja839.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja839.htm)

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1311 de 25 de junio del 2018.

[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_administrativa/ley\\_impuesto\\_renta/2018/ja1311.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja1311.htm)

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2971 y 2972 de 05 de diciembre del 2019.

[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_administrativa/ley\\_impuesto\\_renta/2019/ley\\_impuesto\\_renta\\_jadm2019.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2019/ley_impuesto_renta_jadm2019.htm)

SII, oficio N° 3073 de 20 de diciembre de 2019

[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_administrativa/ley\\_impuesto\\_renta/2019/ley\\_impuesto\\_renta\\_jadm2019.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2019/ley_impuesto_renta_jadm2019.htm)

Servicio de Impuestos Internos (octubre 2019) Consulta vía Ley de Transparencia sobre Fundaciones y Corporaciones.

SII, instrucciones llenado declaración jurada 1945

[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/resoluciones/2017/reso103\\_anexo2.pdf](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2017/reso103_anexo2.pdf)

