

EL NUEVO ARTÍCULO 40 N° 4 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, EL CUMPLIMIENTO DE LOS FINES DE LA EXENCIÓN Y EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD DE LA IMPOSICIÓN

NEW ARTICLE 40 N ° 4 OF THE INCOME TAX LAW, THE FULFILLMENT OF THE PURPOSES OF THE EXEMPTION AND THE NEUTRALITY PRINCIPLE IN TAXATION

Carlos Peña Henríquez¹

RESUMEN: Analiza como los cambios efectuados al artículo 40 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, permiten que las instituciones sin fines de lucro puedan cumplir con sus objetivos, debido a la mayor flexibilidad que la regulación implementada por la Ley N° 21.210 proporciona para conceder exenciones del impuesto de primera categoría, lo que lleva a tener en cuenta el principio de neutralidad tributaria.

PALABRAS CLAVES: Entidades sin fines de lucro, exenciones tributarias, principio de neutralidad.

ABSTRACT: *It analyzes how the changes made to article 40 No. 4 of the Income Tax Law allow non-profit institutions to meet their objectives, due to the greater flexibility that the regulation implemented by Law No. 21,210 provides to grant exemptions from the first category tax, which takes into account the principle of tax neutrality.*

KEYWORDS: *non-profit institutions, tax exceptions, neutrality principle.*

1. INTRODUCCIÓN

Desde hace ya muchos años, las instituciones pertenecientes a la sociedad civil han desarrollado un papel fundamental en prestar ayuda y colaboración a sectores que, históricamente, se han visto en una posición desmejorada en los diversos desafíos que impone la vida.

Es así como no resulta extraño poder verificar que, a lo largo de los años, son fundamentalmente las corporaciones y fundaciones, quienes han desarrollado acciones de ayuda social a los sectores de mayores necesidades, muchas veces motivados por la invisibilidad que los potenciales beneficiarios tienen respecto de las políticas públicas que el Estado de Chile ha destinado para ellos, o por la escasa ayuda en la que se traducen estas ayudas, las que, como suele ocurrir con las medidas impulsadas por el sector público, son lentas y muchas veces excesivamente burocráticas.

¹ Abogado, Universidad de Chile. Diplomado en Análisis y Planificación Tributaria, Pontificia Universidad Católica de Chile. Diplomado en Reforma Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez. Profesor ayudante en el programa de magíster de la Pontificia Universidad Católica. Abogado senior en Baraona Marshall abogados. Correo electrónico cpena@baraona.cl. Recibido el 25 de julio de 2021, aceptado el 28 de agosto de 2021.

Sobre este punto, es importante recordar que, desde un punto de vista impositivo, la autoridad tributaria representada por el Servicio de Impuestos Internos, (SII), ha sido consistente en señalar que, desde un punto estrictamente tributario, las personas jurídicas sin fines de lucro tienen la calidad de contribuyentes, esto es, que en el ejercicio de diversas actividades que ellas desarrollen, deberán cumplir con la carga tributaria que corresponda, no existiendo, un estatuto más beneficioso para este tipo de instituciones respecto de actividades que son capaces de generar impuestos², considerando especialmente la definición de “contribuyente” que se contempla en el N° 5 del artículo 8 del Código Tributario³.

Sin embargo, desde hace ya varios años, ha existido un aumento paulatino y creciente en relación con ciertas franquicias tributarias para este tipo de instituciones, consistentes en alivianar la carga tributaria que en su condición de contribuyentes deben cumplir (de acuerdo con lo enfáticamente plantado por el SII), con el objetivo que parte de ese dinero, que se destina al cumplimiento tributario, sea destinado al desarrollo de las funciones que les son propias. Así, por ejemplo, es posible ver un aumento en las leyes que otorgan beneficios tributarios a las donaciones, las que permiten a las instituciones donatarias contar con una útil herramienta tendiente a que no se graven con impuestos las sumas que reciben, particularmente por no considerarlas afectas al impuesto correspondiente.

Lo anterior resulta relevante, por cuanto muchas veces los recursos con los que se cuenta en este tipo de instituciones resultan ser insuficientes para efectos de cumplir acabadamente el papel que se pensaba respecto de ellas, en muchos casos, referidos a la beneficencia pública, motivo por el cual, de no contar con estos recursos, el cumplimiento de la finalidad de ayuda se torna muchas veces difícil de cumplir.

A lo anterior, se suma una interpretación extremadamente restrictiva que el SII ha tenido históricamente⁴ respecto de determinar el sentido y alcance de las normas que

² A modo meramente ejemplar, por ejemplo, el Oficio N° 4.104, de 1990; Oficio N° 4.178, de 2003; Oficio N° 1.039, de 2017; Oficio N° 672, de 2020, entre muchos otros pronunciamientos.

³ Se define como “contribuyente a las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos. Como se puede verificar, no existe una distinción que grave en torno al fin de lucro que se persigue, sino que al referirse indistintamente a “personas jurídicas”, las corporaciones y fundaciones u otras organizaciones deben entenderse comprendidas dentro de este concepto.

⁴ Un análisis muy interesante a la hora de efectuar una interpretación de leyes tributarias es la que efectúa Gonzalo Vergara Quezada, al señalar, en resumen, que la ley tributaria no puede ser interpretada en el sentido de extenderse a supuestos no establecidos en la norma, situación esta última, muchas veces pasada por alto por nuestra autoridad tributaria. VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar), p. 103 y siguientes.

conceden franquicias tributarias para las instituciones que proporcionan ayuda⁵, y ello incide directamente en la insuficiencia de los beneficios que las personas más necesitadas reciben, por cuanto una proporción relevante de los fondos con los que se cuenta para la ayuda a las personas más necesitadas, debe destinarse al cumplimiento tributario de las obligaciones.

Sin embargo, los problemas a los que se ven expuestas algunas instituciones que cumplen un fin social no son los únicos, pues muchas veces existen organizaciones sin fines de lucro que, prestando ayuda a los sectores de mayor necesidad, no pueden acceder a franquicias tributarias especiales, por cuanto los beneficios existentes, en su mayoría, están pensados únicamente en que estas entidades puedan prestar ayuda total y absolutamente gratuita, dejando de lado que esta no es la única forma de ayudar a los más necesitados, lo anterior, en consideración a una definición bastante estricta del concepto de “beneficencia” que ha contemplado el SII.

En ese orden de ideas, es posible visualizar que durante el último tiempo ha existido un particular interés del Estado de Chile en potenciar y otorgar más y mejores herramientas para que las instituciones benéficas, puedan ampliar el rango posible de ayudas que puedan otorgar, y también concediendo facilidades a las entidades que desean prestar esta ayuda. Así, es posible ver que se otorgan facilidades para que ciertos artículos puedan ser más fácilmente donados a instituciones de beneficencia, y se imponen ciertas cargas a quienes, pudiendo acogerse a este beneficio, decidan no hacerlo.

Este es el caso, por ejemplo, de la donación de pañales, artículos de aseo u otros artículos contenidos en la nueva redacción del artículo 30 N° 3 de la LIR, por cuanto el donante, esto es, la empresa dueña de este tipo de artículos, puede considerar el costo tributario de estos como un gasto aceptado que es deducible, y la donación respectiva no es un ingreso constitutivo de renta para la organización que la recibe. Sin embargo, en caso de no procederse a la donación en los términos establecidos en las resoluciones emitidas por el SII al efecto, ese monto se considera como un gasto rechazado tributariamente, tal y como lo indica la norma antes mencionada.

⁵ Al respecto, el SII ha señalado que: “En cuanto a las liberaciones de impuestos que establece la ley, este Servicio ha sostenido en anteriores pronunciamientos, que en su calidad de normas de derecho estricto, al apartarse de la regla general aplicable en materia de tributación, deben ser interpretadas restrictivamente”. Así por ejemplo, el Oficio N° 1.919, de 2015; Oficio N° 2.520, de 2013; 31 Oficio N° 728, de 2011, en relación a la exención del impuesto a las donaciones contenido en el artículo 5° del Decreto Ley N° 359, de 1974; la restricción que el SII ha señalado que debe imperar al interpretar las exenciones que son de o la definición de gasto necesario para producir renta y la excesiva restricción al alcance que el SII estableció respecto de ellos, con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210.

Paralelamente, y en relación con la eliminación de exenciones que forma parte de los programas de los candidatos presidenciales, es posible verificar que no existe un intento en restringir aquellas franquicias que existen para las instituciones de beneficencia, por cuanto se entendería (creemos) el rol fundamental que cumplen las organizaciones de la sociedad civil, en contrapunto a limitar las franquicias que existen para algunas empresas con un marcado fin de lucro.

En el análisis de las franquicias tributarias que existen respecto de las organizaciones sin fines de lucro, es que el presente artículo centra su análisis en una de ellas, esto es, la establecida respecto del artículo 40 N° 4 de la LIR. Respecto a ella, se hará un esfuerzo de analizarla y verificar si a través de ella, considerando su reciente modificación efectuada por la Ley N° 21.210 se cumplen los objetivos que de ella se pretenden, verificando, además, si la interpretación que el SII ha efectuado de esa norma, a través de la Circular N° 20, de 2021, resulta ser o no apropiada, considerando cuál es el objetivo que la norma debería cumplir de acuerdo a nuestro entendimiento, efectuando un especial análisis respecto de uno de los principios que informan la tributación a nivel del impuesto a la renta en Chile: el principio de neutralidad tributaria.

2. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 40 N° 4 DE LA LIR

La Ley N° 21.210 que moderniza la legislación tributaria, modificó diversos cuerpos legales, centrando su énfasis en modernizar principalmente la ley de la renta, estableciendo respecto de ella una “modernización” respecto de los regímenes tributarios establecidos para los contribuyentes del impuesto de primera categoría, contemplándose en definitiva un régimen general con imputación parcial de créditos (régimen general) y un régimen para la micro, pequeña y mediana empresa que puede imputar completamente el crédito de primera categoría contra los impuestos finales.

Sin embargo, las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta no se centraron únicamente en los regímenes de tributación, sino que también se concibió esta ley como la oportunidad de modernizar otras disposiciones que, por el avance del tiempo, fueron quedando en el olvido y que resultaban ser poco aplicables a los fines perseguidos. En ese contexto, fue que se modificó la exención del impuesto de primera categoría contemplado en el artículo 40 N° 4, las que tendieron a otorgar cierta flexibilidad en los requisitos, y así puedan ser más las instituciones que puedan acceder a este beneficio tributario.

En ese orden de ideas, es posible verificar que la modificación consistió en lo siguiente:

Redacción de la norma antes de la vigencia de la Ley N° 21.210

ARTICULO 40°. Estarán exentas del impuesto de la presente categoría las rentas percibidas por las personas que en seguida se enumeran:

4°. Las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Sólo podrán impetrar este beneficio aquellas instituciones que no persigan fines de lucro y que **de acuerdo a sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda material o de otra índole a personas de escasos recursos económicos.**

Redacción de la norma a partir de la vigencia de la Ley N° 21.210

ARTICULO 40°. Estarán exentas del impuesto de la presente categoría las rentas percibidas por las personas que en seguida se enumeran:

4°. Las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Sólo podrán impetrar este beneficio aquellas instituciones que no persigan fines de lucro y que **tengan por objeto principal y efectivo proporcionar ayuda, aun cuando no se otorgue de manera totalmente gratuita, de modo directo a personas de escasos recursos económicos que no alcanzan a satisfacer sus necesidades básicas. En caso que, concedida la exención, el Servicio constate y declare fundadamente el incumplimiento de los requisitos señalados, podrá liquidar y girar los impuestos que corresponda por el o los años en que se verificó el incumplimiento.**

Como se puede verificar, hubo cambios relevantes que tuvieron por objetivo no limitar únicamente a considerar como donatarios a las instituciones sin fines de lucro que tengan por objeto principal proporcionar ayuda material, sino que esto se amplió a otro tipo de ayuda, y a que este tipo de ayuda no debe ser necesariamente de carácter gratuita, como lo veremos a continuación.

En definitiva, y como se señaló con anterioridad, las franquicias a instituciones sin fines de lucro siempre han sido redactadas e interpretadas de una manera especialmente restrictiva, de manera tal que el cumplimiento de las condiciones para su procedencia suele ser un escollo no fácil de superar al momento de solicitar su aplicación.

Así, y de acuerdo con la redacción de la norma con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, era necesario cumplir con diversas condiciones para que la exención pudiera ser efectivamente aplicada, lo que se traduce en el espíritu excesivamente restrictivo que la legislación y en particular el SII hacen sobre ellas.

A modo únicamente de resumen, pues no es ese el foco de este artículo, si una institución sin fines de lucro deseaba poder acceder a la exención del artículo 40 N° 4 de la

Ley sobre Impuesto a la Renta (con su redacción antes de la Ley N° 21.210), debía cumplir con los requisitos que se desprenden de la redacción en la Circular N° 61, del 16 de mayo del año 1976⁶.

- a) Que se trate de una institución de beneficencia. La Ley sobre Impuesto a la Renta no contempla una definición acerca de qué debe entenderse. De acuerdo con los pronunciamientos del SII, ello implica que *“la ayuda proporcionada por la institución de que se trate, debe serlo en forma enteramente gratuita, sin recibir a cambio ningún tipo de contraprestación”*⁷.

Además, el SII ha señalado que la gratuidad de las prestaciones que otorga una institución de beneficencia *“se desprende del tenor de las normas estatutarias sobre el patrimonio de la fundación, que sólo consideran el aporte de los fundadores y las donaciones, herencias o legados, aportes, erogaciones y subvenciones que obtenga, y otros conceptos que enumera, sin que se comprenda alguna forma de contraprestación económica por parte de los destinatarios de la ayuda”*⁸.

- b) Que se trate de instituciones que no persigan fines de lucro. Este requisito apunta a que la exención del impuesto de primera categoría beneficie únicamente a aquellas instituciones cuya finalidad principal no es la de obtener una utilidad económica (como sería para el caso de las sociedades).

En efecto, es necesario señalar que el “fin de lucro” ha sido entendido como el hecho que las ganancias que la persona jurídica obtenga no se repartan entre sus miembros, lo que a su vez encuentra su fundamento legal en el artículo 556 inciso final (asociaciones) y artículo 563 (fundaciones) del Código Civil.

- c) Que de acuerdo con sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda material o de otra índole a personas de escasos recursos económicos. Sobre este punto, al no ser suficientemente claro, el SII ha proporcionó diversas directrices tendientes a delimitar qué es lo que se entiende por “objeto principal”. En ese

⁶ “2. [...] procede eximir del impuesto de Primera Categoría a las rentas que eventualmente pudiesen obtener las instituciones de beneficencia, pero en todo caso, restringiendo el concepto de ‘beneficencia’ a aquellas instituciones que no persiguen fines de lucro y cuyo objeto exclusivo sea prestar ayuda material o de otra índole a personas de escasos recursos. 3. Para gozar de esta exención la respectiva institución deberá solicitar al Ministerio de Hacienda la dictación del Decreto Supremo que le otorgue dicha franquicia. 4. En consecuencia, la exención que ampara a las instituciones de beneficencia abarca a todas las rentas de primera categoría, cualquiera que sea el número del artículo 20° en que se encuentren clasificadas.”

⁷ Esto ha sido establecido por el SII a través del Oficio N° 1.308, de 2011 y Oficio N° 1.309, de 2011.

⁸ Ídem.

sentido, el SII⁹ adoptó una postura que, de un primer análisis se basa en una definición de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia, definiendo como “principal” a aquellos que se predica de una persona o de una cosa que tiene el primer lugar en estimación o importancia y se antepone y prefiere a otras. Sin embargo, el SII también indica que el análisis no es meramente respecto de los estatutos, sino que debe también constar el fin principal de los demás antecedentes que se acompañen.

- d) Que se solicite al Ministerio de Hacienda la dictación del decreto supremo que le otorgue dicha franquicia. En definitiva, la exigencia de un decreto supremo del Ministerio de Hacienda apunta a un efectivo control en el cumplimiento de las condiciones impuestas por la norma para la aplicación de la exención bajo análisis. Es decir, no basta con el mero cumplimiento de las condiciones, sino que es necesario que el Ministerio de Hacienda certifique lo anterior a través de la emisión de un acto de autoridad que establezca ello hacia el futuro.

En la práctica, este decreto supremo, si bien es expedido por el Ministerio de Hacienda, la revisión de los antecedentes que apuntan a dar cumplimiento a los requisitos establecidos por la norma siempre son revisados por el SII, por cuanto la referida secretaría remite los antecedentes a la autoridad tributaria, y a través de un informe esta última comunica al Ministerio el cumplimiento o incumplimiento de los requisitos establecidos en la norma. Todo lo anterior, por cuanto de acuerdo con las normas vigentes, corresponde al SII la interpretación de las disposiciones tributarias¹⁰, lo que incluye también a la norma del artículo 40 N° 4 de la LIR.

De una primera lectura, pareciera existir una contradicción entre lo establecido por el N° 4 del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y lo preceptuado por la Circular N° 61, del 16 de mayo del año 1976, en atención a que la primera de las normas señala que es el presidente de la República quien debe determinar cuáles son las instituciones de beneficencia que gozarán de la exención del impuesto de primera categoría, y la circular mencionada encarga la concesión de la franquicia ministro de Hacienda. Sobre este punto es importante recordar que, de acuerdo con lo establecido por el artículo 35 de la Constitución Política de la República, los decretos del presidente de la República deberán firmarse por el ministro respectivo, pudiendo incluso firmarse únicamente por este último, pero con la frase “por orden del Presidente de la República”, como en la práctica ocurre. Es por esta razón que la circular señala que la solicitud de la que se expuso vaya dirigida al ministro de Hacienda¹¹.

⁹ Oficio N° 1.433, de 2017.

¹⁰ Lo anterior, por aplicación de lo dispuesto en artículo 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo primero del DFL N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, y el artículo 6° letra A N° 1 del Código Tributario.

¹¹ Criterio confirmado a través del Oficio N° 1.741, de 1993.

En definitiva, con la exposición de los requisitos establecidos con la redacción de la norma antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, lo que se busca es poder conocer cuáles de ellos fueron modificados, por una parte, pero principalmente, lo que se busca comprobar es si los objetivos últimos de las normas se han cumplido considerando la situación particular en la que se encuentran diversas instituciones sin fines de lucro.

De lo expuesto, es posible verificar que existe un cambio en los requisitos que deben ser cumplidos con la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, los que fueron expresamente abordados por el SII en la Circular N° 20, de 2021. En esta norma, los cambios más relevantes respecto de los requisitos apuntan al cumplimiento de los fines de las organizaciones sin fines de lucro, por cuanto ahora no basta el análisis del fin principal, sino que es necesario un análisis en la efectividad del fin de la persona jurídica sin fines de lucro, es decir, que en los hechos y en la realidad se cumpla con las exigencias de ayuda que establece la norma.

En efecto, en este sentido la Circular N° 20, de 2021, es clara en señalar lo que antes de su emisión tuvo que ser establecido a través de la jurisprudencia administrativa del SII. Sobre este punto, el SII reitera que el fin “principal” no se refiere a un fin único, sino que se debe dedicar de forma preferente al cumplimiento de los fines exigidos, y que además el fin “efectivo” debe poder ser verificado de los hechos de las actividades de la institución sin fines de lucro.

Por otro lado, el cambio más importante a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210 es que se matiza la interpretación estricta y extremadamente literal del concepto de beneficencia (entendida como una ayuda de forma enteramente gratuita, sin recibir a cambio ningún tipo de contraprestación), a través de la posibilidad de que la ayuda puede otorgarse incluso de forma no enteramente gratuita, lo que, en palabras del SII, apunta a que una parte significativa de la ayuda sea financiada por la institución, y que los cobros que se hagan al beneficiado, no desnaturalicen la calidad de la beneficencia prestada.

Es en este punto donde es posible visualizar la conexión de este requisito y condición con la revisión del cumplimiento de los supuestos bajo los que fue concedida.

3. PROBLEMAS DE APLICACIÓN DE LA NORMA DEL ARTÍCULO 40 N° 4 DE LA LIR

Ya publicado el texto de la Ley N° 21.210, norma que como se indicó tenía por principal objetivo establecer una nueva regulación de los regímenes de tributación aplicables, y adicionalmente incorporar otros cambios a normas distintas de la LIR, fue posible verificar que los cambios en la forma como tributan las empresas y la exención analizada tienen una relación de gran importancia, por cuanto la forma en cómo se

interpreten de forma conjunta, podría ocasionar una desigualdad tributaria entre las instituciones de beneficencia como corporaciones y fundaciones, en relación a las empresas que persiguen fines de lucro.

En efecto, de la revisión de la exención analizada, fue posible observar que se presentan problemas relevantes para la operatoria normal de estas entidades, debido a que se estarían estableciendo normas que las pondrían en desmedro de las entidades comerciales que lleven a cabo las mismas labores.

Como ya se indicó, existen muchas fundaciones y corporaciones que, para cumplir con sus fines, llevan a cabo actividades afectas al impuesto de primera categoría o son dueñas de bienes que producen rentas afectas a ese gravamen. Así, por ejemplo, existen organizaciones sin fines de lucro que buscan ayudar a personas que se encuentran en estados de necesidad pero que, al no haber llegado a estados de indigencia, no están dispuestos a aceptar donaciones¹², por lo que la forma más adecuada de prestarles ayuda es vendiéndoles los bienes que necesitan a precios preferenciales.

En algunos de los casos, los bienes que se venden han sido donados por particulares, por lo que existe un mayor valor al momento de vender esos bienes. En otro, como ocurre en el caso de las farmacias municipales, por ejemplo, el vendedor tiene acceso a precios preferenciales.

En otros casos, entidades sin fines de lucro llevan a cabo actividades de capacitación¹³ y reinserción social¹⁴, que incluyen la venta de los productos que las personas beneficiadas con esos programas manufacturaron, lo que les permite adquirir habilidades laborales y mejorar sus condiciones psíquicas.

Muchas de estas instituciones no podían acceder a la exención del impuesto de primera categoría contemplada en artículo 40 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 21.210, debido a que ella se limita a las

¹² Trabajos especializados han demostrado que el aceptar ayudas sociales gratuitas tiene aparejada una estigmatización que se manifiesta, en múltiples casos, en vergüenza, lo que opera como una verdadera restricción al acceso de beneficios. BRUCKMEIER, Kerstin y WIEMERS, Jürgen (2010): “A New Targeting - A New Take-Up? Non-Take-Up of Social Assistance in Germany after Social Policy Reform”, *SOEP papers on Multidisciplinary Panel Data Research*, N° 294.

¹³ Como se puede apreciar en el caso *Fundación Solidaridad con SII* (2016): Corte Suprema, 2 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 991-2015, comentado en esta revista SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2018): “Fundación Solidaridad con SII. Comparabilidad y el artículo 35 de la ley sobre Impuesto a la renta”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 3, pp. 94-101.

¹⁴ Por ejemplo, los *centros de educación y trabajo* del sistema penitenciario, que no se benefician con exenciones del impuesto de primera categoría. Oficio 2.388, de 2018.

instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República, entendiéndose el concepto de beneficencia, como prestar ayuda gratuita, es decir, “sin recibir a cambio ningún tipo de contraprestación”¹⁵, lo que excluía a estas instituciones.

3.1. Análisis del artículo 40 n° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta frente a la neutralidad del impuesto de primera categoría

El diseño de un sistema impositivo óptimo parte de la base de determinar de forma clara cuáles serán las directrices básicas que lo caracterizarán. En ese sentido, se ha señalado que tres de las características fundamentales que deben existir son las de la simplicidad, la estabilidad y la neutralidad¹⁶.

En relación con la última de las características, se ha señalado que “un sistema impositivo neutral trata de modo similar a actividades similares, de forma tal que “minimiza la distorsión de las decisiones que toman los agentes económicos y de su comportamiento”¹⁷, y minimiza la pérdida de bienestar.

Si bien se contempla por la Ley sobre Impuesto a la Renta la posibilidad de que ciertas instituciones sin fines de lucro que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 40 N° 4 queden exentas del impuesto de primera categoría, nuestra tesis es que considerar ello como un beneficio tributario sería una mirada errada considerando que el impuesto cedular, en relación con ciertas actividades económicas, afecta de forma más gravosa a las a las instituciones sin fines de lucro que a las empresas.

El artículo 20 de la LIR, grava con el impuesto de primera categoría las rentas que provengan de la realización de ciertas actividades o que sean el producto de determinados bienes, sin considerar la naturaleza jurídica del contribuyente.

En otras palabras, el impuesto de primera categoría es un tributo real, debido a que su aplicación y operatoria, por regla general, no se altera debido a las características propias de la entidad que lleva a cabo las actividades afectas a impuesto, o es dueña de los bienes cuyas rentas se encuentran gravadas.

Por lo mismo, el artículo 3 del Decreto con Fuerza de Ley N° 3, de Hacienda, de 1969, establece que es un contribuyente a las personas naturales y jurídicas, comunidades, patrimonios fiduciarios y aquellos sin titular, sociedades de hecho, asociaciones, agrupaciones o entes de cualquier especie, con o sin personalidad jurídica.

¹⁵ Oficios N° 1.308, de 1 de junio de 2011 y N° 1.309, de 1 de junio de 2011.

¹⁶ MIRRLEES, James (2001): *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees* (Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A.), p. 46.

¹⁷ *Idem*.

En contraste, la Ley N° 21.210 sobre modernización tributaria, restringe el concepto de contribuyente para efectos del artículo 14 de la LIR, lo que, previsiblemente, afectará de manera negativa a las entidades del llamado tercer sector.

Así, en la nueva letra H) del artículo 14, en la letra a), se propone agregar una definición de empresa, que solamente contempla a “la empresa individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 38, las comunidades, las sociedades de personas, sociedades por acciones y sociedades anónimas”.

Luego, en la letra b) de la letra H) del artículo 14, se propone definir el término propietarios como “el titular de la empresa individual o empresa individual de responsabilidad limitada, el contribuyente del artículo 58 número 1), el socios, accionista o comunero. También se considera propietarios a los usufructuarios de dichos derechos o acciones”.

Adicionalmente, y en una de las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta más importantes a la luz de los fines de este artículo, la letra G) del artículo 14 de la LIR, excluye completamente a asociaciones y fundaciones de la aplicación del artículo 14.

Luego, en el artículo 20, el impuesto de primera categoría es aplicado con tasas diferentes solamente a los contribuyentes de las letras D) y A) del artículo 14, por lo que se advierte que no se contempla una tasa aplicable a las entidades sin fines de lucro, lo que, previsiblemente ocasionará problemas graves para estas entidades, por cuanto, para efectos impositivos, las rentas que obtengan se les considera como afectas a una tasa del 25% tal y como lo establece el artículo 20 de la LIR

Pero, ¿cuál es el impacto de la exclusión de las organizaciones sin fines de lucro queden excluidas del artículo 14 de la LIR? A continuación, expondremos algunas notas en las que se manifiesta una disparidad entre las empresas sujetas al artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y quienes, por ley, y considerando una definición expresa, se encuentran excluidas.

Como suele suceder respecto de la mayoría de las actividades económicas, al inicio es común que solamente existan pérdidas, considerando los importantes desembolsos que deben efectuarse gastos como los de arrendamientos, gastos asociados al acondicionamiento del lugar donde se realizará la actividad económica, remuneraciones, etc.

En ese sentido, al existir pérdidas tributarias por estas actividades, la legislación chilena, en específico la Ley sobre Impuesto a la Renta contempla la posibilidad de que esa pérdida tributaria sea imputada a las utilidades futuras que genere el negocio, razón por la cual, en una línea de tiempo, el impuesto de primera categoría que debía pagarse por el

resultado futuro de utilidad tributaria se aminora con motivo de la existencia de las pérdidas de arrastre.

Sin embargo, esta consideración que resulta ser obvia para la mayoría de los casos, lamentablemente no encuentra un correlato respecto de las actividades económicas que son desarrolladas por las instituciones sin fines de lucro, por cuanto ellas se encuentran excluidas de la aplicación del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como lo señala la letra G) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que se traduce en la imposibilidad de compensar las pérdidas con las utilidades, y por lo mismo, se encontrarían frente a una situación desmejorada frente a otro tipo de contribuyentes que sí persiguen un fin de lucro, como lo son las sociedades.

Lo anterior también ocurriría en los casos en que reciban utilidades de terceros, por ejemplo, provenientes de un dividendo.

Por lo mismo, ha surgido gran preocupación por el hecho que el nuevo artículo 14 restringirá los mecanismos de imputación de las pérdidas a las utilidades que se produzca, lo que tendría un efecto nocivo, al desmejorar a estas instituciones en relación con los demás contribuyentes, teniendo en consideración que, la principal premisa defendida por el SII en relación a las instituciones sin fines de lucro, es que en lo que respecta a las cargas tributarias, ellas son contribuyentes, y no existe por regla general un estatuto más beneficioso para ellas, pero, respecto de aquellas disposiciones que apuntan a aminorar la carga tributaria, muchas de estas instituciones quedan excluidas.

Es decir, las organizaciones sin fines de lucro son contribuyentes en lo que se refiere al pago de impuestos, pero se omite pronunciamiento en aquellas liberaciones contempladas en la ley para el resto de ellos que no pueden ser impetradas por quienes tiene por fin principal prestar ayuda a los sectores de mayores necesidades.

4. CONCLUSIONES

Efectuado un análisis comprensivo de la redacción del artículo 40 N° 4 de la LIR, tanto antes como después de su modificación efectuada por la Ley N° 21.210, fue posible verificar que el nuevo texto resulta ser más flexible en lo que se refiere a las condiciones que deben ser cumplidas por las instituciones sin fines de lucro que resultan ser beneficiadas.

En ese sentido, la mayor innovación se visualiza en la incorporación de la frase “proporcionar ayuda, aun cuando no se otorgue de manera totalmente gratuita” en lo que respecta al tipo de instituciones sin fines de lucro que pueden ser beneficiadas con la exención del impuesto de primera categoría. En nuestra opinión, la incorporación de esta

modificación permite la inclusión de instituciones que prestan ayuda, pero no en los términos excesivamente restrictivos interpretados por el SII.

Sin embargo, desde el punto de vista de la neutralidad que debe existir en el impuesto de primera categoría, podemos visualizar que existen aspectos que no fueron resueltos por la propia Ley N° 21.210, como lo es el efecto exclusivo que se verifica respecto de este tipo de instituciones del tercer sector respecto de algunos elementos que repercuten de forma directa en su carga impositiva, como lo es la imposibilidad de imputar las pérdidas tributarias que en el ejercicio de las actividades económicas se genera para quienes no han solicitado la exención, o que por el incumplimiento de algunos de los requisitos establecidos en el artículo 40 N° 4 de la LIR, no pueden acceder a ella.

Lo anterior, genera naturalmente una mayor carga tributaria para aquellos contribuyentes que quedan excluidos de la aplicación del artículo 14 de la LIR, lo que se traduce, consecuentemente, en una menor ayuda que pueden proporcionar a los destinatarios de las mismas.

5. BIBLIOGRAFÍA

BRUCKMEIER, Kerstin y WIEMERS, Jürgen (2010): “A New Targeting - A New Take-Up? Non-Take-Up of Social Assistance in Germany after Social Policy Reform”, *SOEP papers on Multidisciplinary Panel Data Research*, N° 294.

MIRRELES, James (2001): *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees* (Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A.).

SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2018): “Fundación Solidaridad con SII. Comparabilidad y el artículo 35 de la ley sobre Impuesto a la renta”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 3, pp. 94-101.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar).

Sentencias

Fundación Solidaridad con SII (2016): Corte Suprema, 2 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 991-2015.

Textos normativos

Código Tributario.

Decreto Ley N° 359, de 1974.

Ley N° 21.210.

Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

Instrucciones administrativas

Circular N° 20, de 2021.
Oficio N° 4.104, de 1990.
Oficio N° 1.741, de 1993.
Oficio N° 4.178, de 2003.
Oficio N° 728, de 2011.
Oficio N° 1.308, de 2011.
Oficio N° 1.309, de 2011.
Oficio N° 2.520, de 2013.
Oficio N° 1.919, de 2015.
Oficio N° 1.039, de 2017.
Oficio N° 1.433, de 2017.
Oficio N° 2.388, de 2018.
Oficio N° 672, de 2020.

Texto completo de la circular N° 20 de 2021

I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210 (en adelante, "Ley"), que introduce diversas modificaciones a la legislación tributaria.

Entre dichas modificaciones, se reemplaza el N° 4° del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR)¹, manteniendo, con ajustes, la exención de Impuesto de Primera Categoría (IDPC) respecto de las rentas percibidas por las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República.

A continuación, se imparten instrucciones sobre dichas modificaciones.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. Competencia del Servicio de Impuestos Internos.

Sin perjuicio de corresponder a S.E. el Presidente de la República la facultad exclusiva de conceder la exención, compete a este Servicio interpretar las disposiciones tributarias², incluyendo lo establecido en el N° 4 del artículo 40 de la LIR.

Al respecto, se desprenden los siguientes requisitos para la procedencia de la exención:

1) Que las entidades peticionarias sean instituciones de beneficencia que no persigan fines de lucro

2) Que tengan por objeto principal y efectivo:

a) Proporcionar ayuda, aun cuando no se otorgue de manera totalmente gratuita;

b) Proporcionar la ayuda, de modo directo, a personas de escasos recursos económicos que no alcanzan a satisfacer sus necesidades básicas.

Teniendo en vista la norma y las reglas de interpretación contenidas en el Código Civil³, en el apartado siguiente se analizan los requisitos de procedencia del beneficio.

2. Requisitos de procedencia de la exención.

2.1. Instituciones de beneficencia que no persigan fines de lucro 2.1.1. Concepto de "instituciones de beneficencia" A propósito de su empleo en diversas disposiciones tributarias y ante la ausencia de definición legal, este Servicio ha interpretado para estos efectos, el concepto de "institución de beneficencia" y el término "benéfico" de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española.

Luego, y conforme a la versión actualizada de dicho diccionario, "beneficencia" se define como la "acción y efecto de hacer el bien a los demás" y "benéfico" como aquello "pertenciente o relativo a la ayuda desinteresada que se presta a los necesitados".

Por otra parte, de acuerdo con el Diccionario panhispánico del español jurídico, de la misma Real Academia Española de la Lengua, "beneficencia" se define como el "conjunto de instituciones, establecimientos y organismos públicos o privados dedicados a la asistencia de personas con necesidades que no pueden satisfacer por sí mismas".

En consecuencia, instituciones de beneficencia son aquellas que proporcionen ayuda desinteresada a personas necesitadas, entendidas éstas como aquellas personas con necesidades que no pueden satisfacer por sí mismas.

Este requisito se debe analizar en conjunto con aquellos que establece el N° 4 del artículo 40 de la LIR en cuanto a proporcionar ayuda, "aun cuando no se otorgue de manera totalmente gratuita", "a personas de escasos recursos económicos que no alcancen a satisfacer sus necesidades básicas", cuyos alcances se precisan en los apartados 2.3. y 2.4, respectivamente.

2.1.2. No perseguir fines de lucro En términos generales, las entidades sin fines de lucro son aquellas en que las utilidades o ganancias que eventualmente obtengan en el desarrollo de sus actividades no pueden repartirse entre los miembros integrantes de la referida entidad⁴.

De lo anterior se deduce que a las instituciones de beneficencia que no persigan fines de lucro no les está vedado obtener ganancias o utilidades, cuestión consistente con el criterio reiterado de este Servicio, en el sentido que todas las personas pueden revestir la calidad de "contribuyente" para efectos tributarios.

En efecto, frente a la LIR, todas las personas, naturales o jurídicas, revisten la calidad de "contribuyente" en la medida que puedan estar sujetas a alguno de los tributos que en dicha ley se establecen, lo cual ocurre en el caso que tales personas posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas gravadas.

A este respecto, salvo excepciones taxativas, la LIR no atiende a la naturaleza o finalidad de las personas para gravarlas con impuestos, sino que considera las actividades que realizan, los actos y contratos que ejecutan y los beneficios económicos que puedan obtener.

Luego, las instituciones de beneficencia que no persigan fines de lucro, en general, cualquiera sea la forma en que se constituyan (esto es, al amparo del Título XXXIII del Libro I del Código Civil, de la Ley N° 20.500, sobre asociaciones y participación ciudadana en la gestión pública u otra fuente legal), están afectas a impuestos en la medida que obtengan rentas clasificadas en la Primera Categoría de la LIR, atendiendo a la fuente generadora de sus ingresos, los cuales pueden provenir entre otros, de actividades rentísticas, industriales, de servicios o cualquiera otra que se encuentre comprendida en los números 1 al 5 del artículo 20 de la LIR.

Esto no impide que, cumpliendo las demás exigencias legales, proceda la exención que contempla el N° 4 del artículo 40 de la LIR cuando, por ejemplo, la institución de beneficencia obtenga ingresos provenientes de la prestación de servicios que luego destine a los fines establecidos en sus estatutos.

2.2. Objeto principal y efectivo.

En términos generales, la ley consagra dos elementos copulativos que deben concurrir. A saber, un elemento formal, de suerte que el objeto conste o emane inequívocamente de los propios estatutos; y, un elemento material, consistente en el cumplimiento "efectivo" de ese objeto.

En relación con este requisito, es conveniente señalar lo siguiente:

2.2.1. Descripción del objeto.

Como cuestión de orden general, este Servicio ha precisado que procede la exención cuando, sin transcribirse literalmente la disposición legal en los estatutos, el objeto principal consta de algún modo y de forma inequívoca en las cláusulas estatutarias.

Lo anterior significa que no es estrictamente necesario (pero tampoco suficiente) repetir de modo sacramental en los estatutos que el objeto principal de la ayuda recaiga en personas "de escasos recursos económicos", siempre que dicho elemento conste de algún modo y de forma inequívoca en la descripción del objeto. Así, por ejemplo, la mera transcripción literal del N° 4 del artículo 40 de la LIR en los estatutos no supone, el cumplimiento de este requisito ("tener por objeto principal..."), si, en definitiva, a partir de otras disposiciones de los mismos estatutos, fluye que no se puede cumplir, no es principal o es inconsistente con las actividades efectivas de la institución.

2.2.2. Dónde debe constar el objeto.

En cualquier caso, el objeto principal debe constar en los estatutos de la respectiva institución (elemento formal), siendo inadmisibles deducirlo o darlo por cumplido en base documentos distintos del estatuto, como sería una declaración jurada efectuada por el representante legal de la institución o una autoridad, o mediante una carta de "referencia" emitida por un tercero.

Lo anterior por cuanto el objeto contenido en los estatutos enmarca las actividades que se pueden desarrollar.

2.2.3. Objeto principal.

Conforme la definición contenida en el Diccionario de la Real Academia Española, este Servicio ha interpretado que "principal", de acuerdo con su primera acepción, se predica de

una persona o de una cosa que "tiene el primer lugar en estimación o importancia y se antepone y prefiere a otras".

Luego, es objeto "principal" de la institución aquel que se antepone y prefiere a otros.

De este modo, que el objeto sea "principal"⁵, quiere decir que la institución de beneficencia, pudiendo tener otros fines o propósitos, se dedique efectivamente en forma preferente a proporcionar ayuda que en definitiva llegue de modo directo a personas de escasos recursos económicos que no alcanzan a satisfacer sus necesidades básicas, aun cuando no se otorgue de manera totalmente gratuita.

No se cumple este requisito si, dentro de un catálogo de fines o propósitos, la institución sólo "propenda" o se "incline" a proporcionar ayuda a personas de escasos recursos económicos dentro de un universo muy amplio de posibles destinatarios, ya que no consistiría en un objeto "principal".

2.2.4. Objeto efectivo (elemento material).

El N° 4 analizado no solo exige que el objeto sea "principal" sino también "efectivo". En otras palabras, considera la exigencia de materialidad o efectividad del objeto principal, de modo que no es posible calificar la procedencia del beneficio atendiendo meramente al tenor literal de los estatutos si, de los antecedentes, consta que el objeto principal de la institución de beneficencia, en los hechos, es diverso al que la ley beneficia con la exención en comento.

En consecuencia, el objeto principal no solo debe ser consistente con el objeto efectivo de la institución, sino que ambos, a su turno, deben ser consistentes y coherentes con las actividades específicamente establecidas "para el cumplimiento del objeto", como se suele agregar en los estatutos, y con las demás cláusulas estatutarias.

2.3. Proporcionar ayuda, aun cuando no se otorgue de manera totalmente gratuita, de modo directo.

2.3.1. Concepto de ayuda.

La palabra "ayuda" (ayudar) se define conforme al Diccionario de la Real Academia Española como "prestar cooperación", "auxiliar, socorrer", "hacer un esfuerzo, poner los medios para el logro de algo".

Sin perjuicio de lo anterior, la exigencia de satisfacer necesidades básicas de personas de escasos recursos económicos supone que la ayuda entregada deba ser de carácter tangible y concreta, según se analiza en el apartado 2.4.2. De este modo, por ejemplo, la ayuda puede consistir en la cobertura de necesidades de alimentación, vestuario, salud o habitación; la mejora de las condiciones de empleabilidad de personas socialmente marginadas; la mantención de hogares de acogida para personas en riesgo social o abandonadas; o la mantención de establecimientos que prestan servicios educacionales a personas de escasos recursos económicos.

2.3.2. No totalmente gratuita.

El N° 4 del artículo 40 de la LIR establece que la ayuda puede ser prestada aun cuando no se otorgue de manera totalmente gratuita. Esto es, se incluye aquella ayuda que no sea enteramente gratuita, pero en que una parte significativa de la misma se encuentra financiada por la institución de beneficencia.

En consecuencia, si bien pueden admitirse, por ejemplo, cobros que cubran una parte de la ayuda entregada, dichos valores no pueden ser tales que desnaturalicen la calidad de beneficencia de la prestación realizada, o bien que la ayuda sea prestada, en definitiva, a personas distintas de las establecidas por ley (esto es, personas que no son de escasos recursos económicos y alcanzan a cubrir sus necesidades básicas, según se analiza en el apartado 2.4.2.).

2.3.3. De modo directo.

El propósito de la Ley ha sido reforzar la idea que la ayuda, atendida la condición de los destinatarios (personas de escasos recursos económicos), se traduzca específicamente en la satisfacción de sus necesidades básicas de modo directo.

El requisito que la ayuda deba ser prestada de manera "directa" por la institución de beneficencia excluye la ayuda que sólo de rebote o muy indirectamente se relaciona con el propósito de ayudar a personas de escasos recursos económicos que no alcanzan a satisfacer sus necesidades básicas, cuestión que impone ciertas limitaciones a la naturaleza o tipo de ayuda que se debe prestar.

Luego, para los efectos de la exención, no califican las instituciones cuyo propósito sea, por ejemplo, preservar la flora y fauna nacional e internacional, así como generar conciencia

sobre el cuidado del medio ambiente, la biodiversidad o el desarrollo sustentable, realizar una cartografía de protección animal, o crear un parque o reserva marina. Tampoco una institución cuyo objeto principal sea de carácter meramente religioso o espiritual o se limite a enseñar o promover un credo.

Como se aprecia de los ejemplos citados, no califica como ayuda proporcionada "de modo directo" aquella actividad que muy indirectamente, o de rebote, se relaciona con, o reconduce a, personas de escasos recursos económicos y a la satisfacción de sus necesidades básicas.

Con todo, no se excluyen las instituciones que proporcionan ayuda directa, pero de modo mediato, a través de otras entidades que atienden a personas de escasos recursos. Tal sería el caso, por ejemplo, de una institución que financia las prestaciones médicas (consultas, exámenes, horas pabellón, insumos médicos, etc.) proporcionadas por un hospital para atender a personas de escasos recursos económicos o financie obras para la atención de dichas personas. En estos casos, aunque mediata, la ayuda es proporcionada de modo directo a sus destinatarios - personas de escasos recursos que no alcancen a satisfacer sus necesidades básicas - financiándoles sus prestaciones médicas.

2.4. Destinatarios de la ayuda La ayuda debe beneficiar específicamente a "personas de escasos recursos económicos que no alcancen a satisfacer sus necesidades básicas".

A partir de lo anterior, se deduce que los destinatarios de la ayuda deben ser:

2.4.1. Personas naturales.

A modo de ejemplo, no cumplen este objeto las instituciones cuyas prestaciones benefician a destinatarios que sean, genéricamente, la comunidad, grupos religiosos o la población de cierta región o comuna, de suerte que la ayuda no sea recibida, o no pueda recibirse, "específicamente" por personas de escasos recursos económicos.

Por otra parte, y como fuera expuesto en el apartado 2.3.3. se entiende cumplida esta exigencia cuando la institución proporciona ayuda directa, pero de modo mediato, a través de otras entidades que atienden a personas de escasos recursos.

2.4.2. De escasos recursos económicos que no alcanzan a satisfacer sus necesidades básicas.

Ante la ausencia de definición legal, la expresión "necesidades básicas" debe interpretarse en su sentido natural y obvio.

A este respecto, el Diccionario de la Real Academia Española, define "necesidad" como "aquello a lo cual es imposible sustraerse, faltar o resistir", "carencia de las cosas que son menester para la conservación de la vida", "falta continuada de alimento que hace desfallecer" o "peligro o riesgo ante el cual se precisa auxilio urgente". Por su parte, "básica" se define como aquello que "tiene carácter de base o constituye un elemento fundamental de algo".

De este modo, que las "necesidades" sean "básicas" implica satisfacer aquello que es esencial o de lo cual es imposible sustraerse para el desarrollo o conservación de la vida.

Lo anterior, unido al hecho que la ayuda debe otorgarse a personas de escasos recursos económicos supone que la ayuda proporcionada deba ser estrictamente de naturaleza material, esto es, de carácter tangible y concreta y no meramente espiritual (ver apartado 2.3.1.).

Así, por ejemplo, la ayuda puede destinarse a personas que no pueden cubrir por sí mismos sus necesidades básicas de alimentación, abrigo, habitación, salud, aseo o educación.

3. Informe de solicitudes.

Sin perjuicio que, como se señaló, corresponde a S.E. el Presidente de la República la facultad exclusiva de conceder la exención tributaria que contempla el N° 4 del artículo 40 de la LIR, este Servicio a petición del Ministerio de Hacienda informa si estima se cumplen o no las exigencias legales para que proceda el beneficio en cada caso, informe que remitirá únicamente a dicho Ministerio, acompañando los antecedentes que fundan la solicitud, a fin que este último, si así lo determina, tramite el respectivo decreto.

Las solicitudes se presentan directamente ante el Ministerio de Hacienda.

4. Fiscalización de la exención.

Se hace presente que el N° 4 del artículo 40 de la LIR, establece expresamente que, si el Servicio constata y declara fundadamente el incumplimiento de los requisitos señalados, podrá liquidar y girar los impuestos que corresponda por el o los años en que se verificó el incumplimiento.

Dicho incumplimiento puede estar vinculado a circunstancias coetáneas al otorgamiento de la exención, en el evento que éste se haya fundado en antecedentes no fidedignos aportados por la institución de beneficencia, o a circunstancias posteriores a su otorgamiento que impliquen que la institución en referencia deje de cumplir los requisitos que la habilitan para gozar de dicha exención.

De este modo, sin afectar la vigencia del decreto que concede la exención ni someterlo a un procedimiento de revocación administrativa por parte de la autoridad que concedió la franquicia tributaria, este Servicio puede, derechamente - pero tras un procedimiento de fiscalización - liquidar y girar los impuestos que correspondan por el o los años en que se verifique el incumplimiento, ciertamente, dentro de los plazos de prescripción.

En estos casos, la institución deberá tributar de acuerdo con las reglas generales respecto de el o los años que se determine. A tal efecto, este Servicio podrá revisar dentro de los plazos generales de prescripción de 3 o 6 años, según corresponda. Asimismo, la liquidación y giro de los impuestos resultantes se ajustarán a las reglas contenidas en el artículo 24 del Código Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, constatado y declarado el incumplimiento de los requisitos de procedencia, este Servicio, además, informará a la autoridad administrativa correspondiente a fin que revoque, si así lo determina, el decreto que concedió la franquicia tributaria.

III VIGENCIA

1. Regla general.

Conforme al inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley, las modificaciones a la LIR contenidas en su artículo segundo, entrarán en vigencia a contar del 1° de enero de 2020. En consecuencia, prosigue la Ley, se aplicarán sus disposiciones a los hechos ocurridos a contar de dicha fecha.

De este modo, a partir del 1° de enero de 2020, las solicitudes son informadas al Ministerio de Hacienda teniendo en consideración el N° 4 del artículo 40 de la LIR vigente desde esa fecha.

Asimismo, a partir de la fecha señalada este Servicio puede fiscalizar, liquidar y girar los impuestos que corresponda por el o los años en que se verifique el incumplimiento.

2. Instituciones de beneficencia que actualmente ya gozan del beneficio.

En la medida que no se ha dictado una norma derogatoria, deben entenderse vigentes los decretos que, con anterioridad a la entrada en vigencia del nuevo texto del N° 4 del artículo 40 de la LIR, concedieron la exención de IDPC a instituciones de beneficencia.

Con todo, las referidas instituciones mantendrán su exención siempre que se adecuen a las exigencias del nuevo N° 4 del artículo 40 de la LIR.

Asimismo, y respecto de estas instituciones, a partir del 1° de enero de 2020, este Servicio puede constatar y declarar fundadamente el incumplimiento de los requisitos señalados en la presente Circular, liquidar y girar los impuestos que corresponda por el o los años en que se verifique un incumplimiento, conforme al nuevo texto del N° 4 del artículo 40 de la LIR.

FERNANDO JAVIER BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Notas:

(1) En el artículo 2, N° 20, letra b) de la Ley.

(2) Lo anterior, por aplicación de lo dispuesto en artículo 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo primero del DFL N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, y el artículo 6° del Código Tributario, en cuanto que corresponde al Director de este Servicio interpretar administrativamente, en forma exclusiva, las disposiciones sobre tributación fiscal interna, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los tributos cuyo control no esté encomendado por ley a una autoridad diferente. En el mismo sentido, el artículo 1° del Código Tributario, establece que las disposiciones del mismo se aplican exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.

(3) Es importante destacar, entre esas reglas, que las palabras se entiendan en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas (artículo 20, primera parte), sin perjuicio que el contexto de la ley sirva para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de

manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía (artículo 22, inciso primero).

(4) Lyon Puelma, Alberto, Las personas jurídicas, Ediciones Universidad Católica de Chile, 4ª edición ampliada, año 2006, página 92.

(5) En otros casos, como el inciso segundo del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, se exige que "las instituciones de ben efencia " , entre otros requisitos, tengan por "único objeto" proporcionar ayuda material, exclusivamente en forma gratuita, solamente a personas de escasos recursos económicos.

ANEXO: NORMA LEGAL ACTUALIZADA

Tras las modificaciones introducidas por el cuyo artículo 2, N° 20, letra b) de la Ley N° 21.210, el texto actualizado del N° 4° del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, es del siguiente tenor (lo tachado y lo ennegrecido para identificar la modificación):

"Artículo 40.- Estarán exentas del impuesto de la presente categoría las rentas percibidas por las personas que en seguida se enumeran:

4°. Las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Sólo podrán impetrar este beneficio aquellas instituciones que no persigan fines de lucro y que tengan por objeto principal y efectivo proporcionar ayuda, aun cuando no se otorgue de manera totalmente gratuita, de modo directo a personas de escasos recursos económicos que no alcanzan a satisfacer sus necesidades básicas. En caso que, concedida la exención, el Servicio constate y declare fundadamente el incumplimiento de los requisitos señalados, podrá liquidar y girar los impuestos que corresponda por el o los años en que se verificó el incumplimiento".