

|   |  |
|---|--|
| <b>DEPARTAMENTO EMISOR:</b><br>Subdirección Normativa<br>Departamento de Técnica Tributaria   | <b>CIRCULAR N° 20</b><br>178661.2021 GE  |
| <b>SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS</b>   | <b>FECHA: 01 DE ABRIL DE 2021</b>  |
| <b>MATERIA</b> Imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, al numeral 4° del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. | <b>REF. LEGAL:</b> Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020. |

## 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)<sup>1</sup>, 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 tributarias<sup>2</sup>, 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 Civil<sup>3</sup>, 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.

<sup>1</sup> En el artículo 2, N° 20, letra b) de la Ley.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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).

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 “perteneiente 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 entidad<sup>4</sup>.

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:

---

<sup>4</sup> Lyon Puelma, Alberto, Las personas jurídicas, Ediciones Universidad Católica de Chile, 4ª edición ampliada, año 2006, página 92.

### 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 a 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”<sup>5</sup>, 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.

<sup>5</sup> En otros casos, como el inciso segundo del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 de 1975, se exige que “las instituciones de beneficencia”, entre otros requisitos, tengan por “único objeto” proporcionar ayuda material, exclusivamente en forma gratuita, solamente a personas de escasos recursos económicos.

## **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.

**DIRECTOR**

**SRG/PAO**

**DISTRIBUCIÓN:**

- Internet
- Diario Oficial en extracto
- Oficina de Gestión Normativa

**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”**.