



“TRIBUTACION DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO”

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

PARTE II

**EFFECTOS TRIBUTARIOS EN LA DETERMINACIÓN DEL CAPITAL PROPIO
TRIBUTARIO EN UNA CORPORACIÓN**

Alumno:

Jaime Rodrigo Bahamondes Leiton

Profesor Guía:

Octavio Canales.

Santiago, abril 2021.

AGRADECIMIENTOS

A Claudia mi mujer, por su apoyo incondicional en todos los proyectos, este no fue la excepción. A mis hijos Emilia y Gael que me empujan a crecer día a día.

A mis padres Nelida y Rosamel por todo el cariño y apoyo a lo largo de estos años, por supuesto a mi sobrino Alvarito y mi hermana Roxana por su ayuda desde su área.

Índice

RESUMEN EJECUTIVO.....	1
CAPÍTULO 1	2
1. INTRODUCCION.....	2
1.1. PLANTEAMIENTO	2
1.2. INTRODUCCIÓN A LA FISCALIZACION DEL SII	6
1.3. INTRODUCCIÓN A LOS EFECTOS DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO.....	9
2. ESTADO DEL ARTE	13
CAPÍTULO 2	20
3 MARCO NORMATIVO Y TEORICO	20
3.1 DETERMINACION DEL CPT	20
3.1.1 DETERMINACION DEL CPT PARA EFECTOS TRIBUTARIOS	20
3.1.2 DETERMINACION DEL CPT PARA EFECTOS DE PATENTE MUNICIPAL	24
3.2 EXENCIONES TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON EL CPT EN UNA CORPORACION	29
3.2.1 EXENCION DE PAGO DE PATENTE MUNICIPAL PARA LAS CORPORACIONES	29
3.2.2 EXENCION DE IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA EN LAS CORPORACIONES, EFECTO DE LA CM DEL CPT EN UNA CORPORACION.....	33
3.3 OTROS EFECTOS DEL CPT EN UNA CORPORACION	37
3.3.1 EXENCION DE LLEVAR RRE LAS CORPORACIONES	37
3.2.2 EFECTOS DEL CPT EN EL TERMINO DE GIRO DE UNA CORPORACION ...	38
4. CONCLUSION	41
5. BIBLIOGRAFIA.....	44

ABREVIATURAS UTILIZADAS

LIR:	Ley de Impuesto a la Renta.
SII:	Servicio de Impuestos Internos de Chile.
RLI:	Renta Líquida Imponible.
ER:	Estado de Resultados.
CPT:	Capital Propio Tributario.
RRE:	Registro de Rentas Empresarial.
OSFL:	Organizaciones Sin Fines de Lucro.
MT:	Modernización Tributaria.
IDPC:	Impuesto de Primera Categoría.
IVA:	Impuesto al Valor Agregado.
FUT:	Fondo de Utilidades Tributarias.
FUNT:	Fondo de Utilidades No Tributarias.
FUR:	Fondo de Utilidades Reinvertidas.
DDJJ:	Declaraciones Juradas.
ONG:	Organización No Gubernamental
CPP:	Colegio Particular Pagado
DL:	Decreto Ley.
AT:	Año Tributario
F22:	Formulario Número 22
CM:	Corrección Monetaria

RESUMEN EJECUTIVO

Con la declaración jurada obligatoria sobre la elección de régimen tributario, que trajo consigo la llamada Ley 21.210 de MT, que tenía como primer vencimiento el 30 de abril y luego el 31 de Julio de 2020. Estableciendo que los contribuyentes que deben llevar contabilidad completa y donde sus propietarios no se encuentren gravados con impuestos finales, deben informar a través de la página del SII su condición de régimen tributario, donde el SII ofreció un casillero para los contribuyentes no afectos al artículo 14 de la LIR, que debían completar. De esta forma el SII a la fecha mantiene, un catastro en sus bases de datos, del gran número de este tipo de organizaciones que operan en nuestro país, con ello entendemos se iniciará un proceso de fiscalización y mejoramiento de los criterios normativos que rigen a este tipo de organizaciones, principalmente Corporaciones y Fundaciones.

De lo anterior se desprende, el comienzo de esta investigación, donde consideramos que unas de las herramientas de fiscalización será el CPT de la Corporación, ya que las reformas tributarias interpuestas estos últimos años, cada vez le dan más énfasis al CPT de las empresas, como un método de cumplimiento de declaración para los contribuyentes y posterior una herramienta de fiscalización de parte del SII. Para lo que se viene, planteamos un control que al día de hoy no es considerado por las administraciones de este tipo de entidades. No obstante, creemos será primordial con el fin de poder respaldar y de cumplir con las exigencias que debiesen imponer el ente fiscalizador SII y otros.

CAPÍTULO 1

1. INTRODUCCIÓN

1.1. PLANTEAMIENTO

Las distintas formas de constituir una sociedad dentro de la legislación actual en Chile son diversas, según el interés que cada uno está buscando, entre las distintas alternativas existe un tipo de organizaciones que su objetivo no es obtener una retribución económica, las cuales se denominan entidades sin fin de lucro. Y en esta investigación estaremos hablando específicamente de las que se encuentran dentro del derecho privado, las que se encuentran reguladas en Libro Primero, Título XXXIII, los artículos 545 hasta 561, del Código Civil de Chile. A esta normativa corresponden principalmente a Las Corporaciones (o Asociaciones) y Fundaciones, y su fin o principal objetivo es la retribución social, sin buscar un el lucro económico para la sociedad o sus fundadores.

La definición de cada una, de acuerdo con la jurisprudencia y legislación actual, se define como "La Fundación, es aquella que se compone de una masa o conjunto de bienes destinados por la voluntad del fundador o fundadores a un fin determinado de interés general. Y La Corporación, es aquella que se forma por una reunión de personas en torno a objetivos de interés común a los asociados" (énfasis agregado)¹

¹ Santiago 22 de enero 2013, Folio 201300054-141326 "Respuesta a don Juan José Tagle", Ministerio de Justicia

El Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) ha definido a esta OSFL, como “Organizaciones que no tienen el objetivo del lucro económico; esto es que, a diferencia de las empresas, las utilidades que generan no son repartidas entre sus socios, sino que se destinan a su objeto social. En consecuencia, los ingresos que obtienen y que solo estén constituidos por cuotas sociales que aportan sus asociados, para el financiamiento de las actividades sociales que realiza, no constituyen renta para los efectos tributarios, como asimismo, todo otro ingreso que una ley determinada tipifique como no constitutivo de renta tributable”².

La Ley 20.500 publicada el 16.02.2011, última reforma sobre esta materia, modificó los articulados del Código Civil que tratan sobre las Asociaciones y Fundaciones, en su artículo N°1 establece que las asociaciones o fundaciones se deben constituir para fines lícitos y prohíbe “asociaciones contrarias a la moral, al orden público y a la seguridad del Estado” (...) “Las asociaciones no podrán realizar actos contrarios a la dignidad y valor de la persona, al régimen de Derecho y al bienestar general de la sociedad democrática.” De lo anterior, se desprende que las entidades Sin Fin de Lucro tendrán libertad en su actuar, siempre y cuando constituya fines lícitos y se realice de acuerdo con lo estipulado en los estatutos, que fueron aprobados por la institución correspondiente. En caso de exceder en sus actos, será responsabilidad de los representantes legales de dicha institución.

Así de acuerdo a lo expresado, la administración de estas entidades se configura en base a un estatuto, que corresponde al conjunto de reglas que rigen

² https://www.sii.cl/contribuyentes/actividades_especiales/organizaciones_sin_fines_de_lucro.pdf

la entidad, el espíritu y objetivo que tendrá esta, a través de sus administradores y colaboradores. También debe establecer como se realizarán las modificaciones y disolución o extinción, en conclusión, en el estatuto se establece los aspectos generales y principales de la entidad, como el nombre, dirección, indicaciones generales, forma en que se conformará el patrimonio y sus aportantes, principales actividades, etc. Además de deben regular los derechos y deberes que tendrán, los cuales se refiere en general a la forma de administrar la institución.

El Servicio del Registro Civil e Identificación debe poseer un catastro del total de entidades constituidas, actualizado por las bases de las municipalidades que autoricen la creación de dichas entidades.

Conforme a los antecedentes descritos, que trata sobre la conformación e interés que debe tener una sociedad Sin Fin de Lucro, es importante destacar que una de las diferencias más relevante que tienen este tipo de entidades, en comparación con una sociedad lucrativa, es que estas carecen de propietarios, comuneros, socios o accionistas, por lo tanto, no existe una persona que tenga propiedad sobre la corporación o fundación, por ello, no son contribuyentes de afectación de retención, declaración informativa, etcétera. Sobre lo que afecte a contribuyentes de impuestos finales, ya que estas poseen fundadores o creadores, pero no revisten del título de socio o accionista, por no tener un vínculo directo o indirecto de propiedad. Sin embargo, las entidades señaladas en principio no están exentas de impuestos de primera categoría (en adelante IDPC) e IVA, salvo las facultadas por el presidente de la república.

En el caso de que una entidad Sin Fin de Lucro desarrolle una actividad comercial establecida en el artículo 20 de Ley de Impuesto a la Renta (en adelante LIR) tendrán que determinar sus impuestos conforme con los artículos 29 al 33 de la LIR. De acuerdo a lo establecido, es importante destacar que este tipo de entidades no poseen por objeto lucrar, por ende, si su desarrollo se realiza en base a donaciones y el patrimonio entregado por los fundadores, no deberían desarrollar una actividad comercial y por lo tanto no estarán obligadas a declarar y pagar los impuestos correspondientes.

La ley no las exime del pago de impuestos, de modo que, si perciben ingresos a raíz del desarrollo de alguna actividad comercial, como por ejemplo de renta del capital u cualquier descrita en el artículo 20 LIR, estas de todas formas estarán afectas al IDPC y llevar sus registros asociados, pero la ley no separa en un régimen especial de registros para este tipo de entidades, sino más bien, deben aplicar el régimen general de acuerdo al mismo marco tributario establecido para cualquier sociedad. Lo expresado anteriormente aplica al desarrollo de un acto de comercio que la Ley de IVA grave con impuestos.

Otra descripción de la forma de afectación de entidades Sin Fin de Lucro se destaca del ¹ Manual para administrar empresas sociales, elaborado por la Fundación ProBono indicando que; “En términos generales las Personas Jurídicas sin fines de lucro no quedan afectas a este gravamen, pero no por el hecho de su declarada ausencia de lucro, sino porque en general, no incurren en el hecho

gravado por la ley, es decir, generar utilidades.”³ Estos hitos serán abordados en detalle durante el desarrollo de esta investigación.

Con respecto a lo anteriormente mencionado, esta investigación desarrollará la tributación de las entidades Sin Fin de Lucro y en específico los efectos tributarios en la determinación del Capital Propio Tributario de este tipo de organizaciones.

1.2. INTRODUCCIÓN A LA FISCALIZACIÓN DEL SII

Hace prácticamente más de dos años, anunciaba el SII una nueva Declaración Jurada de número 1945, la cual solicitaría que las Corporaciones y Fundaciones principalmente, deberían informar sus ingresos y desembolsos, si cumplían con ciertos requisitos. Un par de meses posterior al anuncio de la nueva DDJJ, un medio escrito en Chile publicaba que⁴, según el mismo SII, el 90% de las entidades sin fines de lucro no tienen registros contables, por lo tanto se entendía que, si no manifiestan registros contables como presentarán la nueva información. Argumentaba el matutino que el 74% de las entidades con inicio de actividades tampoco cumple con la obligación de declarar sus ingresos. En base a lo anterior se esperaba una fiscalización masiva a diferentes Organizaciones Sin Fin de Lucro importantes en nuestro país, también se anhelaba aclarar ciertas interpretaciones normativas para este tipo de organizaciones, pero lo claro es que

³ Manual para administrar empresas sociales (Corporaciones, ONG, Fundaciones, Organizaciones sociales y otras entidades sin fines de lucro) – Corporación Simón de Cirene, pagina 120.

⁴ Reportaje La Tercera por Pablo Guarda Velasco 12 ENE 2018 – <https://www.latercera.com/noticia/sii-alerta-mas-del-90-las-entidades-sin-fines-lucro-no-registros-contables/>

el plan de fiscalización de parte del SII no logró abarcar lo esperado. Existen hoy en día demasiadas entidades sin fin de lucro importante en nuestro país las cuales no cumplen a cabalidad con las obligaciones pertinentes, debido a desconocimiento, creencias de que estarían exentas de todo tipo de impuestos o simplemente porque como nunca lo han fiscalizado. Creen entender que esta correcto la forma que controlan e informan sus resultados, de manera que, no se capacitaran, ni contratarán asesores en su rubro para mejorar.

Sin embargo, hoy en día a través de la MT, se establece un nuevo régimen para este tipo de organizaciones. “Contribuyentes No Sujetos al Artículo 14 de la LIR” un Régimen que aplica para contribuyentes que deben llevar contabilidad completa y donde sus propietarios no se encuentran gravados con impuestos finales, entre ellos Fundaciones y Corporaciones. Se establece que, con este nuevo punto de partida, el SII volverá con un plan de fiscalización para este tipo de organizaciones. Con el fin de contribuir desde el punto de vista impositivo al correcto funcionamiento de este tipo de organizaciones, y debido a la forma de operar de grandes grupos económicos que funcionan en nuestro país, donde no resulta casualidad que estén ligadas Fundaciones y Corporaciones a diversos Holding Empresariales. Vemos a través de diversos reportajes ligados a la política o a la economía, donde se aprovechan de las diferentes franquicias legales que gozan las Fundaciones o Corporaciones, con un fin principalmente de financiamiento político o de extraer un beneficio económico para el grupo empresarial, libre de tributación y entre otros. Es preciso agregar que, es común en este tipo de organizaciones que se construya en el tiempo un alto patrimonio,

gozando dentro de sus activos de flujos de efectivo, diversos bienes inmuebles, mobiliario, maquinarias, etc. Debido a esto resulta natural, que incursionen en una diversidad de negocios, inclusive en rubros que no aparecen en sus estatutos y solo se ven empujados por una oportunidad económica, con el fin de mejorar su situación económica para con la administración de turno, de esta forma aparecen los problemas de normativa tributaria que si bien existe, entendemos no estaría tan explotada como lo es un contribuyente de los llamados comunes.

A la vez esperamos que clarifique criterios y mejore la norma que involucra a las entidades Sin Fin de Lucro, con ello se logre establecer un precedente que ampare a este tipo de organizaciones. Uno de los objetivos de esta investigación es analizar y equilibrar criterios en cuanto al entorno tributario y de cumplimiento de este tipo de organizaciones, principalmente en torno al CPT. Con el fin de establecer una hipótesis en esta materia, las cuales se estiman hoy, no existe claridad, con ello poder contribuir al desarrollo de este tipo de organizaciones, con el fin de que puedan cumplir con sus obligaciones impositivas y de reporte de información.

1.3. INTRODUCCION A LOS EFECTOS DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO

Se ha establecido en explicaciones de contabilidad básica que el Capital Propio Tributario, termina siendo una ecuación contable, tan simple como: la diferencia entre los activos y pasivos del contribuyente, valorizados tributariamente según lo establecido en el artículo 41 de la LIR.

Desde este punto las Corporaciones no tienen como objetivo el beneficio económico, donde sus principales ingresos estarán dados por las cuotas sociales que aportan sus asociados y dichos ingresos no constituyen rentas según lo establecido en la Ley de la Renta.

De acuerdo a lo expresado, resultara necesario que este tipo de entidades deban determinar un CPT para efectos tributarios, es más, no existe ninguna normativa especial que mencione la forma que deben confeccionar dichos cálculos de CPT las Corporaciones y para confeccionarlo, deben ampararse a la norma tradicional del común contribuyente, bajo lo que determina el mismo artículo 41 de LIR.

El Capital Propio Tributario “CPT” ha sido en los últimos años a través de las reformas tributarias una herramienta clara de fiscalización de contribuyentes y de cruce de información para el SII, tomando un protagonismo que no tenía el CPT hace un par de años atrás. Una de las preguntas que plantea esta investigación

sería, esto aplica para el CPT que determina una Corporación, tiene el mismo protagonismo de fiscalización que se menciona y se reporta a través de complejas declaraciones juradas como lo son la DDJJ N°1847, o guarda relación la analogía de que el CPT de un contribuyente, termina siendo una acumulación de sus resultados tributarios en el tiempo y con ello debe guardar relación con el Registro de Rentas Empresarial de una entidad, anterior registro FUT.

Así lo estableció la ley 20.780 del año 2014, modificada por la ley 20.899 del año 2016, incluyó un artículo transitorio que hablaba de la diferencia entre el CPT v/s el Capital Aportado, FUT, FUNT, FUR. Y luego el SII estableció que dicha diferencia positiva debía informarse en el recuadro N°1023, del recuadro N°3 del Formulario 22 del Año Tributario 2017.

Esta información reportada por algunos contribuyentes quedó a la deriva, hasta que con la Ley 21.210 del año 2020 o también llamada “Modernización Tributaria” el SII ofrece la opción de cancelar un monto o una especie de hecho gravado, por la diferencia que presente el CPT v/s el RRE, o bien las diferencias que puedan existir en la determinación del CPT de un contribuyente, una especie de borrón y cuenta nueva para el contribuyente, comenzar totalmente cuadrado y de aquí en adelante controlar de mejor manera dichos registros.

“Esta especie de hecho gravado”, estableció en el artículo 32 Transitorio de la Ley 21.210 un “régimen opcional y transitorio, para que los contribuyentes solucionen sus diferencias, aplicando la tasa de impuestos de Primera Categoría que corresponda, sin distinguir naturaleza, antigüedad, origen ni razones de tales

inconsistencias, inclusive ofrece el artículo transitorio que en el caso que la empresa no pueda determinar el origen de las diferencias en la determinación del capital propio tributario, podrá optar por declarar y pagar un impuesto único y sustitutivo de 20% que se aplicará sobre las diferencias detectadas.

Pero estas ofertas de corrección del CPT, contemplarán también al CPT que determina una Corporación, siendo que las Corporaciones no son contribuyentes de impuestos finales y con ello pudiesen inclusive liberarse de controlar la actual llamada caja tributaria de los contribuyentes, también llamada Registro de rentas Empresariales o ex FUT por algunos.

Otro punto de análisis, esta investigación, al parecer terminará siendo entonces el CPT para efectos de patente municipal. El artículo 24 del Decreto Ley N° 3.063 de 1.979, Ley sobre Renta Municipales, entiende por capital propio el inicial declarado por el contribuyente si se tratase de actividades nuevas, o el registrado en el balance terminado el 31 de diciembre inmediatamente anterior a la fecha en que deba presentarse la declaración, considerándose los reajustes, aumentos y disminuciones que deben practicarse de acuerdo con las normas del artículo 41 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

No obstante el mismo artículo 27 de la Ley sobre Renta Municipales, en otras palabras deja exentas de pago la contribución de Patente Municipal a las Corporaciones o sea a las entidades sin fines de lucro. Concluyendo en primera

instancia que es tan complejo el cálculo al determinar un CPT para una Corporación, se traduce en un pago “cero” por concepto de Patente Municipal.

Como final, se podría cerrar acá esta investigación y concluir que no termina siendo necesaria la determinación del Capital Propio Tributario de las Corporaciones, ya que no genera efectos, no guarda relación hoy en día a fiscalizaciones en cuanto al número que se determine por dicho CPT y no tendría un componente relevante en cuanto a fiscalización tanto del SII como de las Municipalidades. Esta dejación y abandono creemos que amerita nuestro análisis y cuestionamiento a la forma que hoy en día se reporta e informa a cada ente estatal la determinación del CPT de una Corporación. Donde visualizamos diversos riesgos en este segmento, un abandono del legislador en cuanto a normativa clara para este tipo de entes, con ello desconocimiento de la normativa y control de parte de las entidades, donde también de quienes fiscalizan.

2. ESTADO DEL ARTE

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

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

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

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

Alcalde. El contenido del acto constitutivo está compuesto, por la expresión de voluntad de constituir una persona jurídica, el nombre de esta (que debe hacer referencia a su naturaleza, objeto o finalidad), la aprobación de los estatutos, la designación de las autoridades inicialmente encargadas de dirigirla, y la individualización de los que comparecen otorgando el acto”.

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

ella nace de la asamblea de socios, en la Fundación la autoridad emana de la voluntad del fundador.”

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

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

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

- 6) El Consejo Nacional de la Cultura y las Artes, publicó un “Manual de Corporaciones y Fundaciones Municipales Culturales”, el cual

⁵ <https://irade.cl/wp-content/uploads/2018/11/guia-donaciones-2018.pdf>

principalmente resumen la aplicación de la Ley 20.500, sobre la constitución, modificación, disolución y tributación de las Entidades Sin Fin de Lucro, destacamos la reseña de la tributación de estas entidades “Es necesario precisar que las corporaciones al no tener fines de lucro, no reparten beneficios o utilidades que en el cumplimiento de sus fines puedan obtener. Es por ello que sus asociados no percibirán parte alguna de dichos beneficios, y por lo mismo no se les aplicará impuesto adicional o global complementario.”⁶

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

⁶ https://www.cultura.gob.cl/wp-content/uploads/2015/05/manual_corp_web.pdf

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

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

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

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

- i. La no aplicación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por los gastos rechazados efectuados por medio de la fundación, en el caso de que no se encuentre exenta del impuesto de Primera Categoría.

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

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

CAPÍTULO 2

3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO

3.1 DETERMINACION DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO

3.1.1. DETERMINACION DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.

La Ley N° 21.210 de 2020, introdujo una nueva definición de capital propio tributario en el N° 10 de artículo 2° de la Ley sobre Impuestos a la Renta. Dicha definición expresa lo siguiente:

“Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

10.- Por capital propio tributario, el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, a valores tributarios, que posee una empresa. Dicho capital propio se determinará restando al total de activos que representan una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios. Para la determinación del capital propio tributario deberán considerarse los activos y pasivos valorados conforme a lo señalado en el artículo 41, cuando corresponda aplicar dicha norma.”

La definición anterior la reafirmó la circular 73 publicada el 22 de Diciembre del año 2020.

Esta definición la podemos descomponer básicamente en 2 partes. Primero nos proporciona los elementos que componen la determinación del capital propio tributario y cómo éstos se valoran, y segundo, establece su determinación.

En cuanto a la composición del capital propio tributario, los bienes y derechos corresponden a los activos de propiedad de la empresa, y las obligaciones corresponden a los pasivos que ésta mantiene con terceros distintos a sus propietarios. Tales activos y pasivos deben ser cuantificados de acuerdo a las reglas de valoración contenidas en el artículo 41 de la LIR. Es decir, los activos inmovilizados se valorarán de acuerdo a su valor de adquisición, reajustado por la variación del IPC entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al del balance, las deudas u obligaciones en moneda extranjera o reajustables, existentes a la fecha del balance, se reajustarán de acuerdo a la cotización de la respectiva moneda a la misma fecha o con el reajuste pactado y así sucesivamente.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos en su página oficial de Internet proporciona las siguientes definiciones⁵ de activos y pasivos, respectivamente:

i. Activo: Corresponde a todos los bienes y derechos que posee una empresa, susceptibles de ser valorados en dinero, tales como bienes raíces, automóviles, derechos de marcas, patentes, cuentas por cobrar, entre otros.

ii. Pasivo: Cantidad total que una empresa adeuda a terceras personas, que representa los derechos que tienen los acreedores y los propietarios sobre su activo. Está compuesto por el pasivo no exigible y por el pasivo exigible a corto y largo plazo.

Se hace presente que en esta última definición se incluyen todas las deudas de la empresa, con terceros y sus propietarios. Sin embargo, para los fines de determinar el capital propio tributario, solo deben considerarse las deudas con terceros, es decir, el pasivo exigible.

Volviendo a la definición establecida en la ley, esta nos señala que el capital propio tributario corresponde a la diferencia entre ambas partidas, activos menos pasivos, lo que podemos representar de la siguiente manera:

(+) Activos (bienes y derechos)

(-) Pasivos (obligaciones con terceros)

(=) Capital propio tributario (obligaciones con los propietarios)

A través de una mirada rápida a la fórmula establecida en la LIR, podemos darnos cuenta que básicamente el capital propio tributario corresponde a los activos no adeudados a terceros, porque estos últimos se excluyen en su determinación. En otras palabras podríamos afirmar que el capital propio tributario corresponde a los activos de propiedad de la empresa, que se encuentran adeudados a sus propietarios.

Podemos aclarar un poco más este concepto si aceptamos como principio que los derechos de los propietarios recaen sobre dos grandes partidas; su capital aportado y las utilidades acumuladas. Este es el concepto que subyace en la definición del capital propio tributario.

En resumidas cuentas todos los activos de propiedad de la empresa están comprometidos, algunos con los acreedores externos y otros con sus propietarios.

3.1.2. DETERMINACION DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO PARA EFECTOS DE PATENTE MUNICIPAL

El artículo 24 del Decreto Ley N°3.063 de 1979, Ley sobre Rentas Municipales, establece que para los efectos de dicho artículo se entenderá por capital propio el inicial declarado por el contribuyente si se tratare de actividades nuevas, o el registrado en el balance terminado el 31 de diciembre inmediatamente anterior a la fecha en que deba presentarse la declaración, considerándose los reajustes, aumentos y disminuciones que deben practicarse de acuerdo con las normas del artículo 41 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

La parte final de dicho artículo indica que, en la determinación del capital propio, los contribuyentes podrán deducir aquella parte de dicho capital que se encuentre invertida en otros negocios o empresas afectos al pago de Patente Municipal, lo que deberá acreditarse mediante certificados extendidos por la o las Municipalidades correspondientes a las comunas en que dichos negocios o empresas se encuentren ubicados.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán entregar en la Municipalidad respectiva una declaración de su capital propio y copia del balance de la empresa al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la declaración,

elaborado para los efectos de la declaración de impuesto a la renta, salvo que no estuviere obligado a confeccionar un balance

Para efectos de determinar dicho capital, debe tenerse presente que el artículo 41 de la LIR- disposición que contempla las normas relativas a la corrección monetaria de los activos y pasivos-, establece en su N° 1, que para los efectos de esta norma se entenderá por capital propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas; agregando que formarán parte del capital propio los valores del empresario que hayan estado incorporados al giro de la empresa.

En el Recuadro N°3 o desde el AT 2021 recuadros N°18 o N°19, del Formulario N°22 de declaración de impuestos anuales a la renta, y en relación con esta materia, anualmente los contribuyentes deben informar al SII:

Cabe considerar que el SII impartió instrucciones a través de la Circular N°100, de 1975 y sus modificaciones-, sobre las partidas que sirven de base para la determinación del capital propio tributario para efectos tributarios, que constituye por regla general, la base sobre la cual se determina el pago de la patente municipal del contribuyente.

Fuente: Oficio N° 1700, del 15 de junio de 2016

La patente grava la actividad que se ejerce por un mismo contribuyente, en su local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado con prescindencia de la clase o número de giros o rubros distintos que comprenda. Tratándose de sociedades de inversiones o sociedades de profesionales, cuando éstas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos. Para estos efectos, dicho Servicio aportará esta información a las municipalidades, por medios electrónicos, durante el mes de mayo de cada año.

El valor por doce meses de la patente será de un monto equivalente entre el dos y medio por mil y el cinco por mil del capital propio de cada contribuyente, la que no podrá ser inferior a una unidad tributaria mensual ni superior a ocho mil unidades tributarias mensuales. Sin perjuicio del ejercicio de la facultad municipal, se considerará la tasa máxima legal para efectos de calcular el aporte al Fondo Común Municipal, que corresponda realizar a las municipalidades aportantes a dicho Fondo por concepto de las patentes a que se refiere el artículo precedente. Al efecto, el alcalde, con acuerdo del concejo, podrá, dentro del rango señalado, fijar indistintamente una tasa única de la patente para todo el territorio comunal, como asimismo tasas diferenciadas al interior de la comuna, en aquellas zonas definidas en el respectivo instrumento de planificación urbana, mediante la dictación del correspondiente decreto alcaldicio, el cual deberá publicitarse debidamente al interior de la comuna.

Para los efectos de este artículo se entenderá por capital propio el inicial declarado por el contribuyente si se tratare de actividades nuevas, o el registrado en el balance terminado el 31 de diciembre inmediatamente anterior a la fecha en que deba prestarse la declaración, considerándose los reajustes, aumentos y disminuciones que deben practicarse de acuerdo con las normas del artículo 41.- y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el Decreto Ley N° 824.-, de 1974.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso primero de este artículo, el Servicio de Impuestos Internos aportará por medios electrónicos a cada una de las municipalidades que corresponda, dentro del mes de mayo de cada año, la información del capital propio declarado, el rol único tributario y el código de la actividad económica de cada uno de los contribuyentes.

En los casos de los contribuyentes que no estén legalmente obligados a demostrar sus rentas mediante un balance general pagarán una patente por doce meses igual a una unidad tributaria mensual. No obstante lo anterior, los contribuyentes obligados a determinar un capital propio tributario simplificado conforme con el artículo 14 letra D), en su número 3 letra (j) y su número 8 letra (a) número (vii), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el decreto ley N° 824 de 1974, pagarán su patente en base a dicho capital propio, según lo señalado en los incisos anteriores.

Para modificar la tasa de la patente vigente en la respectiva comuna, las municipalidades deberán dictar una resolución que deberá ser publicada en el

Diario Oficial con una anticipación, de a lo menos, seis meses al del inicio del año calendario en que debe entrar en vigencia la nueva tasa.

En la determinación del capital propio a que se refieren los incisos segundo y quinto de este artículo, los contribuyentes podrán deducir aquella parte del mismo que se encuentre invertida en otros negocios o empresas afectos al pago de patente municipal, lo que deberá acreditarse mediante certificado extendido por la o las municipalidades correspondientes a las comunas en que dichos negocios o empresas se encuentran ubicados. El Presidente de la República reglamentará la aplicación de este inciso.

3.2 EXENCIONES TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON EL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO DE UNA CORPORACION.

3.2.1 EXENCION DE PAGO DE PATENTE MUNICIPAL PARA LAS CORPORACIONES.

Artículo 27 de Ley de Rentas Municipales:

Sólo están exentas del pago de la contribución de patente municipal las personas jurídicas sin fines de lucro que realicen acciones de beneficencia, de culto religioso, culturales, de ayuda mutua de sus asociados, artísticas o deportivas no profesionales y de promoción de intereses comunitarios.

De Esta forma el artículo 27 de la ley de rentas municipales, dejaría exenta del pago del tributo por patente municipal a las Corporaciones, en la medida que cumplan con los requisitos establecidos, ahora en la eventualidad que no se cumpla del todo con lo que estipula el artículo 27, se entendería que se debe realizar una determinación acorde a la norma, esta última resultará compleja al determinar el cálculo, para ello es relevante la información contable y de registros que mantiene la Corporación.

El 14 de Junio del año 2016 la Contraloría General de la República emite un dictamen de N° 44.141, generado por la consulta de un contribuyente donde planteaba el cobro que realizaba la Municipalidad de La Pintana por concepto de patente municipal al colegio particular subvencionado denominado “Puerto Navarino”, ya que este es una institución sin fines de lucro. Asimismo requiere saber cuál sería la norma que habilitaría para efectuar ese cobro, y que se precise si la ley N° 20.033, se relaciona con ese gravamen.

Este dictamen señala lo siguiente: por su parte, el artículo 15 del decreto N° 484, de 1980, del entonces Ministerio del Interior -que reglamenta los artículos 23 y siguientes de la Ley de Rentas Municipales-, dispone en su inciso primero que las personas jurídicas sin fines de lucro estarán exentas del pago de la contribución de patente municipal, solo cuando tengan por objeto y realicen acciones de beneficencia, de culto religioso, culturales, de ayuda mutua de sus asociados, artísticas o deportivas no profesionales y de promoción de intereses comunitarios.

Agrega, el inciso segundo del precepto en comento, que no regirá esta exención si se ejercen de hecho, en forma exclusiva o complementaria, cualesquiera acciones que constituyan actividad gravada, tales como de producción o intermediación de bienes, de prestación de servicios, etc., para transferirlos y otorgarlos a título oneroso. En esos casos, para los efectos del cálculo de la patente municipal, se tendrá por capital propio aquel destinado a la actividad gravada en la proporción que corresponda.

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

En dicho contexto, la jurisprudencia administrativa de esta Entidad de Control, contenida, entre otros, en los dictámenes N°s. 31.230, de 2001, y 3.426, de 2003, ha precisado que las actividades de enseñanza realizadas por un establecimiento educacional constituyen un despliegue de actividades culturales, por lo que la exención de pago de patente municipal alcanza a esa clase de planteles dependientes de personas jurídicas sin fines de lucro.

Asimismo, cabe recordar que tal como lo señalara la jurisprudencia administrativa contenida en el dictamen N° 60.684, de 2010, si el municipio constata, a través de los mecanismos de inspección de que dispone y de los documentos que recabe del contribuyente, que las instituciones de que se trata realizan actividades gravadas y que los beneficios que obtienen de las mismas no son invertidos en su totalidad en sus fines propios, procederá el cobro de la correspondiente contribución.

Por consiguiente, en la medida que el Colegio Puerto Navarino reúna las condiciones expuestas en el presente dictamen este se encontrará exento del pago de patente municipal, determinación que en definitiva corresponde realizar al municipio, teniendo en consideración para ello, los criterios contenidos en la legislación y jurisprudencia citada, de lo contrario, ese establecimiento estará

afecto al aludido gravamen, de lo cual esa entidad edilicia deberá informar a la Unidad de Seguimiento de la División de Municipalidades de esta Contraloría General dentro del plazo de 15 días hábiles, contado desde la recepción del presente oficio.

Este dictamen termino siendo aclaratorio para las municipalidades, en función de que estas terminan siendo la entidad que debiese fiscalizar la conformación del Capital Propio Tributario para efectos municipales de este tipo de contribuyentes y con ello poder juzgar los elementos que lo componen. Para ello debiesen de disponer del personal calificado con el fin de auditar la información aportada por los contribuyentes, situación que no siempre se cumple o no del todo. A la vez las entidades sin fines de lucro, creemos, deberían llevar un control extracontable, inclusive una contabilidad diferenciada en base a actividades gravadas o no y las reinversiones de estos flujos con el fin de poder demostrar el capital propio tributario para efectos municipales correcto, considerando con ello, que parte quedaría exento y cual afecto para el pago patente municipal.

3.2.2 EXENCION DE IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA EN LAS CORPORACIONES, EFECTO DE LA CORRECCION MONETARIA DEL CPT EN UNA CORPORACIÓN.

El principal ingreso para una Corporación resulta ser las cuotas que cancelan sus asociados, para ello el Servicio de Impuestos Internos ha definido lo siguiente:

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

b. Las cuotas pueden consistir en un monto fijo o variable.

c. Para que las cuotas puedan ser aceptadas como un gasto necesario para producir la renta para el asociado, éstas deben estar establecidas en los estatutos de la corporación con carácter de uniformidad y generalidad para todos los asociados, pudiendo ser ordinarias o extraordinarias, fijas o variables, debiendo siempre destinarse al cumplimiento de los fines propios de la corporación, los que deben estar establecidos en sus estatutos en el objeto principal de ésta, deben utilizarse en beneficio directo o indirecto del desarrollo y perfección de sus asociados, y deben cumplir con los demás requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.

d. No existe impedimento para que una corporación pueda recibir cuotas de instituciones sin fines de lucro que se encuentran asociadas a ella.

e. Las cuotas de un monto fijo o variable que eroguen los asociados, no constituyen un hecho gravado del Decreto Ley N°825 de 1974, por cuanto en este pago no se verifica una venta o servicio en los términos que establece el artículo 2º, del Decreto Ley N°825 de 1974, así como tampoco se configura un hecho gravado especial con el referido tributo, de aquellos a que se refiere el artículo 8 de la misma Ley.

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

En conclusión las Corporaciones deberán determinar su base imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de LIR.

Uno de los principales ajustes en la determinación del Resultado Tributario para efectos de impuestos de primera categoría, termina siendo el efecto por corrección monetaria del CPT, ahora dicho ajuste en una Corporación debiese también considerar efectos por CM. La pregunta que debemos plantear es, si una Corporación resulta una entidad sin fines de lucro, donde gozaría de la exención de impuestos de primera categoría, la CM que considera como base un CPT, el cual estaría formado por ingresos principalmente exentos de impuestos de primera categoría, debería seguir la misma lógica y seguir el curso de ajustes en este caso, gastos exentos de primera categoría, no obstante nos encontramos con este oficio del año 2015.

El Oficio N° 531 del 19 de Febrero de 2015, se pronunció en la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría de una mutualidad, administradora del seguro contra riesgos por accidentes del trabajo y enfermedades profesionales.

Contribuyente consulta por la Corrección Monetaria. Expresando que en la formación del capital propio, siguiendo el sistema previsto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR, la XXX debe generar su determinación excluyendo los bienes y deudas que originan exclusivamente ingresos exentos, aplicando la proporción correspondiente sobre los activos y pasivos y sobre el capital propio así resultante, aplica la corrección monetaria correspondiente.

El análisis del oficio comenta que, no se advierte fundamento de orden legal para excluir del mecanismo de actualización patrimonial, a los bienes y deudas que originan exclusivamente ingresos exentos, dado que el sistema de corrección monetaria establecido en el artículo 41 de la LIR, ordena a los contribuyentes de Primera Categoría que declaren sus rentas efectivas demostradas mediante un balance general, a ajustar anualmente su capital propio y los valores del activo o pasivo conforme a las reglas contenidas en el precepto, sin efectuar la distinción que señala en su presentación. Para posterior concluir que resulta improcedente excluir del sistema de corrección monetaria, los activos y pasivos que originen ingresos exentos para los contribuyentes de Primera Categoría, que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20 de la LIR.

Frente a este pronunciamiento de parte del SII, no estamos de acuerdo, ya que no resulta congruente tomar una base en este el CPT y aplicar a dicha base el porcentaje de CM respectiva, para luego en un 100% de dicho resultado ser imputado como gasto tributario o una deducción a una potencial base imponible afecta a impuesto de primera categoría que podría afectar a la Corporación, donde como todos sabemos gran parte de dicho CPT está conformado por ingresos exentos que se han ido acumulado en el tiempo. El legislador arroja una inconsistencia en su postura, esperemos que se emita un pronunciamiento el cual clarifique y sea simple en la correcta determinación de la proporción de la CM del CPT que debe formar parte de la base imponible afecta a impuestos y cual no, a nuestro entender.

3.3 OTROS EFECTOS DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO EN UNA CORPORACION

3.3.1. EXENCION DE LLEVAR REGISTROS DE RENTAS EMPRESARIAL LAS CORPORACIONES.

La doctrina ha señalado que “las corporaciones son colectividades de personas asociadas para conseguir un fin no lucrativo y común de ayuda de sus miembros, con medios propios y dotadas de personalidad jurídica” agregando luego que no tienen fines de lucro aquellas entidades que “no pueden repartir las utilidades que obtengan de su actividad entre sus distintos socios o miembros.”

Las normas del Capítulo XXXIII del Libro I del Código Civil aplicables a la materia disponen que “una asociación (corporación) se forma por una reunión de personas en torno a objetivos de interés común a los asociados” agregando que “lo que pertenece a una corporación, no pertenece ni en todo ni en parte a ninguno de los individuos que la componen” señalando por último que las rentas que perciban producto de las actividades que desarrollen relacionadas a sus fines “sólo deberán destinarse a los fines de la asociación y fundación o a incrementar su patrimonio.”

En consecuencia, si en su composición como persona jurídica no existen propietarios que resulten afectados con la tributación de los impuestos finales, Las Corporaciones “quedará excluida de los regímenes alternativos y de deducción parcial de crédito por IDPC, debiendo sujetarse al Impuesto de Primera Categoría con la tasa general establecida en el artículo 20 de la LIR, que actualmente corresponde a un 25%.”

De lo anterior se desprende que, las Corporaciones se pueden eximir de tributar bajo alguno de los regímenes alternativos de tributación establecidos en el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) y eximirla de llevar los registros que señala dicho artículo, debiendo sujetarse a un Impuesto de Primera Categoría con la tasa general establecida en el artículo 20 de la LIR, que actualmente es del 25%.

3.3.2. EFECTOS DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO EN EL TERMINO DE GIRO DE UNA CORPORACION.

Cuando se habla de término de giro de una entidad, nos debemos referir plenamente al artículo 38 BIS de la ley de renta, el cual tiene como objetivo ser una

sustitución de los impuestos finales. El artículo 38 BIS de la ley de renta, establece un impuesto único del 35%, sólo respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los propietarios contribuyentes de impuestos finales o propietarios no obligados a llevar contabilidad completa.

Ahora bien, la base de cálculo de este impuesto, la podemos resumir en una compleja ecuación, donde el protagonista resulta el CPT de la entidad a la fecha de término de giro.

Pero antes de determinar la base a la cual se debe imputar el impuesto único mencionado en el artículo 38 BIS de la ley de renta, se debe mencionar que una corporación al carecer de fines de lucro, tienen expresamente prohibido efectuar retiros de utilidades, inclusive en su disolución como tal. En caso de acordarse la disolución de una corporación, los bienes que registran deberán pasar a una institución sin fines de lucro, según lo indicado en sus estatutos. Al no indicarse sus bienes pertenecerán al Estado. El oficio N° 3073 del 20 de diciembre de 2019 menciona que las rentas “las rentas que generen las corporaciones y fundaciones, al no ser transferidas a terceros, no podrá afectarse con impuestos finales. En caso de disolverse cualquiera de las personas jurídicas en cuestión, sus bienes deberán pasar a otra persona sin fines de lucro, la cual tampoco podrá, posteriormente, distribuirlos a terceros afectos a impuestos finales”.

Considerando que el impuesto del artículo 38 bis de la LIR es sustitutivo de los impuestos finales que puedan afectar a quienes se distribuirán el patrimonio social, en caso de que se disuelva la corporación, al no repartirse su patrimonio entre

contribuyentes afectos a impuestos finales, no podrá gravarse con el impuesto del artículo 38 bis de la LIR. Lo anterior, sin perjuicio del Impuesto de Primera Categoría que pudiese corresponder a la Corporación en el ejercicio en que se efectúe la disolución.

En base a lo anterior nuevamente la determinación del Capital Propio Tributario, no guarda protagonismo, ya que en definitiva no existe impuesto a cancelar por el término de giro de este tipo de entidades.

4. CONCLUSIÓN.

El CPT dejó hace unos años de ser usado como un método de raciocinio, en cuanto a la determinación del resultado tributario de una compañía. Hoy se enmarca en un protagonista relevante, por un lado, lo complejo que puede resultar su cálculo y por otro, como una herramienta declarada por el SII como medio de fiscalización, relevante en cualquier proceso de auditoría. Incluso hoy las empresas presentan prácticamente declaraciones juradas en torno a la determinación del CPT de una compañía.

Ese protagonismo o herramienta de fiscalización de parte del SII, no la visualizamos hoy en una corporación, al parecer el SII no apuntado sus dardos a este tipo de entidades, de la forma que lo realiza a una compañía habitual por llamarla de alguna forma.

Si bien la norma no es abundante para este tipo de entidades como lo hemos expuesto a lo largo de nuestra tesis. El trabajo está en deuda por el SII, tanto en normativa clara, como en fiscalización misma. Donde este tipo de entidades hoy, en su mayoría, no se encuentran a la altura en lo que respecta a sus registros contables como tributarios, todo esto amparado y dando créditos a este bajo plan de fiscalización que viven. Es por ello que creemos, están en el mejor pie, con el fin de que puedan reestructurar completamente sus departamentos de administración y gestión, incorporando especialistas en estas materias.

Es por ello que planteamos que este tipo de entidades puedan llevar una doble contabilidad, una contabilidad que refleje ingresos y gastos destinados al objetivo principal por el cual fueron creadas, es decir “sin fines de lucro” y otros registros, con el resto de operaciones que desarrollan, donde hemos visto en la actualidad terminan invirtiendo en giros como inmobiliario, de entretención, de arriendos de muebles y equipos, de restaurantes, espacios de diversión/esparcimientos y un sin fin de negocios, inclusive con alto grado de profesionalismo y calidad, compitiendo incluso, con empresas del más alto nivel en este tipo de industria, esto debido a que se ven con el capital, los flujos de caja y como es habitual en cualquier entidad, desean maximizar sus resultados, escapando a veces de lo que dicen sus estatus.

Un doble registro les permitiría poder cumplir de mejor forma las exigencias a las cuales se deberían ver envueltas en el corto plazo, ya sea en el cumplimiento mismo o en un proceso de fiscalización de parte del SII, como también de las respectivas municipales, al querer lograr la exención en el pago de patente comercial. Este doble registro que se plantea, no resultaría nada nuevo, ya que por diferentes exigencias hoy las empresas deben llevar un doble registro de activo fijo (un activo fijo financiero y uno tributario), un doble registro de existencias, de inversiones, derechos de marcas, etc.

Este control que debiese nacer desde el corazón de la contabilidad, es decir desde cada ‘voucher’ contable que se genere, les permitiría enfrentar de mejor forma el nuevo camino de cumplimiento tributario al cual se debiesen ver envueltas, el cuestionamiento mediático de la real creación de este tipo de

entidades sin fines de lucro. Es una presión cada día más potente para que de una vez por todas, sean fiscalizadas y exigidas de parte del ente regulador de la forma que se fiscaliza a una empresa de las llamadas normales. Todo lo anterior acompañado de una normativa clara y pronunciamientos a la medida del rubro en el que están insertas. Terminaría por cerrar este abandono, que sus mismas administraciones han declarado por todos estos años, en lo que respecta a su cumplimiento y tributación.

5. BIBLIOGRAFIA

1. Decreto de Ley 830, sobre Código Tributario
2. Decreto de Ley 824, sobre Ley de la Renta
3. Decreto de Ley 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicio
4. Decreto de Ley 3.063, Ley de Rentas Municipal.
5. Libro Primero, Título XXXIII, los artículos 545 hasta 561, Código Civil de Chile.
6. Ley 20.500, sobre Asociaciones y Participación Ciudadana en la Gestión Pública Ministerio Secretaría General de Gobierno.
7. Decreto Supremo N° 110 de 1979 del Ministerio de Justicia. Reglamento sobre Concesión de Personalidad Jurídica a Corporaciones y Fundaciones.
8. www.cetuchile.cl
9. Reportaje Ciper del 3 de Marzo de 2016. "Fundaciones de Longueira: La mayor caja receptora de los dineros de SQM"
10. La Tercera. (12 de 01 de 2018) www.latercera.com/noticia/sii-alerta-mas-del-90-las-entidades-sinfines-lucro-no-registros-contables
11. www.sii.cl/destacados/renta/2021/suplemento_tributario_2021.pdf

12. Reportaje Pulso del 20 de Diciembre de 2016 "Patentes Municipales el impuesto históricamente olvidado"

13. Biblioteca del Congreso Nacional. Revista Septiembre 2019.

14. Dictamen N°44.141 del 14 de Junio de 2016, emitido por la Contraloría General de la República.

15. Jurisprudencia administrativa de parte del SII. Oficio N°531 del 19 de Febrero de 2015.

16. Jurisprudencia administrativa de parte del SII. Oficio N°3073 del 20 de Diciembre de 2019.

17. Jurisprudencia administrativa de parte del SII. Oficio N°1045 del 4 de Mayo de 2011.

18. Jurisprudencia administrativa de parte del SII. Oficio N°3062 del 15 de Octubre de 2009.

19. Jurisprudencia administrativa de parte del SII. Oficio N°659 del año de 2018.

20. Lyon Puelma, Alberto. Personas Jurídicas, p. 93. Ediciones Universidad Católica de Chile, 2006.