



**“ASPECTOS TRIBUTARIOS
DE LAS ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO”**

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

Alumna: Lucía Errazu Orive

Profesor Guía: Jaime García Escobar

Santiago, Marzo 2017

Contenido

1. INTRODUCCIÓN.....	5
1.1. Planteamiento.....	5
1.1 Hipótesis de trabajo.....	7
1.2 Objetivos Conductores de la tesis.....	8
1.2.1 Objetivos generales.....	8
1.2.2 Objetivos específicos.....	9
1.3 Metodología utilizada.....	10
1.4 Estado de la Cuestión y discusión bibliográfica.....	10
1.4.1 Tipo de investigación.....	10
1.5 Discusión bibliográfica.....	11
CAPITULO I.....	14
2 MARCO TEORICO, CONCEPTUAL Y LEGAL.....	14
2.1 Marco Teórico.....	14
2.2 Marco normativo chileno.....	15
2.3 Legislación y jurisprudencia que afecta a las Organizaciones sin fines de lucro.....	16
2.4 Normativa tributaria que rige actualmente a las OSFL en Estados Unidos, Canadá, Inglaterra y España.....	20
2.5 Derecho constitucional de asociación.....	24
2.6 Definiciones.....	24
2.6.1 Fundación:.....	24
2.6.2 Corporación.....	25
2.6.3 Asociaciones gremiales.....	26
2.6.4 Sindicatos.....	26
2.6.5 Juntas de vecinos y organizaciones comunitarias.....	26
2.6.6 Cooperativas.....	26
2.7 Organismos del Estado que las controlan y fiscalizan.....	26
2.7.1 Ministerio de Justicia.....	26
2.7.2 Secretarías municipales.....	27
2.7.3 Servicio de Impuestos Internos.....	27
2.7.4 Contraloría General de la República.....	27
2.7.5 Servicio de Registro Civil e Identificación.....	27
2.7.6 Ministerio Secretaría General de la Presidencia.....	27

2.7.7	Consejo Nacional del Fondo de Fortalecimiento de las Organizaciones de Interés Público.....	27
2.7.8	Consejos Regionales del Fondo de Fortalecimiento de las Organizaciones de Interés	27
2.7.9	Consejos comunales de organizaciones de la sociedad civil	27
CAPITULO II.....		28
3	RELACION DE LAS OSFL CON LOS IMPUESTOS.....	28
3.1	Consideraciones generales	28
3.2	Impuesto a la Renta - Impuesto de Primera Categoría	28
3.2.1	Transición al nuevo régimen tributario contenido en el artículo 14 de la LIR....	31
3.3	Impuesto a las ventas y servicios	32
3.4	Impuesto Territorial (Contribuciones de Bienes Raíces)	34
3.5	Patente Municipal	35
3.6	Impuesto a la Herencia, Asignaciones y Donaciones.....	35
3.7	Impuesto aduanero.....	36
3.8	Principales obligaciones de las Organizaciones sin Fines de Lucro (OSFL)	36
CAPITULO III.....		42
4	ORGANIZACIÓN INTERNA.....	42
4.1	Financiamiento	42
4.2	Patrimonio	44
CAPITULO IV		46
5	BENEFICIOS TRIBUTARIOS DE LAS DONACIONES A OSFL	46
5.1	Marco General.....	46
5.2	Requisitos respecto al donante para hacer uso de la franquicia	47
5.3	Contribuyentes que no pueden hacer uso de los beneficios tributarios.....	47
5.4	Requisitos que deben poseer los donatarios para que los donantes accedan al beneficio tributario	48
5.5	Efectos tributarios para los donantes.....	49
5.5.1	Los donantes contribuyentes de Impuesto de Primera categoría.....	49
5.5.2	Los donantes contribuyentes del artículo 42 N° 2 de la LIR que declaran en base	50
5.5.2	a gastos efectivos	50
5.5.3	Los donantes contribuyentes del artículo 42 N° 2 de la LIR que declaran en base a gastos presuntos.....	50
5.5.4	Los donantes contribuyentes del Impuesto único de Segunda Categoría	50

5.5.5	Norma General aplicable a los NO contribuyentes de Primera categoría.....	51
5.5.6	Empresarios individuales afectos al Impuesto de Primera Categoría con rentas del artículo 42 N° 1 y/o 2 de la LIR.	51
5.5.7	Los contribuyentes del impuesto adicional a la Ley de la Renta (extranjeros con actividad comercial en Chile)	52
5.5.8	El límite del beneficio al crédito tributario.....	52
5.5.9	Límite máximo del crédito imputable a los impuestos a la renta.....	52
CAPITULO V		55
6	ACCIONES DOLOSAS ASOCIADAS A INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO	55
6.1	Consideraciones generales	55
6.1.1	Caso 1 (Corporación niño agredido)	56
6.1.2	Caso 2 (Donaciones con fines deportivos).....	56
6.1.3	Caso 3 (Fundación Felices los niños)	56
CAPITULO VI		57
7	CIFRAS RELEVANTES	57
8	ENTREVISTAS REALIZADAS.....	61
9	CONCLUSIONES	64
10	BIBLIOGRAFIA.....	67

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Planteamiento

La complejidad de las sociedades desarrolladas de este nuevo siglo parece residir principalmente en que no son homogéneas. Junto a la riqueza, la opulencia y el acceso al consumo de algunos grupos de la población, conviven la pobreza, la mendicidad y la imposibilidad de acceder a un estándar mínimo de calidad de vida (educación, salud, empleo, vivienda, etc.). Están presentes también los problemas de la desigualdad en el acceso a la cultura, al ocio, al desarrollo pleno de las capacidades personales. A esto se añaden los problemas de subdesarrollo del tercer mundo (SIDA, inmigración, minusvalías de otra índole, etc.)

En medio de toda esta adversidad y para subsanar en una milésima parte los problemas descritos anteriormente, es que surgen las organizaciones sociales sin fines de lucro.

En la segunda mitad del siglo XIX se estableció un reconocimiento jurídico para las instituciones sin fines de lucro y ya en el siglo XX es posible constatar una amplia diversificación de las instituciones del sector, que va más allá de la asistencialidad, incluyéndose organizaciones de carácter voluntario, de trabajadores y gremiales, agrupaciones políticas y otras. Finalmente, hacia la segunda mitad del siglo pasado e inicios del actual, se aprecia una creciente consolidación de nuevos actores. Esta evolución continua, del sector sin fines de lucro en Chile, da cuenta de que ha sido un actor permanente en el desarrollo del país; de ahí la necesidad de contar con normativa clara bajo una perspectiva jurídica, administrativa como impositiva.¹

Las preocupaciones del Estado se mueven, en definitiva, en dirección a contribuir a que tales grupos experimenten mejorías en su calidad de vida y, por tanto, en su valoración como personas; en condiciones de igualdad, libertad y dignidad.

De la existencia de estos problemas surge la participación del Estado tratando de modificar todas estas externalidades (teoría del Estado del bienestar).

¹ Estudio comparativo del sector sin fines de lucro en Chile (abril 2006), JOHNS HOPKINS UNIVERSITY-Center for Civil Society Studies.

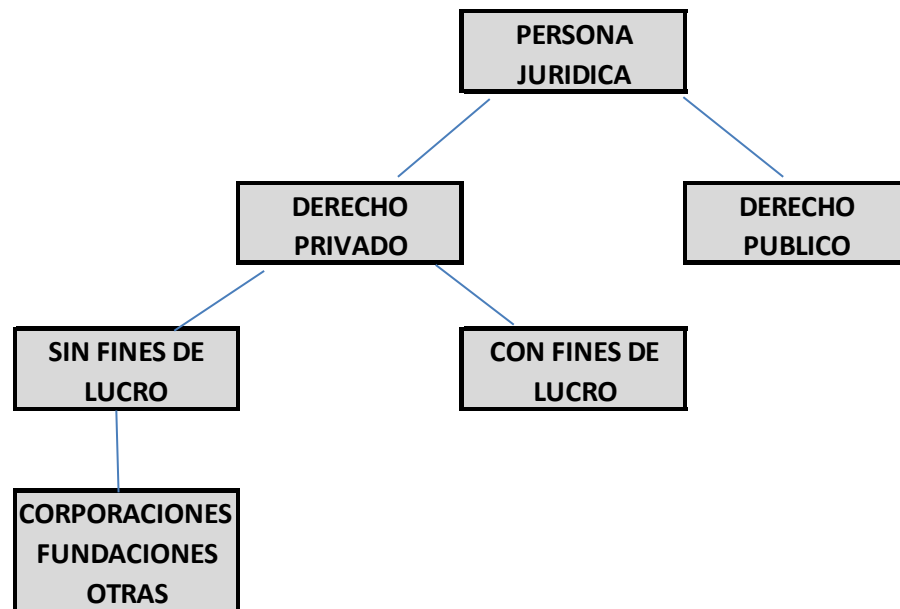
A partir de este momento, surge la división de los agentes sociales en tres grandes grupos:

Iniciativa privada: Entidades que desarrollan su actividad con ánimo de lucro. Operan bajo la modalidad de libre competencia donde el mercado fija tanto cantidades como precios.

Iniciativa pública. Formada por las administraciones públicas, y las empresas públicas. Se financian con fondos públicos.

Iniciativa social: abarca una serie de instituciones, asociaciones y entidades sin fines de lucro (fundaciones, corporaciones, etc.).

Para el desarrollo de esta investigación nos detendremos en este último grupo, concluyendo preliminarmente que la aparición de estas entidades sin fines de lucro se debe tanto a fallas del mercado como a fallas del Estado en su función de asegurar una provisión de recursos eficiente (Weisbrod)².



² Weisbrod: B. A.: "Toward a theory of the voluntary non profit sector in a Three-Sector Economy. Altruism, Morality and Economic Theory. E.S. Phelps 1975. New York.

Si bien existen cuerpos legales que norman el funcionamiento de cada una de estas instituciones, hemos detectado poco conocimiento respecto a la aplicabilidad de nuestro actual sistema tributario, así como carencia de normativa completa y ordenada respecto a la forma en que deben proceder tanto las mismas organizaciones sin fines de lucro, así como sus donantes, en cuanto a los beneficios a que tendrían derecho estos últimos, lo cual podría generar involuntariamente contingencias legales a ambas partes.

A través de los años de cercanía que hemos tenido con el tema de los impuestos y las constantes interrogantes con que nos hemos encontrado en relación a este tipo de contribuyentes, es que he decidido profundizar su estudio a objeto de esclarecer la normativa tributaria que las rige.

Es de mi interés que este trabajo pueda contribuir a modo de consulta, a quienes no tienen claridad respecto a la afectación tributaria de estas instituciones, considerando además la mayor fiscalización de que son objeto hoy en día las donaciones, que en gran medida sustentan a estas organizaciones, debido a variados malos manejos en la utilización de los fondos que se han detectado.

A objeto de enriquecer esta investigación, incluiremos información obtenida de personas claves dentro de algunas de estas instituciones, lo cual nos dará una idea respecto a la brecha que existe entre los aspectos normativos que las rigen versus su real manejo en la práctica, asimismo los principales problemas e inquietudes que las afectan.

1.1 Hipótesis de trabajo

Bajo el concepto de lucro, no es correcto que se aplique la misma normativa tributaria a las fundaciones y corporaciones que al resto de los contribuyentes por las utilidades generadas en actividades clasificadas como primera categoría, considerando, su misión de bienestar social que suple las carencias del Estado. Dejándose entrever la necesidad de un cuerpo normativo específico.

1.2 Objetivos Conductores de la tesis

1.2.1 Objetivos generales

El presente trabajo busca realizar un análisis de la normativa tributaria vigente a objeto de dar a conocer su aplicación a las distintas operaciones realizadas por las fundaciones y corporaciones, así como respecto de sus donantes.

Se pretende generar un análisis respecto al funcionamiento de estas organizaciones, en nuestro estudio, las fundaciones y corporaciones, estimando además que por la connotación de las políticas sociales en el mediano plazo, estas experimentarán un considerable crecimiento.

Asimismo, el presente estudio tiene por finalidad dar a conocer los elementos necesarios a los aportantes a estas instituciones, en relación al uso de las franquicias tributarias existentes a las cuales por ley pueden acceder.

Se pretende que este análisis permita colaborar con la fluidez del proceso administrativo de las fundaciones y corporaciones, y de quienes deseen interactuar con este tipo de organizaciones.

Hoy en día, el responsable del bienestar social de los individuos no es sólo el Estado, sino que por el contrario, éste da espacio a las iniciativas privadas tanto comerciales como filantrópicas y sin fines de lucro. La paradoja es, sin embargo, que a pesar de la valoración que este tipo de instituciones ha adquirido tanto por parte de la comunidad como por el Estado, vemos que existe una gran necesidad de perfeccionar las técnicas jurídicas de exención de impuestos y de otros mecanismos que incentiven los ingresos por autogestión, dado que en el mediano plazo debería transformarse en una importante fuente de financiamiento

También deseamos demostrar las diferencias existentes entre Chile y algunos países de Norteamérica, América Latina y Europa en relación a la aplicación de los tributos.

1.2.2 Objetivos específicos

Estos se expresan, respecto de cada capítulo del presente trabajo. Así tenemos: El primer capítulo, comienza definiendo el marco normativo chileno, y ciertas comparaciones respecto a algunos países de América Latina, Norteamérica y Europa. Se definen a la vez las diversas instituciones sin fines de lucro existentes en el país, a objeto de tener claridad en el propósito de cada una de ellas, mostrando información relacionada a la situación actual de la materia en estudio. Luego se muestra una serie de razones que respaldan la importancia que tiene la realización del estudio; posteriormente, se determinan los objetivos que se quieren cumplir con el desarrollo del trabajo, luego, se indican cuáles son las razones en las que se fundamenta la realización de la investigación y cuál es el resultado que se espera obtener de ella, para finalmente indicar qué tipo de investigación se llevará a cabo, determinando las interrogantes y las variables que se aplicarán y de donde se obtendrá la información necesaria para su desarrollo.

El segundo da a conocer los diferentes impuestos que gravan a estas instituciones, los principios legales en los que descansa la génesis del tema a investigar; se presenta a la vez información relativa a las organizaciones que forman parte del análisis como objeto de investigación, indicando qué tipo de actividades desarrollan, los movimientos más comunes que tiene de ingresos y gastos, el tipo de administración que poseen y los principios que las fundamentan y para los que fueron creadas.

En el siguiente, se muestra cómo se llevó a cabo la investigación y los resultados obtenidos de ella. Lo primero que se hizo en este capítulo fue precisar los requisitos con los que debe cumplir una organización de este tipo para el tratamiento de sus ingresos, gastos y otras obligaciones tributarias y administrativas, luego se contrastó lo definido en la norma versus los datos empíricos obtenidos producto de las entrevistas a personas clave dentro de las organizaciones a objeto de evaluar posteriormente el nivel de cumplimiento y conocimiento respecto a la normativa vigente.

En el capítulo cuarto, se pretende analizar las franquicias existentes en la actualidad para los donantes, tanto desde el punto de vista conceptual como mediante ejemplos prácticos, asimismo mostrar cuales serían los incumplimientos a los cuales se podrían ver enfrentados.

Como resultado de los pasos descritos, se obtiene una serie de conclusiones sobre la aplicabilidad y el cumplimiento de la normativa que regula a las organizaciones en estudio, así como los principales problemas que las aquejan. Además se presentan recomendaciones generales que serían de utilidad para que este tipo de contribuyentes no cometieran conductas constitutivas de delito tributario, ello en atención a la dificultad en la interpretación de la normativa.

Finalmente se presentan los anexos, los cuales incluyen ciertas estadísticas relacionadas a la composición de los ingresos de estas organizaciones, así como comportamiento que han experimentado las donaciones.

1.3 Metodología utilizada

El estudio que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizará de manera teórico/práctica la normativa vinculada a la legislación aplicable a estas organizaciones sin fines de lucro, así como, análisis de información que podamos recabar en forma empírica de algunas personas vinculadas a instituciones conformadas bajo este propósito, a la vez de personas clave al interior de organismos que tienen por misión su fiscalización, como es el Ministerio de Justicia (Departamento de persona jurídica), y el Servicio de Impuestos Internos. Incluyendo al Ministerio de Desarrollo Social, quien dentro de sus funciones tiene el velar por la correcta asignación de los fondos concursables provenientes del Estado. Se analizarán las franquicias existentes en la actualidad para los donantes.

1.4 Estado de la Cuestión y discusión bibliográfica

El trabajo pretende realizar un estudio tributario de la legislación vigente aplicable a las fundaciones y corporaciones, tanto desde el punto de vista de las instituciones bajo esta estructura legal, así como para los donantes.

1.4.1 Tipo de investigación

La investigación que se desarrolla en este informe pretende describir todos los componentes presentes en la tributación de las fundaciones frente a los impuestos tanto directos (Impuesto Primera categoría, Global Complementario, Adicional) como indirectos (Iva, contribuciones, patentes, etc.), tanto por medio del estudio de la normativa, así como por medio de

recopilación de información de algunas instituciones bajo esta forma jurídica, incluyendo a aquellas que las regulan como son el Ministerio de Justicia y el Ministerio de Desarrollo social, quien administra los fondos aportados por el Estado.³

Las preguntas que se responderán con esta investigación, entre otras, son las siguientes:

- ¿Cuál es la complejidad en la determinación de la obligación tributaria de una OSFL?
- ¿Cómo tributan las fundaciones y las corporaciones en Chile frente a los distintos impuestos?
- ¿Qué regula jurídicamente a las OSFL?
- ¿Qué beneficios obtiene una OSFL?
- ¿Qué beneficios obtienen los donantes a una OSFL, etc?

Con la finalidad de dar respuesta a estas interrogantes, se consultarán los siguientes cuerpos legales:

- Ley de Impuesto renta DL 824, así como cualquier modificación a la misma que diga relación con la tributación de las organizaciones en estudio. Jurisprudencia administrativa emitida por el SII.
- Código Civil (título XXXIII de las personas jurídicas).
- DL 825, sobre Impuesto al Valor Agregado.
- Ley 16.271 sobre herencias, asignaciones y donaciones.
- Ley 19.885 y sus modificaciones (Ley 20.316, Ley 20.565), así como todos los cuerpos normativos para cada tipo de donación.
- Compendio de normas aduaneras (procedencia de aplicación del arancel aduanero en la Importación bienes destinados a organizaciones de beneficencia).

1.5 Discusión bibliográfica

Barrientos & Sazo (2003) analizaron la tributación de las fundaciones en Chile frente al impuesto a la renta, obteniendo una descripción de ella, mediante la observación de casos empíricos, con lo que se concluyó que las fundaciones no tienen ninguna distinción entre sí, es decir, la constitución de una corporación es igual a la de una fundación, por otra parte,

³ Información recopilada de entrevista con la Subdirectora del Ministerio de Desarrollo Social

concluyeron que no existe suficiente interrelación entre los organismos que las fiscalizan, específicamente entre la Contraloría General de la República, el Servicio de Impuestos Internos y el Ministerio de Justicia, además, las fundaciones tienen las mismas obligaciones que el resto de los contribuyentes que tributan en primera categoría por actividades del artículo 20 del D.L. 824 y que, el no perseguir fines de lucro, es distinto a la beneficencia.

Posteriormente, Andrade & Cortés (2005) analizaron la situación contable y tributaria de fundaciones de la octava región de Chile, concluyendo que pese a existir procedimientos uniformes aplicados al manejo de la información financiera y contable y el control interno asociado, el grado de acercamiento a la norma contable no es total, principalmente por el incumplimiento del principio fundamental del devengado, por lo que estas fundaciones registraban todas sus transacciones sobre la base de la realización de éstas. Por otra parte, el patrimonio de las fundaciones, al ser independiente de los miembros de la entidad, no es distribuable entre ellos, por lo que aumenta o disminuye según el desempeño económico que esta genere y la imposibilidad, por parte de estas entidades, de solicitar préstamos a instituciones bancarias por la incertidumbre respecto a su pago.

Adicionalmente, se han realizado trabajos para recopilar información sobre las organizaciones sin fines de lucro (OSFL) en Chile con los que se ha obtenido información referida a cómo es el régimen contable de las OSFL, su financiamiento principal, obtención y cancelación de personalidad jurídica, el marco tributario que las rige y su relación con los impuestos presentes en los Decretos Ley N° 824 sobre el Impuesto a la Renta y 825 sobre los Impuestos a las Ventas y Servicios, ambos de 1974, según el estudio de Muñoz & Rivas (2009).

La revista publicada por la fundación Dialnet, en su número 691 del año 2003, cita al profesor Pérez Ayala, quien señala que el modo más justo de gravar la capacidad de contribuir no es por lo que se tiene, sino por lo que se usa en propio provecho. De tal manera que el impuesto recae no sobre el beneficio económico percibido por el contribuyente, sino que por el propio provecho obtenido. En este sentido, las entidades sin fines de lucro deberían estar eximidas del pago de impuestos.

¿Cuáles son los principales beneficios tributarios para las organizaciones sin fines de lucro? Analizando en detalle la situación en que se encuentran estas organizaciones, frente al impuesto de primera categoría, el estudio recopiló información sobre instituciones específicas las cuales están exentas de este impuesto en virtud de leyes especiales; también

existen exenciones frente al impuesto al valor agregado (IVA) especificadas en el D.L. N° 825 de 1974, así como en otras leyes especiales, por ejemplo, las relativas a las donaciones efectuadas a este tipo de contribuyentes (Córdova 2009).

¿Cuáles son las principales obligaciones tributarias a que están sometidas las OSFL frente al impuesto de primera categoría y al valor agregado?, además de la exigencia de llevar libros de contabilidad y documentación legal timbrados y foliados por el Servicio de Impuestos Internos, hacer declaraciones anuales (tanto declaraciones de impuestos anuales como declaraciones juradas) y mensuales (declaración y pago del formulario 29) y referencias sobre los procesos de fiscalización tributaria a que están sometidos estos contribuyentes al igual que todos, según señalan en su investigación Montecinos & Warnier.

Finalmente, el Servicio de Impuesto Internos, entrega aspectos fundamentales sobre la definición de las organizaciones sin fines de lucro.

Además, identifica los distintos tipos de organizaciones sin fines de lucro que existen en el país y los aspectos propios que caracterizan a cada una de ellas.

A la vez, nos da indicaciones relativas al desarrollo normal de las operaciones de cualquier contribuyente, especificando los formularios que se deben utilizar, por ejemplo, para la iniciación de actividades, la modificación de información, las declaraciones de impuestos, el término de giro, así como los procedimientos que se deben seguir para realizar cada uno de estos trámites.

Como se puede apreciar, se han realizados distintas investigaciones relacionadas con la tributación de las OSFL de las que se puede concluir que, en términos generales, estos contribuyentes no tiene grandes diferencias con las empresas con fines lucrativos.

Cabe destacar que, en las diferencias existentes, es donde se pueden generar contingencias tributarias y legales.

He ahí la importancia de esta investigación, pues resulta determinante generar un documento que explique, a los contribuyentes OSFL, el modo de operar para no verse expuestos a tales contingencias tributarias.

A modo de resumen, se puede decir que las OSFL son entes económicos de suma importancia en el desarrollo del país, por lo que su estudio es de vital importancia para el cumplimiento de los objetivos nacionales.

CAPITULO I

2 MARCO TEORICO, CONCEPTUAL Y LEGAL

2.1 Marco Teórico

Con el objeto de lograr una mejor comprensión del marco regulatorio de estas entidades, comenzaremos definiendo el concepto de persona jurídica, respecto a lo cual el Código Civil en su artículo 545 del libro I Título XXXIII, señala lo siguiente:

Art. 545. Se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente. Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública. Las corporaciones de derecho privado se llaman también asociaciones. Una asociación se forma por una reunión de personas en torno a objetivos de interés común a los asociados. Una fundación, mediante la afectación de bienes a un fin determinado de interés general. Hay personas jurídicas que participan de uno y otro carácter⁴.

En otras palabras, estas corresponden a entidades públicas y privadas que se constituyen legalmente ante el Estado, con ciertos derechos y obligaciones. Las personas jurídicas de derecho público representan a la autoridad en sus funciones administrativas (municipalidades, ministerios, etc.). Las personas jurídicas de derecho privado son de dos tipos: las que tienen fines de lucro se llaman sociedades civiles y comerciales, y las que no persiguen ganancias, son las corporaciones y fundaciones

“¿Cómo se define este contribuyente?: Son organizaciones que no tienen como objetivo el 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 imponible. Dentro de este grupo de contribuyentes se pueden considerar:⁵

⁴ Código Civil (Libro I título XXIII)?

⁵ Servicio de impuestos internos (septiembre 2016)

- Fundaciones
- Corporaciones
- Asociaciones gremiales
- Sindicatos
- Juntas de vecinos y organizaciones comunitarias
- Cooperativas
- Otras instituciones cuyo objeto no es el lucro económico Entre los Códigos de Actividad que definen a este tipo de contribuyente están:

Código	ACTIVIDADES DE SINDICATOS Y DE OTRAS ORGANIZACIONES	919930
SERVICIOS DE INSTITUTOS DE ESTUDIOS, FUNDACIONES, CORPORACIONES DE DESARROLLO (EDUCACIÓN, SALUD) 919990 ACTIVIDADES DE OTRAS ASOCIACIONES N.C.P.”		

Tienen por objeto unir a personas naturales, jurídicas o ambas, con un fin común distinto al de obtener beneficios económicos.

2.2 Marco normativo chileno

La normativa chilena sobre OSFL no está contenida en una sola ley especial que regule todos sus aspectos, sino que se encuentra dispersa en diversos cuerpos legales; sin embargo, las normas principales sobre aquellas OSFL constituidas por particulares se encuentran en el Código Civil (Libro I, Título XXXIII de las Personas Jurídicas) y en la Ley N° 20.500 sobre Asociaciones y Participación Ciudadana en la Gestión Pública. Éstas y otras que regulan aspectos de su conformación y las condiciones para su vigencia, sin embargo estas no hacen mención sobre mecanismos de control de cuentas.

La actual legislación chilena no establece obligaciones exhaustivas de transparencia activa a las OSFL, como sí lo hace para el sector público; esto es, no existe una exigencia legal definida para que estas organizaciones publiquen de forma permanente y proactiva información básica acerca de su organización, del origen y destino de sus recursos y de su gestión, entre otros ejemplos.

2.3 Legislación y jurisprudencia que afecta a las Organizaciones sin fines de lucro

La normativa más relevante para este tipo de organizaciones se detalla a continuación. Cabe hacer mención que lo extenso de la jurisprudencia incluida en la lista, da cuenta del desconocimiento existente respecto al tratamiento tributario, así como de la carencia de un cuerpo normativo claro respecto a estas organizaciones.

- Libro I, Título XXXIII del Código Civil, de las Personas Jurídicas
- Ley 20.500
- Decreto Ley N° 830, sobre Código Tributario
- Decreto Ley N° 824, sobre Impuesto a la Renta
- Decreto Ley N° 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios Corporaciones y Fundaciones
- Decreto Supremo N° 110 de 1979 del Ministerio de Justicia, que aprueba Reglamento sobre Concesión de Personalidad Jurídica a Corporaciones y Fundaciones y Cooperativas
 - Decreto N° 502 de 1978 del Ministerio de Economía, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas. Juntas de Vecinos y Organizaciones Comunitarias
 - Decreto N° 58 de 1997 del Ministerio del Interior, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 19.418 sobre Juntas de Vecinos y demás Organizaciones Comunitarias. Asociaciones Gremiales y Sindicatos
 - Decreto Ley N° 2.757 de 1979 de que establece Normas sobre Asociaciones Gremiales.
 - Ley 19.069, Libro I de las Organizaciones Sindicales.
- Ley 20.500, del 2011, Sobre Asociaciones y Participación Ciudadana en la Gestión Pública
- Ley 19885 sobre donaciones (Incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos).
- Ley 20316 sobre donaciones (modifica ley 19885)

Oficio 1840 del 23-06-2016. Los criterios que solicita confirmar indicados en los Oficios N°12, de 06 de enero de 2011 y N°210 de 27 de enero de 2012, consideraron específicamente lo que señalaba para ese período la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, vale decir, antes de la modificación que incorporó la Ley N°20.630, por consiguiente y en relación a su consulta, la enajenación de un bien inmueble efectuado por una Corporación sin fines de lucro, constituida de acuerdo con las normas del título XXXIII del Código Civil no podrá considerarse un Ingreso No constitutivo de Renta, al no tratarse de una persona natural o una sociedad de personas constituida únicamente por personas naturales, por consiguiente,

dicha operación estaría comprendida dentro del concepto de renta, afecta a la tributación del impuesto de primera categoría, establecido en el N°5, del artículo 20°, de la LIR.(Art. 20 N°5 LIR)

- Oficio 2169 del 26-08-2015.Inconveniencia de impulsar incentivos tributarios destinados a eximir del impuesto a la renta e IVA a las actividades realizadas por instituciones sin fines de lucro.(Art 6 LIR)

- Resolución 59 del 20-06-2014 Reemplaza Resolución Ex. SII N°129, de fecha 06.08.2010, sobre procedimiento de solicitud de inscripción en Registro de Instituciones sin fines de lucro distribuidoras y/o receptoras de alimentos, cuya comercialización sea inviable (Extracto de Resolución publicado en el Diario Oficial de 27.06.2014).(Art 30 LIR)

- Oficio 2513 del 05-12-2013.Para que una Fundación o Corporación sea beneficiaria de la franquicia contenida en el artículo 5° del D.L 359 de 1974,respecto de una donación, debe tratarse de una institución de carácter benéfico entendido este concepto como la ayuda que se presta en forma gratuita a personas necesitadas. Lo dispuesto por la norma legal precitada sólo resulta aplicable a aquellas fundaciones sin fines de lucro que, constituidas de acuerdo al Título XXXIII del Libro I del Código Civil, tengan como fin exclusivo o principal la beneficencia pública entendida ésta como cualquier forma de hacer el bien, en beneficio de personas indeterminadas, mediante la ayuda gratuita a personas necesitadas. Requisitos y condiciones que se deben cumplir para que proceda la exención del N°4 del artículo 18 de la Ley N° 16.271.(Art 17, inc.1°N°9 LIR)

- Oficio 2419 del 13-11-2013.Situación tributaria a luz de las normas de la LIR y del D.L N°825, de 1974, de las cuotas sociales recibidas por una Corporación que se encuentra inscrita en el registro de instituciones sin fines de lucro distribuidoras y/o receptoras de alimentos cuya comercialización se ha vuelto inviable.(Art 31 inci 1° LIR)

- Oficio 312 (31-01-2012)La legislación no contempla una exención de Impuesto Territorial que sea aplicable a Fundación que se indica, o al bien raíz de su propiedad, ya que al ser una institución sin fines de lucro, no constituye, por sí misma, una causal para su exención. (Art 2 LIR)

- Oficio 2320(14-12-2010).Tratamiento tributario de los costos, gastos y desembolsos relacionados con ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas, conforme al artículo 33, N°1, letra e), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, instrucciones contenidas en Circular N° 68, de 2010, e incurridos por una Corporación Sin Fines de Lucro.(Art. 17 , inc 1°N°8 inc 2° LIR)
- Oficio 3409(08-09-2005).Situación tributaria de las donaciones a efectuar a una corporación sin fines de lucro, conforme a las normas del N°7 del artículo 31 de la Ley de la Renta(Donaciones fines de instrucción).(Art 17, inc 1°N°9 LIR)
- Oficio 4840 (28-10-2004).Impuesto al Valor Agregado en actividades benéficas de las organizaciones sin fines de lucro.(Art 2 N°1 IVA)
- Oficio 3623(02-08-2004)Tratamiento tributario de las donaciones efectuadas a una fundación sin fines de lucro (Crédito donaciones fines culturales).(Ley N°18.985,Artículo 8°)(Art 20 LIR)
- Oficio 2324(18-05-2004)Obligaciones tributarias que afectan a una institución sin fines de lucro.(Art 20 N°3 LIR)
- Oficio 6346(12-12-2003)Situación tributaria de los pagos efectuados a los directores o prestadores de servicios a una corporación sin fines de lucro.(Art 31 inc1°LIR)
- Oficio 3672(18-07-2003)Tratamiento tributario de ingresos y gastos incurridos por una corporación sin fines de lucro.(Art 31 inc1° LIR)
- Oficio 3264(03-08-2001)Una Fundación sin fines de lucro exenta del impuesto de Primera Categoría, por tal circunstancia no está impedida de acceder al crédito por gastos de capacitación o crédito Sence.(Art 20 LIR)
- Oficio 1475 (16-04-1999)Requisitos que deben cumplir las donaciones que se efectúen a corporaciones o fundaciones sin fines de lucro al amparo del artículo 8° de la Ley

Nº 18.985, sobre donaciones con fines culturales (Crédito donaciones fines culturales)(Art 20 LIR)

- Oficio 1682(16-06-1995)Tratamiento tributario de las donaciones a instituciones sin fines de lucro que realicen programas de acción social como donatarios(Donaciones fines municipales).(D.L. Nº3.063,de 1979,Artículo 46).(Art 31inc 4º N°7 de la LIR)
- Oficio 574(04-02-1994)Tratamiento tributario de las donaciones para fines culturales a universidades, institutos profesionales, corporaciones y fundaciones sin fines de lucro (Crédito donaciones fines culturales).(Ley Nº18.985,Artículo 8º).(Art 20 LIR)
- Oficio 4998(30-12-1993)Donaciones al amparo de las rentas municipales, efectuadas a instituciones sin fines de lucro se aceptan como gastos(Donaciones fines municipales).(D.L. Nº3.063,de 1979,Artículo 46).(Art 31 inc 4ºN°7 LIR)
- Oficio 4016(01-10-1992)Donaciones al amparo de las rentas municipales. Institución sin fines de lucro, cuyo objeto sea la creación o difusión de las artes o programas de acción social puede ser calificada como donataria(Donaciones fines municipales).(D.L. Nº3.063,de 1979,Artículo 46).(Art 31 inc 4ºN°7 LIR)
- Oficio 2671(17-08-90)Donaciones al amparo de las rentas municipales a programas sociales de instituciones sin fines de lucro, se aceptan como gastos(Donaciones fines municipales).(D.L. Nº3.063,de 1979,Artículo 46).(Art 31 inc 4º N°7 LIR)
- Oficio 1122(11-04-90)Las donaciones a organismos internacionales sin fines de lucro no se aceptan como gasto en virtud de las normas de los artículos 31 N°7 de la Ley de la Renta y 47 del DL Nº3.063 de 1974.(Donaciones fines de instrucción y municipales).(Art 31 inc 4ºN°7 LIR)
- Oficio 2130(06-07-1989)Tributación de las Corporaciones de Derecho Privado sin fines de lucro, afectas a las normas generales de los contribuyentes. Organismo encargado de determinar la obligación de pago de gratificaciones legales. Obligación de llevar contabilidad.(Art 40 inc 1ºN°3 LIR)

- Oficio 329(28-01-1988)El SII no posee facultades que le permiten declarar liberado de gravámenes la construcción de una sala taller para una entidad de derecho privado sin fines de lucro.(Art 8 inc 1° N°8 LIR)
- Oficio 1511(04-05-1983)Instituciones sin fines de lucro al comprar bienes corporales y al contratar servicios actúa como cualquier adquirente o contratante de servicios(Art 3 LIR).

Resolución exenta1830 (24-06-2013) Fija límites patrimoniales para que las asociaciones y fundaciones deban someterse al examen de auditores externos e imparte instrucciones

2.4 Normativa tributaria que rige actualmente a las OSFL en Estados Unidos, Canadá , Inglaterra y España

- **Estados Unidos**

En el caso de Estados Unidos las OSFL se rigen por la Ley de Impuestos, la cual exige que las organizaciones llenen anualmente el formulario 990 del IRS (Internal Revenue Service), el que fue modificado el año 2008 con el objeto de aumentar la información exigida para la rendición de cuentas de las OSFL¹⁸. Por otra parte, son reguladas mediante la declaración de impuestos que deben realizar las organizaciones registradas como exentas de impuestos federales y que hayan dado boletas por más de US\$ 25.000 anuales o tengan más de US\$500.000 en activos. Si una OSFL no realiza su declaración por un período de tres años, se le revoca automáticamente su clasificación de exenta de impuestos.

Uno de los beneficios de esta forma de regulación es que a través de estos formularios se pueden realizar fiscalizaciones para identificar incongruencias entre lo declarado por las organizaciones y lo efectivamente realizado.

En el año 2012, se implementó un proyecto consistente en una plataforma virtual denominada *Imagine Reporting* y que tiene por objetivo que las OSFL puedan administrar sus datos y demostrar su eficacia a sus grupos de interés de forma transparente.

La plataforma *online* es interactiva y, permite un fácil acceso y mejor comprensión de la información que se publica en el sitio. Para lograr lo anterior se propone que la plataforma sea visualmente atractiva. Muestra datos financieros de las instituciones, así como resultado de los proyectos sociales.

- **Canadá**

En Canadá las organizaciones sin fines de lucro se dividen en solicitantes de fondos y no solicitantes. Las organizaciones solicitantes de fondos son las que tienen obligaciones de transparencia de acuerdo con la nueva ley de OSFL en este país. Esta nueva ley (*Canada Not-for-Profit Corporations Act*), que entró en vigor en octubre de 2011, tiene por objetivo promover la rendición de cuentas, transparencia y buen gobierno corporativo, modernizando significativamente la antigua legislación de ese país, que databa de 1917²³.

Esta ley regula ciertos aspectos del gobierno corporativo de la organización, exigiendo la identificación y datos de contacto de las personas que integran el directorio, así como también cualquier tipo de cambio que ocurra en éste. Otra exigencia de la ley es la presentación del balance financiero anual de la OSFL, los que difieren según el monto que maneje la organización. Por ejemplo, las organizaciones con ingresos mayores a \$250.000 dólares canadienses que reciben fondos públicos requieren de una auditoría. Las que no reciben dichos fondos, deben realizar la auditoría solo si tienen ingresos de más de un millón de dólares canadienses. Bajo estos montos, el directorio decide si se requiere auditoría u otra forma de escrutinio, como por ejemplo, el *review engagement*,⁶ en el cual un actuario revisa que se cumpla con las normas de auditoría y certifica que el estado financiero sea plausible. Por otra parte, la ley exige la realización de la declaración de impuestos de la organización con dirección fiscal y el registro de directorios, equipo, socios, obligaciones económicas, actas de asambleas y documentos importantes como los estatutos.

La ley para OSFL especifica potenciales responsabilidades para los directores, por ejemplo, en relación a deudas salariales de los empleados por servicios otorgados por un máximo de seis meses. También serán responsables en el caso de que se cometa un delito, a excepción de que se haya ejecutado la diligencia debida en la prevención de los delitos.

La ley establece una multa de no más de cinco mil dólares canadienses, prisión por no más de seis meses, o ambas, en caso de entregar información falsa al Directorio o a alguna persona que la solicite. A los directores también se les podrá aplicar estas sanciones si cometen o permiten la violación de la ley²⁴.

⁶ Revisión de compromisos de la sociedad civil con la vigilancia presupuestaria

- **Inglaterra**

El año 2006 se modificó la ley para organizaciones caritativas o sin fines de lucro, recibiendo la clasificación de OSFL la entidad benéfica creada bajo la legislación respectiva de Inglaterra y Gales. Estas organizaciones de “caridad” se establecen exclusivamente para fines benéficos de interés público.

En el mismo año fue creada la Comisión de Caridad³⁰, órgano independiente que tiene como función el registro y regulación de las organizaciones caritativas³¹ con ingresos anuales superiores a cinco mil libras esterlinas. Para el registro de las organizaciones, la comisión exige estados bancarios u otras pruebas que constaten el ingreso anual requerido para inscribirse. Además, la comisión entrega asesoramiento legal y se encarga de que exista transparencia en el sector por medio de la declaración anual y de la investigación de presuntas irregularidades. Las entidades registradas tienen varios derechos, entre los que se cuentan el no pago de impuestos en varias materias (ganancia de capitales, corporativo, estampillas, donaciones, etc.), descuentos de impuestos de los inmuebles utilizados, tratamiento especial de IVA para casos especiales y facilidades para acceder a subsidios y fondos públicos.

Las OSFL deben presentar, por ley, un informe anual a la Comisión de Caridad y otro reporte para su directorio. El informe anual a la comisión se envía *online* y tiene que contener información sobre los siguientes aspectos: financiero, de contacto, administrativo, corporativo, áreas de operación y actividades, relación con otras organizaciones y voluntariado. Ahora bien, el detalle de la información financiera requerida difiere según el ingreso de la organización. La declaración anual al directorio debe incluir las actividades, los logros y los resultados de la organización. A su vez, es importante que los directores informen sobre los beneficios y si han desarrollado una política de riesgo y los procesos adoptados para evitarlos. En este documento de debe establecer claramente qué es lo que está haciendo la organización y cómo funciona³².

La Comisión de Caridad tiene un sitio web para presentar la información general del sector y los datos referidos a cada organización. Por otra parte, el sitio ofrece servicios en línea tanto para las OSFL como para los grupos de interés.

Las organizaciones de voluntarios que no cumplen con los requisitos de inscripción de la Comisión de Caridad pueden registrarse en la agencia de impuestos internos denominada *Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)* para recibir beneficios fiscales.

En Inglaterra existe una organización denominada Impact Coalition integrada por más de 400 OSFL que tiene por objetivo mejorar la rendición de cuentas y la transparencia e incrementar el entendimiento público del funcionamiento de este sector. Impact Coalition [ofrece a las organizaciones asesoramiento, recursos y un grupo de herramientas que apoyan el mejoramiento de la transparencia y rendición de cuentas](#)³⁹.

Para pertenecer a esta organización solamente se pide firmar un compromiso y seguir los nueve principios contenidos en el Manifiesto de Transparencia.

- **España**

La actual Ley 49/2002 (Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general), nace de una necesidad de modificación a la anterior Ley 30/1994. En términos generales, establece exenciones respecto a los resultados de actividades comerciales realizados por estas instituciones, bajo condición de que un 70% de estas sea destinado a actividades de interés general. A la vez establece exenciones sobre los resultados señalados, bajo condición de que este monto no supere un 40% respecto al resultado global del ejercicio y el desarrollo de estas actividades no vulnere las normas de libre competencia. A la vez el año 1998, mediante Real Decreto 776/1998 fueron promulgadas las Normas de Adaptación del plan general de contabilidad a las ESFL y las Normas de Información Presupuestaria de estas entidades, dado que se vio la rigidez e improcedencia de aplicar el régimen general ante diversas situaciones. Esta norma se encuentra vigente al día de hoy.

A la vez el año 2010 se promulga la Ley 10/2010 (Blanqueo de capitales y prevención del terrorismo) a objeto de dar transparencia al sistema financiero, la cual establece ciertas regulaciones a algunas entidades, dentro de las que se encuentran las organizaciones sin fines de lucro.

- **Argentina**

La Ley 16.654 regula los aspectos tributarios de estas organizaciones. Contempla la exención del impuesto renta para las asociaciones y fundaciones cuyo objeto sea la educación, asistencia social y salud pública.

La ley del Impuesto a las Ganancias también establece (art. 81, inc. c) beneficios para los donantes que realicen aportes a ciertas instituciones. Del impuesto determinado podrán deducir hasta el tope del 5% de la ganancia del ejercicio.

2.5 Derecho constitucional de asociación

La Constitución Política de Chile garantiza a todas las personas el derecho a la libertad de lo que constituye el primer reconocimiento a la posibilidad de existencia de las OSFL en nuestro país. En el artículo 19 N° 15 se garantiza la libertad de asociación, de operar sin permiso previo, sin necesidad de registro público y con afiliación voluntaria. Las limitaciones a la asociación son la moral, el orden público y la seguridad del Estado. Se establece además que los partidos políticos no tienen el monopolio de la participación ciudadana.

Por otra parte, en el artículo 19 N° 13 se asegura el derecho a reunirse sin permiso previo, siendo la limitación el no portar armas.

El artículo primero de la Constitución también establece que el Estado reconoce y ampara a los grupos intermedios de la sociedad y les garantiza la adecuada autonomía para cumplir sus propios fines específicos.

El derecho de asociación también está regulado en la Ley N° 20.500, que establece que todas las personas tienen derecho a asociarse libremente para la consecución de fines lícitos.

2.6 Definiciones

2.6.1 Fundación:

Corresponde a un patrimonio administrado por mandatarios de acuerdo a la voluntad de un fundador, quien además determina sus objetivos para la realización de una obra o fin de

interés general. En otras palabras, es una persona jurídica, formada por un patrimonio, destinado a un fin benéfico, donde los administradores tendrán la misión de velar para que los bienes se empleen en el logro del fin deseado. El fin deberá estar circunscrito a acciones de carácter social, cultural o científico. La misión autorizada por la legislación nacional para estas instituciones, es más acotada que la consagrada en otras legislaciones, ya que circunscribe sus actividades a aquellas que signifiquen un bienestar social, cultural o científico. Otras legislaciones como la española, dotan a los particulares de una libertad mayor a la hora de determinar la misión de la fundación, ya que se encuentran circunscritas al mecenazgo.

2.6.2 Corporación

Es una persona jurídica formada por un cierto número de individuos asociados con un fin común, nacida de una declaración de voluntad de quienes le dan origen y determinan su objetivo y misión, siempre con fines ajenos al lucro, sometiéndose a determinadas normas de organización y funcionamiento que les permiten manifestar una voluntad común. Su representación legal corresponderá a quien la ley o los estatutos le hayan conferido este carácter. No podrá ser disuelta sin la autorización de la autoridad que legitimó su existencia. En caso de disolución, se dispondrá de sus bienes de acuerdo a lo señalado por sus estatutos, de existir silencio sobre este punto, el Estado dispondrá de los bienes.

Es interesante recalcar que estas personas no buscan el beneficio público, ni una finalidad impuesta por terceros, sino la agrupación entre sus finalidades que son comunes, uniéndose en torno a ella, formando una organización distinta a sus personas individualmente consideradas, para así finalmente manifestar una sola voluntad y realizar el fin ajeno al lucro que a todos reúne.⁷

El profesor Antonio Vodanovic señala:” Corporación es un conjunto de personas agrupadas de un modo estable para el logro de un fin ideal común, permanente o duradero y que operan como un todo único con voluntad y patrimonio propios, distinto de los de cada uno de sus miembros.”⁸

⁷ VASQUEZ UBEDA, Luis, JUPPET EWING, María Fernanda, Derecho del tercer sector, Editorial legal Publishing, marzo 2014, Pag.34

⁸VODANOVIC MACKENA, Antonio: Manual de Derecho Civil: Parte Preliminar, Editorial Lexis Nexis, Santiago, Chile, p286.

2.6.3 Asociaciones gremiales

De acuerdo al DL 2757, de 1979, son organizaciones constituidas en conformidad a esta ley, que reúnan personas naturales, jurídicas, o ambas, con el objeto de promover la racionalización, desarrollo y protección de las actividades que les son comunes, en razón de su profesión, oficio o rama de la producción o de los servicios, y de las conexas a dichas actividades comunes. Estas asociaciones no podrán desarrollar actividades políticas ni religiosas.

2.6.4 Sindicatos

Son organizaciones permanentes de trabajadores asalariados para la representación de sus intereses económicos sociales frente al empresario y sus organizaciones y, eventualmente, frente a los de cualquier otro sujeto privado o público.

2.6.5 Juntas de vecinos y organizaciones comunitarias

La letra b) artículo 2º, Título I de la ley 19418 sobre Juntas de vecinos y asociaciones comunitarias, las define como organizaciones comunitarias de carácter territorial representativas de las personas que residen en una misma unidad vecinal y cuyo objeto es promover el desarrollo de la comunidad, defender los intereses y velar por los derechos de los vecinos y colaborar con las autoridades del Estado y de las municipalidades.

2.6.6 Cooperativas

El inc. 1º del artículo 1º, Título I de la ley general de cooperativas, las define como asociaciones que de conformidad con el principio de la ayuda mutua tienen por objeto mejorar las condiciones de vida de sus socios.

2.7 Organismos del Estado que las controlan y fiscalizan

Los organismos del Estado que se relacionan más directamente con las OSFL en la actualidad son los siguientes:

2.7.1 Ministerio de Justicia

Le corresponde la fiscalización de las asociaciones y fundaciones. En ejercicio de esta potestad puede examinar las actas de las asambleas y de las sesiones de directorio, las cuentas y memorias aprobadas, libros de contabilidad, de inventarios y de remuneraciones, y en general cualquier otra información respecto del desarrollo de sus actividades.

2.7.2 Secretarías municipales

Están a cargo de examinar el cumplimiento de la ley en la constitución de las asociaciones y fundaciones, así como en las modificaciones de estatutos.

2.7.3 Servicio de Impuestos Internos

Recepciona los estados de los ingresos provenientes de donaciones y del uso detallado de dichos recursos, los que deben ser remitidos los tres primeros meses de cada año. Además administra el Registro de Receptores de Fondos Públicos.

2.7.4 Contraloría General de la República

Fiscaliza el buen uso de los fondos asignados por el Estado a OSFL. Deben presentar rendiciones de gastos mensualmente las que deben contener toda la documentación de respaldo, sin perjuicio de ello, los estados financieros anuales a la misma entidad.

2.7.5 Servicio de Registro Civil e Identificación

Tiene a su cargo el Registro Nacional de Personas Jurídicas sin Fines de Lucro.

2.7.6 Ministerio Secretaría General de la Presidencia

Mediante su división de Relaciones Políticas e Institucionales, canaliza las inquietudes y demandas de las organizaciones de la sociedad civil.

2.7.7 Consejo Nacional del Fondo de Fortalecimiento de las Organizaciones de Interés Público

2.7.8 Consejos Regionales del Fondo de Fortalecimiento de las Organizaciones de Interés

2.7.9 Consejos comunales de organizaciones de la sociedad civil

CAPITULO II

3 RELACION DE LAS OSFL CON LOS IMPUESTOS

3.1 Consideraciones generales

Al contrario de lo que la mayoría piensa, las organizaciones sin fin de lucro están afectas al mismo régimen tributario que el resto de los contribuyentes. Así, están obligadas a pagar impuesto a la renta en caso que obtengan utilidades en su gestión, a pagar IVA en caso realicen ventas o presten cierta clase de servicios, a pagar patente municipal por las actividades que desarrollan, a pagar impuesto territorial, etc. (Oficio 4840 del 28 de octubre del 2004).

Sin embargo, en muchos casos, las OSFL son objeto de un tratamiento tributario especial, el cual en general, se traduce en el otorgamiento de exenciones de pago de impuestos. De esta forma, en los apartados siguientes se señalan los impuestos que afectan a las OSFL y, paralelamente, se señalan los casos en que pueden quedar exentas del mismo impuesto.

El patrimonio de estas instituciones se conformará por los aportes iniciales de los socios fundadores, las cuotas periódicas de los asociados y las donaciones recibidas tanto de empresas como de personas naturales, ya sean socios o no.

En caso de disolución de éstas, el patrimonio se traspasará a otras instituciones sin fines de lucro o se atenderá a lo que establezcan las disposiciones legales vigentes o los estatutos de constitución.

El reconocimiento como ingreso de las cuotas sociales de los de los socios activos debe hacerse al momento en que se devenguen, independiente de la fecha de cobro de las mismas. Cuando la institución no tenga la seguridad del cobro de las cuotas, deberá realizar la correspondiente provisión y las que resulten impagas deberán ser castigadas al haberse agotado los medios de cobro de que dispone la institución.

3.2 Impuesto a la Renta - Impuesto de Primera Categoría

Dentro de los distintos tipos de impuestos a la renta, en general las instituciones sin

fines de lucro sólo se encuentran afectas al impuesto de primera categoría, el cual grava, con una tasa del 24% (año tributario 2016 y 25% en adelante), las utilidades que se perciban o devenguen en un determinado ejercicio comercial (1º de enero al 31 de diciembre de cada año).⁹

Sin embargo, lo que es de común ocurrencia es que las OSFL no quedan afectas a este impuesto, pero no por una causa legal, sino por una situación de hecho: éstas no obtienen utilidades en su gestión puesto que, como ocurre en la mayoría de los casos, estas entidades se dedican a administrar los recursos que obtienen por concepto de donaciones, para luego canalizarlos a su proyecto o fin social, sin generar utilidad alguna.

En cuanto a los ingresos que obtengan estas instituciones correspondientes a aportes o cuotas que enteran los asociados o las donaciones que pueda percibir de determinadas personas no se afectan con el impuesto renta de 1ª categoría.¹⁰

Puede ocurrir que una OSFL no se encuentre en la situación anterior, sino que obtenga utilidades en su gestión, en cuyo caso resultará gravada por el impuesto de primera categoría antes señalado.

Estas organizaciones, en algunos casos, producen ingresos afectos a impuestos entre los cuales podemos indicar: ventas de publicidad, rentas de arrendamiento, etc. En estos casos, la organización deberá separar dentro del concepto de ingresos, los que son de la actividad y los que no corresponden a su objeto, deberán también asociar los gastos necesarios que se incurran para generar los ingresos distintos a su actividad.

⁹ De acuerdo a la Ley N° 20.780, en el sistema establecido en el art. 14 A de la Ley de la Renta, la tasa del Impuesto de Prímea categoría será de un 25%. En el denominado sistema parcialmente integrado, de que da cuenta el art. 14 B del citado cuerpo legal, para el año 2017 la tasa será un 25,5% y para el año 2018, ésta alcanzará el 27%. www.sii.cl

¹⁰ **Oficio 3672(18-07-2003)** Tratamiento tributario de ingresos y gastos incurridos por una corporación **sin fines de lucro**. (Art 31 inc1º LIR)

Así, por ejemplo, si una entidad en conformidad a sus estatutos no persigue fines de lucro, y al margen de su actividad social, percibe o devenga utilidades obtenidas de una actividad comercial, aun cuando destine esas rentas a los fines para los cuales fue creada, debe tributar con los impuestos normales de la Ley de la Renta (oficio 1933 de 1997) , esto es con el impuesto de primera categoría (y efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta de dicho impuesto, conforme a las normas del artículo 84 de la misma Ley de la Renta y del Código Tributario.

Independiente de lo señalado en párrafo anterior, el N° 4 del artículo 40 de la Ley de la Renta, señala que se podrán eximir del impuesto de primera categoría aquellas instituciones que determine el Presidente de la República, pudiendo hacer uso de este beneficio sólo aquellas instituciones que no persigan fines de lucro y que dentro de sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda a personas de escasos recursos (oficio 176 de 2001).

Existe aquí una situación no aclarada por la ley: Como a este grupo contribuyentes no les corresponde realizar retiros, no les es posible aprovechar los créditos generados por el Impuesto de Primera Categoría, pudiendo interpretarse como una falta de equidad tributaria, concluyendo que se asemeja más a un impuesto único de primera categoría.

Cabe señalar que las entidades sin fines de lucro pueden obtener utilidades a través de los siguientes orígenes: donaciones de privados, adjudicaciones de fondos públicos, pago por prestaciones de servicios, venta de productos.

Es importante tener presente que todos aquellos costos en que incurra la entidad sin fines de lucro para el ejercicio de su objetivo de bienestar social, serán considerados gastos y por lo mismo descontados de los montos percibidos por la institución dentro del año calendario.

En consecuencia, para determinar el resultado tributario de la fundación, deberá aplicarse el mecanismo de determinación de la base imponible establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta, a través de la cual se incluirán todos los

ingresos que percibe o devengue afectos al Impuesto de Primera Categoría como también excluir aquellos que se encuentren no gravados o exentos de dicho tributo, y deducir los desembolsos que la ley permite rebajar como gastos necesarios para producir la renta y agregar aquellos que la ley no acepta como tales, de acuerdo al siguiente ejemplo:

Cuotas enteradas por los asociados	\$ 1.000
Donaciones recibidas de terceras personas	\$ 400
Dividendos percibidos de S.A. cerradas	<u>\$ 600</u>
Ingresos brutos	<u>\$ 2.000</u>
Utilidad según balance	\$ 800

Determinación del resultado tributario

<u>Utilidad según balance</u>	<u>\$ 800</u>
-------------------------------	---------------

Menos: Ingresos que no constituyen renta

<u>-Cuotas enteradas por los asociados</u>	<u>\$(1.000)</u>
--	------------------

<u>-Donaciones recibidas de terceras personas</u>	<u>\$(400)</u>
---	-----------------

Ingresos exentos

<u>-Dividendos percibidos de S.A. cerradas</u>	<u>\$(600)</u>
--	-----------------

Más: Desembolsos no aceptados como gasto tributario

<u>-Donaciones efectuadas a terceras personas</u>	<u>\$ 1.200</u>
---	-----------------

<u>Renta Líquida Imponible de Primera Categoría</u>	<u>\$ 0</u>
--	--------------------

3.2.1 Transición al nuevo régimen tributario contenido en el artículo 14 de la LIR

Al respecto, la Circular 49 del 14 de julio del 2016, señala lo siguiente:

Quedan excluidos de su aplicación, los contribuyentes que, no obstante obtener rentas afectas al IDPC, carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que resulten gravados con

los impuestos finales. Es el caso de las personas jurídicas reguladas en el Título XXXIII, del Libro I del Código Civil (Corporaciones y Fundaciones), quiénes no tienen propietarios, comuneros, socios o accionistas, y de las empresas en que el Estado tenga el 100% de su propiedad, por cuanto la totalidad de sus rentas quedan sujetas a la tributación establecida en el artículo 2° del D.L. N° 2.398. Si bien, por regla general, estos contribuyentes están obligados a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, tal obligación procede para el sólo efecto de determinar las rentas afectas al IDPC, en virtud de las normas contenidas en el Título II de la LIR relativas al referido tributo, cuya tasa en estos casos será de 25%, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20 de la citada la Ley.

3.3 Impuesto a las ventas y servicios

Este impuesto grava las ventas y servicios. De esta forma, si una OSFL se dedica en forma habitual a la venta de bienes, pasa a ser un contribuyente de IVA, quedando obligada a declarar y pagar en forma mensual este tributo a través del Formulario 29 del SII.

Por otra parte, no todos los servicios se encuentran gravados con IVA, sino que sólo aquellos que se encuentran comprendidos en el artículo 20 N°3 y N°4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, encontrándose dentro de éstos las actividades industriales, comerciales y financieras, y los colegios, hospitales, clínicas, etc.

Así, si una OSFL realiza alguna de las actividades comprendidas en dicha norma, pasa a ser contribuyente de IVA.

Sin embargo, existen exenciones de IVA que resultan aplicables a las OSFL, siendo las más importantes las siguientes:

- Los establecimientos de educación, pero sólo por los ingresos que perciban en razón de su actividad docente propiamente tal.
- Los ingresos que se perciban por concepto de entradas a espectáculos artísticos, culturales, científicos, teatrales, musicales, poéticos, de danza y

canto, que por su calidad artística y cultural cuenten con el auspicio del Ministerio de Educación.

- Los ingresos que se perciban por concepto de entradas a espectáculos deportivos.

Se refuerza lo señalado de acuerdo a oficio ordinario 4.840, del 28 de octubre del 2004, donde indican lo siguiente:” 3.- Acerca de la materia consultada debo señalar a Ud., que para la aplicación del D.L. N° 825, de 1974, el legislador no ha discriminado en razón a la naturaleza jurídica de la organización que efectúa ventas, servicios u otras operaciones que la ley equipare a éstas, de modo que, cualquier persona jurídica, inclusive la que no persigue fines de lucro, puede tener el carácter de contribuyente de los impuestos a las ventas y servicios, en la medida que realice operaciones o prestaciones gravadas con tales tributos.

Así, resultando indiferente para la aplicación del impuesto al valor agregado, que la actividad desarrollada por el contribuyente tenga o no carácter comercial, serán sujetos del tributo las organizaciones comunitarias y cualquier corporación o entidad, que se dedique habitualmente a la venta de bienes corporales muebles o que ejecute prestaciones definidas en el referido texto legal como servicios, sea en forma habitual o esporádica, aunque por disposición de la ley o de sus estatutos no persigan fines de lucro.

Sin perjuicio de lo expresado anteriormente, me permito hacer presente que el diseño del impuesto a las ventas y servicios aplicable en Chile, se sustenta en un régimen que tiene exenciones muy específicas y calificadas, debido a que, por tratarse de un impuesto al consumo su liberación influye directamente en los precios de las transacciones del mercado, generando competencia desleal entre los agentes económicos que efectúan el mismo tipo de operaciones, aunque el destino de los ingresos respectivos sea diferente. Desde ese punto de vista y, además por el hecho de que las exenciones de impuesto dificultan el control en su cumplimiento, este Servicio no considera conveniente acceder a lo solicitado.

3.4 Impuesto Territorial (Contribuciones de Bienes Raíces)

Este es un impuesto a los bienes raíces, que se aplica sobre el avalúo fiscal de los mismos.

Ahora bien, una OSFL se encontrará afectada por este impuesto en la medida que sea dueña u ocupante de un bien raíz, sea a título de usufructuario, arrendatario o mero tenedor. Eso se refuerza con lo señalado en oficio 312, del 31-01-2012.¹¹

No obstante en el evento que una OSFL ocupe un bien a título de arrendatario y resulte obligada a pagar este impuesto, el monto puede descontarlo de la renta de arrendamiento.

En lo que respecta a las exenciones, la propia Ley sobre Impuesto Territorial (Ley N° 17.235) contiene un anexo en el cual se incluyen las personas y bienes exentas de dicho impuesto.

Entre éstas, se encuentran las siguientes:

- Numerosas fundaciones y corporaciones
- Escuelas, colegios, seminarios, universidades y demás establecimientos destinados a la educación.
- Campos de deportes de sociedades deportivas destinados al deporte.
- Los hospitales, hospicios, orfanatos y, en general, los establecimientos destinados a proporcionar auxilio o habitación gratuita a los indigentes o desvalidos, en la parte que estén afectos, exclusivamente a estos servicios, y siempre que no produzcan rentas.

¹¹Oficio 312 (31-01-2012)La legislación no contempla una exención de Impuesto Territorial que sea aplicable a Fundación que se indica, o al bien raíz de su propiedad, ya que al ser una institución sin fines de lucro, no constituye, por sí misma, una causal para su exención. (Art 2 LIR)

3.5 Patente Municipal

A diferencia de los impuestos antes señalados, este es un impuesto de carácter municipal, que grava el ejercicio de toda profesión, industria, comercio, arte o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria. De esta forma, al comenzar a realizar sus actividades las OSFL, deben concurrir a la Municipalidad respectiva (correspondiente al domicilio de la OSFL) a fin de obtener patente municipal. Obtenida ésta, es la propia municipalidad la que envía al domicilio de la OSFL el documento que será utilizado para pagar tal tributo.

No obstante, cabe señalar que el monto de la patente se calcula, aplicando una tasa entre el 0,25% y el 0,55% al capital propio de la OSFL, calculado para efectos tributarios. La tasa que en definitiva se aplique, dentro del rango señalado, dependerá de las políticas de cada municipalidad.

Sin embargo, el Art. 27 del Decreto Supremo N° 2.385, publicado el 20.11.96, que fija el texto refundido y sistematizado del D.L. N° 3.063, de 1979, en su Art. 27 prescribe: “Solo 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.

También aquellas destinadas a un fin de bien público y cuya exención sea decretada por el Presidente de la República, y por último las asignaciones hereditarias que cedan en favor de alguna de las entidades consideradas beneficiarias, para los efectos de la Ley de Donaciones con Fines Culturales, contenida en el número 8° de la Ley N°18.985”.

3.6 Impuesto a la Herencia, Asignaciones y Donaciones

Tal como ocurre con los otros impuestos recién mencionados, las OSFL pueden resultar afectas con este impuesto en la medida que resulten beneficiadas con una herencia, asignación o donación.

Sin embargo, cabe hacer presente que la propia Ley N° 16.271, sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones establece que se encuentran exentas de este impuesto las siguientes asignaciones y donaciones:

- Aquellas cuyo fin sea la beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia del país.
- Las destinadas exclusivamente a un fin de bien público y cuya exención sea decretada por el Presidente de la República.

3.7 Impuesto aduanero

Las mercancías procedentes del extranjero, que lleguen al país en calidad de donaciones o socorros, se encuentran libres del pago de los derechos de aduana y del IVA cuando son consignadas a fundaciones, corporaciones o universidades. El resto de las personas jurídicas quedan afectas al pago de IVA (Art.12 Dto. Ley 825/74). En el caso de los vehículos motorizados, destinados exclusivamente al transporte de personas y sus respectivos chasis con motor incorporado, que lleguen en esta calidad, se encuentran afectos al pago de los derechos de aduana y exentos del pago de IVA.

3.8 Principales obligaciones de las Organizaciones sin Fines de Lucro (OSFL)

- **Inscribirse en el Rol Único Tributario (RUT) y Efectuar la Declaración**
- **Inicio de actividades**

Es un trámite que debe ser realizado en la Dirección Regional del SII correspondiente al domicilio de la entidad.

Al realizar tal trámite, se debe cumplir con lo siguiente:

Completar y firmar el Formulario 4415 de Iniciación de Actividades e Inscripción en el RUT, el cual se otorga en forma gratuita en las oficinas del SII.

Al momento de realizar el trámite, se debe acompañar copia autorizada ante notario de los estatutos de la entidad y los certificados de la autoridad correspondiente o del

Decreto que otorga la personalidad jurídica.

La persona que realiza el trámite debe contar con un poder para ello.

- **Llevar Libros de Contabilidad**

En general, este tipo de entidades deben llevar los siguientes Libros de Contabilidad:

- Libro Diario
- Libro Mayor
- Libro de Inventarios y Balances
- Libro FUT: las instituciones sin fines de lucro deben llevar el Registro FUT, en la medida que obtengan o generen rentas efectivas que se clasifiquen en la primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y que estén acreditadas, mediante contabilidad completa, según lo dispuesto en el artículo 14, letra A), N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en concordancia con la Resolución Exenta N° 2154, de 1991.(oficio1954 del 28 de abril del 2004)
- Libro de Compras y Ventas
- Libro de Remuneraciones
- Libro de Honorarios.

No obstante lo anterior, las operaciones que deben quedar reflejadas en dichos Libros, pueden constar en hojas computacionales. De esta forma, esta obligación se cumple timbrando en la oficina del SII correspondiente al domicilio de la institución, las hojas computacionales o los libros en los cuales quedan reflejadas sus operaciones.

En términos generales, las organizaciones sin fines de lucro que no desarrollan actividades económicas susceptibles de generar impuestos no tienen el carácter de contribuyentes de acuerdo con la ley, por ende, podrán llevar aquellos libros contables que estimen necesarios para sus objetivos de administración y gestión, o bien que le sean exigidos por instituciones fiscalizadoras distintas al Servicio de Impuestos Internos.

Por su parte, si la OSFL, por desarrollar actividades económicas susceptibles de generar impuestos, califica como contribuyente de primera categoría de la Ley sobre

Impuesto a la Renta deberá llevar los libros de contabilidad principales (Libro Caja, Libro Diario, Libro Mayor, Libro de Inventarios y Balances), además de los libros auxiliares que determine la ley tributaria (Libro de Compra y Ventas, Libro de Retenciones, Libro de Remuneraciones, etc.)

Se distinguen dos clases:

- Declaraciones Anuales

Se trata de la declaración anual de impuesto a la renta. Es una obligación que debe ser cumplida en el mes de abril de todos los años mediante la presentación del Formulario 22 del SII en cualquier banco comercial.

- Declaraciones Mensuales

Se declara lo siguiente:

- IVA, en caso que la OSFL sea contribuyente de este impuesto.
- Las retenciones de impuestos practicadas en cada mes.
- Los pagos provisionales mensuales (PPM) que se deben efectuar.

Se cumple mediante la presentación del Formulario 29 en cualquier banco comercial dentro de los doce primeros días de cada mes.

- **Efectuar Pagos Provisionales Mensuales**

Se trata de adelantos a cuenta del impuesto a la renta que debe ser declarado en el mes de abril de cada año. El monto de estos pagos mensuales se calcula sobre la base de una fórmula que establece la Ley de la Renta. Para el primer ejercicio, el monto de estos pagos equivale al 1% de los ingresos obtenidos por la entidad.

- **Practicar las Retenciones de Impuestos que correspondan**

En general, esta obligación de la OSFL se verifica en los casos que hayan recibido boletas de honorarios de terceros por la prestación de servicios como, por ejemplo, los honorarios del contador.

En tal caso existe la obligación de retener el 10% del monto de los honorarios para posteriormente declararlo y pagarlo al presentar la declaración mensual de impuestos (Formulario 29).

- **Aplicación de la NIIF**

Si bien, mencionar las NIIF nos introduce en la perspectiva financiera alejándonos del objetivo central de este estudio, creo importante señalar que no están diseñadas para ser aplicables en las entidades que no persiguen fines de lucro, lo cual está en línea tanto por lo señalado por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, la Federación Internacional de Contadores y el Comité Emisor de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público “CSP” que emite las denominadas Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público (NIC SP).

En definitiva en ausencia de Normas específicas es dable utilizar las Normas denominadas como NIC SP y en ausencia todavía de un Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de estados Financieros en Organizaciones sin fines de Lucro, puede continuarse utilizando el actual Marco Conceptual que se entiende para entidades con fines de Lucro

- **Someterse al examen de auditores externos**

Se fijan como límites para someter su contabilidad, balance general y estados financieros al examen de auditores externos independientes, designados por la asamblea de asociados o por el directorio, según corresponda, de entre aquellos inscritos en el Registro de Auditores Externos de la Superintendencia de Valores y Seguros, los siguientes:

- Poseer un patrimonio igual o superior a \$4.000.000.000 (cuatro mil millones de pesos), a la fecha de cierre del ejercicio correspondiente; o
- Haber obtenido ingresos totales anuales por un monto igual o superior a \$2.000.000.000 (dos mil millones de pesos), a la fecha de cierre del ejercicio correspondiente.

Las asociaciones y fundaciones sujetas a esta obligación, deberán remitir al Ministerio de Justicia, copia del informe de auditoría externa que se efectúe anualmente, dentro de

los diez días hábiles siguientes de haber sido evacuado. (Resolución N° 1.830 del 21.06.13 D.O.28.06.13 M. Justicia), En tal sentido, cabe aclarar que, el “Registro de Auditores Externos” de la Superintendencia de Valores y Seguros, ya no existe con ese nombre. Lo que hoy existe es el “Registro de Inspectores de Cuentas y Auditores Externos” (Circular N° 2102, de 19 de abril de 2013).

En cuanto a qué ocurre con las obligaciones de la corporación o fundación que se encontraban pendientes a la época en que se disuelve la entidad, en líneas generales puede sostenerse que con esa disolución opera la extinción de las obligaciones pendientes. No existen aquí normas como las previstas para las sociedades anónimas, donde existe un periodo de liquidación que es posterior a la disolución, la cual no extingue completamente la personalidad jurídica de la sociedad, dado que subsiste para los efectos de esa liquidación (complejo de actos destinados a reunir los bienes del activo, realizarlos, cobrar los créditos, concluir las operaciones pendientes, pagar las deudas a los terceros y distribuir el saldo líquido entre los socios a prorrata de su interés social). Además, los estatutos sociales mantienen su vigencia, en lo que fuere pertinente, y deben agregarse al nombre de la sociedad anónima las palabras “en liquidación”¹²

Acerca de la responsabilidad de los directores de la corporación o fundación que acordaron la disolución, la regla general (y sus excepciones) está contenida en el artículo 549 del Código Civil, es decir, los miembros del Directorio son terceros respecto de los acreedores de la persona jurídica y, por lo tanto, carecen de responsabilidad por los actos que suscribió la persona jurídica (esta es la regla general). Las excepciones son dos: a) cuando así lo estipularon los mismos miembros (inciso segundo del 549); y b) cuando la corporación o fundación no tiene existencia legal según el artículo 546 (inciso final del 549).

Por último, respecto a la situación de la entidad beneficiaria, frente a las obligaciones que contrajo la corporación o fundación disuelta, también se entiende que es un tercero

¹² (SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo, *Derecho Comercial, Sociedades de personas y de capital*, tomo I, volumen 2, octava edición, Colección Manuales Jurídicos, Editorial Jurídica de Chile, año 2010, pp. 180 y 181).-

ajeno, por lo que los acreedores no pueden exigir el cumplimiento de los contratos a esa institución.

CAPITULO III

4 ORGANIZACIÓN INTERNA

4.1 Financiamiento

Siendo el Gobierno, el principal financista de las OSFL, sus ingresos provienen de diferentes fuentes, sustentado por la normativa vigente, la cual no establece restricciones para que las OSFL puedan recurrir a cualquier mecanismo legal para generar sus ingresos, sin perjuicio de que las rentas que perciban solo pueden destinarse a los fines de la asociación o fundación o a incrementar su patrimonio. De acuerdo a la clasificación propuesta para este estudio, éstos se agrupan en tres categorías: ingresos de generación propia, que incluyen pagos por venta de bienes y servicios, pagos de membresías y retorno de inversiones; ingresos de filantropía, que incluyen donaciones individuales y de empresas; e ingresos del gobierno o sector público, que incluyen subvenciones, pagos por contratos o convenios, transferencias y fondos concursables.

El Estado ha generado diversos fondos a los que pueden acceder las OSFL, cumpliendo con los requisitos definidos por los reglamentos de cada uno. Dicha situación se da especialmente en materia de infancia, juventud y salud. Es así como las instituciones del Estado que mayores transferencias de este tipo realizan son el Servicio Nacional de Menores (SENAME), la Junta Nacional de Jardines Infantiles (JUNJI) y el Ministerio de Salud (MINSAL). Sobre las donaciones de privados, existen diversas normativas dispersas que establecen exenciones tributarias a quienes aporten recursos en distintos ámbitos.

En Chile, las subvenciones y los pagos del sector público, alcanzan el 46% de los ingresos (ver Gráfico 6). Este nivel duplica lo que ocurre en países en desarrollo (23%) y es más cercano a lo que se da en países tipo europeo (55%). Tal como se mencionó previamente, la significativa presencia de aportes del gobierno se debe a las transferencias que realiza el Estado a través del sistema de subvenciones de educación. Los ingresos de las OSFL por subvenciones educacionales dan cuenta de casi un 60% del total de ingresos del gobierno a las instituciones sin fines de lucro. Las subvenciones de educación, así como los fondos concursables y otras subvenciones específicas del Estado a las OSFL, tienen la característica de ser contratos formales para la entrega de ciertos servicios sujetos a estándares de calidad y cantidad. En estos casos, estas instituciones operan más bien como prestadoras de servicios al Estado, que como entes autónomos que desean colaborar al

desarrollo de grupos o personas desde su propia perspectiva. En resumen la composición de los ingresos sería: Gobierno 46 % Propios 36 % Filantropía 18 %. Los ingresos provenientes de cuotas de membresía y pago por servicios son una fuente importante de ingresos, alcanzando el 36% de ellos. En términos generales, estos ingresos son la principal fuente de financiamiento en Latinoamérica, llegando a un promedio de 68%.

La filantropía privada no es la principal fuente de ingresos del sector no lucrativo en ningún país o región. En Chile, las donaciones de personas y empresas representan el 18% de los ingresos de este sector, lo que está a la par con el promedio de los países desarrollados (17%), y es significativamente más alto que en el resto de Latinoamérica (12%), que el promedio de los países estilo europeo de Estado de Bienestar (8%) y que el promedio de los 37 países (13%)

Las fuentes de ingreso también las podríamos clasificar de la siguiente forma:

- **Aportes Iniciales:** Estos corresponden a las sumas que entregan los fundadores de la institución y constituyen el patrimonio inicial necesario para comenzar las actividades y alcanzar los fines sociales. Este patrimonio es propio de la entidad y en el caso de disolución de la corporación o fundación pasará a disposición de otra institución sin fines de lucro prevista en sus estatutos; en ausencia de lo anterior se estará a lo que establezcan las disposiciones legales vigentes.
- **Cuotas sociales:** Corresponde a las cuotas periódicas que se comprometen a aportar las personas que ingresan a la organización en carácter de socios aportantes o contribuyentes. Estas sumas constituyen el financiamiento periódico para que la institución pueda desarrollar sus actividades y se efectúan sin la intención de recibir beneficio pecuniario por lo aportado.
- **Donaciones:** corresponden a transferencias de dinero, de otros activos o de servicios que una persona efectúa a otra en una transacción no recíproca. Cuando existe el compromiso de una persona natural o de una institución de la entrega futura de un activo, a la extinción de un pasivo o a la prestación de un servicio, se la considera como promesa de donación. Tanto las donaciones como las promesas de donación

pueden ser sujetas a condición o condicionadas, según las especificaciones del donante al momento de la donación, y su disponibilidad puede ser sin restricciones de ninguna clase para la entidad receptora o bien tener restricciones para su uso o disponibilidad, las que pueden ser temporales o permanentes. Los ingresos derivados de los bienes donados a la institución, pueden presentar restricciones o condiciones, respecto a su uso o destino; o estar totalmente liberados de ellas, quedando a juicio de la institución el destino que les dé, de acuerdo a lo señalado en sus estatutos.

4.2 Patrimonio

El patrimonio de estas instituciones se conformará por los aportes iniciales de los socios fundadores, las cuotas periódicas de los asociados y las donaciones recibidas tanto de empresas como de personas naturales, ya sean socios o no.

En caso de disolución de éstas, el patrimonio se traspasará a otras instituciones sin fines de lucro o se atenderá a lo establezcan las disposiciones legales vigentes o los estatutos de constitución.

El reconocimiento como ingreso de las cuotas sociales de los de los socios activos debe hacerse al momento en que se devenguen, independiente de la fecha de cobro de las mismas. Cuando la institución no tenga la seguridad del cobro de las cuotas, deberá realizar la correspondiente provisión y las que resulten impagas deberán ser castigadas al haberse agotado los medios de cobro de que dispone la institución.

Otro origen de los recursos que pueden obtener estas corporaciones o fundaciones, son las donaciones.

Las donaciones recibidas, las cuotas sociales ingresadas y las ventas de bienes o de servicios prestados, una vez deducidos los gastos, generan un aumento o disminución de patrimonio. Y extraordinarios derivados de ingresos con y sin restricción, de aquellos ingresos no operacionales.

Asimismo, los gastos se deberán correlacionar con los ingresos para su clasificación, pero si esto no fuera posible, se considerarán sin restricciones con el objetivo final de poder determinar el déficit o superávit anual.

Para estos efectos, la clasificación contable debe distinguir, los ingresos operacionales y ordinarios.

CAPITULO IV

5 BENEFICIOS TRIBUTARIOS DE LAS DONACIONES A OSFL

5.1 Marco General

Las disposiciones legales relativas a las donaciones, se encuentran dispersas en diversas leyes, con énfasis en los temas relacionados con catástrofes y reconstrucción cuya ley 20.444 se publicó en el diario oficial del 28 de mayo de 2010 y sobre la cual se instruye en circular N° **44 del 29 de julio de 2010**, además la **circular N° 71 del 12 de noviembre del mismo año**, donde se señala el tratamiento tributario de las donaciones con fines sociales y públicos, y del Limite Global Absoluto que afecta a la generalidad de las donaciones, a raíz de las modificaciones incorporadas a la ley 19.885, por la ley 20.316, cuya vigencia fue establecida por la ley 20.341; dado lo anterior, es indudable que los contribuyentes deben efectuar un análisis integral de estas múltiples normas, donde se consideren además las variables específicas de cada franquicia. Lo anterior nos muestra que cada reforma referida a las donaciones y que en general se plantea como una forma de incentivar su uso, se ha transformado en una restricción, pues para hacer uso de estas franquicias existen siempre variables suspensivas, lo que quiere decir que no se sabrá si se cumplen estos límites, hasta haber terminado el ejercicio.

A contar del año 2003, pasan a ser conjuntas, donde se restringe el uso de las donaciones a límites particulares y también globales donde al final se contraponen. Todo aquello nos muestra que cada reforma descrita sobre las donaciones se plantea como una forma de incentivar su uso. Sin embargo, la ley promulgada el año 2003 significó un retroceso, pues atentó contra un sistema que probó ser eficiente en la atención de necesidades sociales.

En principio, la ley 19.885, del 2003, entregaba un beneficio tributario a los donantes que fueran sólo contribuyentes del impuesto de primera categoría y del impuesto adicional, lo cual implicaba imputar parcialmente las donaciones como crédito contra su impuesto y el saldo en calidad de gasto necesario.

El 9 de enero del 2009, se publica la ley 20.316, que introduce las siguientes modificaciones a la ley anterior:

Amplía la aplicación de los beneficios como donantes a contribuyentes del impuesto global complementario por las rentas de los trabajadores independientes, clasificadas en el artículo 42 N°2 y a los contribuyentes del impuesto único de segunda categoría del N°1 del artículo 43.

En el año 2012 se volvió a modificar a través de la ley 20.565, cambiando los topes que se deben entregar al Fondo Mixto de Apoyo Social para donaciones de empresas sobre UTM 1.000 y permitiendo donar a una sola fundación.

Entre otros aspectos modificatorios, se estableció que el beneficio correspondiente al crédito, ya no tiene como límite único el 50% de las donaciones, fijándose otros porcentajes relacionados con el monto de la donación y la utilización que se le dará a ésta. A la vez, se modificó el Límite Global Absoluto para los contribuyentes de Primera Categoría, aumentando de 4,5% a 5% con un límite de UTM 14.000, y a los contribuyentes del Impuesto Global Complementario se les fijó un Límite Global Absoluto de un 20% de su renta imponible, con un límite de 320 UTM.

5.2 Requisitos respecto al donante para hacer uso de la franquicia

- Contribuyentes de la Primera Categoría de los artículos 14 bis o 20 de la Ley de Impuesto a la Renta que declaren su renta efectiva según contabilidad completa.
- Contribuyentes del artículo 42 N°2 que determinen sus rentas ya sea deduciendo sus gastos efectivos o utilicen el mecanismo de gastos presuntos.
- Contribuyentes trabajadores dependientes que paguen el impuesto único de segunda categoría contemplado en el N°1 del artículo 43 de la LIR.

5.3 Contribuyentes que no pueden hacer uso de los beneficios tributarios

Aun cuando las donaciones se hicieran a instituciones que habilitan para solicitarlos, los siguientes contribuyentes no podrán hacer uso de los beneficios:

- Los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas acreditadas mediante contabilidad simplificada o sin contabilidad alguna.
- Los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría sobre rentas presuntas.
- Los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría en carácter de único.
- Los pequeños contribuyentes

- Las empresas del Estado o aquellas en que el Estado o sus instituciones participen, independiente del porcentaje de participación.
- Los contribuyentes del Impuesto Adicional a la Renta;
- Los contribuyentes que tributen en conformidad a las normas contenidas en el artículo 14 ter de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Los contribuyentes del Impuesto Global Complementario, sobre las rentas que no correspondan a rentas del artículo 42 N°2 de la misma ley
- Donación realizada por una persona natural si tiene la calidad de director de la institución donataria, a fin de evitar los conflictos de interés.
- En caso que el donante sea una persona jurídica, no podrá efectuar donaciones a instituciones en cuyo directorio participen sus socios o directores o los accionistas que posean el 10% o más del capital social.
- Candidatos a cargos de elección popular. En este caso se verán afectadas las donaciones realizadas seis meses antes de su inscripción, hasta seis meses posteriores de realizada la elección misma.

5.4 Requisitos que deben poseer los donatarios para que los donantes accedan al beneficio tributario

- Ser corporaciones o fundaciones constituidas bajo el título XXIII del Libro I del Código Civil, que tengan por objeto establecido en sus estatutos proveer directamente servicios a personas de escasos recursos o discapacitados, que estén debidamente inscritas en el Registro que lleva el Ministerio de Desarrollo y que hayan calificado como de interés social por el Consejo.
- A los establecimientos educacionales que tengan proyectos destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas para sus alumnos y/o apoderados.
- Al Fondo Mixto de Apoyo Social, establecido por el artículo 3° de la Ley N° 19.885.

Sin perjuicio de lo anterior, para poder ser objeto de donaciones, las fundaciones deben cumplir los siguientes requisitos:

- Estar inscritas en el Ministerio de desarrollo Social
- Tener proyectos inscritos y aprobados por el Ministerio de desarrollo Social

- Emitir el certificado de donación N°25 autorizado por el SII, cada vez que recibe una donación en dinero (Hogar de Cristo cuenta con certificado de donación electrónico).
- Informar al Ministerio de desarrollo Social de las donaciones recibidas.
- Llevar un Libro de Donaciones con la información relevante de los aportes recibidos.
- Informar anualmente al SII, a través de la DDJJ 1828, el estado de los ingresos y gastos de los aportes recibidos.

5.5 Efectos tributarios para los donantes

5.5.1 Los donantes contribuyentes de Impuesto de Primera categoría

5.5.1.1 Donaciones hasta UTM 1.000 anuales

Efectuadas directamente a instituciones calificadas para ello o al Fondo Mixto de Apoyo Social y dar cumplimiento a los siguientes requisitos:

- Efectuarse a instituciones que velen por cubrir las necesidades inmediatas de las personas como son alimentación, vestuario y salud.
- Efectuarse a lo menos a dos instituciones distintas, el máximo anual a cada institución no puede superar las UTM 700, independiente del número de donaciones.

Si al menos el 33% de la donación se entrega al Fondo Mixto de Apoyo Social, es decir, hasta un 67% se entrega a una determinada institución, el beneficio tributario permite deducir como crédito un 50% sobre el monto total de la donación y rebajar como gasto tributario la parte no deducida como crédito.

5.5.1.2 Donaciones superiores a UTM 1.000 anuales

Efectuadas directamente a instituciones calificadas para ello cuyo fin sea financiar proyectos o programas destinados a la rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas, y al menos el 25% se entregue al Fondo Mixto de Apoyo Social, se mantendrá el derecho a deducir el 50% como crédito del monto de la donación y a rebajar como gasto tributario el restante, si el porcentaje para el Fondo Mixto fuera inferior al 25%, el crédito baja al 40% del monto de la donación.

Sin perjuicio de lo anterior, si existe un aporte mayor o igual al 33% del excedente de las 1.000 UTM al Fondo Mixto de Apoyo Social, el crédito será de un 50%, pudiendo rebajarse como gasto el otro 50%.

Si no existiese aporte al Fondo Mixto o es menor al 33% del excedente de las 1.000UTM, el crédito será del 35% y el 65% se podrá rebajar como gasto aceptado.

Si las donaciones no cumplen con los requisitos establecidos por ley, se considerarán como un gasto rechazado y deberán agregarse a la renta líquida imponible de Primera Categoría, no afectando con las disposiciones del art. 21 de la LIR.

5.5.2 Los donantes contribuyentes del artículo 42 N° 2 de la LIR que declaran en base a gastos efectivos

Estos contribuyentes sólo tendrán derecho a imputar el crédito contra el Impuesto Global Complementario que corresponda a dichas rentas, y no podrán imputar cualquier exceso o saldo a ningún otro impuesto ni solicitar su devolución, pero por el hecho de declarar en base a gastos efectivos tendrán derecho a rebajar como gasto la parte que no pudo ser utilizada como crédito.

5.5.3 Los donantes contribuyentes del artículo 42 N° 2 de la LIR que declaran en base a gastos presuntos

Por el hecho de declarar su renta en base a gastos presuntos, (Art 50 LIR), el beneficio tributario opera solo como un crédito contra el Impuesto Global Complementario que afecte a las rentas correspondientes a las actividades clasificadas en el N°2 del artículo 42 de la LIR y en este caso el crédito opera en contra de dicho impuesto y su Límite Global Absoluto se fija en la cantidad menor entre el 20% de la renta imponible y el equivalente a 320 Unidades Tributarias Mensuales. Cabe señalar que la renta imponible de este tipo de contribuyentes se calcula sobre el monto total de sus ingresos brutos menos la presunción de gastos del 30% con el límite de 15 Unidades Tributarias Anuales.

5.5.4 Los donantes contribuyentes del Impuesto único de Segunda Categoría

El beneficio en este caso consiste sólo en la rebaja del crédito tributario de su respectivo impuesto.

El Límite Global Absoluto corresponde a la cantidad menor entre el 20% de su renta imponible y el equivalente a 320 UTM. Los contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración anual de impuestos, por percibir únicamente remuneraciones de un empleador, deberán igualmente presentarla a objeto de aprovechar el beneficio señalado.

En caso que estos contribuyentes hubiesen percibido además otras rentas, sólo el monto del crédito determinado, con los límites que señala la ley, debe ser imputado al Impuesto Global Complementario determinado. Y de determinarse alguna diferencia a favor, esta le será devuelta al contribuyente. El Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que en el caso de que los trabajadores no hayan quedado afectos a impuesto único, dado el monto de sus rentas, no tendrán derecho a crédito por el monto de las donaciones, puesto que éste opera como crédito del referido impuesto y los créditos no podrán ser utilizados.

5.5.5 Norma General aplicable a los NO contribuyentes de Primera categoría

Para los contribuyentes distintos a los de Primera Categoría, no les es exigible el requisito establecido en el N°7, del artículo 1° de la Ley N°19.885, consistente en dividir el monto de las donaciones anuales en dos o más instituciones, para aquellas de un monto anual inferior a 1.000 Unidades Tributarias Mensuales, por lo tanto en estos casos podrá ser destinada a una sola institución.

5.5.6 Empresarios individuales afectos al Impuesto de Primera Categoría con rentas del artículo 42 N° 1 y/o 2 de la LIR.

Los empresarios individuales afectos a Impuesto de Primera Categoría que además tributan por rentas del artículo 42 N°s 1 y/o 2 de la LIR, pueden imputar el crédito por concepto de donaciones respecto de ambos impuestos, para ello el contribuyente debe haber realizado donaciones con recursos provenientes de ambas actividades, de modo que las donaciones cuyo beneficio tributario se utilice como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, deben ser absolutamente independientes de aquellas cuyo crédito se utilice para el pago del impuesto correspondiente a las rentas del artículo 42 N°s1 y/o 2 de la LIR.

5.5.7 Los contribuyentes del impuesto adicional a la Ley de la Renta (extranjeros con actividad comercial en Chile)

Pueden efectuar donaciones en dinero y tienen derecho a un crédito contra el impuesto que grave sus rentas afectas al citado tributo, equivalente al 35% de la cantidad conformada por el monto de la donación. Este crédito solamente procede respecto de donaciones en dinero, que se realicen en el ejercicio comercial respectivo.

5.5.8 El límite del beneficio al crédito tributario

El crédito total que estos contribuyentes pueden imputar en el ejercicio no puede ser superior al 2% de la renta imponible anual, y no puede exceder de 20.000 unidades tributarias mensuales.

Al momento de efectuarse la retención respectiva, no puede imputarse un crédito superior al 2% de la base sobre la cual ésta deba practicarse, o del equivalente a 1.667 unidades tributarias mensuales, si esta última suma fuera inferior a dicho porcentaje.

5.5.9 Límite máximo del crédito imputable a los impuestos a la renta

En ningún caso el crédito total por donaciones de un mismo contribuyente de Primera Categoría podrá exceder de las UTM 14.000 al año (N° 12 del artículo 1°), independiente que por aplicación del Límite Global Absoluto y el monto de las donaciones pudiera acceder a un crédito mayor, la diferencia podrá deducirse como gasto.

La situación tributaria de las donaciones efectuadas, que excede el Límite Global Absoluto (LGA) 5% de la Renta Líquida Imponible (RLI) del Impuesto de Primera Categoría del donante, cabe concluir que constituye para los efectos tributarios un gasto rechazado, por lo que deberán afectarse con la tributación que corresponda.

Luego, teniendo presente que algunas donaciones dan derecho a ser rebajadas como crédito y gasto; y otras sólo dan derecho a ser rebajadas como gasto; y considerando además que la Ley no establece un procedimiento sobre la forma de asignar el Límite Global Absoluto (LGA) dentro de las donaciones efectuadas, el contribuyente determinará que parte del límite del 5% podrá ser utilizado por una u otra de éstas donaciones, pudiendo a su arbitrio destinar dicho límite en primer lugar a las donaciones que dan derecho a ser rebajadas como crédito y gasto y posteriormente a las que sólo dan derecho a ser rebajadas como gasto o viceversa, o aplicando una asignación porcentual.

Como el Límite Global Absoluto determinado es inferior al monto total de las donaciones actualizadas, se debe ajustar las donaciones actualizadas efectuadas durante el ejercicio, a este Límite Global Absoluto.

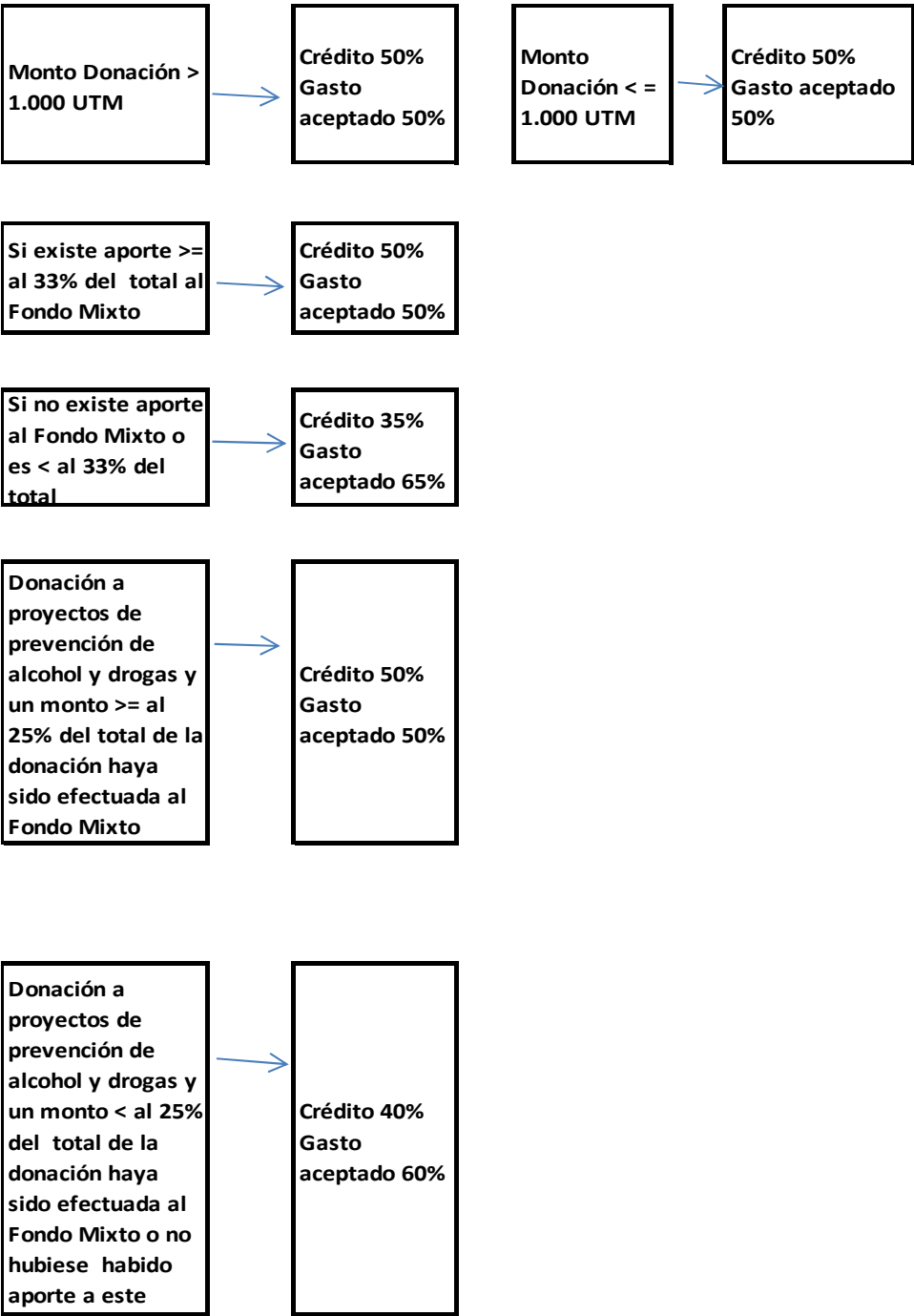
Se hace presente que si el contribuyente se encuentra en una situación de pérdida tributaria, no estará en condiciones de calcular el Límite Global Absoluto (LGA) del 5%, por no existir una RLI de Primera Categoría, convirtiéndose en tal caso, el total de las donaciones efectuadas, en un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el N° 1, del artículo 33, de la LIR , afectos por tanto a la tributación dispuesta para dichas partidas por el artículo 21 de la Ley citada, según sea la calidad jurídica de la empresa donante.

Cabe señalar que en este caso, vale decir, si el contribuyente donante se encuentra en situación de pérdida tributaria, igual podrá deducir, pero sólo como gasto, las donaciones irrevocables de largo plazo, rebaja que sólo podrá hacerse hasta por el límite máximo del 1,6 por mil de su capital propio o de 14.000 UTM, todo ello por así disponerlo expresamente el inciso 2°, del artículo 10, de la Ley 19.885.

Beneficios Tributarios por donaciones ley 19.885 (Modif 20.316 y 20.565)

Contribuyentes de Primera Categoría

Topes



Empresas

Topo Límite Global absoluto 5% de la RII
Total Crédito 14.000 UTM

Personas Naturales

Segunda Categoría y Global Complementario

Crédito: Monto menor entre el 20% de su RLI o 320 UTM

CAPITULO V

6 ACCIONES DOLOSAS ASOCIADAS A INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO

6.1 Consideraciones generales

Uno de los puntos importantes que muchas veces inhibe a los potenciales donantes a concretar sus aportes, es la percepción de falta de transparencia y mala utilización de la figura, como son las fundaciones y corporaciones, entendidas como organizaciones sin fines de lucro.

Ciertas interrogantes como la forma de controlar las utilidades tributarias o la aplicación de las normas anti elusivas se podrían generar entre los donantes, ya que al quedar estas organizaciones excluidas de las categorías del artículo 14 de la LIR, tampoco serían fácilmente auditables.

Asimismo 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, 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.

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. Eximirse del Impuesto Municipal (art. 27 D.L. Nº 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.

Hoy en día las donaciones constituyen la principal fuente de financiamiento para algunas instituciones como por ejemplo el Hogar de Cristo, con cincuenta mil millones de ingreso promedio sólo por este concepto; sin embargo se hace necesario la creación de un cuerpo normativo claro y extensivo a todas las organizaciones en cuanto a objeto de evitar errores ya sea involuntarios o intencionales.

6.1.1 Caso 1 (Corporación niño agredido)

Existen antecedentes de situaciones reales de mal uso de fondos donados a estas organizaciones como el caso del fraude en la Corporación del niño agredido, que salió a la luz pública el año 2007. Esta Corporación hacía publicidad falsa respecto a la labor desarrollada a objeto de recaudar la mayor cantidad de fondos posibles vía donaciones, sin embargo su fachada era legal. En terreno se detectó el ilícito que se venía desarrollando por más de 15 años.¹³

6.1.2 Caso 2 (Donaciones con fines deportivos)

Por otra parte, aunque no relacionada a la ley 19.885, se encuentra el fraude a través de las donaciones deportivas que se evidenció el año 2014, donde más del 60% de estos recursos, por más de cuatro años, los capturaban “agencias” que “vendían” a empresas eventos con rebaja de impuestos, lo que impedía que este dinero llegase a los clubes y federaciones deportivas, luego ellas mismas organizaban los eventos. El sistema operaba de la siguiente manera: las “agencias” presentaban al Instituto Nacional del Deporte una serie de proyectos deportivos (torneos, corridas, baile entretenido, cicletadas, gimnasia laboral, entre otros) que habían sido pactados previamente con las empresas que deseaban rebajar impuestos. El IND aprobaba estos proyectos y los incluía en las nóminas que se publicaban cuatro veces al año para que pudiesen recibir aportes. De esta forma, los proyectos de estas “agencias” aparecían compitiendo por las donaciones con los verdaderos clubes sin fines de lucro. Pero en realidad las “agencias” ya tenían al donante asegurado. También la comisión que cobraban.

6.1.3 Caso 3 (Fundación Felices los niños)

Asimismo tenemos el conocido caso del sacerdote argentino Hugo César Grassi a cargo de la Fundación Felices los niños, quien desviaba recursos provenientes de donaciones para pagar la casa quinta donde vivió por 4 años.

¹³ Diario EL Mercurio, 14 de agosto del 2007

CAPITULO VI

7 CIFRAS RELEVANTES

En Chile las organizaciones sin fines de lucro alcanzan las 171.398 instituciones, 20.175 asociaciones corporaciones y Fundaciones y 3.089 fundaciones orientadas a la pobreza. De estas últimas, el 0,8% concentra el 78% de los ingresos por concepto de donaciones abarcando al 80% de los beneficiarios



Por cada 10.000 habitantes, existen 11 fundaciones o corporaciones. En Estados Unidos bajo la misma relación existen 47 organizaciones.

Por otra parte, en Chile, la filantropía representa un 18% de los ingresos de las OSFL orientadas a la pobreza, un 36% proviene de recursos propios y un 46% del Estado.

En el caso de Estados Unidos, un 12% proviene de la filantropía, un 58% de recursos propios y un 30% del Estado.

Respecto a las donaciones, en Chile un 95% es donado por empresas y un 5% por personas naturales, respecto a lo cual el 80% aporta entre \$100 y \$ 5.000. En Estados Unidos la composición de los ingresos es inversa a la nuestra: un 72% lo donan las personas, un 7% las empresas, un 15% otras fundaciones y un 15% corresponde a *endowment*.¹⁴

El siguiente cuadro da cuenta de los elevados montos que dejan de ser donados aun encontrándose dentro de los límites para acceder a las franquicias tributarias disponibles.

¹⁴ Matías Braun. Fundaciones y Filantropía en Chile. Santiago de Chile:IMTrust, Credicorp Capital, 2016

Lo anterior podría obedecer a diversas razones, como son falta de liquidez, desconocimiento del sistema u otras. Llama la atención la situación de las personas naturales, en relación a las cifras mostradas, tanto en donaciones de contribuyentes de Impuesto Global Complementario, como de Segunda Categoría, ante lo cual me fue posible detectar a través de las entrevistas realizadas, que existe un mayor grado de desconocimiento aun dentro de este grupo de contribuyentes, que en un alto porcentaje piensan que las franquicias sólo existen para empresas y no para personas naturales.

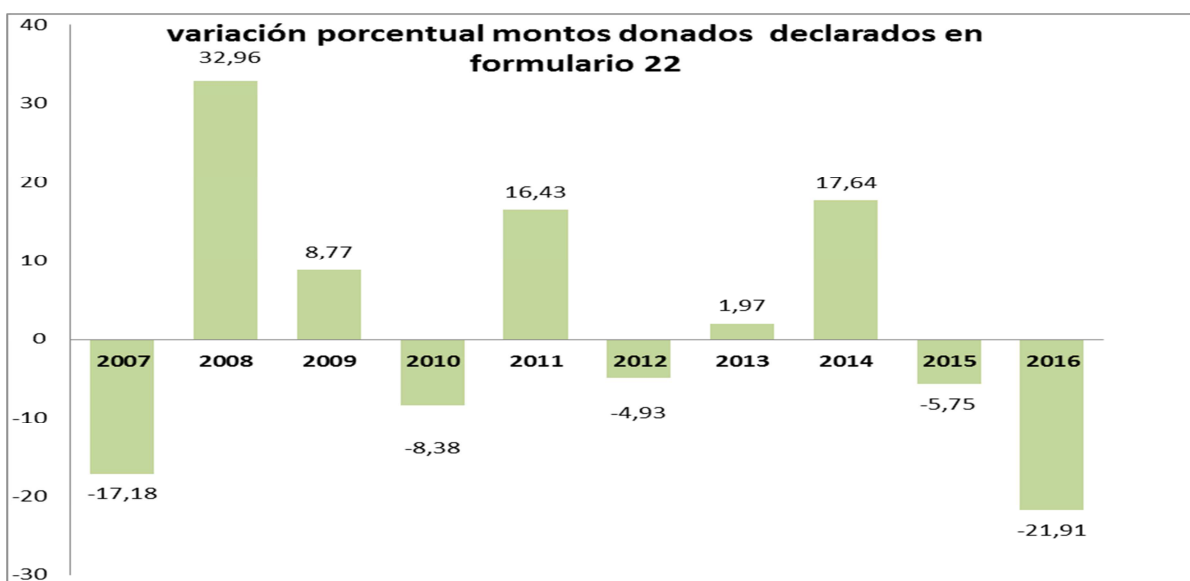
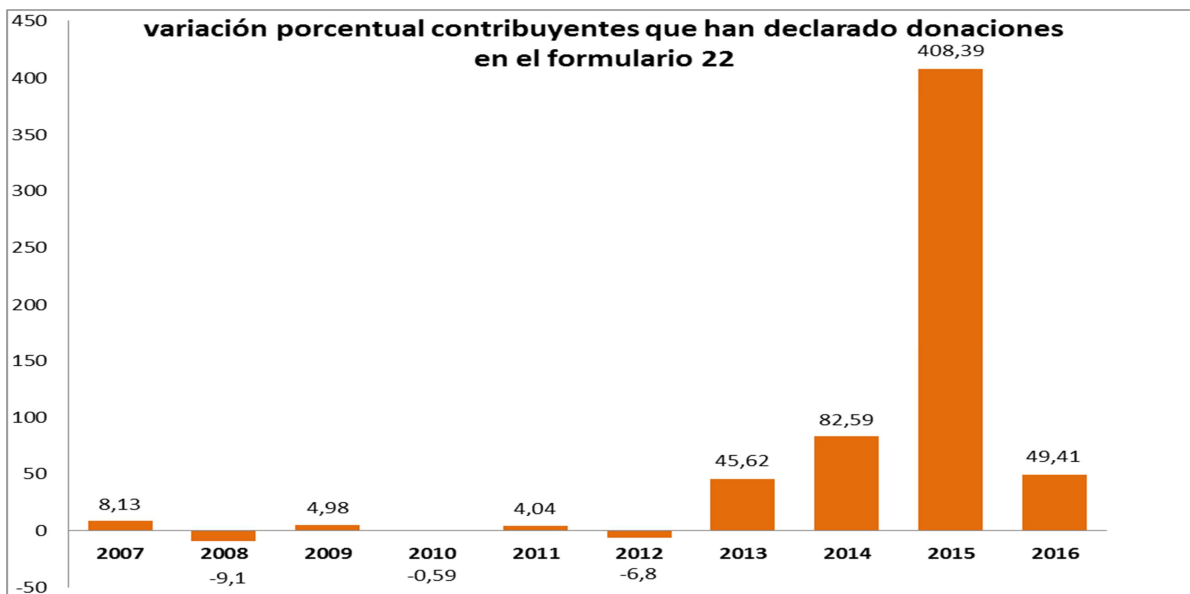
Montos efectivos y montos potenciales de donaciones con beneficios tributarios					
Categoría de Impuesto	Monto donado año tributario 2014 (\$MM)	% del PIB	Monto límite de donaciones con incentivos tributarios (\$MM)	% del PIB	% utilizado
1a. Categoría	198.885	0,15%	1.378.873	1,0%	14,4%
GC y 2a Cat.	7.926	0,006%	10.198.027	7,4%	0,1%
Total	206.811	0,16%	11.576.900	8,4%	1,8%

¹⁵

Durante el año tributario 2014, reporte del SII señala que dentro de las empresas que más fondos destinaron a donaciones con fines sociales, se encuentran tres compañías que se han visto involucradas en procesos judiciales: SQM Industrial, CMPC Celulosa y Penta Corredores de Bolsa.

A continuación se muestra la variación porcentual que han tenido año a año tanto los montos donados, así como la cantidad de donantes (2007-2016).

¹⁵ Matías Braun. Fundaciones y Filantropía en Chile. Santiago de Chile, 2016



La gráfica anterior da a conocer la variación negativa que tuvieron en el año comercial 2015 tanto los montos donados como la cantidad de donantes, lo cual da cuenta de la elasticidad existente frente al menor crecimiento de la economía. Un informe del SII¹⁶, revela que el número de contribuyentes que declararon algún tipo de donación en la operación renta 2016 (año comercial 2015), cayeron 49,41% respecto al año previo, tal como lo muestra el primer

¹⁶ Diario Financiero. Departamento de estudios económicos y tributarios de la subdirección de gestión estratégica y estudios tributarios del SII, Santiago de Chile, 26 de septiembre de 2016.

gráfico, correspondiendo a su mayor baja en 10 años, pasando de 70.371 donantes a sólo 35.598. Se debe considerar que de la cantidad de donantes señalados, el 93% (AT 2015) y 91,3%(AT 2016) respectivamente realizaron aportes con fines sociales.

8 ENTREVISTAS REALIZADAS

Uno de los objetivos de este análisis, que también se pensó como parte metodológica del mismo, era poder recopilar información de personas clave dentro de algunas de las organizaciones en estudio, así como de otras relacionadas directamente a su fiscalización.

Lamentablemente esta tarea resultó bastante difícil, no siendo posible lograr lo esperado.

Intenté en principio contacto telefónico con 10 instituciones, fuera de la Organización de Comunidades Solidarias, de las cuales pocas respondieron. Donde logré conseguir los contactos ratifiqué mi requerimiento vía correo electrónico, sin embargo la tasa de respuesta fue muy baja, inclusive una de ellas respondió que no tenían tiempo para este tipo de entrevistas.

Finalmente pude entrevistarme con personas clave dentro de 3 organizaciones sin fines de lucro, así como con algunas personas clave de algunos organismos fiscalizadores según detallo:

- Fundación Simón de Cirene, organización dedicada al emprendimiento y gestión social. Entrevista sostenida con su gerente general señor Jordi Constans. Su fuente de financiamiento consiste principalmente en donaciones de privados. No son fiscalizados por organismos externos. Sólo poseen un directorio a quien deben rendir cuentas. Pese a que publican una memoria anual, esta no da cifras en términos financiera. En determinadas ocasiones quienes donan a un determinado proyecto también solicitan rendiciones respecto a la utilización de los fondos donados.
- Fundación León Bloy, organización que sólo opera con fondos públicos asignados para determinados proyectos, así como con subvenciones del estado. Entrevista sostenida con su auditora interna señora Pía Rubio.

La Fundación León Bloy, es una persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro, se encuentra regida por las normas del título XXXIII del libro primero del Código Civil. Su organización contempla, como órgano fundamental, un Directorio conformado por cinco miembros: un Presidente, que la representa legalmente; un Vicepresidente; un Secretario, un Tesorero y un Director. Además, y con el fin de

asesorar al Directorio de la Fundación, en todo lo relativo a sus funciones y objetivos, existe un consejo consultivo de cinco miembros, con reconocida experiencia en el campo de la acción social y de la cultura. Mensualmente deben rendir cuentas a la Tesorería General de la República, a través de la presentación de un informe detallado de todos los gastos incurridos durante el mes respecto a todos los proyectos que se encuentren en ejecución. Tuve la oportunidad de ver el informe, en el cual consta el nivel de detalle exigido en los respaldos por cada gasto realizado. Focalizada principalmente en proyectos de orden social relacionados con la protección de los derechos de niños vulnerables.

Trabajan en base a un presupuesto, que está directamente relacionado al proyecto original presentado a concurso.

- Fundación Hogar de Cristo, organización de connotación social, sus ingresos se componen en un 50% por donaciones de privados, en un 40% por subvenciones del Estado y en un 10% por ingresos propios. Su presupuesto anual promedia los cincuenta mil millones de pesos. Entrevista sostenida con el Director de medios don Tito Díaz, quien tiene a su cargo las finanzas de la institución. Su patrimonio se encuentra sobre el límite de los \$4.000.000.000, lo que hace exigible que sus estados financieros sean auditados anualmente en forma externa, cuyo informe debe ser remitido al Ministerio de Justicia (Resolución N° 1.830 del 21 .06.2012 D.O. 28.06.13)
- Ministerio de Justicia. Departamento de Persona Jurídica. Entrevista sostenida con el abogado señor Manuel Cerda Sandoval. Deben recibir anualmente las memorias de las OSFL, así como los informes auditados según se señala en punto anterior. No existe mayor fiscalización, no existe mayor fiscalización, EL Departamento de Persona Jurídica no posee personal suficiente para ejercer un mayor rol fiscalizador.
- Servicio de Impuestos Internos. Grandes Contribuyentes. Reunión sostenida con el Jefe de Fiscalización de Organizaciones sin fines de lucro señor Omar Córdoba, quien señala que año a año se dicta una resolución donde se determina qué instituciones serán fiscalizadas, esto de acuerdo a su capital o ingresos, indica que las OSFL clasificadas como grandes contribuyentes representan una minoría, lo cual da a entender que muchas no son fiscalizadas. Por encontrarse bajo esta

clasificación. Coincide en que debería existir un cuerpo normativo específico para este tipo de organizaciones.

- Ministerio de Desarrollo Social. Entrevista sostenida con la señora Danae Mlynarz, Jefa de división de cooperación público-privada. Se encargan de asignar los fondos concursables a proyectos sociales de acuerdo a los parámetros definidos para cada uno. Los recursos de este fondo son obtenidos por medio de donaciones realizadas por particulares y es administrado por un Consejo, el cual determina la asignación de los fondos luego del estudio de los proyectos presentados.
- Tres donantes personas naturales. Uno de los cuales pertenece a una de estas instituciones. Ellos coinciden en que uno de los principales impedimentos para que se fortalezca la filantropía en Chile dice relación con la falta de transparencia, de la cual adolece la mayoría de estas instituciones y piensan que es un rol que le corresponde al Estado y no a los privados. También piensan que el personal que las maneja no siempre cumple con la idoneidad profesional y ética que se requiere

9 CONCLUSIONES

Siendo las OSFL hoy en día bordean las 171.398 instituciones, pasando a ser actores relevantes en el desarrollo del país, fue posible constatar a través de la realización de este estudio la falta de claridad en su manejo.

Entre otros problemas, se detecta falta de información cuantitativa, y la existente se encuentra desfasada en el tiempo.

Desconocimiento y falta de entendimiento de la normativa aplicada se pudo constatar a través de algunas entrevistas, respecto a lo que varios de ellos señalan que en algunas ocasiones los ha hecho incurrir en faltas, ya sea en desmedro de la institución o del Estado.

La inexistencia de un cuerpo normativo específico respecto al tratamiento tributario que las rija, fuerza al sistema a funcionar en gran medida en base a jurisprudencia, y caer bajo una normativa general bastante rígida e injusta, pues grava ingresos provenientes de actividades que se destinarán al bien común, en la misma medida que grava a actividades económicas tradicionales, cuyos resultados tienen como fin beneficiar a los propios socios o accionistas.

Al menos deberían existir límites exentos, tal como comprenden otras normativas, como el caso de España, e incrementar la fiscalización de ser necesario.

Creo que existe una discrepancia al hacer tributar a las OSFL por los ingresos provenientes de actividades comerciales que realicen, y por otra parte no se fiscalice en muchas instituciones (bajo límites patrimoniales establecidos) la correcta utilización de los aportes de privados, que luego se traducen en franquicias tributarias para los donantes y costos para el Estado.

Sólo se fiscaliza el correcto uso de los aportes del Estado, ya sean fondos concursables o subvenciones, y a aquellas instituciones cuyos patrimonio supere los \$ 4.000.000.000 (cuatro mil millones de pesos) o hubiesen obtenido ingresos iguales o superiores a \$ 2.000.000.000 (dos mil millones de pesos) a la fecha de cierre del ejercicio correspondiente, quedando fuera de control y fiscalización un sinnúmero de instituciones que perciben ingresos provenientes de donaciones de privados de una cuantía inferior a los límites señalados.

Me parece procedente, que las donaciones que exceden los límites establecidos y/o rechazadas, deben agregarse para determinación de la Renta líquida Imponible, sin embargo, creo que no es correcto que sean afectadas con la multa del 35% establecida en el

artículo 21 de la LIR. En relación a lo cual podemos señalar que la operación renta 2015, da cuenta del gran porcentaje de donaciones rechazadas, de un total de US\$ 162,5 millones, el 57% quedó afecto al impuesto del 35%, por ser rechazadas.

Dentro del monto anterior (US\$ 162,5), un 51% corresponde a donaciones con fines sociales, dentro de los cuales el 31% fue rechazado.¹⁷

A la vez, la inexistencia de un cuerpo normativo específico que regule la tributación de estas organizaciones, da lugar a confusiones ,a judicialización de causas, y, a una extensa jurisprudencia, no así en otros países como España y Argentina por dar algunos ejemplos en que sí existen cuerpos legales específicos en la materia, a la vez existen organismos intermedios reguladores de las mismas que escapan del ámbito fiscal a objeto de promover la transparencia, como son los casos de Inglaterra y Canadá.

Es posible visualizar que la información disponible al público a través de las páginas web de estas instituciones, en la mayoría de los casos, no da cuenta de información financiera, ni de sus flujos tanto de ingresos como egresos en forma agrupada y/o detallada, sino sólo de la labor que realizan y de algunas estadísticas en general, la que muchas veces no es fácil de interpretar por la mayor parte del público.

En relación a sus ingresos, y sabiendo que parte importante de estos proviene del mundo privado, materializado a través de las donaciones, se visualiza una problemática, la cual incide en su recaudación. Esto está relacionado a la falta de transparencia, lo cual genera desconfianza, inhibiendo la filantropía.

En relación a los hogares, el estudio realizado por Matías Braun el año 2016, respecto a la Filantropía en Chile, revela las bajas cifras de recaudación existentes, el cual indica que el 80% de estos dona entre \$100 y \$5.000, representando esta cifra un 5% de los ingresos totales de estas instituciones en promedio.

En la actualidad los donantes se ven enfrentados a una gran cantidad de leyes, normas, circulares, oficios, reglamentos, etc., que ha implicado una legislación fragmentada y dispersa. Todo ello, ha significado que tanto los donantes como los donatarios al encontrarse con una gran gama de instrucciones y también normas de control accesorias; interactúan en

¹⁷ Diario La Tercera, Santiago de Chile, 3 de enero 2016

un sistema engorroso y poco dinámico, considerando que estas instituciones cumplen un rol social como apoyo a la labor del Estado.

Lo anterior sumado a la falta de información clara respecto a la utilización de los fondos donados, hace un llamado en forma urgente a un cambio de normativa y que las regulaciones se extiendan a todo tipo de organizaciones, aunque se reconoce las buenas prácticas que se ha pretendido impulsar en Chile a través del programa Chile Transparente, el sello de calidad Simón de Cirene o el Decálogo de transparencia de la Comunidad de Organizaciones Solidarias, no es suficiente ante la percepción ciudadana, sumado a la falta de comunicación y difusión de estos cambios

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.

La dificultad para generar prácticas de rendición de cuentas se podría deber a diversas razones, pero se advierte que principalmente se debe a falta de recursos económicos y humanos para dedicarse a estas labores.

Existen algunos aspectos que faltan aspectos por potenciar en las OSFL, a objeto de poder resolver los problemas que enfrentan para financiarse, lo que representa su mayor problema, evidenciándose una alta dependencia del Estado y una falta de capacidad interna y de normativas claras y específicas para autofinanciarse, ya que de esta forma se podría minimizar el riesgo de verse enfrentadas a la falta de recursos, que por ende afectaría el cumplimiento de sus objetivos sociales.

10 BIBLIOGRAFIA

- Aninat Magdalena. Primer Reporte mapeo de filantropía e inversiones sociales. Santiago de Chile. Universidad Adolfo Ibáñez
- Araya Ibáñez, Gonzalo. Franquicias y beneficios tributarios, Tomo I. Santiago de Chile: Legal Publishing, 2013.
- Braun Matías. Filantropía en Chile: Impacto y desafíos. Santiago de Chile. IM Trust, Credicorp Capital, 2016.
- Centro de Políticas Públicas UC. Las voces de la sociedad civil. Santiago de Chile: Sociedad en acción, 2016.
- Colegio de Contadores, 2013, Boletín técnico 450.
- Colegio de Contadores, 2013, Boletín técnico 63.
- Corral Hernán. Nueva forma de constituir personas jurídicas sin fines de lucro. Santiago de Chile: Blog Hernán Corral, 2012.
- Chile Transparente. Informe País: Chile. Rendición de cuentas y transparencia de las organizaciones de la sociedad civil. Santiago de Chile, Fundación Soles: 2007.
- Diario Financiero. Santiago de Chile, 26 de Septiembre 2016
- Fundación Simón de Cirene. Manual para administrar empresas sociales (Corporaciones, ONG, Fundaciones, Organizaciones sociales y otras entidades sin fines de lucro). Santiago de Chile: La Corporación, 2015.
- Informe País: Chile, Rendición de cuentas y transparencia de las organizaciones de la sociedad civil. Santiago de Chile, Fundación Soles: 2007.
- Jaque López, Javier y Ortiz Fuentealba, Luis. Compendio de Leyes Tributarias Año Tributario 2016. Santiago de Chile: Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile, 2016. Libro I, Título XXXIII Código Civil, de las Personas Jurídicas.
- Jefatura del Estado. Ley 49/2002 del 23 de diciembre del 2002. España, BOE, 2002
- Libro I, Título XXXIII Código Civil, de las Personas Jurídicas.
- Ministerio de Hacienda. Ley 19.885 del 6 de agosto del 2003(Incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos).
- Ministerio de Hacienda. Ley 20.316 del 9 de enero del 2009 (Modifica ley 19.885).
- Ministerio de Hacienda .Arancel Aduanero. Valparaíso: Dirección Nacional de Aduanas

- Ministerio Secretaría General de Gobierno. Ley 20.500 del 16 de febrero del 2011 (Asociaciones y participación ciudadana en la gestión pública).
- Moya Emilio, Ortiz Paula, Soto Verónica, Murden Andrea y Atton Vivian. Rendición de cuentas en organizaciones sin fines de lucro. Santiago de Chile: Chile Transparente, 2012.
- Philippi, Irrázaval, Pulido & Bruner abogados. Guía básica sobre incentivos tributarios a las donaciones en beneficio de instituciones sin fines de lucro. Santiago de Chile: Fundación Minera Escondida, 2005.
- Radrián, Rubio, Mario, Bravo Marcelo, Rodríguez Vergara, Mónica, y Rojas Larsch, Gabriel, Programa Interdisciplinario de Estudios Asociativos de la facultad de Ciencias Sociales de la Universidad de Chile. Principales incentivos tributarios por efecto de donaciones a organizaciones sin fines de lucro. Santiago de Chile: Pro-Asocia, 2012.
- Rivera Arriagada Lorena, Saldías Morales María Teresa, Montero Morales Felipe y Castro Asenjo Pablo. Manual de corporaciones y fundaciones municipales. Santiago de Chile: Consejo nacional de la cultura y las artes, 2015.
- Rodríguez José, JR Consultores. Visión tributaria de las Organizaciones sin fines de lucro. Santiago de Chile, 2013.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 49, de 14 de julio de 2016.
- Vásquez Ubeda Luis y Juppet Ewing María Fernanda. Derecho del tercer sector (Corporaciones, Fundaciones y Cooperativas). Santiago de Chile: Legal Publishing, 2014.