



**“COLEGIOS PARTICULARES SUBVENCIONADOS POST REFORMA
EDUCACIONAL Y TRIBUTARIA”**

Parte I

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

Alumno:
Víctor Manuel Donoso Vargas

Profesor Guía:
Boris León

Santiago, Marzo 2019.

TABLA DE CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN.....	3
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	5
1.2 HIPÓTESIS DEL TRABAJO.....	7
1.3 LÍMITE DE LA INVESTIGACIÓN	7
1.4 OBJETIVO GENERAL.....	8
1.5 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	8
1.6 METODOLOGÍA A DESARROLLAR.....	8
2. MARCO TEORICO.....	10
2.1 ANÁLISIS HISTÓRICA DE LA ESTRUCTURA Y TRIBUTACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS EDUCACIONALES.....	10
2.2 CAMBIOS A CONSECUENCIA DE LAS REFORMAS ANALIZADAS.....	18
3. QUÉ SUCEDERÁ CON LA SOCIEDAD EDUCACIONAL CONSTITUIDA ANTES DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY, EN LO REFERENTE A CONTINUIDAD DE GIRO Y RESULTADOS ACUMULADOS.....	28
3.1 TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES QUE CONTINÚAN CON EL GIRO EDUCACIONAL.....	29
3.2 UTILIDAD O PÉRDIDA ACUMULADA.....	30
3.3 LAS SOCIEDADES NO CONTINÚAN CON EL GIRO DE EDUCACIÓN	31
4. CONCLUSIONES.....	36
5. BIBLIOGRAFIA.....	37
6. VITA.....	39

1. INTRODUCCIÓN

En el presente informe se aborda como tesis el análisis comparativo del tratamiento de la estructura societaria de los establecimientos educacionales frente a las reformas educacional y tributaria y sus efectos en la adquisición de los activos esenciales para su funcionamiento. En esta tesis nos enfocaremos específicamente los establecimientos educacionales particulares subvencionados. Bajo nuestra hipótesis, abordaremos que debería suceder con las sociedades que siguen con la certificación de sostenedor. Realizaremos un estudio del tratamiento de estas sociedades antes y después de las reformas antes mencionadas. En atención a lo anterior, desarrollaremos en el marco teórico una breve reseña histórica de como tributaban los establecimientos particulares subvencionados, y como se deben estructurar luego de las citadas reformas, luego realizaremos el análisis de nuestra hipótesis para finalmente presentar los resultados conclusiones derivadas de nuestro estudio.

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo tiene la finalidad de ser una guía, en cómo se deberá tributar en los establecimientos educacionales (colegios Subvencionados, o de financiamiento compartido) esto es, por la entrada en vigencia las reforma tributarias ley 20.780 y la ley de perfeccionamiento de reforma tributaria ley 20.899, en concordancia a lo que indica la ley de inclusión ley 20.845.

Primeramente se dará a conocer la forma que operaban los establecimientos educacionales del país antes de la entrada en vigencia de las reformas antes mencionadas, ya sea en cómo las sociedades estaban constituidas, operaciones, las calidades de sostenedor, entre otras. Para luego realizar el análisis de la aplicación de las reformas, como pueden afectar dichas medidas a la constitución de las sociedades en este punto se relaciona con los socios (sostenedores), impacto en los registros, entre otro.

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

La entrada en vigencia de la reforma tributaria ley 20.780 y ley de perfeccionamiento de reforma tributaria ley 20.899, que entró en vigencia el 01.01.2017, junto con la ley de inclusión escolar ley 20.845 promulgada el 29 de mayo de 2015, que modificó la ley general de educación (ley 20.370) vigente desde el año 2009 (antes de esta ley habían tres modalidades de establecimientos educacionales: particular, financiamiento compartido y cien por ciento subvencionado), ha generado cambios en cuanto a los registros tributarios, además de cambios en la estructura jurídica de los establecimientos educacionales, que obligo a los establecimientos particulares subvencionados a constituir corporaciones de derecho privado, solo con objeto educacional, al cual le serán transferido la calidad de sostenedor. Con todo, esto podría derivar en distintos efectos tributarios no tratados hasta el día de hoy.

Así, el legislador no incorporó en la reforma tributaria, el régimen de tributación de las corporaciones y fundaciones, en la última modificación del artículo 14 de la ley de la renta (DL 824), en adelante LIR. Este artículo que contiene los regímenes tributarios que afectan a los contribuyentes de primera categoría. Las corporaciones y fundaciones no fueron consideradas en la ley misma, sino que en la circular 49 del año 2016 emitida por el Servicio de Impuestos Internos, en adelante SII.

Con relación a esta modificación legal es que surge el primer cuestionamiento en cuanto a que previo a las reformas tributaria y educacional las sociedades estaban

obligadas a llevar el registro Fondo de Utilidades Tributarias, en adelante FUT, y debido a la entrada en vigencia de éstas se elimina dicho registro.

Cabe señalar, que el problema identificado anteriormente lleva consigo grandes interrogantes que afectan enormemente a los sostenedores de los establecimientos educacionales, en cuanto a la inversión y gestión de dichos colegios.

Sin perjuicio de esto, no existen obras que traten estas modificaciones realizadas por la ley de inclusión escolar y la ley de reforma tributaria, solo existiendo jurisprudencia administrativa emitida por el SII y por el Ministerio de Educación, y además Boletines normativos emitidos por Colegios Particulares de Chile A.G. en adelante Conacep, que se refieren a puntos específicos de los que se trataran en el presente artículo.

Es debido a la escasez de doctrina y jurisprudencia existente, es que el presente trabajo busca entregar claridad a los colegios de financiamiento compartido que por motivo de la ley de inclusión escolar pasan a ser colegios subvencionados, en cuanto al tratamiento tributario que les afecta por dichas modificaciones legales.

1.2 HIPÓTESIS DEL TRABAJO

No existiría claridad en todos los efectos tributarios que se generan a partir de la entrada en vigencia de la nueva ley de educación, en cuanto a qué sucede con la sociedad que deja de prestar los servicios educacionales.

Para analizar la siguiente hipótesis desarrollaremos el siguiente subtema:

Subtema: Qué sucederá con la sociedad educacional constituida antes de la entrada en vigencia de la ley, en lo referente a continuidad de giro y resultados acumulados.

1.3 LÍMITE DE LA INVESTIGACIÓN

En nuestra investigación analizaremos los efectos producidos en las sociedades que desarrollaban la actividad educacional, y que recibían subvención por parte del estado y copago por parte de los apoderados (colegios particulares subvencionados), producto de la reforma educacional N° 20.845 y reforma tributaria, Ley N.º 20.870 y N.º 20.899. Nuestro estudio se limitará específicamente a: qué sucederá con las utilidades o pérdidas tributarias acumuladas al 31 de diciembre de 2016 en dichas empresas, la continuidad de operaciones de éstas con un giro distinto al educacional.

1.4 OBJETIVO GENERAL

Así mismo, como objetivo general se busca entregar al lector claridad de los principales cambios que se producen por la entrada en vigencias de las leyes anteriormente señaladas y los efectos tributarios que se generen en la sociedad que deja de prestar los servicios educacionales (colegios particulares subvencionados).

1.5 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Los objetivos específicos que abarcaremos serán los siguientes:

1. Analizar los efectos tributarios de la sociedad educacional existente, frente al traspaso de la actividad educacional a una corporación o fundación educacional.
2. Entregar una guía al lector con los cambios producidos en materia tributaria, producto de la reforma educacional y tributaria antes señalada.

1.6 METODOLOGÍA A DESARROLLAR

Finalmente, respecto a la metodología a desarrollar será mediante un método histórico, en el cual se comenzará aproximando con los antecedentes existentes antes de la entrada en vigencia de las leyes señaladas anteriormente, para posteriormente incorporar la ley de inclusión escolar y ley de reforma tributaria, y de esta forma dar a conocer las modificaciones legales y finalmente dar a conocer los efectos tributarios que se generan en la adquisición de activos y en el régimen tributario derivado de los cambios normativos.

Además, debido a la escasa jurisprudencia o interpretaciones a la aplicación a de las leyes antes citadas, para llegar nuestras conclusiones, emplearemos adicionalmente el método deductivo, para determinar los efectos tributarios involucrados en nuestro análisis.

2. MARCO TEORICO

2.1 ANÁLISIS HISTÓRICA DE LA ESTRUCTURA Y TRIBUTACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS EDUCACIONALES

Hasta antes de la entrada en vigencia de la ley de inclusión escolar, que vino a modificar el Decreto con Fuerza de Ley N° 2 del año 1996, cuyo texto refundido se encuentra en el DFL N°2 del año 1998 y posteriores modificaciones que se encuentran en el mismo DFL N°2 del año 2009, texto legal que regula en general la educación de nuestro país, revisaremos cómo funcionaba el sistema educacional.

Para nuestro análisis realizaremos una breve introducción de cómo se podían conformar los establecimientos de educación, estos podían tener las siguientes calidades:

- Particular Subvencionada
- Municipal
- Particular.

Al clasificarla de acuerdo al financiamiento se podían clasificar de la siguiente manera:

Pagados: Por aporte de los padres y apoderados.

Gratuitos Subvencionados: Obtienen su financiamiento a través del aporte del Estado.

Municipales: Administrados por Municipalidades o Corporaciones Municipales.

Particulares: Administrados por personas naturales o jurídicas de carácter privado.

Subvencionados de financiamiento compartido: Administrados por personas naturales o jurídicas de carácter privado, municipales o corporaciones municipales (estos últimos sólo en educación media), que obtienen su financiamiento con aportes de Estado y de los padres y apoderados.

De Corporaciones Privadas: Administrados por personas jurídicas de carácter privado y que perciban aporte del Estado por ello.

Los establecimientos educacionales podían estar constituidos por personas naturales o estar constituidos por:

- Empresarios Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL)
- Sociedades de Responsabilidad Limitada.
- Sociedades Anónimas (abiertas o cerradas).
- Sociedades por Acciones (SpA)
- Sociedades en comandita por Acciones.

Desde la Ley General de Educación del año 2009 se ha buscado que los sostenedores sean personas jurídicas con giro educacional único, y a través de una serie de leyes se fue ampliando el plazo para constituirse como persona jurídica, primero el año 2010, mediante la ley N 20.483, se aumentó el plazo de uno a dos años, posteriormente el año 2013 dicho plazo fue nuevamente ampliado por dos años más por la ley 20.668.

Para poder operar como establecimiento educacional, además deben contar con el reconocimiento de Cooperados de la Función Educacional del Estado, mediante Resolución emitida por el Ministerio de Educación.

SITUACIÓN ACTIVIDAD EDUCACIONAL AL AÑO 2014.

Al año 2014 cuando comenzó a discutirse la ley de inclusión escolar en el Congreso, nuestro sistema educativo se encontraba compuesto por 12.000 establecimientos educacionales, de los cuales alrededor de 6.000 corresponden a establecimientos subvencionados¹ (tanto particulares subvencionados gratuitos como de financiamiento compartido), con estos datos se puede inferir que el sistema subvencionado de educación es el más importante que existe en nuestro país. Si analizamos de acuerdo con la cantidad de matrícula de alumnos, un cincuenta y cuatro por ciento de matrícula total a nivel nacional corresponde a colegios particulares subvencionados, lo que equivale a un millón novecientos mil alumnos y en gran parte de ella sus sostenedores corresponden a establecimientos con fines de lucro, y según datos de la CONACEP un ochenta por ciento de los sostenedores corresponden a profesores² que han desarrollado un proyecto educativo.

¹ Referencia Centro de Estudios del Ministerio de Educación https://centroestudios.mineduc.cl/wp-content/uploads/sites/100/2017/07/Anuario_2016.pdf

² Fuente: Presentación ante el Congreso en proceso de discusión de la Ley de Inclusión <http://descargas.categorica.cl/Conacep-Comision-de-Educacion-16062014V2.pdf>

FORMA DE TRIBUTACIÓN ANTES DE LA REFORMA TRIBUTARIA.

Los establecimientos educacionales de financiamiento compartido en general se encuentran gravados con impuestos, esto de acuerdo al artículo 20 N.º 4 de la Lir³, se encuentran afectos al impuesto de Primera Categoría (IDPC), además de los impuestos finales para los socios global complementario y/o adicional según corresponda, también estarán obligados a llevar todos los registros contables que exige la ley, como sería el del artículo 14 de la Lir, que regula los registros para controlar las utilidades (Fondo de Utilidades Tributables), estaban obligados a llevar dicho registro para controlar las utilidades retiradas por sus dueños.

Estos establecimientos se encuentran obligados a llevar contabilidad completa para acreditar sus ingresos y gastos, para calcular su base imponible afecta a Impuesto de Primera Categoría, deben cumplir con lo señalado en los artículos 29 al 33 de la Lir, por lo cual, deben realizar una Renta Líquida Imponible, en adelante RLI.

Un punto importante que se debe tener en consideración para elaborar la RLI, es que este tipo de establecimientos recibe distintos tipos de ingresos, de los cuales se pueden desglosar en:

³ Art 20 N° 4: las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N°2 del artículo 42, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduanas, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguros que no sean personas naturales; **colegios**, academias e institutos de enseñanza particulares y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento.

- **Ingresos por subvención.**
- **Cobros mensuales establecidos por el artículo 24 del DFL N°2 de 1998⁴.**
- **Derechos de matrículas, de escolaridad y donaciones.**
- **Otros (ventas uniformes, libros, transporte de alumnos, etc.).**

La ley, a través del DFL N° 2 de 1996 y sus modificaciones, señala que algunos de estos tipos de ingresos gozarán de la franquicia de Ingresos no Constitutivos de Renta, por lo cual, deberán deducirse de la RLI.

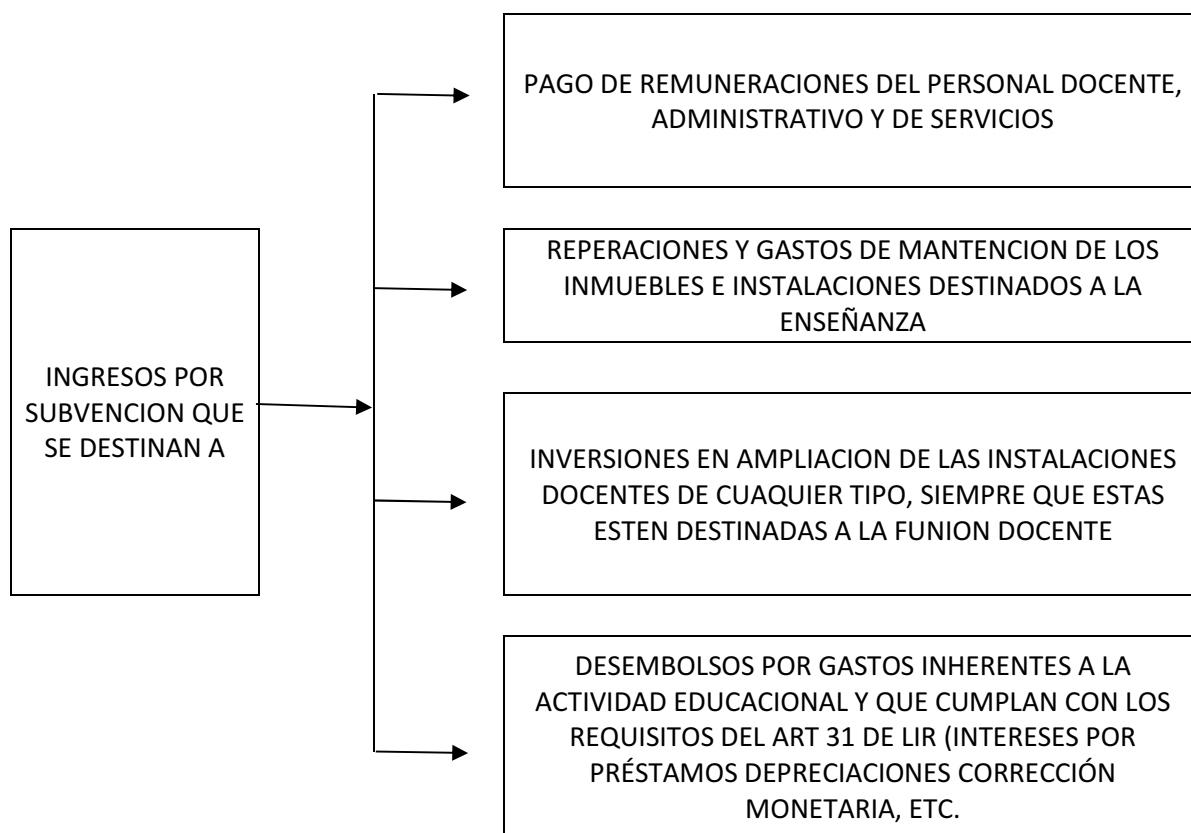
FRANQUICIA DFL 2 AÑO 1998 MINISTERIO DE EDUCACIÓN.

De acuerdo con lo establecido por el DFL N° 2 del año 1996, posteriormente modificado el año 1998, en su artículo N° 5⁵ establece el beneficio de Ingreso no Constitutivo de Renta a la subvención recibida, además de las donaciones que se refiere el artículo 18 del mismo Decreto, en la medida que se utilicen o inviertan en el pago de remuneraciones del personal; en la administración, reparación, mantención o ampliación de las instalaciones de los establecimientos; o cualquier otra inversión destinada al servicio de la función docente.

⁴Artículo 24: Los establecimientos educacionales de financiamiento compartido podrán efectuar cobros mensuales por alumno no mayores a 4 U.S.E. (Unidad de Subvención Educacional).

⁵ Artículo 5: La subvención, derechos de matrícula, derechos de escolaridad y donaciones a que se refiere el artículo 18, en la parte que se utilicen o inviertan en el pago de remuneraciones del personal, en la administración, reparación, mantención, o ampliación de las instalaciones de los establecimientos beneficiados o en cualquier otra inversión destinada al servicio de la función docente, no estarán afecto a ningún tributo de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Esquema de los gastos por concepto de los ingresos por subvención.



En el caso que alguna parte de los ingresos por subvención no sean destinados a los fines señalados, quedan marginados de esta franquicia, por lo cual, se deben someter a las normas generales de tributación de la LIR, como por ejemplo los retiros de los socios o dueños efectuados al ingreso por subvención (Oficio N° 2015 de 30 de enero de 1997, emitido por SII).

Si los ingresos por subvención no han sido utilizados durante el año, mantienen su calidad de ingreso no renta hasta el momento en que sean utilizados, esto de

acuerdo con los Oficios N°4.608 de 29 de noviembre de 2000 y 1.537 de 13 de mayo de 2002 emitidos por el SII.

DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE Y LOS REGISTROS.

Para los efectos de la determinación de la base de imponible, deberá aplicar el mecanismo de cálculo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR.

Para determinar la RLI⁶ deberá contar con el balance respectivo exigido por ley, a la utilidad deberá agregarse los gastos que no guarden relación a la actividad docente, y deducir los ingresos que cumplan con lo establecido en artículo 5 y 18 del DFL 2 del año 1998, siempre y cuando estas cantidades hubiesen sido contabilizadas en resultado. Las cantidades antes mencionadas calificadas como ingreso no renta, no deberán computarse a Fondo de utilidades no tributables, las demás partidas que, si están afectas, debían regirse de acuerdo a lo indicado en el artículo 14 de la LIR que regía en esa fecha.

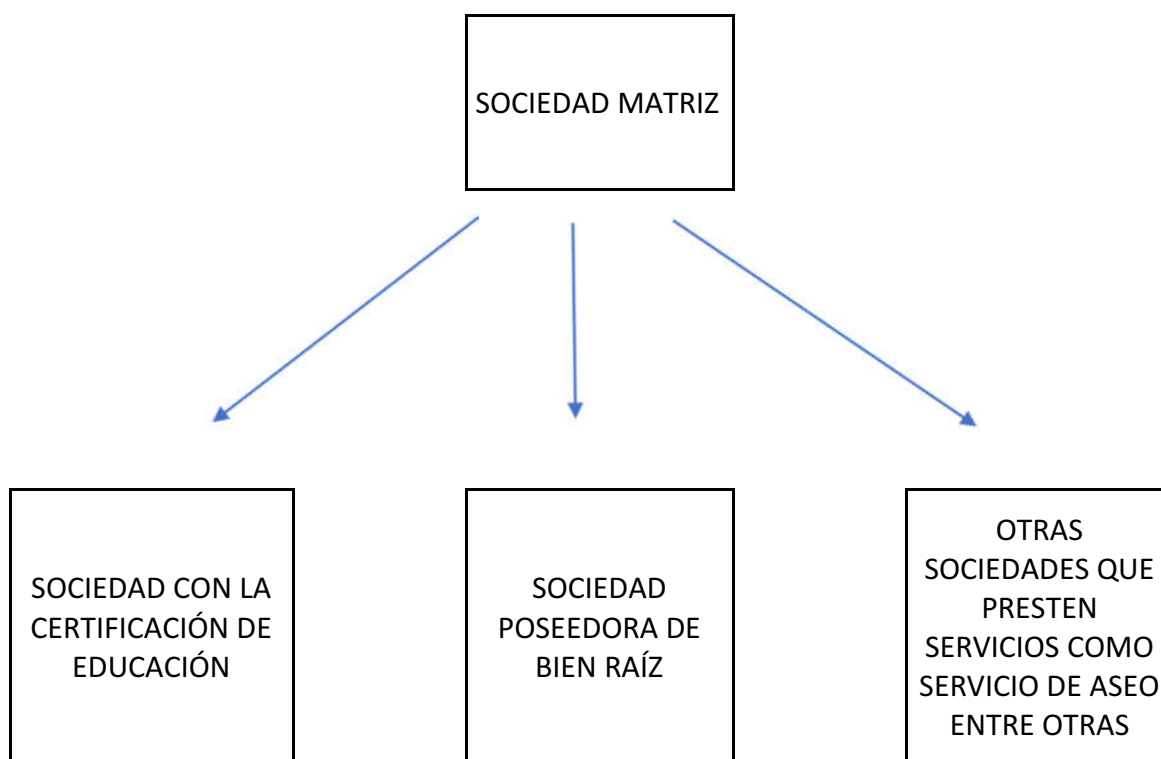
En conformidad a lo indicado por el Oficio N° 4511, de 20 de noviembre de 2001⁷, se indica cómo se determina correctamente la RLI, indicando que la forma correcta es la siguiente:

⁶ Renta Líquida Imponible.

⁷“Teniendo presente que la subvención fiscal y otros valores que reciben los establecimientos educacionales, son ingresos no afectos a ningún impuesto de la LIR en la medida que se destinen a los fines que señala el referido precepto legal, y que tales sumas y sus respectivos gastos asociados o financiados con dichas cantidades, son contabilizados con abono o cargo a resultado, según corresponda, es correcto que en la determinación de la citada base imponible tales conceptos se deduzcan y agreguen respectivamente, por disposición expresa de lo dispuesto por la letra e) del N°1 y la letra b) del N° 2 del Artículo 33 de la Ley de la Renta.”

UTILIDAD SEGÚN BALANCE	\$	600
AGREGADOS:		
GASTOS CUBIERTOS POR SUBVENCIONES	\$	900
DEDUCCIONES:		
INGRESOS POR SUBVENCION	-\$	1,000
R.L.I	\$	500

ESTRUCTURA COMUNMENTE ESTABLECIDA.



Con esta figura⁸ se lograba tener diferenciado los negocios, para así, poder pagar ya sea, por servicios y arriendos catalogados como gastos necesarios para actividad

⁸Obtenido de Análisis de los Principales Incentivos y Beneficios Tributarios utilizados por los Establecimientos Particulares Subvencionados Gratuitos y de Financiamiento Compartido. Autores: Nelson Araneda Ortega y Cinthia Klocker González Tesis para optar al grado de Magister en Tributación Universidad de Chile.

docente, además, todas las empresas son relacionadas, situación que al día hoy con las últimas modificaciones legales ya no se podrán dar.

2.2 CAMBIOS A CONSECUENCIA DE LAS REFORMAS ANALIZADAS.

ESTRUCTURA ACTUAL DESPUÉS DE REFORMAS.

Uno de los objetivos fundamentales de la ley de inclusión escolar, es la prohibición del lucro de las instituciones privadas que perciben la subvención del Estado, para ello se modificó el artículo 46 letra a) del DFL N° 2 de 2009, estableciendo que todos los sostenedores que reciban subvenciones o aportes regulares del Estado no podrán perseguir fines de lucro y deberán destinar de manera íntegra y exclusiva esos aportes y cualesquiera otro a fines educativos.

Además, solo pueden ser sostenedores las personas jurídicas de derecho público y las personas jurídicas de derecho privado cuyo único objeto social sea la educación.

De esta manera, ley de inclusión llevo a establecer que las estructuras educacionales serán básicamente dos:

- Corporación educacional⁹ la cual puede ser administrada por:
 1. Directorio Colegiado.
 2. Un solo director.

⁹Persona jurídica de Derecho Privado sin Fines de Lucro constituidas por dos o más personas naturales debidamente registradas ante la autoridad, cuyo único giro sea la educación, y que rige por las disposiciones de la Ley de Inclusión, y de manera supletoria, por el título XXXIII Libro I Código Civil.

Las corporaciones se encuentran reguladas en el título V del DFL 2 de 1998 del Ministerio de Educación, en los artículos 58 letra a) al artículo 58 letra h).

- Entidades individuales educacionales¹⁰.

Es una persona jurídica unipersonal sin fines de lucro cuyo objeto social es la educación.

Todas estas deberán tener las siguientes condiciones:

- Su objeto social será únicamente la educación.
- Serán todas sin fines de lucro.
- Podrán realizar actividades económicas que se relacionen con su fin educacional.

REQUISITOS MÍNIMOS PARA CONSTITUIR UNA CORPORACIÓN.

Las corporaciones deberán señalar, al menos, los siguientes antecedentes:

- El nombre y domicilio de la persona jurídica. Este nombre no deberá coincidir o tener similitud que pueda provocar confusión con otra persona jurídica u organización vigente. Para ello es indispensable solicitar al Servicio de Registro Civil e Identificación el certificado donde se acredita que no existe otra institución con un nombre similar.
- La duración de la corporación, cuando no sean constituidas por tiempo indefinido.

¹⁰ Persona Jurídica de Derecho Privado sin Fines de Lucro con Personalidad Jurídica y Patrimonio propio, distinto de la persona natural que la constituye, cuyo objeto único sea la educación (para su constitución se requiere de una sola persona).

- Los fines para los cuales es constituida la fundación o corporación.
- Los bienes que forman el patrimonio inicial de la institución, si los hubiere, y la forma en que se aportan.
- Las disposiciones que regulen a los órganos de administración de la corporación, señalando expresamente la forma en que serán integrados.
- Además, se deben incluir las normas que regulen la reforma de los estatutos y la extinción de la persona jurídica, señalando la institución sin fines de lucro a la cual pasarán sus bienes en caso de disolución de la fundación o corporación.
- A su vez, lo estatutos de las corporaciones deberán determinar los derechos y obligaciones de los asociados, las condiciones de incorporación, así como la forma y motivo de exclusión.
- Acreditar el capital mínimo de acuerdo a las normas de Reconocimiento Oficial, según lo señalado en la letra h) del artículo 46¹¹ del DFL N°2 del año 2009 del Ministerio de Educación.

¹¹ Acreditar un capital mínimo pagado, en proporción a la matrícula proyectada para el siguiente, según la tabla que se establece a continuación:

Matrícula proyectada (cantidad de alumnos de fomento)	Monto a acreditar (unidades)
0 - 100	200
101 - 200	300
201 - 400	600
401 - 600	1.000
601 o más	1.400

NORMAS DE RELACIÓN ANTE LOS SERVICIOS Y ARRENDAMIENTOS DE INMUBLES.

Con la entrada en vigencia de la ley de inclusión se incorporó en el artículo 3 letra a) del DFL N.º 2, la prohibición de realizar operaciones con personas relacionadas con los sostenedores o representantes legales del establecimiento, salvo que se trate de personas jurídicas sin fines de lucro o de derecho público que presten permanentemente servicios al o los establecimientos educacionales de dependencia del sostenedor en materias técnico pedagógicas, de capacitación y desarrollo de su proyecto educativo, debiendo informar a la Superintendencia de Educación sobre dichas personas.

Además, en el mismo artículo 3 letra b) se señala que dichos contratos o actos deben ser a condiciones de mercado, además, la Superintendencia de Educación podrá solicitar al SII que realice las tasaciones correspondientes de acuerdo con el artículo 64 del Código Tributario.

ACTIVIDADES AFECTAS A LAS NORMAS DE RELACIÓN.

En el artículo 3 inciso segundo se encuentran descritas las actividades en las cuales puede ser utilizado el financiamiento recibido por el sostenedor, y tal como se señaló anteriormente en la letra a) del mismo artículo se encuentra prohibido realizar las siguientes actividades con personas relacionadas:

- III) Gastos de las dependencias de administración del o los establecimientos educacionales.
- IV) Costo de aquellos servicios que estén asociados al funcionamiento y administración del o los establecimientos educacionales.
- V) Adquisición de toda clase de servicios, materiales e insumos para el buen desarrollo de la gestión educativa, así como recursos didácticos e insumos complementarios que sean útiles al proceso integral de enseñanza y aprendizaje de los y las estudiantes.
- VI) Inversión en activos no financieros necesarios para la prestación del servicio educativo, además, de inversión en activos financieros de renta fija.
- VII) Gastos asociados a la mantención y reparación de los inmuebles y muebles a que se refieren los numerales anteriores.
- VIII) Pago de obligaciones garantizadas con hipotecas, contraídas con el solo propósito de adquirir el o los inmuebles en el cual funciona el establecimiento educacional.
- IX) Pago de créditos bancarios o mutuos cuyo objeto único y exclusivo sea el de invertir el dinero de dicho crédito o mutuo en mejoras necesarias o útiles, sean de infraestructura, equipamiento u otros elementos que sirvan al propósito del proyecto educativo del establecimiento educacional.
- X) Gastos que guarden directa relación con la mejora de la calidad del servicio educativo del o los establecimientos educacionales.
- XI) Gastos consistentes con el proyecto educativo del o los establecimientos educacionales.

NORMA DE RELACIÓN PARA EFECTO DE LA ACTIVIDAD EDUCACIONAL.

Para establecer que se entiende por persona relacionada en la actividad educacional, el legislador creó el nuevo artículo 3 bis en el DFL 2 del Ministerio de Educación, este nuevo artículo señala que se entenderán como persona relacionadas las siguientes:

- a) Los miembros o asociados, fundadores, directivos, administradores o representantes legales de la entidad sostenedora y los directivos del establecimiento educacional, de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del artículo 46 del DFL N° 2 de 2009.
- b) Los cónyuges y parientes hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad de cualquiera de las personas indicadas en la letra a).
- c) Las personas jurídicas en que cualquiera de las personas indicadas en las letras a) y b) anteriores posean directa o indirectamente el 10% o más del capital de ésta, la calidad de directivo o administrador.
- d) Las personas naturales o jurídicas que tengan con cualquiera de las personas indicadas en las letras a) y b) negocios en común en cuya propiedad o control influyan en forma decisiva.

Además, la ley le permite a la Superintendencia de Educación, sin perjuicio de lo anterior descrito, establecer mediante normas de carácter general, que es relacionada a un sostenedor toda persona natural o jurídica que, por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, le permita presumir lo siguiente:

- I) Sus negocios con la entidad sostenedora son de tal importancia o vinculación estratégica, que originan conflictos de intereses con ésta
- II) Por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la entidad sostenedora y de su administración, que no haya sido divulgada públicamente por los medios que franquea la ley, y que sea capaz de influir en las decisiones de esa entidad.

En caso de la norma de relación, se aplica en forma supletoria las normas del Título XV¹² de la Ley N° 18.045.

SANCIONES APLICABLES POR INFRIGIR LA NORMA.

El legislador a través del nuevo artículo 3 ter, estableció sanciones para quienes administren de mala manera los recursos obtenidos de la subvención escolar, estableciendo lo siguiente: el que administrando a cualquier título recursos públicos u otros que perciba el sostenedor en su calidad de tal, sustraiga o destine a una finalidad diferente de los fines educativos, estará obligado a reintegrarlos al establecimiento educacional, debidamente reajustados de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC), entre el mes anterior a la sustracción o desvío y el mes anterior en que se produjere la restitución. Al analizar esta situación, se producirá contablemente una reclasificación de cuentas, ya que, si fue llevado a

¹²Título XV: De los grupos empresariales, de los controladores y de las personas relacionadas. Comprende desde los artículos 96 al 102 de dicha ley.

gasto deberá reclasificarse como una cuenta por cobrar para el establecimiento educacional.

Además, de la devolución de los fondos, la Superintendencia de Educación, sancionará al infractor con una multa del 50% de la suma sustraída o desviada, multa que en ningún caso podrá ser descontada o pagada con cargo a cualquiera de los recursos públicos u otros que perciba el sostenedor en su calidad de tal. También el uso indebido o sustracción de los fondos generara las responsabilidades civiles y penales correspondientes, permitiendo la ley tanto a la Superintendencia de Educación como al Servicio de Impuestos Internos realizar la denuncia al Ministerio Público.

TRIBUTACIÓN DE ACUERDO CON LAS REFORMAS TRIBUTARIAS.

Bajo la nueva estructura de los sostenedores como corporación sin fines de lucro, sus actividades seguirán siendo calificadas en el artículo 20 N°4 de la LIR, por lo cual continúan afectos al Impuesto de Primera Categoría.

Se debe considerar que las modificaciones introducidas a la Ley de Impuesto a la Renta por la Reforma Tributaria y por la Ley 20.899, en ningún momento se refieren al régimen tributario al que deben acogerse las Organizaciones sin Fines de Lucro, como es el caso de las Corporaciones y la Entidad Individual Educacional, donde no existe el fin de repartir utilidades a sus asociados.

“las personas jurídicas reguladas en el Título XXXIII, del Libro I del Código Civil (Corporaciones y Fundaciones), quienes no tienen propietarios, comuneros, socios

o accionistas, y de las empresas en el 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 2º del D.L. N° 2.398”.

Es por esto, que la Circular N° 49 de fecha 14 de julio de 2016, emitida por el SII, estableció que quedan excluidos de la aplicación de los regímenes tributarios los contribuyentes que, no obstante, obtienen rentas afectas a IDPC, carecen de vínculo directo o indirecto con personas que la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que resulten gravados con los impuestos finales. Dicho caso ocurre, con las Corporaciones y Entidades Individuales Educativas, quienes no tienen propietarios, comuneros, socios o accionistas, en esta situación deberán someterse al tributo de IDPC con tasa de 25% sobre la RLI del ejercicio comercial, no debiendo optar por ninguno de los tres regímenes de tributación actualmente vigentes (artículos 14 letra a), 14 letra b) y 14 Ter letra a)) de la Lir.

TRATAMIENTO DE LAS DONACIONES.

De acuerdo con el artículo 18 del DFL 2, estas donaciones quedarán exentas del trámite de insinuación, las donaciones en dinero tendrán el mismo tratamiento que el ingreso por subvención.

Con todo para los donantes que sean contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva, tales donaciones constituyen un gasto cuya deducción la LIR no la acepta como tal, por ende, deberá agregarse a la renta líquida imponible de acuerdo

a lo establecido en el artículo 33 N° 1 y 3 de la ley citada, sin embargo podrán ser rebajada como gasto las donaciones de acuerdo al artículo 31 N° 7 de la LIR, referido a las donaciones efectuadas para la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria del país, o por una ley especial¹³.

¹³ Art. 31 N° 7 Las donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, sólo en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible de la empresa o del 1,6% (uno coma seis por mil) del capital propio de la empresa al término del correspondiente ejercicio. Esta disposición no será aplicada a las empresas afectas a la ley N° 16.624

3. QUÉ SUCEDERÁ CON LA SOCIEDAD EDUCACIONAL CONSTITUIDA ANTES DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY, EN LO REFERENTE A CONTINUIDAD DE GIRO Y RESULTADOS ACUMULADOS.

De acuerdo a lo descrito en el marco teórico, con la entrada en vigencia de las reformas educacional y tributaria trajo consigo grandes cambios. Primero en lo referente a la constitución de las nuevas entidades con personalidad jurídica que podrán optar por ser sostenedores de los colegios particulares subvencionados. Tal cual como lo indicamos en la exposición de la primera parte de nuestro trabajo, estos específicamente podrán ser constituidas básicamente bajo dos esquemas:

- **Corporación educacional.**
- **Entidades individuales educacionales.**

Ante esta situación se nos genera la interrogante, que sucederá con las sociedades que dejan de desarrollar la actividad educacional, después que la traspasen a las nuevas entidades establecidas por la nueva ley. Las sociedades antes mencionadas, podrán seguir dando continuidad de giro, y que sucederá con las utilidades o pérdidas acumuladas en ellas. Debemos precisar que ante esta situación identificamos dos posibles casos:

- 1.- Las sociedades antes constituida, sigue en el rubro de la educación, ya sea como empresa de capacitación, preuniversitarios, u otro similar.
- 2.- Las Sociedades no continúan con el giro de educación

3.1 TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES QUE CONTINÚAN CON EL GIRO EDUCACIONAL.

Las sociedades que continuarán con su giro educacional, ya sea prestando servicios de preuniversitarios, empresas de capacitación, entre otras, deberá optar por uno de los tres nuevos regímenes de tributación establecidos en la Ley 20.780, conocida como Reforma Tributaria, los cuales son:

- Régimen tributario para la micro, pequeña y mediana empresa
- Régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría y;
- Régimen de renta efectiva según contabilidad completa con imputación parcial del crédito por Impuesto de Primera Categoría.

El primer régimen para la micro, pequeña y mediana empresa, está contemplado en el artículo 14 Ter Letra A) de la Ley de Impuesto a la Renta, consiste en un sistema de contabilidad simplificada, los contribuyentes estarán liberados de llevar contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciación, aplicar corrección monetaria y sólo estarán obligados a llevar libros de ingreso y egreso y un libro de caja. La tasa del Impuesto de Primera Categoría para estos contribuyentes ascenderá a 25% y este impuesto podrá ser imputado completamente como crédito contra los impuestos finales de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades.

Para el régimen con imputación total de crédito de impuesto de primera categoría, también denominando régimen de renta atribuida, se encuentra contemplado en el

artículo 14 Letra A) de la Ley de Impuesto a la Renta. Aquellos contribuyentes que se acojan a este régimen, estarán obligados determinar sus rentas mediante contabilidad completa, deberán llevar todos los nuevos registros que establece actualmente la LIR, deberán tributar con una tasa de Impuesto de Primera Categoría de 25% y este impuesto podrá ser imputado totalmente como crédito contra los impuestos finales de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades.

Por último, Para el régimen con imputación parcial de crédito de impuesto de primera categoría, regulado en el artículo 14 Letra B) de la Ley de Impuesto a la Renta y que ha sido denominado como renta semi-integrado, al igual que el régimen del artículo 14 Letra A) los contribuyentes deberán determinar sus rentas mediante contabilidad completa y se encuentran obligados a llevar los nuevos registros que establece la Ley de Impuesto a la Renta. Sin embargo, los contribuyentes acogidos al régimen de renta semi-integrado, se encuentran afectos una tasa del 25,5% para el año tributario 2018 y del 27% para los años tributario 2019 y siguientes. Del Impuesto de Primera Categoría sólo podrán imputar un 65% de éste como crédito contra sus impuestos finales.

3.2 UTILIDAD O PÉRDIDA ACUMULADA.

Al analizar la continuidad de giro en este primer punto, no cabe duda alguna que estas instituciones podrán seguir operando, esto es, aunque hayan traspasado la calidad de sostenedor a las nuevas sociedades (fundación o corporación), estas seguirían con su giro principal que es el educacional, por tanto las utilidades

acumuladas que tengan al momento de traspasar la calidad de sostenedor a la nueva sociedades seguirán las mismas reglas que indican en el artículo 14 de la LIR.

En cuanto a las pérdidas tributarias, de conformidad a lo dispuesto por las normas generales del artículo 31 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los contribuyentes que tienen derecho a deducir como gasto las pérdidas sufridas por el negocio o actividad que desarrollan, son aquellos que declaren en la Primera Categoría la renta efectiva determinada mediante contabilidad.

El Artículo 31 número 3 en su inciso final señala “con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio”. Pero en el caso analizado, no hay cambio en la propiedad de estas empresas.

3.3 LAS SOCIEDADES NO CONTINÚAN CON EL GIRO DE EDUCACIÓN

Otras de las interrogantes es que sucede con las sociedades que no continúan con su giro educacional. De acuerdo a lo descrito en el marco teórico de este trabajo, comúnmente los dueños de estas sociedades educacionales podían ser una congregación religiosa o terceros (personas naturales o personas jurídicas con fines de lucro)

En el primer punto podemos indicar que, estas congregaciones de acuerdo a las estadísticas del Ministerio de Educación equivalen a lo menos a mil

establecimientos educacionales. Por tanto, estos debieron reestructurarse de acuerdo a la normativa vigente, esto es, que quien desarrolla la actividad educacional subvencionada fuera una corporación o fundación sin fines de lucro. Estas sociedades dependientes de una congregación religiosa, en su reestructuración, decidieron aportar todos sus bienes a instituciones que dentro del mismo “grupo religioso” si cumplen con los requisitos establecidos en la reforma educacional. Ante este escenario la pregunta es si estas estaban obligadas a practicar el término de giro establecido en el artículo 38 de la Ley de la Renta. El SII respondió esta interrogante mediante el Oficio N° 1 589, de 05.09.2014, que indica lo siguiente:

“El traspaso del Colegio desde XXXX a la Fundación no implica la disolución de la primera, sino sólo un cierre de su actividad que funcionó por autorización de este Servicio como contribuyente independiente, razón por la cual entiende que la liquidación final de este Contrato de Explotación Conjunta, que se pretende efectuar al 31 de diciembre de 2013, implicará el traspaso de utilidades generadas durante la explotación conjunta del Colegio TTTT, las que deben ser traspasadas a la Fundación, debiendo asimilarse al tratamiento tributario de una reinversión de utilidades”

“Por su parte, si el traspaso de bienes desde el Colegio a la fundación verifica en el acto de constitución de la fundación, no resultará gravado con la tributación establecida en la LIR, por tratarse del aporte inicial de la fundación, no constitutivo de renta, al igual como acontece con los aportes recibos por las sociedades, liberados de tributación en el N°5 del artículo 17 de ese texto”.

“Si el traspaso de bienes se verifica una vez que la fundación cuente con existencia jurídica, adoptará la calidad de una cuota enterada por un asociado, no constitutiva de renta para la fundación según lo previsto en el N° 11, del artículo 17 de la LIR.”

Este oficio plantea claramente que el traspaso de todos sus bienes, derechos y obligaciones no aplicaría el artículo 38 de la LIR por cuanto pertenece a un mismo alero de una organización religiosa, como lo es una congregación.

En cuanto al segundo punto, las sociedades que no se encuentran en alguna congregación y estas dejan de prestar los servicios educacionales y que no cesan sus actividades, al igual que el primer punto podrán continuar operando como sociedad. Estas sociedades deberán optar por algún régimen tributario establecido en la reforma tributaria. Respecto a las utilidades acumuladas, no se requiere mucha atención, puesto que estas tributarán de acuerdo a lo establecido por el artículo 14 de la LIR.

A lo que respecta a las pérdidas, se deberá analizar si se podrá utilizar en el futuro. Como indicamos en los párrafos anteriores, las pérdidas por expresa disposición de la LIR en su artículo 31 indica que si hay alguna reestructuración como cambio de propiedad no se podrá utilizar el gasto por pérdidas acumuladas, salvo que se efectúe entre empresas relacionadas de acuerdo al artículo 100 de ley de Mercado de Valores N° 18.045, a lo que debemos agregar como restricciones para utilizar las pérdidas:

- Que en los doce meses anteriores o posteriores al cambio en la propiedad, la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original por uno distinto, salvo que mantenga su giro principal; o

- Que al momento del cambio indicado, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones; o
- Que pase a obtener solamente ingresos por participación, ya sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades.

Así mismo, igualmente debemos separar los giros del negocio, ante esto la actividad educacional es una distinta a otras actividades, como por ejemplo las ventas de libros, servicios de transportes, venta de uniformes, entre otros. Estas actividades. Las empresas no tendrían ningún problema en seguir operando en estas actividades descritas, estas sociedades deberán optar uno de los regímenes descritos anteriormente. La interrogante mayor es cuando estas entidades no tienen las actividades antes mencionadas, estamos hablando de los copagos recibidos por parte de los padres y apoderados la complejidad que se nos genera es en caso que las sociedades tengan pérdidas acumuladas.

Ante esta situación y de acuerdo a la figura presentada en nuestra primera parte de nuestro trabajo a como estaban comúnmente estructurada las sociedades, perfectamente las pérdidas acumuladas o de arrastre podrían ser utilizadas a través de alguna reorganización u otro mecanismo.

Al traspasar la calidad de sostenedor a las nuevas entidades estas quedarían sin poder continuar con el giro principal, al análisis antes expuesto sobre las pérdidas acumuladas o de arrastre. El ampliar el giro a impartir educación como una OTEC, pre-universitario, entre otras no se vería afectada y podría utilizar estas pérdidas sin

ningún tipo de impedimento. Otra alternativa sería, ampliar el giro a otra actividad y aquí existiría nuevamente la interrogante. Las pérdidas acumuladas se podrían utilizar puesto que no existiría un cambio de propiedad, mantendría el giro principal aunque no lo explote la actividad principal, para cumplir el segundo requisito podría efectuar algún tipo de fusión por absorción con laguna de las empresas del grupo siempre y cuando que la continuadora sea la tenía el giro de educación ya que según el oficio 365 del 15 de febrero de 2018 “Sin perjuicio de que no es claro que la Sociedad Absorbente que aprovecha las pérdidas con motivo del cambio de propiedad efectivamente se encuentre impedida de utilizar dichas pérdidas -dado que además del cambio de propiedad no consta el cumplimiento copulativo de algunas de las hipótesis legales señaladas en las letras a), b) y c) anteriores- en caso que esto último ocurra y se aplique lo dispuesto en la parte final del último inciso del N°3 del artículo 31 de la Ley sobre Impu esto a la Renta, esto es, un cambio de propiedad entre empresas relacionadas, se estima que esta circunstancia no inhibe al Servicio de aplicar la norma general anti elusiva para cuestionar la utilización de dichas pérdidas, en aquellos casos en que el contribuyente haya estructurado sus operaciones con el único objeto de eludir impuestos”.

Ante esto la sociedad que quiera aplicar este tipo de operación podría aplicar la norma anti elusión contempladas en los artículos 4 bis, ter y quáter de la LIR.

4. CONCLUSIONES.

Al revisar los efectos en las sociedades al entrar en vigencia estas reformas quedaron situaciones sin aclarar, en cuanto a los procesos a los que podrían optar estas sociedades, que quedaron sin poder ejercer su actividad principal. Estas modificaciones pudieron haber contemplado normas especiales transitorias, en donde estas sociedades, que si bien muchas utilizaban de buena manera los recursos entregados por el Estado, quedaron a la deriva por no tener los recursos suficientes para haber contratado o recibido una asesoría adecuada. Aún así, como indicamos en nuestro análisis, en lo que respecta a la tributación a los establecimientos educacionales no hay muchos puntos relevantes, ya que se encuentran tratados.

5. BIBLIOGRAFIA.

- Vicente E. Salort S. Ediciones Tributarias y Laborales Aplicadas S.A
Tributación de los Colegios Subvencionados y de Financiamiento
Compartido, 2009.
- Nelson Araneda Ortega y Cinthia Klocker González “Análisis de los
Principales Incentivos y Beneficios Tributarios utilizados por los
Establecimientos Particulares Subvencionados Gratuitos y de
Financiamiento Compartido”. Autores Tesis para optar al grado de Magíster
en Tributación Universidad de Chile, 2010.
- http://www.comunidadescolar.cl/marco_legal.html
- Oficio N° 215 de fecha 30 de enero de 1997 Servicio de Impuestos
Internos. [http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/renta/renta215
.htm](http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/renta/renta215.htm)
- Oficio N.º4.608 de fecha 29 de noviembre de 2000 Servicio de Impuestos
Internos
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/otras/otras04.htm>
- Oficio N°1.537 de fecha 13 de mayo de 2002 Servicio de Impuestos
Internos. [http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/renta/ja288.ht
m](http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/renta/ja288.htm)
- Oficio N° 651 de fecha 09 de abril de 2018. Servicio de Impuestos Internos.
[http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_imp
uesto_renta/2018/ja651.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja651.htm)

- Oficio N° 1.589 de fecha 05 de septiembre de 2014. Servicio de Impuestos Internos.
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/renta/ja1589.htm>
- Oficio N° 2.545 de fecha 04 de diciembre de 2018. Servicio de Impuestos Internos
http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja2545.htm
- Boletines Normativos emitidos por CONACEP
http://www.conacep.cl/boletines_normativos/
- Circular 49 año 2016 emitida por Servicio de Impuestos Internos.
http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2016/circu49.pdf
- Decreto con Fuerza de Ley 2 de año 1998 y sus modificaciones, sobre Subvención del estado a establecimientos educacionales, Ministerio de Educación, Chile.
- Ley 20.845, de Inclusión Escolar, promulgada el 08 de junio de 2015, Ministerio de Educación, Chile.
- Decreto 40 de fecha 17-09-2016, del Ministerio de Educación, Chile
- Decreto Ley 824, Ley de impuesto a la Renta, Chile.

6. VITA

Victor Manuel Donoso Vargas

Contador Auditor perteneciente de la Universidad Andrés Bello.

Magister en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios, de Universidad de Chile.

Catorce años ejerciendo la actividad de contador, recursos humanos y en materias tributarias seis años de experiencia. Preste servicios en una pequeña oficina de Outsourcing, en distintas empresas, con actividades en distintos rubros de la economía, actualmente trabajo en una Constructora e Inmobiliaria a cargo del departamento de contabilidad.