



“TRIBUTACIÓN ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO”

Parte 1

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

Alumna: Viviana Puentes R.

Profesor Guía: Boris León

Santiago, noviembre 2018

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
CAPITULO I	2
1. INTRODUCCIÓN.....	2
1.1. Planteamiento.....	2
1.2. Hipótesis.....	5
1.3. Tema	6
1.4. Objetivo General	6
1.5. Objetivo Específicos.....	6
1.6. Metodología	7
2. MARCO TEÓRICO.....	8
2.1. Discusión Bibliográfica.....	8
2.2. Marco Conceptual y Normativo	8
2.2.1. Definiciones de Organizaciones Sin Fines de Lucro	8
2.2.2. Definiciones de Empresas	10
2.2.2.1. Sociedades Comerciales en Chile	11
2.2.3. Normativa utilizada	16
2.2.3.1. Normativa OSFL.....	16
2.2.3.2. Normativa del Impuesto a la Renta.....	17
2.2.3.4. Franquicias y beneficios tributarios al Impuesto de Primera Categoría	23
2.2.3.5. Declaraciones Juradas que deben presentar las OSFL	27
2.2.3.6. Jurisprudencia administrativa	28
CAPITULO II	37
3. DESARROLLO	37
3.1. OSFLy sus Filiales como Contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría	37
3.1.1. Consideraciones preliminares	37
3.1.2. Definición de Contribuyente	38
3.1.3. Regímenes generales de tributación	38
3.1.4. Sistema Integrado de impuestos.....	40
3.1.5. Interpretación administrativa de la tributación OSFL.....	40
3.1.6. Tributación de las filiales de la OSFL.....	41

3.1.7.	Análisis de la facultad de interpretación administrativa del Servicio de Impuestos Internos.	46
3.1.8.	Análisis de normativa legal versus lo que interpreta el SII.....	48
3.1.9.	OSFL e impuestos finales.....	49
4.	CONCLUSIÓN	54
4.1.	Conclusión	54

TABLA DE ILUSTRACIONES

FIGURA

PÁGINA

Figura 1: Relación de la tributación de empresas y contribuyentes finales	15
Figura 2: Flujo de Propiedad Establecimientos Educativos “AAA”, “BBB”, “CCC”	34
Figura 3: Flujo de propiedad XXXXX S.A.	36
Figura 5: Tipos societarios correspondientes a los regímenes que entran en la asignación por omisión	50
Figura 6: Contribuyentes que por calidad jurídica o composición societaria pueden optar por el régimen tributario	51

Dedicatoria

Porque de Él, por Él y para Él son todas las cosas....

A mis hijos, Angélica y Cristián.

Agradecimientos

En primer lugar, mis agradecimientos a Dios, por todas y cada una de las oportunidades que me ha dado en mi vida profesional, laboral y personal.

A mis hijos, Angélica y Cristian, porque su sola existencia es el motor de mi vida.

A los queridos amigos y familiares que con su preocupación y apoyo me han alentado a seguir adelante.

A todos muchas gracias.

Viviana

CAPITULO I

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Planteamiento

Dentro de las características de nuestra sociedad está el organizarnos en torno a distintos objetivos o intereses en común, así ocurre con las organizaciones comerciales y con las organizaciones de naturaleza social, consecuentemente con el aumento de la complejidad de estas entidades, se ha implementado una serie de regulaciones para todas ellas, normas legales, económicas, financieras y tributarias.

Estas entidades se pueden diferenciar en: entidades con fines de lucro, éstas son las organizaciones conocidas como empresas y entidades sin fines de lucro, dentro de las cuales podemos encontrar; Fundaciones, Corporaciones, Asociaciones gremiales, Sindicatos, Juntas de vecinos, organizaciones comunitarias, Cooperativas, y otras instituciones cuyo objeto no es el lucro económico.

Actualmente existen en Chile, más de 278.000 Organizaciones Sin Fines de Lucro (en adelante OSFL), (La Tercera, 2018) con vigencia registradas en el Registro Civil y de Identificación, estas organizaciones representan en nuestro país un sector significativo en términos de fuerza laboral y de flujos financieros.

Específicamente las OSFL, en su conformación legal, están sujetas a la reglamentación del Título XXXIII Libro 1 del Código Civil, donde se detalla cómo se

constituirán y cómo adquirirán personalidad jurídica, y desde el año 2012 también están reguladas por la ley N° 20.500.

Desde un punto de vista social estas organizaciones están revestidas de una valoración que las sitúan en una posición importante dentro de nuestra sociedad, estas entidades se ocupan de satisfacer o complementar necesidades sociales que el Estado no alcanza a suplir, en sectores como la educación, vivienda, atención de los ciudadanos en situación de pobreza o de abandono, atenuar el impacto medioambiental de grandes obras de infraestructura, etc.

Otro motivo que tienen los privados para crear estas organizaciones sin fines de lucro es que algunos conglomerados corporativos para cumplir con sus metas y/o exigencias de Responsabilidad Social Empresarial (RSE), canalizan esta función a través de una OSFL.

Las características más relevantes de las OSFL en Chile es que: son privadas, salvo algunas que pertenecen al sector público como las Corporaciones Municipales de Educación y de Salud, no tienen finalidad de lucro, salvo obtener beneficio o utilidades para que sean reinvertidas en las mismas organizaciones, que poseen autonomía para dirigirse y normarse y que son de formación y participación voluntarias.

A pesar de su importancia para la sociedad, no siempre cuentan con recursos permanentes, es por este motivo que están en constante búsqueda de financiamiento, las OSFL en Chile tienen diversas fuentes, que se podrían agrupar

en tres ítems de acuerdo a lo señalado en el (Grupo de investigación FOCUS en conjunto con equipo de investigación Johns Hopkins University Center, 2006):

- Ingresos provenientes de la filantropía.
- Financiamiento público
- Ingresos propios.

Tributariamente, las OSFL están exentas de impuestos. Ahora bien, la normativa tributaria y la jurisprudencia administrativa también es bastante taxativa al establecer que la exención no es por el tipo legal de la entidad, sino que por el contrario son organizaciones afectas a impuestos en la medida que desarrollen actividades definidas en las distintas leyes tributarias como hechos gravados, ya sea de Impuesto al Valor Agregado, (en adelante IVA), Impuesto a la Renta o cualquier otro impuesto.

En consecuencia, en la medida que estas entidades realicen operaciones o actividades para su financiamiento que califiquen como ingreso renta, definido como tal en la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante LIR), esto es, que determinen utilidades o beneficios como resultado de la ejecución de las actividades definidas en el artículo 20 de la LIR, estarían afectas a toda la normativa de la LIR, y específicamente artículo 14 donde se encuentran los regímenes de tributación y se establece la integración de los impuestos empresariales y personales y al artículo 31 N° 3, donde se especifica que las pérdidas tributarias en algunas condiciones darán derecho a devolución de los impuestos pagados.

A través del análisis de la normativa tributaria vigente y de los pronunciamientos del SII en esta materia, se buscará dar respuesta a las mayores dudas que surgen al estar en presencia de una eventual tributación de este tipo de entidades. A priori se podría establecer la tributación de las OSFL, pero cuando éstas mismas organizaciones tienen una participación del 100% o en porcentajes menores en otras sociedades que efectivamente tienen fines de lucro, la normativa no deja totalmente esclarecida la tributación que las afectaría.

En definitiva, este trabajo de tesis abordará ambas aristas; la afectación de tributos para las OSFL, en relación al Impuesto a la Renta y la determinación de los impuestos que se les aplicarían a sus filiales productivas.

Una vez resueltas las primeras interrogantes, se podrá dar respuesta a las siguientes lógicas preguntas, ¿será obligatorio y/o necesario llevar registros de rentas empresariales?, y si fuera así, ¿cuáles serían estos registros?, O ¿podrán imputar otras franquicias tributarias que son propias del Impuesto de Primera Categoría (en adelante IDPC)? Todo esto con la finalidad de facilitar el cumplimiento tributario de este tipo de entidades.

1.2. Hipótesis

Las OSFL, en la medida que desarrollen actividades afectas al impuesto sobre la renta se encontrarán gravadas con los respectivos impuestos. Sin embargo, debido a que las OSFL, Corporaciones y Fundaciones, no poseen socios o

accionistas contribuyentes de impuestos finales (Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional) no pueden acogerse a los regímenes de renta atribuida (artículo 14 A)) o parcialmente integrado (artículo 14 B)) y tampoco pueden acogerse a estos regímenes sus filiales.

1.3. Tema

Para el desarrollo de la hipótesis trataremos el siguiente tema:

Tema 1

Determinar a qué régimen tributario podrían quedar afectas las OSFL y sus filiales, en atención a su porcentaje de participación que tenga ésta sobre las otras empresas de su propiedad.

1.4. Objetivo General

El objetivo de este trabajo es establecer cuál es la tributación que afecta a las Organizaciones sin Fines de Lucro (OSFL) y sus filiales, a qué régimen tributario se encontrarían afectas (régimen de renta atribuida o régimen parcialmente integrado).

1.5. Objetivo Específicos

- Entender lo que es una OSFL.

- Establecer el régimen tributario aplicable en materia de renta tanto para las OSFL como para sus filiales.
- Analizar si hay diferencias en la tributación de filiales de las OSFL, considerando que éstas últimas tengan una participación del 100% o en aquellos casos, en que puede haber una participación en conjunto con terceros distintos a la OSFL.
- Establecer la posibilidad del uso de franquicias tributarias o rebajas al IDPC que eventualmente pagarán las OSFL y sus filiales.

1.6. Metodología

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un método de inferencia deductivo, en el que se analizará la normativa vinculada a la tributación de la Renta que aplica específicamente en las Organizaciones Sin Fines de Lucro, normativa que se contiene principalmente en el Decreto Ley N° 824 del año 1974 y la jurisprudencia administrativa relacionada. Para seguir a continuación de manera particular, con la determinación de los efectos tributarios que derivan de dicha normativa sobre las actividades económicas de estas organizaciones y sus filiales que quedan afectadas con estos tributos, tanto en sus obligaciones tributarias principales (pago de impuestos), sus obligaciones tributarias accesorias (registros y declaraciones), además de la procedencia en la devolución de los pagos provisionales por utilidades absorbidas.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Discusión Bibliográfica

A pesar del crecimiento y la importancia que han adquirido las OSFL en el último tiempo, no es posible encontrar gran cantidad de material bibliográfico específico en relación a la tributación de las OSFL, a excepción de una variada jurisprudencia administrativa gran cantidad de oficios por parte del SII y la normativa propia de las OSFL.

En general la normativa y jurisprudencia administrativa tributaria históricamente se han enfocado en la ocurrencia o no de los hechos gravados de los Impuestos IVA y Renta y actualmente producto de la Reforma Tributaria, han surgido una serie de interrogantes para estos contribuyentes y sus filiales que ameritan una clarificación específica para estas Organizaciones.

2.2. Marco Conceptual y Normativo

2.2.1. Definiciones de Organizaciones Sin Fines de Lucro

Las Organizaciones Sin Fines de Lucro. Son organizaciones que no tienen como objetivo el beneficio económico; esto es que, a diferencia de las organizaciones empresariales privadas, las utilidades que generan no son repartidas entre sus socios, sino que se destinan a su objeto social.

Por lo tanto, se entiende, que los ingresos que obtienen y que sólo estarían constituidos por cuotas sociales que aportan sus asociados, o por aportes o donaciones de empresas o particulares, recibidas 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 Ingreso no constitutivo de renta desde el punto de vista tributario.

Dentro de este grupo de contribuyentes se pueden considerar:

- Organizaciones no gubernamentales (en adelante ONG). Son entidades de iniciativa social y fines humanitarios que son independientes de la administración pública y no persiguen un fin lucrativo. Las formas jurídicas más emblemáticas que existen para este tipo de organizaciones son las fundaciones, asociaciones, cooperativas.
- Fundaciones. Una fundación es un tipo de forma jurídica de OSFL la cual tiene fundadores que le otorgan un patrimonio determinado para cumplir un determinado fin, objeto social también determinado por sus fundadores.
- Corporaciones. Corporación es una persona jurídica, constituida por personas naturales para cumplir un objetivo determinado.
- Asociaciones gremiales. Una asociación gremial es una organización constituida por personas naturales y jurídicas que tiene por finalidad promover el desarrollo, protección y establecimiento de normas de los procesos de las actividades profesionales o de oficios que realizan sus integrantes.

- Sindicatos. Un sindicato es una asociación permanente de trabajadores cuya finalidad es defender los derechos de sus asociados y ser el representante en las negociaciones con los empleadores en temas como los salarios y otras condiciones laborales.
- Juntas de vecinos y organizaciones comunitarias. Son grupos de personas que se unen y organizan para resolver problemas y buscar soluciones a problemas que les afectan en su comunidad. Los problemas pueden ser de diversa índole; carácter social, cultural, económico, político y/o productivo.
- Cooperativas. Las cooperativas son asociaciones que tienen por finalidad la ayuda mutua, tienen por objeto mejorar las condiciones de vida de sus socios, distribuyendo el excedente correspondiente a operaciones con sus asociados al final de cada periodo determinado.
- Otras instituciones cuyo objeto no es el lucro económico. Dentro de estas se pueden encontrar agrupaciones como Centros de Padres, Centros de Alumnos, Asociaciones culturales, etc.

2.2.2. Definiciones de Empresas

Para la Real Academia de la Lengua Española (en adelante RAE), una empresa es unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o prestación de servicios con fines lucrativos (Real Academia Española, s.f.).

Desde el punto de vista económico, cuando se habla empresas en general las referencias se hacen a las empresas privadas, las cuales tienen por objetivo maximizar su beneficio obtenido de sus recursos escasos, o sea, dentro de las principales cosas que persiguen es eficiencia en el uso de recursos.

2.2.2.1. Sociedades Comerciales en Chile

Las empresas comerciales en Chile se organizan en distintos tipos societarios, y la elección de este básicamente responde a la conveniencia de los dueños. Existen en casos específicos de negocios que sólo pueden ser de determinado tipo de empresa, pero esto se debe a que la ley que regula el sector les exige constituirse como un tipo de sociedad específico (como es el caso de bancos y compañías de seguros, entre otros).

De acuerdo a lo que se puede encontrar dentro del artículo 14 de la LIR, algunos tipos de sociedades comerciales que existen son (Servicio de Impuestos Internos, s.f.):

- Empresa Individual. Corresponde a aquella entidad dedicada a desarrollar alguna actividad económica, pero no se encuentra organizada como persona jurídica, sino que está formada por una persona natural. En este tipo de sociedades el empresario puede responder con sus bienes por las obligaciones o deudas contraídas por la entidad.

- Empresa Individual de Responsabilidad Limitada. Es una persona jurídica formada exclusivamente por una persona natural, en dónde el único dueño responde hasta el monto de su patrimonio dentro de la empresa frente a las obligaciones o deudas contraídas por la empresa.
- Comunidad. Entidades que suelen nacer de hechos y no de contratos (no nacen de la voluntad de las partes). No tienen personalidad jurídica propia, su representante actúa por los comuneros y la comunidad junto con sus deudas se encuentran divididas en partes iguales entre los comuneros.
- Sociedad de Personas. Son todas las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose las S.A. y las otras sociedades cuyo capital está dividido en acciones.
- Sociedad por acciones (en adelante SPA). Corresponden a aquellas sociedades mercantiles, cuyo capital está dividido en acciones. Pueden ser unipersonales y los accionistas responden hasta el monto de sus respectivos aportes.
- Agencia (del artículo 58 N° 1 de la LIR). Corresponden a Agencias de Sociedad Anónima Extranjera. A este tipo de entidades no se les exige autorización para su establecimiento. La S.A. extranjera nombra un agente o representante en Chile, el que debe tener domicilio o residencia en Chile, y es quién obrará bajo responsabilidad directa de la sociedad.
- Sociedad Anónima Abierta. Son Sociedades anónimas (su capital está representado por acciones) y corresponden a aquellas que inscriben, voluntariamente o cumpliendo con una obligación legal, sus acciones en el Registro

de Valores. Su funcionamiento está normado por la Ley 18.046. Están sometidas a la fiscalización de la Superintendencia de Valores y Seguros (en adelante Superintendencia). Su patrimonio está representado por acciones.

- Sociedad Anónima Cerrada. Son aquellas que, por ser Sociedad Anónima, su capital está representado por acciones, pero este tipo de sociedades no califican como Abierta o Especial, de acuerdo a lo establecido en el artículo 2 de la Ley 18.046.

- Sociedad en Comandita por Acciones. Aquella sociedad que tiene dos clases de socios: los gestores (que tienen la facultad de administración) y los socios capitalistas (que son pasivos), además los derechos de sus socios están representados por acciones.

Es importante tener en consideración los tipos de sociedades que existen, porque el artículo 14 A) y artículo 14 B) de la LIR hacen referencia a qué tipo de sociedades son las que se podrían optar por elegir un régimen u otro.

2.2.2.2. Principales definiciones de estructura societaria

Existen empresas que se encuentran dentro de estructuras societarias, algunas más complejas que otras, es importante establecer cuál es el rol de cada una de ellas dentro del grupo de empresas, ya que esto tiene aplicaciones tributarias. Los principales roles de las empresas son:

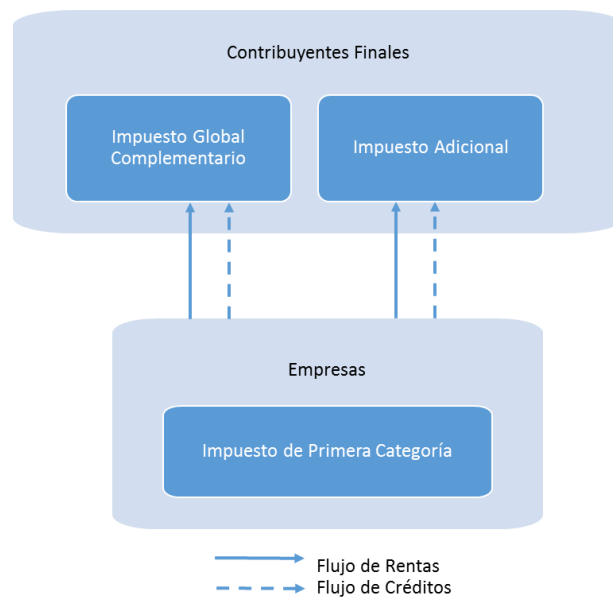
- Empresa matriz o controladora. Aquella empresa que es dueña de una empresa filial, o sea que tiene mayoría de votos en la junta de accionistas y puede influir decisivamente en la administración de la sociedad (Servicio de Impuestos Internos, s.f.).
- Empresa filial. Se establece que una empresa es filial de otra cuando se posee directa o indirectamente el 50% de participación en su capital, sobre el 50% del capital con derecho a voto o pueda elegir (o tener influencia en la elección) directores o administradores (de acuerdo al artículo 86 de la Ley 18.046).
- Empresa coligada. Una empresa es coligada de otra cuando la dueña posee una participación, que no implique controlarla, que posea el 10% o más de su capital total o de su capital con derecho a voto, o no tenga poder de elección (o influencia en la elección) de directores o administradores).
- Empresas relacionadas. En el plano tributario, en el artículo 20 de la LIR estipula que las empresas son relacionadas en los términos de los artículos 96 al 100 de la Ley 18.045, básicamente las relaciones que existan entre las sociedades pueden ser:
 - Que las empresas pertenezcan al mismo grupo empresarial.
 - Respecto de una empresa pueden ser matriz, filial, coligada o coligante.
 - Que compartan directores, ejecutivos principales.
 - Que la empresa, por acción individual o por acción conjunta, controle el 10% o más del capital de otra empresa.

2.2.2.3. Tributación Final del Impuesto a la Renta

Como el impuesto a la renta es un impuesto que se encuentra integrado completa o parcialmente, debido a que el pago del impuesto corporativo (Impuesto de Primera Categoría) genera crédito que puede ser imputado total o parcialmente al Impuesto Global Complementario o Adicional, son los contribuyentes finales los que completan el “ciclo” del impuesto (ver figura 1). Estos contribuyentes finales serán:

- Personas naturales con domicilio o residencia en Chile (lo que significa que se trata de un contribuyente del Impuesto Global Complementario)
- Personas naturales o jurídicas que carezcan de domicilio o residencia en Chile (que significa que se trata de un contribuyente de Impuesto Adicional).

Figura 1: Relación de la tributación de empresas y contribuyentes finales



2.2.3. Normativa utilizada

2.2.3.1. Normativa OSFL

- Título XXXIII Libro I del Código Civil. Artículos 545 al 564. Define y establece atributos de las personas jurídicas, estableciendo requisitos y formalidades para las fundaciones y corporaciones de beneficencia pública. Dentro de estos conceptos lo fundamental es que establece el Derecho que tienen las personas a asociarse libremente para la consecución de fines lícitos, siempre que las asociaciones que constituyan no sean contrarias a la moral, al orden público y a la seguridad del Estado, o realicen actos contrarios a la dignidad y valor de la persona, al régimen de Derecho y al bienestar general de una sociedad.

Algunos temas relevantes tratados en la ley son:

- La afiliación a una asociación es siempre libre, personal y voluntaria.
- El Estado garantizará la plena autonomía de las asociaciones y no podrán adoptar medidas que interfieran en su vida interna.
- Estas personas jurídicas pueden ser Corporaciones y Fundaciones, estableciendo la principal diferencia entre ellas:
 - Las Corporaciones o asociaciones: con una unión estable de una pluralidad de personas, que persigue fines ideales o no lucrativos.

- Las Fundaciones: son un conjunto de bienes, un patrimonio destinado por uno o más individuos al cumplimiento de determinado fin.

- Ley N° 20.500. Es la Ley sobre asociaciones y participación ciudadana en la gestión pública, que aborda principalmente las asociaciones entre personas (marco de derecho, límites y rol del Estado en el apoyo a la asociatividad – buscando agilizar el proceso de obtención de personalidad jurídica -) y la participación ciudadana en la Gestión Pública (modalidades de participación que tienen personas y organizaciones sociales en el ámbito de su competencia). Establece un Registro Nacional de Personas Jurídicas sin Fines de Lucro a cargo del Registro Civil e Identificación.

- Resolución 1830 Exenta del Ministerio de Justicia. Fija un límite patrimonial para que las asociaciones y fundaciones deban someterse al examen de auditores externos. Establece que deben someterse al examen de auditores independientes cuando posean un patrimonio superior a MM\$ 4.000 o tener ingresos anuales por un monto igual o superior a MM\$ 2.000 y deben enviar al Ministerio de Justicia una copia del informe en un plazo de diez días hábiles después de ser emitido.

2.2.3.2. Normativa del Impuesto a la Renta

El impuesto a la renta, visto desde la mirada de una empresa, está compuesto por dos impuestos que se encuentran integrados. Por una parte, tenemos el Impuesto de Primera Categoría – símil al impuesto corporativo - (en

adelante IDPC) que grava las rentas clasificadas en dicha categoría, sin atender a la condición o naturaleza jurídica del beneficiario de las mismas. Por otro lado, está el Impuesto Global Complementario (en adelante IGC) frente al cual, en su base, deja de tener incidencia el origen de los ingresos, o sea, tiene el mismo peso un ingreso generado por trabajo que un ingreso generado por ganancia de capital e involucra el total de las rentas obtenidas por el contribuyente (Araya Ibáñez, 2013).

Para efectos de esta tesis, las principales definiciones del impuesto a la Renta y las incidencias en las ISFL se encuentran en la misma LIR, en Leyes especiales y el Jurisprudencia administrativa (que va a ser detallada en un apartado posterior).

2.2.3.3. Ley del Impuesto a la Renta D.L. 824 del año 1974

- Artículo 14 de la LIR: La forma general en que deben tributar las empresas se encuentra definida en el Artículo 14 de la Ley de la Renta. De acuerdo a lo mencionado en este artículo las empresas que se rijan por él están obligadas a declarar sobre base de sus rentas efectivas según contabilidad completa.

En el artículo se definen a los contribuyentes que están obligados a declarar sus rentas en base a este artículo por alguno de los métodos que señala, estos son empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, comunidades. También define la integración entre el impuesto empresarial (o corporativo) y los impuestos personales de los propietarios, tanto para régimen 14 A, como para el régimen 14 B.

- Artículo 14 Letra A. Los tipos societarios por defecto (sin haber realizado la elección) quedan sujetas a este tipo de tributación son: Empresas Individuales, Empresas Individuales de responsabilidad Ltda., Comunidades, Sociedades de Personas (no considera las sociedades en comandita por acciones). Su principal característica es la atribución completa de la renta determinada como Base Imponible para el pago del IDPC, y consecuentemente la entrega del crédito que da este pago de Impuesto para los impuestos finales, IGC e Impuesto Adicional (en adelante IA) en un 100%.

- Artículo 14 Letra B: llamado régimen de imputación parcial de créditos, debido a que los dueños de las empresas que se acojan a él sólo pueden hacer uso como crédito de un 65% del pago por Impuesto de Primera Categoría. La tasa que se aplica a las rentas obtenidas es de un 27% a contar del año comercial 2018. Los contribuyentes de este impuesto deben determinar sus rentas en base a renta efectiva basada en contabilidad completa.

Los tipos societarios por defecto (sin haber realizado la elección) quedan sujetas a este tipo de tributación son: Sociedades por Acciones, Agencias (del artículo 58 N° 1 de la LIR), Sociedad de Personas (constituida por personas jurídicas o por personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile).

Los tipos de empresas que no pueden elegir este régimen son: Sociedades Anónimas abiertas, Sociedades Anónimas Cerradas, Sociedades en Comandita por acciones.

- Artículo 17 N° 9, Exime de impuestos la adquisición de bienes a través de la prescripción, sucesión por causa de muerte o donación de acuerdo a lo contemplado respectivamente en los artículos 2.492, 951 y el 1.386 el código civil.
- Artículo 17 N° 11, norma sobre la condición de Ingreso No considerado Renta - a los Ingresos obtenidos a través de cuotas de asociados a una organización.
- Artículo 19 de la Ley de Renta. Establece el ámbito de aplicación de la norma tributaria del Título II. Impuesto de 1ª categoría determinado sobre las rentas percibidas y devengadas del Capital.
- Artículo 20 de la Ley de Renta: Se establece la tasa del Impuesto de 1ª categoría para los regímenes generales de tributación, Régimen 14 A, renta atribuida y Régimen 14 B, semi integrado y junto con ello en este artículo se determina que actividades económicas, al momento de generar renta, ya sea percibida, y devengada, están afectas a este Impuesto. Estas actividades están clasificadas y numeradas desde el N° 1 al N° 5 de este artículo.
 - N° 1: La renta efectiva proveniente de la posesión o explotación, a cualquier título, de bienes raíces agrícolas y no agrícolas.
 - N° 2. Rentas de capitales mobiliarios.
 - N° 3. Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos, sociedades de inversión o capitalización, de

empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.

- 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 aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento.
- N° 5. Todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas.
- Artículo 29 al 33 de la LIR. Se detalla la estructura de la Renta Líquida Imponible (en adelante RLI) que conforma la base imponible para el pago del IDPC.
- Artículo 31 de la LIR. En este artículo se definen los requisitos para que un gasto tenga la calidad de "necesario para producir la Renta", Renta que se entiende afecta al IDPC.
- Artículo 31 N° 3 Establece que el caso de que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas se considerará como

pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos N° 93 al N° 97 de la LIR.

- Artículo 39 N° 2 y N° 4 de la Ley de Renta. Estos artículos eximen las rentas obtenidas por intereses y rentas que provengan de bonos, pagarés, otros títulos de dinero y, capitales mobiliarios, salvo que estas rentas sean obtenidas por empresas que desarrollen actividades clasificadas en los números 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR y declaren la renta efectiva.
- Artículo 40 N° 4. Establece la exención del impuesto IDPC a las rentas percibidas por Instituciones de beneficencia sin fines de lucro que tengan por objeto social en sus estatutos proporcionar ayuda a personas de escasos recursos (esto aplica para la ayuda material o de otra índole).

2.2.3.3.1. Suplemento Tributario Operación Renta

En el suplemento tributario se encuentran las instrucciones para el llenado del formulario de auto declaración N° 22, instancia determinada por la autoridad fiscal para la declaración del pago de Impuestos cedulares anuales, tanto para contribuyentes de 1ª categoría como de 2ª categoría, determina para la línea 48 en su código 18, lo siguiente:

- Base imponible para el pago del Impuesto de 1ª categoría de la LIR.

- Se establece que los contribuyentes que no se pueden acoger a los regímenes de tributación señalados en la letra precedente, por no cumplir con los requisitos exigidos para ello, pero que determinen su renta efectiva mediante una contabilidad completa, también deben utilizar esta Línea 48 del Formulario 22, para declarar el IDPC que les afecta por las actividades que desarrollan, entre los cuales se encuentran, las Fundaciones, Corporaciones, Asociaciones.

2.2.3.4. Franquicias y beneficios tributarios al Impuesto de Primera Categoría

Las principales franquicias y beneficios tributarios que existen en el Impuesto a la Renta para las empresas que tributan con el Impuesto de Primera Categoría son:

- Pago Provisional por Utilidades Ajenas. A partir del 01.01.2017, lo establecido en el artículo 31, número 3, señala que un contribuyente que tributa renta afecta a Impuesto de 1ª categoría, podrá obtener devolución de este impuesto cuando, se cumplan dos requisitos copulativos; por un lado que se genere pérdida tributaria, estableciendo que en el caso del régimen 14 A esta pérdida tiene que ser antes de reposición a la RLI, determinada en el artículo 33 N° 5, y que se perciban retiros o dividendos afectos a impuestos finales por parte de otras empresas o sociedades en el mismo período. Este crédito para estos efectos tendrá carácter de pago provisional mensual (PPM) y su imputación será hasta la cobertura del pago del

Impuesto de primera categoría, (IDPC), correspondiente a la RLI determinada después de la reposición de las utilidades ajenas con crédito de 1ª categoría.

- Crédito por contribuciones de bienes raíces. De acuerdo a lo dispuesto por los artículos 20 N° 1 letras a), b) y c) y 34 N° 2 letra a) de la LIR, los contribuyentes que tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces son los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas en general y los contribuyentes que exploten bienes raíces no agrícolas en calidad de propietario o usufructuario mediante su arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal a personas, sociedades o entidades que no estén relacionadas en los términos previstos en los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, y no acrediten la renta efectiva por dicha explotación, sino que lo hagan mediante el respectivo contrato celebrado entre las partes (Según lo dispuesto por el Artículo 20 N° 1 letra b) inciso tercero de la LIR); y las empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que construyan o manden a construir para su venta posterior.

- Crédito por bienes físicos del activo inmovilizado del ejercicio. Los contribuyentes que tienen derecho a este crédito, conforme a lo dispuesto por el artículo 33 bis de la LIR, son los que declaran el IDPC establecido en el artículo 20 de la LIR, determinado sobre la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa.

Definición de bienes del activo físico inmovilizado. Para estos efectos, se entienden por bienes físicos del activo inmovilizado, de acuerdo con la técnica contable, aquellos que han sido adquiridos o construidos con el ánimo o intención de usarlos

en la explotación de la empresa o negocio, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación.

Bienes respecto de los cuales procede el crédito. El crédito del artículo 33 bis de la LIR procede cuando:

- Los bienes físicos del activo inmovilizados adquiridos son nuevos, ya sea, en el mercado interno o externo, o terminados de construir durante el ejercicio por el propio contribuyente o por terceros.
- Que puedan ser depreciables, y
- Los bienes nuevos tomados en arrendamiento con opción de compra durante el período, ya sea, en el mercado nacional o internacional, y cuando éstos últimos se entienden que forman parte del activo físico inmovilizado del contribuyente.

Límites al crédito:

- La tasa a rebajar es de 4% al 6% dependiendo los promedios de ingresos anuales, entre tramos de menores de UF25.000, entre UF 25.000 y UF 100.000 y mayores de UF 100.000.
- El tope anual no puede ser superior a 500 UTM.
- Si la imputación de este referido crédito al IDPC resulta un exceso o un remanente por cualquiera circunstancia, este excedente no dará derecho a imputarlo a cualquier otro impuesto del mismo ejercicio o de períodos siguientes, y en ningún caso, da derecho a devolución para el contribuyente

- Crédito por impuestos extranjeros, según Arts. 41 A Letra A) y 41C de la LIR. De acuerdo a lo dispuesto por la letra A), del artículo 41 A de la LIR, las rentas que dan derecho a rebajar como crédito los Impuestos pagados en el exterior, (IPE), hasta los montos máximos que establece la ley de Renta, son las que provienen de las siguientes inversiones realizadas en el exterior:

- Rentas percibidas por concepto de dividendos gravados en el exterior por el dominio, posesión o tenencia, a cualquier título, de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero; y

- Rentas percibidas por concepto de retiros de utilidades gravadas en el exterior provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero.

- Además de la necesidad de los correspondientes certificados de los impuestos pagados por las rentas remesadas desde el exterior, se establece un trámite administrativo para el respaldo de la imputación de estos créditos al IDPC acá en Chile y es la inscripción previa el Registro de Inversiones en el extranjero que lleva el SII.

- El límite para la imputación de este crédito por IPE es para los países donde no se haya suscrito un convenio de doble tributación, el 32% de la Renta Neta de Fuente Extranjera, (RENFE), mientras que para los países donde se haya suscrito un convenio de doble tributación, el 35% de la RENFE.

- Crédito por Gastos de Capacitación ley N° 19.518 del año 1997. El crédito por gastos de capacitación, imputable al IDPC debe reunir una serie de requisitos

determinado en esta ley, en cuanto al tipo de capacitación, a los organismos que la imparten, requisitos de asistencia para los trabajadores y su relación con la empresa, etc.

Los límites establecidos para esta franquicia son:

- Máximo: El monto a deducir como crédito del Impuesto de Primera Categoría de las empresas no debe exceder del 1% de las remuneraciones imponibles anuales para los efectos previsionales efectivamente pagadas a todos los trabajadores de la empresa en el transcurso del período comercial en el cual se llevaron a cabo las actividades de capacitación.
- Mínimo: si el 1% es inferior a 9 UTM y la planilla de remuneraciones sea igual o superior a 45 UTM, podrán deducir como crédito las 9 UTM. Si la planilla de remuneraciones es mayor a 35 UTM y menor a 45 UTM, se podrá descontar como crédito 7 UTM.
- Si la planilla de remuneraciones es menor a 35 UTM, no podrá descontar este crédito del IDPC.
- Este Crédito da derecho a imputación a otros impuestos y devolución en caso de generar remanente no imputado.

2.2.3.5. Declaraciones Juradas que deben presentar las OSFL

- Declaración Jurada 1945. Esta Declaración Jurada debe ser presentada por las Organizaciones Sin Fines de Lucro (en adelante OSFL) que obtengan ingresos en dinero o en especies (percibidos) u otros, por montos superiores a 12.000 UF vigente al 31 de diciembre de cada año.
- Declaración Jurada 1828. Declaración Jurada anual de estado de ingresos y usos de donaciones recibidas, conforme a la Ley N° 19.712, sobre Donaciones Deportivas y Ley N° 19.885, sobre Donaciones con Fines Sociales y artículo 8° de la Ley 18.985 (modificada por la Ley 20.675), sobre Donaciones con Fines Culturales.
- Declaración Jurada 1832. Esta Declaración Jurada deberá ser presentada por las instituciones que recibieron donaciones bajo las normas del Artículo 46 del D.L. N° 3.063, de 1979; del D.L. N° 45, de 1973; del Artículo 3° de la Ley N° 19.247, de 1993 y del N° 7 del Artículo 31° de la LIR.

2.2.3.6. Jurisprudencia administrativa

- Oficio 4591 del 21 de octubre de 1981. Tributación del Centro de Grabación para Ciegos, entre otras cosas menciona que hay corporaciones exentas del impuesto a la Primera Categoría, que corresponden a instituciones de beneficencia que cumplen con las condiciones del N° 4 del artículo 40 de la Ley de la Renta.
- Oficio 1741 del 17 de mayo de 1993: se establece que la situación tributaria de sociedad civil que desarrolla un programa de atención para drogadictos, por los

ingresos que pueda tener derivados de la actividad que desarrolle, y según sea la categoría en la que se clasifiquen las rentas obtenidas, tributarán en Primera o Segunda Categoría, además de las obligaciones tributarias accesorias de inscribir el RUT, iniciación de actividades, llevar contabilidad, entre otras. Las donaciones que reciban no constituyen renta para efectos tributarios, siempre y cuando la institución donante no reciba ninguna contraprestación a cambio de la donación realizada, porque en el caso que se reciba una contraprestación, los valores recibidos en donación constituyen ingresos tributables para la entidad receptora.

- Oficio 74 del 04 de febrero de 1994. Oficio establece la inaplicabilidad de la Ley de Donaciones Culturales contenida en el Artículo 8 de la Ley 18.985 de 1990, debido a que el inmueble no es de propiedad del Teatro Municipal de Chillán, entidad que sería la receptora de las donaciones, por lo tanto, los donantes no podrían hacer uso del crédito equivalente al 50% del monto de las donaciones para rebajar de sus impuestos de Primera Categoría o Global.

- Oficio 4998 del 28 de diciembre de 2006. Obligaciones que le corresponden a las Fundaciones. Fundación de derecho público que desarrolla sus actividades en el marco de la enseñanza social de la Iglesia (ayuda a familias de escasos recursos y los miembros de una comunidad). Este oficio señala que las cuotas o aportes de los asociados a la fundación son ingresos no renta apoyándose en el N° 11 del artículo 17 de la LIR, que las donaciones recibidas, ya sea de fuente nacional o extranjera, son ingresos no renta de acuerdo a lo que establece el N° 9 del Artículo 17 de la LIR, que los gastos incurridos para realizar las labores establecidas como el fin de la fundación son gastos no aceptados no afectos al artículo 21 de la LIR. Además,

menciona que por los demás ingresos que pueda obtener se encuentra afecta a impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Tienen, entre otras, las siguientes obligaciones tributarias: inscribirse en el Rol Único Tributario, hacer iniciación de actividades, llevar libros de contabilidad, presentar declaraciones anuales de impuesto a la renta, efectuar retenciones de impuestos, efectuar pagos provisionales mensuales.

- Oficio 3409 del 08 de septiembre de 2005. Las donaciones que se efectúan a una Corporación que presta capacitación teórica y capacitación práctica o acompañamiento a microempresarios en zonas de extrema pobreza de manera gratuita, conforme al N° 9 del artículo 17 de la Ley de la Renta las donaciones recibidas en dinero o en especie no se afectan con impuesto a la renta.

- Oficio 366 del 05 de marzo de 2010. Para poder uso de la exención del impuesto a las donaciones establecida en el artículo 5° del Decreto Ley N° 359 de 1974 las receptoras de las donaciones deben ser Corporaciones y/o Fundaciones de carácter benéfico. Por benéfico establece que se entiende por la ayuda gratuita que se presta a los necesitados. Se establece que las donaciones pueden ser sobre cualquier tipo de bien: corporales, incorporales, muebles e inmuebles.

- Oficio 1588 del 05 de septiembre de 2014. Establece que los aportes fundacionales realizados por los aportantes fundadores, a organizaciones que están conformadas de acuerdo al Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil sean éstos empresas o personas, están normados por el artículo 548 y 549 del Código

Civil. La legislación tributaria lo tiene considerado en el artículo 17 N° 9, en cuanto a que exime del Impuesto a la Renta las donaciones fundacionales, y estima a su criterio, (criterio del SII), que son actos de destinación de bienes para la constitución de una Persona Jurídica. En cuanto a las donaciones de bienes muebles o inmuebles cuando ya esté constituida la Fundación son aportes del artículo 17 N° 11 (Cuotas que eroguen los asociados).

- Oficio 1809 del 13 de julio de 2015: Uso de beneficios tributarios para contribuyentes que realicen donaciones a una Corporación de Derecho Privado que realiza actividades de rescate de personas en el mar. Se establece que no les aplica el beneficio tributario del N° 7 del artículo 31 de la LIR, que acepta como gasto las donaciones efectuadas a entidades expresamente señaladas. La recepción de la donación (en dinero o en especies) no se afectaría con impuesto a la renta, las donaciones para el donante constituyen un gasto rechazado no afecto al artículo 21 de la LIR, los sorteos y rifas de Fundaciones o Corporaciones de carácter benéfico (definido en el Oficio 366 del 2010) estarán exentos de todo tipo de impuestos, además de estar exentos del impuesto a las donaciones y al trámite de insinuación. También señala que en relación a las normas del Impuesto al Valor Agregado no constituye hecho gravado la recepción de bienes corporales muebles como donación, ni las importaciones que representan donaciones y socorros.

- Resolución Exenta 130 del 30 de diciembre de 2016. Establece formato de determinación de la Renta Líquida Imponible y de los registros que deben llevar los contribuyentes, de acuerdo al régimen de tributación por el que opten.

- Oficio 1941 del 05 de julio de 2016. Situación tributaria de una Fundación sin Fines de Lucro constituida por una Institución de Educación Superior que obtiene ingresos por operaciones de leasing, arriendo de locales comerciales y de estacionamiento, y cursos de capacitación. Los ingresos por leasing son rentas provenientes de un acto de comercio clasificadas en el N° 3 del artículo 20 de la LIR, por lo que le afectarían los impuestos generales de la LIR, la administración del arriendo de un local es una renta clasificada en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, por lo que estaría exento de impuesto a la renta, también estarían exentos los ingresos por la administración de estacionamientos y los ingresos por cursos de capacitación. El oficio hace el alcance que el estacionamiento de automóviles se encuentra gravado con IVA.

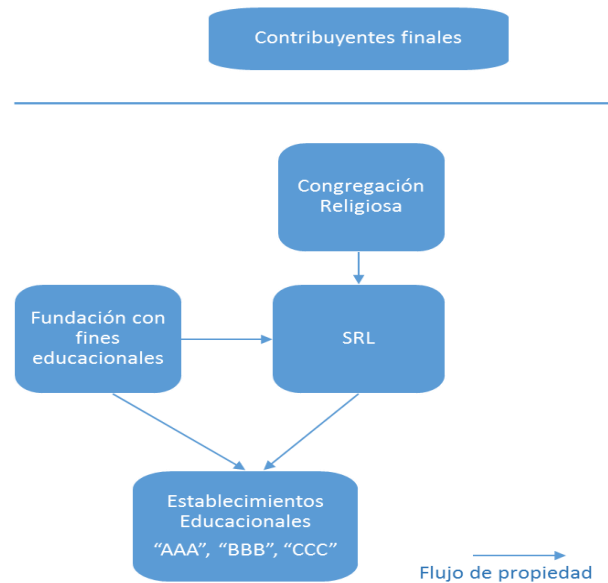
- Circular N° 49 del 14 de julio del 2016. Esta circular tiene por objeto refundir las instrucciones relativas a las modificaciones incorporadas por las leyes 20.780 y la ley 20.899 al artículo 14 de la LIR y demás normas complementarias relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación que rigen a contar del 1° de enero de 2017. En ella se establece que a las personas jurídicas reguladas por el Título XXXIII del Libro 1 del Código Civil, (Corporaciones y Fundaciones) al no tener propietarios, comuneros, socios o accionistas, no se les aplica el artículo 14 de la LIR, a pesar de que eventualmente obtengan rentas afectas al IDPC, ya que carecen del vínculo directo o indirecto con personas que resulten gravados con impuestos finales.

- Oficio 973 del 09 de mayo 2017. Traspaso de Activos y Pasivos a las Fundaciones. Se establece la posibilidad de que una Fundación colaboradora del

SENAME, reciba como donación Derechos Sociales y/o Acciones de una Sociedad Anónima, donación que estaría exenta de impuestos, esta donación puede ser de tal forma que puede llegar a ser la controladora de las sociedades aportantes. También se establece que el pronunciarse sobre la posibilidad de realizar una fusión impropia, no es competencia del SII. Ratifica el SII que las fundaciones y corporaciones no cuentan con la identificación de propietarios afectos a Impuesto Finales, por lo mismo al haber una fusión, la continuadora, en este caso la Fundación, no podría acogerse al artículo 69 del CT, ya que esta organización no es “homóloga” a una empresa. Y por último se establece que la Fundación al mantener su condición y cumpliendo con todos los requisitos que la normativa establece, puede recibir la donación de Activos y Pasivos de una empresa comercial en su totalidad y no perder su calidad de estar exenta del Impuesto a la Renta, en la medida que no desarrolle actividades afectas del artículo 20 de la LIR.

- Oficio 1779 del 09 de agosto de 2017. Los establecimientos educacionales no quedan sujetos a los regímenes de las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, debido a que carecen de un socio con propiedad directa o indirecta que sea contribuyente final del impuesto a la renta (ver figura 2). Al desarrollar actividades clasificadas en el N° 4 del artículo 20 de la LIR son contribuyentes del IDPC, y se les debe aplicar la tasa general correspondiente a ese tributo que es de 25%.

Figura 2: Flujo de Propiedad Establecimientos Educativos “AAA”, “BBB”, “CCC”



- Oficio 1708 del 28 de Julio de 2017. Referente al régimen tributario que deben tener las Cooperativas. Señala que la Circular 49 de 2016 menciona qué tipo de calidades jurídicas o composición societaria serán contribuyentes del artículo 14 A), por lo tanto, los que no se encuentran mencionados serán regidos por el artículo 14 B). Las personas jurídicas que corresponderían al artículo 14 A) son únicamente los siguientes: “empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 número 1 y sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile”.

Las Cooperativas no tendrán el derecho de elegir por el régimen tributario de las letras A) o B), sino que su única alternativa es regirse por el régimen establecido en el artículo 14 B).

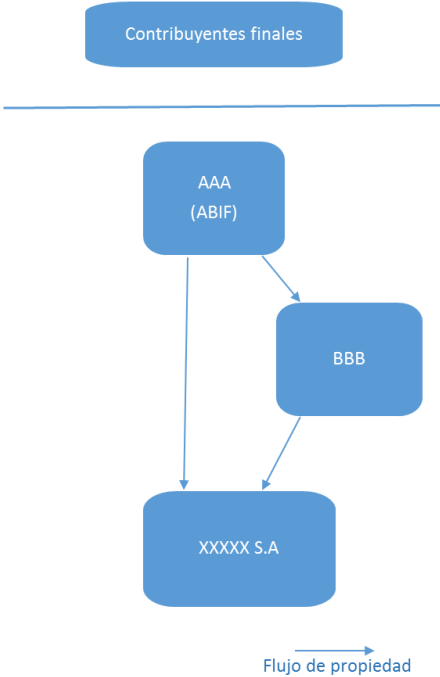
- Oficio 178 del 26 de enero de 2018. Para que una fundación sin fines de lucro tenga derecho a la exención del artículo 40 N° 4 de la LIR, debe tratarse de una institución de beneficencia (la ayuda entregada debe ser completamente gratuita y sin recibir alguna contraprestación a cambio), y aparte de ser sin fines de lucro, debe tener por objeto principal (en sus estatutos) entregar ayuda a personas de escasos recursos económicos.

- Oficio 660 del 10 de abril de 2018. Revisa el régimen general de tributación de una S.A. Cerrada, cuyo propietario es una Asociación Gremial (ver figura 3). Al ser una Asociación Gremial, no tiene una composición societaria en que sus propietarios sean contribuyentes de impuestos finales, no puede regirse por los regímenes del artículo 14 A) o B), sino que quedan sujetos al IDPC con la tasa general de 25%, y como no se hace repartición de las utilidades generadas, el IDPC generado no puede ser imputado al IGC o IA y tampoco le resultan aplicables las reglas de asignación de créditos que establece la regla del 14 A) o del 14 B) , entre ellas ningún registro incluido el SAC.

El oficio concluye que la” S.A. certificará los dividendos como afectos a impuestos finales, pero sin derecho a crédito por IDPC. Por lo tanto, las empresas receptoras nunca podrán obtener devolución del crédito en calidad de pago provisional por utilidades absorbidas”.

Si a la propiedad de la entidad (de manera directa o indirecta) entrara un accionista sujeto a impuestos finales, ésta tendría que quedar sujeta al régimen del artículo 14 B) desde ese momento, debiendo cumplir con todas las responsabilidades asociadas y las rentas anteriores que fueron gravadas con el 25% y que no hayan sido distribuidas se encontrarán formando parte del capital propio tributario (en adelante CPT), por lo que serán rentas afectas a incorporar en el registro RAI.

Figura 3: Flujo de propiedad XXXXX S.A.



CAPITULO II

3. DESARROLLO

3.1. OSFLy sus Filiales como Contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría

3.1.1. Consideraciones preliminares

Una vez constituida la Organización Sin Fines de Lucro, (OSFL), entendiéndola como tal, a las entidades que persiguen un fin distinto a la obtención de una ganancia o repartir utilidades entre los asociados, sino que, sólo buscan incrementar el patrimonio de la entidad, para que ésta siga cumpliendo con el objeto para el cual fue creada. Para lograr este fin, la OSFL deberá cumplir con una serie de trámites administrativos requeridos por la normativa tributaria vigente para las personas jurídicas, por ejemplo; solicitud de Rol Único Tributario, (RUT), aviso de modificaciones de datos de identificación, iniciación de actividades. En resumen, todas las obligaciones accesorias pertinentes y además al realizar actividades que generen o perciban Ingresos afectos al Impuesto Renta, deberá pagar el Impuesto de Primera Categoría, (IDPC) que corresponda.

Con el fin de analizar la tributación de estas organizaciones, se estudiará detalladamente las definiciones, articulado de la Ley de Renta, (LIR), la interpretación administrativa que ha entregado el SII, en el uso de sus facultades otorgadas por Ley, art. 6 del C.T., y la característica principal de nuestro sistema

tributario que es la integración de los impuestos pagados por las Rentas de Primera Categoría, en un primer nivel, con los impuestos finales, Impuesto Global Complementario, (IGC) e Impuesto Adicional, (IA), en un segundo nivel.

3.1.2. Definición de Contribuyente.

Se establece en el artículo 3 de la LIR., que toda persona, entendiéndose persona natural o jurídica, (persona jurídica es una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente. Art. 545 del Código Civil), domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen tanto de sus rentas de fuente nacional como rentas de fuente extranjera, y para las personas que no residen en el país por las rentas de fuente chilena.

3.1.3. Regímenes generales de tributación

En el artículo 14 de la LIR, se establece la existencia de dos regímenes generales alternativos de tributación, para los contribuyentes que tributan en renta efectiva con contabilidad completa, régimen atribuido letra A) y régimen semi integrado, letra B).

En la normativa, primero se identifica a los contribuyentes que pueden optar por tributar en régimen atribuido o régimen semi integrado, éstos son; empresarios individuales, (EI), empresarios individuales de responsabilidad limitada, (EIRL), comunidades, sociedad por acciones, (SpA), contribuyentes del 58 N°1, y sociedades de personas, excluidas las sociedades encomandita por acciones, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean sólo personas naturales y/o personas jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile. Los demás contribuyentes, tributarán de acuerdo con las disposiciones del régimen establecido en la letra B) del artículo 14.

En este párrafo se establece taxativamente que los contribuyentes, sujetos de impuestos de la Ley de Renta, que por sus características o por su elección no se encuentren en el régimen 14 A), quedarán por defecto en el régimen 14 B), régimen semi integrado, y es ésta la frase dentro de la normativa que abre el cuestionamiento de que las OSFL, pertenecen a este grupo de contribuyentes,“*Los demás contribuyentes....*”, ya que no cabe ninguna duda de que las OSFL, son contribuyentes, en la medida que realicen actividades afectas al impuesto Renta de 1ª categoría, este punto se desarrollará en el análisis de la facultad interpretativa del SII, punto 3.1.8.

3.1.4. Sistema Integrado de impuestos

En el inciso 1 del artículo 20 de la LIR, se consagra la principal característica del sistema tributario chileno, la integración del impuesto de 1ª categoría aplicado a las rentas de capital, clasificadas desde el N°1 al N°5 de este artículo, dice que puede ser imputado a los impuestos finales global complementario y/o impuesto adicional que afectan a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, de acuerdo con las normas de los artículos 56, N° 3 y 63. Integración completa en el régimen atribuido, o integración parcial en el régimen semi integrado.

Además, en esta norma se establece la tasa de impuesto de 1ª categoría, aplicada a las rentas generadas, de este artículo, En el caso de los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, la tasa de impuesto es 25%, y para el régimen 14 B), la tasa para el año 2018 es 27%.

3.1.5. Interpretación administrativa de la tributación OSFL

El director del Servicio de Impuestos Internos, en atención a su facultad de interpretar administrativamente la ley tributaria, (art. 6, letra A, n°1 del Código Tributario), estipula en el punto 2.- del capítulo I de la Circular N°49 del año 2016.- en relación con el régimen que les afecta a las OSFL, 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 personas jurídicas reguladas en el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, (Corporaciones y Fundaciones), quienes no tienen propietarios, comuneros, socios o accionistas, 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 con lo dispuesto en el artículo 20 de la citada Ley.”

En esta interpretación administrativa, el SII, establece concretamente que las OSFL al no contar con contribuyentes finales, ya que las utilidades o saldos positivos de remanente, no son distribuidos, sino que se mantienen en la organización prosiguiendo con su objetivo social, el SII interpreta que por lo tanto estas entidades no clasifican en ningún régimen general de tributación, sólo se aplica tasa de IDPC del 25%, situación que se contrapone con lo deducido del punto.

3.1.6. Tributación de las filiales de la OSFL

La ley de renta, no se refiere en ningún párrafo a la tributación a la que estarían afectas las filiales de las OSFL, sea la participación al 100% o en algún porcentaje menor.

En este tema no hay legislación tributaria vigente que haya abordado directamente el fondo de la tributación de las organizaciones sin fines de lucro, pero si, abundante

jurisprudencia administrativa, entre las más recientes y más relevantes post reforma tributaria, tenemos:

3.1.6.1. Oficio 1647 del 19.07.2017

Mediante este oficio el SII, le responde a una Dirección Regional que remitió la consulta de una asociación gremial que plantea la interrogante de que ellos como contribuyentes OSFL, opten por el régimen 14 B, según lo que explicita la redacción del tercer párrafo del artículo 14 de la LIR:

“ **en tanto los demás contribuyentes** aplicarán las disposiciones de la letra B)”.

En su respuesta el SII, determina que por el hecho de que las asociaciones gremiales carecen de un vínculo directo o indirecto con las personas que tengan la calidad de contribuyentes de impuestos finales, quedan excluidas de la tributación del artículo 14, lo que es una respuesta recurrente del SII hacia las consultas relacionadas con la tributación de las OSFL.

Pero, por otro lado, la jurisprudencia administrativa, determina que sí, están obligados a determinar su renta mediante contabilidad completa y balance general, y que se le aplica la tasa del 25% del artículo 20 de la LIR.

3.1.6.2. Oficio 2004 del 06.09.2017

En este oficio un contribuyente plantea la opción de que las OSFL, opten por tributar con un régimen simplificado, ya sea 14 ter o régimen del artículo 68 de la LIR.

El SII establece que al no tener propietarios afectos a impuestos finales no cumple con los requisitos que establece el régimen 14 ter. En cuanto a la tributación simplificada del artículo 68 de la LIR, sí hay pronunciamientos anteriores por parte del SII de que si una OSFL, se puede acoger a la tributación simplificada del artículo 68, cumpliendo los requisitos que establece la norma en la letra a) del artículo y solicitando la autorización del Director Regional, estableciendo que la regla general es la tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa y balance general. Pero lo interesante de este oficio es la respuesta de la obligatoriedad de presentar la DDJJ 1925, por las rentas controladas en el FUT, no por su calidad de contribuyente, sino por el tipo de contabilidad que debe registrar.

3.1.6.3. Oficio 660 del 10.04.2018

En este oficio, el SII, responde una consulta de un contribuyente filial de OSFL, conformado como sociedad anónima con 2 accionistas asociaciones gremiales, una de ellas es la controladora, el SII manifiesta basándose en la facultad que le ha otorgado la ley al interpretar administrativamente a través de un oficio respuesta, y apoyándose en lo ya dicho en la circular n°49 del año 2016, concluye que esta filial al no tener contribuyentes propietarios que sean sujetos de impuestos

finales, en este caso accionistas. No es afectado con la normativa del artículo 14 de la LIR, no tendría un régimen general de tributación, sino sólo se le aplicará a la base imponible determinada de rentas gravadas con el IDPC una tasa de 25%.

El SII, determina que en consecuencia “no le resultan aplicables las reglas de asignación de crédito”, (párrafo octavo del punto II Análisis, del oficio), establecidos en el art. 14 y por ende no debe llevar registros de imputación, ya que no tiene acceso a otorgar el crédito contra impuestos finales.

Pero en los párrafos siguientes el SII, establece que: ante la posibilidad de que se sume un nuevo accionista a la empresa filial de la OSFL que si sea contribuyente de Impuestos finales, en ese caso la sociedad anónima filial sí, sería sujeto afecto al régimen semi integrado 14 B.

En este punto, desde el análisis de la facultad de interpretar administrativamente la ley tributaria por parte del SII, se refleja claramente un exceso en su mandato, ya que establece la instrucción de que, ante la eventualidad de la incorporación del accionista gravado con impuestos finales, la instrucción es; se calcularán dos bases imponibles, una base desde el 01.01.20xx, hasta la fecha de incorporación del accionista, y otra base imponible desde esa fecha hasta el 31.12.20xx, con tasas diferenciadas en la primera instancia 25% y en la segunda base que sería bajo la normativa del artículo 14 B, tasa 27%. Adicionalmente instruye, que el pago del IDPC sobre la primera base una base no da derecho a crédito para los impuestos finales y en el mismo ejercicio sobre la segunda base, el pago del IDPC sí da derecho al crédito para los impuestos finales, además otra derivada es la obligación

de llevar registros de imputación para controlar el crédito (SAC), originado en el ejercicio desde la fecha de incorporación del nuevo propietario, socio o accionista.

3.1.6.4. Oficio 839 del 30.04.2018

En este oficio donde el SII, se pronuncia por el Tratamiento tributario que corresponde aplicar a sociedad de inversiones que carece de propietarios contribuyentes de impuestos finales. El ente fiscalizador nuevamente ratifica lo enunciado en la Circular 49 del año 2016, y desde esa interpretación proyecta el mismo tratamiento tributario a las filiales y subsidiarias, de personas jurídicas sin fines de lucro reguladas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, filiales directas e indirectas, independiente de la conformación societaria de éstas últimas.

El SII en este caso vuelve a ratificar sus criterios e interpretaciones anteriores, estableciendo que sólo se podrá traspasar el beneficio del uso de los créditos por IDPC, que nuestro sistema tributario integrado ofrece, cuando un, o unos contribuyentes de impuestos finales, sean los propietarios, comuneros, accionistas o socios y que el mismo principio opera para las filiales y subsidiarias.

En la conclusión se establece que este tipo de contribuyentes no estarían sometidos a las reglas del artículo 14 de la LIR.

3.1.7. Análisis de la facultad de interpretación administrativa del Servicio de Impuestos Internos.

Las entidades más importantes en la labor de interpretación de ley tributaria en Chile son el Director de Impuestos Internos, el juez tributario en primera instancia y la Corte de Apelaciones en segunda instancia y finalmente el legislador en normas interpretativas.

La facultad de interpretación administrativa por parte del director del SII está reglamentada en el Código Tributario, en el artículo 6 letra A, N° 1, la norma establece que le corresponderá al director interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación, fiscalización de los impuestos. Si bien se encuentra en la reglamentación tributaria, esta potestad no es vinculante para los Tribunales de Justicia, sino sólo para los funcionarios del Servicio.

Por otro lado, también esta facultad no ha estado exenta de contradicciones y cambios de criterio, sólo un ejemplo Circular N° 80 del año 2015, la cual fue dejada sin efecto, esta circular determinaba que los exámenes de laboratorio se encontraban gravados con el Impuesto al Valor Agregado, (IVA).

En el año 2014, la reforma tributaria Ley 20.780, en su artículo 10, con vigencia a contar del 30 de septiembre del 2015, crea los incisos que modifican esta facultad del director del SII, indicando que las circulares e instrucciones se pueden presentar a consulta pública, si se estima pertinente, y es obligatoria la consulta, cuando estas

instrucciones y circulares tengan por objeto interpretar con carácter general normas tributarias o aquellas que modifiquen ciertos criterios interpretativos previos.

3.1.7.1. Limitantes a la potestad de interpretación administrativa.

- Límites Judiciales. De acuerdo con el fallo de la Corte Suprema del 4 de junio del año 2003, las Circulares no tienen fuerza obligatoria para los Tribunales.
- Límites Jurídicos. La interpretación de la ley busca determinar su exacto sentido y alcance, es decir, busca fijar que es lo que la ley quiere decir, en qué casos debe ser aplicada y de qué manera ella debe ser aplicada a un caso particular. Artículos 19 a 24 del Código Civil.
- Límites constitucionales. Cada norma tributaria y sus interpretaciones tienen que respetar la constitucionalidad y sus criterios, incluyendo los derechos fundamentales de cada persona. En nuestra Constitución se contempla el Principio de igualdad y equidad de los impuestos, artículo 19 n.º 20 de la Constitución Política.
- Límites administrativos. La interpretación administrativa tiene como limitación el art.26 del Código Tributario.

3.1.8. Análisis de normativa legal versus lo que interpreta el SII

En relación a la tributación de las OSFL y sus filiales, cuando se analiza la ley versus las interpretaciones del SII, podemos discutir los siguientes puntos:

- Régimen de las OSFL. Última frase inciso 2 del artículo 14 de la LIR, versus respuesta del SII en el Oficio 839 del 30.04.2018, al momento de que la ley tributaria vigente se refiere a los contribuyentes que se pueden acoger a los regímenes tributarios generales, la ley establece en la última frase del inciso 2 del artículo 14; "... Los demás contribuyentes aplicarán las disposiciones de la letra B).", en el oficio 839 un contribuyente filial de una OSFL pide una interpretación de frase de la ley, el SII explica que no se considera a las filiales de las OSFL afectos al artículo 14, ya que no cuentan con propietarios contribuyentes de impuestos finales.

Si la Ley habla de contribuyentes, ¿por qué se excluye administrativamente como contribuyente a las OSFL?, siendo que lo son.

- Interpretación administrativa por parte del SII que está en el ámbito legislativo. Oficio 659 y 660 del 10.04.2018, el SII excede sus atribuciones de interpretar administrativamente la ley, cuando mediante oficio legisla sobre las bases imponibles que afectarían en un mismo período a una filial de OSFL, al ingresar un propietario afecto a impuestos finales. Ya que ni siquiera lo asimila a una reorganización empresarial.

- Como consecuencia del punto anterior, se hace evidente que la legislación es exigua e incompleta, y se hace necesario una legislación perfeccionada y

respondiendo a las necesidades de este grupo de contribuyentes, OSFL y sus empresas filiales, velando por su igualdad ante la ley en relación con otros contribuyentes.

- Las filiales de las OSFL estarían en desmedro de otros contribuyentes en relación con la ley tributaria, ya que se le deniega la posibilidad de recibir los créditos asociados al pago del impuesto de 1ª categoría. Situación que constituiría una excepción a nuestro sistema integrado de impuestos, característica básica que se ha resguardado a través de las distintas reformas tributarias que ha tenido nuestra legislación. Éste último punto, da cabida a analizar la posibilidad de compensación por alguna vía, (franquicia, crédito especial, etc.), para este tipo de contribuyentes, o de plano determinar un régimen especial de tributación para ellos.

3.1.9. OSFL e impuestos finales

3.1.9.1. Pronunciamientos del SII

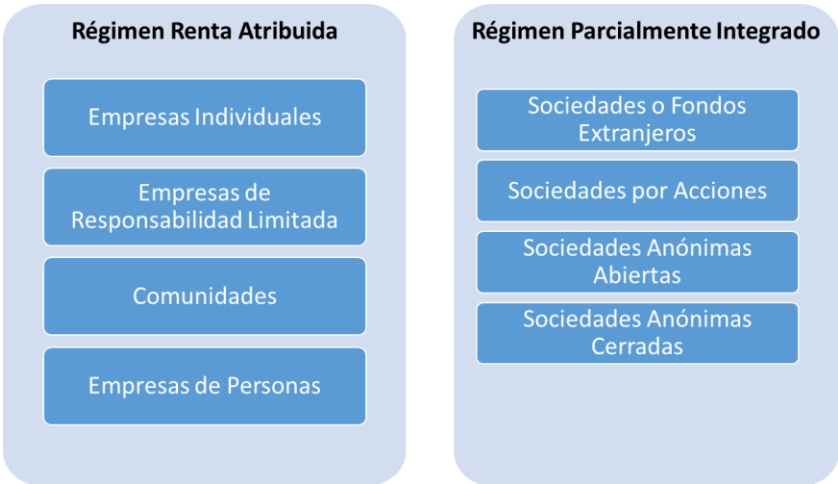
Tal como el SII lo ha resuelto a través de la Circular 49 del 2016, y a través de Oficios como el Oficio 1708 de 2017, para optar a alguno de los regímenes generales del artículo 14 de la LIR, se requiere que sean contribuyentes que estén obligados a declarar su renta efectiva en base a contabilidad completa, haciendo la distinción de quiénes son los contribuyentes que podrían ejercer la opción de elegir, de acuerdo a su calidad jurídica o composición societaria, y quiénes serían los

contribuyentes que debieran quedar sujetos al régimen parcialmente integrado. También existen tipos de contribuyentes que por defecto caen en un régimen u otro (se realiza una asignación por omisión).

Este tema fue profundizado en el desarrollo de la hipótesis número 1 que buscaba determinar si es que las OSFL se rigen o no por el artículo 14 de la LIR.

De esta manera, se puede resumir la determinación de el régimen tributario al que se encontrarían sujetas las OSFL siguiendo el criterio legal, complementado con lo dispuesto por el SII. Con la primera imagen (ver figura 5) se hace un repaso por los tipos societarios que caen en uno u otro régimen por la asignación por omisión.

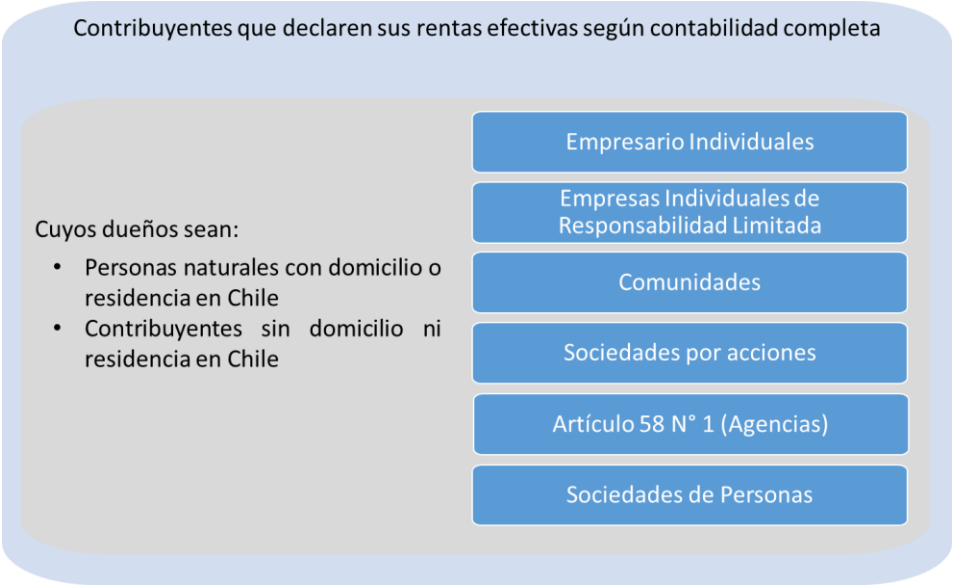
Figura 4: Tipos societarios correspondientes a los regímenes que entran en la asignación por omisión



Dentro de lo que destaca en esta asignación por omisión es que no se encuentran mencionadas sociedades como las OSFL, por lo tanto, sin realizar la elección de régimen no entra por defecto en ninguno de los dos.

Para seguir con el análisis debió revisarse lo señalado en la circular 49, existen contribuyentes que pueden elegir el régimen tributario que les afectará. En la figura 6 se observan quiénes pueden realizar esta elección.

Figura 5: Contribuyentes que por calidad jurídica o composición societaria pueden optar por el régimen tributario



En la figura tampoco es posible encontrar calidad jurídica ni composición societaria que sea compatible con la que tienen las fundaciones y corporaciones, por lo tanto, el análisis debe avanzar un poco más allá. Hasta este punto, de acuerdo a lo que establece la Circular 49 que todos los demás contribuyentes del artículo 14 de la LIR que no se encuentran en las figuras 5 y 6, quedarán sujetos al régimen general de tributación del artículo 14 letra B.

3.1.9.2. Vínculo entre el artículo 14 y la tributación final de las sociedades

Al revisar las formas societarias y vínculos de propiedad aludidas por las letras A y B del artículo 14 no se ahonda en otro tipo de sociedades, pero sí lo hace la circular 49 en la página 2, señalando que el “régimen de tributación del impuesto a la renta contenido en la LIR mantiene su principal característica, que es la integración existente entre el impuesto de primera categoría que afecta a las rentas obtenidas por la empresa (IDPC) y los impuestos finales que deben pagar sobre dichas rentas los propietarios, comuneros, socios o accionistas de éstas (IGC o IA)”. Y es el artículo 14 el que establece las reglas y criterios para integrar la tributación de las entidades (IDPC) con los impuestos finales (IGC o IA).

Es en esa parte de la misma Circular 49 de 2016 dónde deja excluidos de la aplicación del referido artículo (artículo 14) a contribuyentes que, a pesar de tener rentas que tributan a nivel corporativo, carecen del vínculo con personas que resulten gravadas con los impuestos finales, haciendo mención específica a las personas jurídicas reguladas en el título XXXIII del Libro I del Código Civil que son las Corporaciones y Fundaciones y entre otras las empresas en que el Estado tiene el 100% de propiedad. Aun cuando tengan la obligación de determinar su renta mediante contabilidad completa, sus rentas afectas están afectas a IDPC cuya tasa es de 25% de acuerdo al artículo 20 de la LIR.

3.1.9.3. OSFL como contribuyente de artículo 14

Si bien este tema es tratado en el desarrollo del primer subtema, es necesario dejarlo explícito también en este desarrollo.

El SII ha sido enfático en la Circular N° 49 al decir que las fundaciones y corporaciones no pueden optar por algún régimen general de tributación (artículo 14 A o B), también ha sido consistente con el análisis entregado en jurisprudencia administrativa, al tener que recalcar en estos casos el hecho que no tenga la figura de propietarios directos o indirectos en los casos expuestos en el Oficio 660 del 2018 cuando se pronuncia sobre una asociación Gremial o en el Oficio 1779 de 2017 en el que se pronuncia sobre unos establecimientos educacionales de propiedad de una congregación religiosa.

Por lo tanto, es el SII y no la ley la que deja fuera de la aplicación de los regímenes generales de tributación a las OSFL, estas instituciones de todas maneras podrían optar a ser contribuyentes del 14 B (por su naturaleza quedarían dentro de lo que está definido como “otras sociedades” que quedan sujetas a esa forma de tributación) o bien tributar en Primera Categoría, con tasa de 25%, sin necesidad de acogerse a alguno de los regímenes generales del artículo 14.

4. CONCLUSIÓN

4.1. Conclusión

El grupo de organizaciones definidas como OSFL, ha aumentado en cantidad y complejidad dentro de nuestra sociedad, incluyendo la reciente reforma educacional, lo que ha implicado un desafío para nuestras instituciones reguladoras, tanto en materia civil como tributaria.

En este último ámbito es el que se ha desarrollado en esta tesis, la tributación de estas organizaciones y sus filiales, revisando la legislación tributaria vigente, la jurisprudencia administrativa, y artículos indexados que estudian materias de derecho tributario.

Una vez analizado y discutido lo estudiado, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

- La legislación vigente en relación con la tributación de las OSFL y sus filiales es escasa y simple, no adecuándose a la complejidad que han tomado en el tiempo algunas de estas organizaciones, respondiendo sobre todo al tema de asegurar ingresos permanentes y no tan sólo donativos.
- La legislación tributaria es precaria, en el sentido que sólo un párrafo de la Circular 49 del año 2016, sumados a una serie de oficios del SII, se refieren específicamente a la tributación de las OSFL, no existen en las leyes tributarias de nuestro cuerpo normativo referencia específica a la tributación de las OSFL y sus filiales.

- El Director del SII, ha excedido claramente su facultad de interpretar administrativamente la ley tributaria, entregando a través de oficios, específicamente el N° 660 y N° 659 de abril del 2018, instrucciones sobre la forma de tributar en la situación específica de una filial de OSFL.

- La actual tributación de las OSFL y sus filiales, de acuerdo con el estudio realizado es; que estas organizaciones en la medida que realicen actividades afectas a impuesto de 1ª categoría, estarán obligados a tributar en renta efectiva con contabilidad completa y determinar sus bases imponibles de acuerdo a lo estipulado en la ley de renta, (artículos 29 al 33), pagando tasa de 25%, sin pertenecer a ningún régimen tributario definido en artículo 14 de la LIR, no teniendo la obligación de llevar registros de imputación, ya que no realizan distribución de dividendos, ni retiros, sino que sus excedentes o remanentes se reinvierten en la organización para cumplir su objeto social. Y para las filiales la normativa administrativa determina el mismo tratamiento, reiterando que estas filiales, independiente de su conformación societaria, sus propietarios o comuneros o socios o accionistas no son contribuyentes de Impuestos finales, situación que determina su tributación.

A través del estudio, desarrollo y discusión del tema, se hace evidente que no es suficiente la reglamentación actual para este tipo de contribuyentes, en casos específicos incluso está en desmedro en relación con la generalidad de otros contribuyentes, la necesidad de legislar se hace cierta, teniendo en consideración la creciente complejidad para las OSFL y sus empresas filiales, y que se entregue certeza jurídica en relación con su tributación.

BIBLIOGRAFÍA

- Araya Ibáñez, G. (2013). *Impuesto Global Complementario*. Santiago: Legal Publishing.
- Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile. (Septiembre de 2010). *Centro de Estudios Tributarios*. Obtenido de Reporte Tributario N° 8: http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=140:perdida-tributaria-y-su-imputacion-al-fut-&Itemid=84
- Economía y Negocios. (21 de Mayo de 2017). SII negó dos veces devolución de impuestos finalmente otorgada a TVN.
- Grupo de investigación FOCUS en conjunto con equipo de investigación Johns Hopkins University Center. (2006). *Estudio Comparativo del Sector Sin Fines de Lucro*. Santiago: Civil Society Studies.
- La Tercera. (12 de 01 de 2018). SII alerta que más del 90% de las entidades sin fines de lucro no tiene registros contables. <http://www2.latercera.com/noticia/sii-alerta-mas-del-90-las-entidades-sin-fines-lucro-no-registros-contables/>.
- Ministerio de Hacienda. (1974). *Ley Sobre Impuesto a la Renta*. Obtenido de <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368>
- Ministerio de Hacienda. Ley N° 18.046. (29 de Octubre de 2016). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=29473>
- Naciones Unidas, Fondo Monetario Internacional, OECD, entre otros. (1993). *Sistema de Cuentas Nacionales*.
- Real Academia Española. (s.f.). *rae.es*. Obtenido de <http://dle.rae.es/?id=EsuT8Fg>
- Servicio de Impuestos Internos. (14 de Julio de 2016). *Circular 49*. Obtenido de <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu49.pdf>
- Servicio de Impuestos Internos. (28 de 7 de 2017). *Oficio 1708*. Obtenido de http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ja1708.htm
- Servicio de Impuestos Internos. (03 de Febrero de 2017). *Oficio 253*. Obtenido de http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_imp

uesto_renta/2017/ja253.htm

Servicio de Impuestos Internos. (05 de 03 de 2018). *Oficio 476*. Obtenido de Jurisprudencia Administrativa: www.sii.cl

Servicio de Impuestos Internos. (10 de Abril de 2018). *Oficio 660*. Obtenido de http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja660.htm

Servicio de Impuestos Internos. (s.f.). *www.sii.cl*. Obtenido de http://www.sii.cl/portales/investors/formas_invertir/constituyendo_sociedad.htm

Sevicio de Impuestos Internos. (2018). *Suplemento Tributario Año 2018*. Obtenido de http://www.sii.cl/destacados/renta/2018/suplemento_tributario_2018.pdf