



“TRIBUTACIÓN ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO”

Parte II

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

Alumna: Sofía Figueroa Contreras

Profesor Guía: Boris León Cabrera

Santiago, Diciembre 2018

A Dios, por permitirme obtener este logro y por enseñarme en el camino mucho más que tributación.

A mi amado esposo e hijo, por todo el apoyo incondicional y por la paciencia que tuvieron durante el tiempo que duró el proceso.

A mis padres, por todo el ejemplo de perseverancia y superación que he visto reflejado en sus vidas y por todo el apoyo que me han dado siempre.

AGRADECIMIENTOS

Quiero agradecer por la oportunidad que me brindaron en mi trabajo para capacitarme en materia de impuestos, en especial a Josué Pérez, porque confió en mí y me alentó desde el primer momento.

Muy agradecida de Dios y del compañero de vida que tengo, sin ellos no lo habría logrado, porque este fue un gran desafío y ellos fueron mis pilares fundamentales.

A mi profesor guía, que tuvo mucha paciencia, me ayudó y orientó con sus conocimientos.

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
CAPITULO I	1
1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.1. Planteamiento.....	1
1.2. Hipótesis.....	5
1.3. Subtemas.....	5
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	39
3. DESARROLLO	39
3.1. Contexto del Pago Provisional por utilidades absorbidas.....	40
3.1.1. Renta Líquida Imponible	40
3.2. Pago Provisional Por utilidades absorbidas.....	44
3.3. Disposiciones del PPUA	45
3.4. Jurisprudencia PPUA.....	47
3.5. OSFL e impuestos finales.....	48
3.5.1. Pronunciamientos del SII	48
3.5.2. Vínculo entre el artículo 14 y la tributación final de las sociedades	50

TABLA DE CONTENIDOS (Continuación)

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
3.5.3. OSLF como contribuyente de artículo 14	51
3.6. Aplicación del PPUA en las OSFL.....	52
3.6.1. Qué dice la Ley al respecto.....	52
3.6.2. Qué dice el SII al respecto	55
3.7. Aplicación del PPUA en las filiales de las OSFL.....	58
3.7.1. Qué dice la Ley al respecto.....	58
3.7.2. Qué dice el SII al respecto	59
4. CONCLUSIÓN	60

TABLA DE ILUSTRACIONES

<u>FIGURA</u>	<u>PÁGINA</u>
Figura 1: Relación de la tributación de empresas y contribuyentes finales	15
Figura 2: Flujo de Propiedad Establecimientos Educativos “AAA”, “BBB”, “CCC”	35
Figura 3: Flujo de propiedad XXXXX S.A.	38
Figura 4: Determinación RLI de acuerdo a artículos del 29 al 33 de la LIR	41
Figura 5: Tipos societarios correspondientes a los regímenes que entran en la asignación por omisión	49
Figura 6: Contribuyentes que por calidad jurídica o composición societaria pueden optar por el régimen tributario	50
Figura 7: Estructura Ley sobre Impuesto a la Renta	55

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 estas 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, y si las OSFL como sus filiales tendrán derecho a la devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas (en adelante PPUA).

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. Siguiendo el mismo análisis, las OSFL y sus filiales tampoco tienen derecho a la devolución de pagos por utilidades absorbidas.

1.3. Subtemas

Para el desarrollo de la hipótesis trataremos los siguientes subtemas:

Subtema 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.

Subtema 2

Determinar si las OSFL y sus filiales, de acuerdo a la normativa actual, tienen derecho a la devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas.

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), y el derecho que pudiesen tener a recibir devoluciones por PPUA.

1.5. Objetivo Especificos

- 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.
- Estudiar si las OSFL y sus filiales tienen derecho a solicitar devolución de pago provisional por utilidades absorbidas.
- 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:

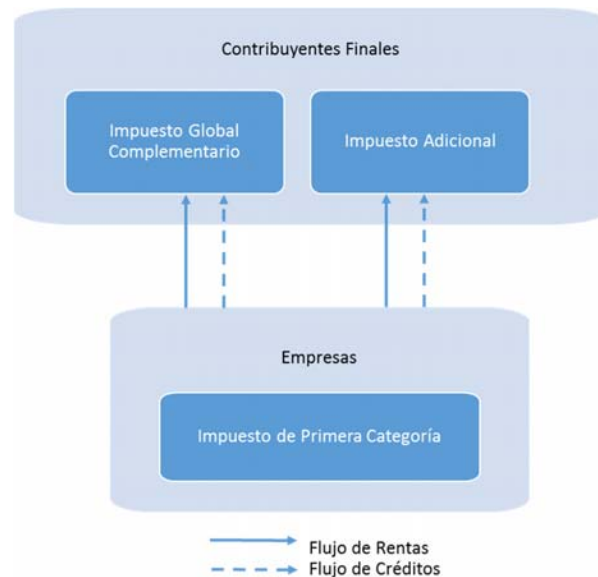
- Empresa matriz o controladora. Aquella empresa que es dueña de una empresa filial, o sea que tiene mayoría de votos en la junta de accionistas y puede influir decisivamente en la administración de la sociedad (Servicio de Impuestos Internos, s.f.).
- Empresa filial. Se establece que una empresa es 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 2269 del 26 de agosto de 1998. Se señala que el IDPC impuesto de Primera Categoría recuperado por utilidades provenientes de otras empresas que resultan absorbidas por pérdidas tributarias, constituye para sus beneficiarios un incremento de patrimonio, conforme al concepto de renta que define la ley del ramo en el N° 1 de su artículo 2°, ya que la empresa con esta recuperación se ve beneficiada por una cantidad que no le ha implicado ningún desembolso de su parte o mejor dicho no está recuperando un gasto como ocurre en el caso anterior. Como es un ingreso tributable, debe formar parte de la RLI para aplicar el IDPC que pasan a formar parte del FUT.

- Oficio 09 del 03 de enero de 2000. La recuperación del IDPC como pago provisional por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias, se determina aplicando directamente la tasa del impuesto de Primera Categoría que corresponda

sobre el monto de las utilidades de los ejercicios anteriores que resulten absorbidas por las pérdidas tributarias, deducidos previamente de tales utilidades los gastos rechazados provisionados al término del ejercicio en el cual se generaron dichas utilidades -dentro de los cuales se comprende el propio impuesto de Primera Categoría- y que fueron pagados durante el período en el cual ocurre la recuperación del mencionado impuesto de Primera Categoría, sin efectuar ningún incremento a las referidas utilidades por concepto de dicho tributo, ya que no existe norma legal alguna que permita efectuar el citado incremento.

- 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 usar 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 1043 del 04 de mayo de 2011. El SII se pronuncia con respecto de la devolución de impuestos por absorción de utilidades no retiradas o distribuidas por pérdidas de acuerdo al inciso 2° del N° 3 del artículo 31 de la LIR, porque el mecanismo se realiza sobre utilidades no retiradas o distribuidas registradas en el FUT, de la Fundación Chile, pero como la institución está exenta de los impuestos de la LIR no está sujeta a la obligación de llevar el registro. Además, señala que como las pérdidas se determinan aplicando los artículos 29 a 33 de la LIR, tampoco va a ser aplicable a la institución.

- Resolución 59 Exenta del 20 de junio 06 del 2014. Procedimiento de solicitud de inscripción en Registro de Instituciones sin Fines de Lucro distribuidoras y/o receptoras de alimentos cuya comercialización es inviable (reemplaza la Resolución Exenta 129 del 06/08/2010). Considera que la entrega de los alimentos no constituye venta.

- 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.

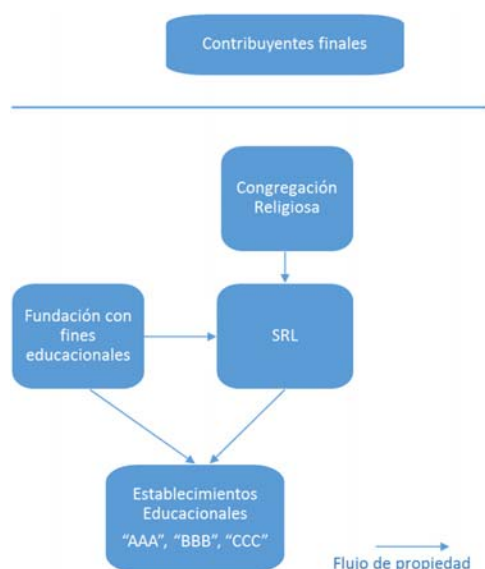
- Circular N° 49 del 14 de julio del 2016. Esta circular tiene por objeto refundir las instrucciones relativas a las modificaciones incorporadas por las leyes 20.780 y la ley 20.899 al artículo 14 de la LIR y demás normas complementarias relacionadas

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 Educacionales “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 los 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.

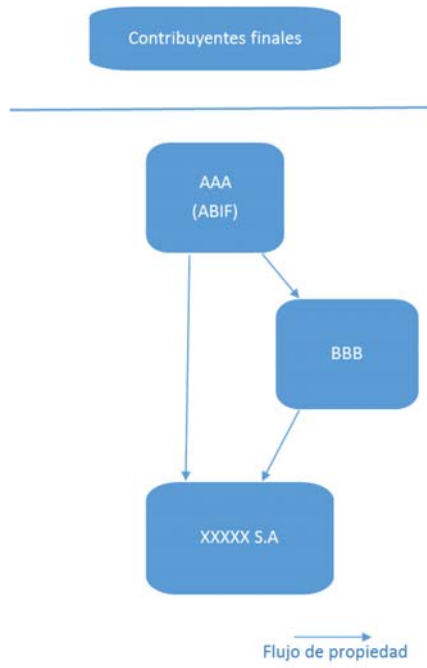
- Oficio 660 del 10 de abril de 2018. Revisa el régimen general de tributación de una S.A. Cerrada, cuyo propietario es una Asociación Gremial (ver figura 3). Al ser una Asociación Gremial, no tiene una composición societaria en que sus propietarios sean contribuyentes de impuestos finales, no puede 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

Tal como se ha mencionado durante el trabajo, en el normal de las Fundaciones y Corporaciones (OSFL en las que se ha enfocado la investigación) para poder cumplir con el objeto fundacional o el propósito que tienen dentro de la sociedad muchas veces, para efectos de generar fuentes de financiamiento, pueden realizar actividades lucrativas o contar con participaciones en otras sociedades (para el caso se analizará sobre una sociedad productiva), lo que eventualmente genera un impuesto de primera categoría que deben soportar tanto ellas como las empresas en las que participan. El tema se centra en los efectos que puede tener dentro de la OSFL y sus filiales el PPUA (producto de las participaciones en sociedades).

El análisis de la hipótesis busca determinar si es que las OSFL antes mencionadas y sus filiales tienen derecho pedir PPUA. El desarrollo de la tesis se centra, en una primera instancia, en los temas técnicos del PPUA en un intento por dilucidar si es que se hace algún tipo de filtro o distinción de las sociedades que pueden tener derecho a este beneficio, luego el análisis de la implicancia que pueda tener o no dueños afectos a impuestos finales, las referencias del uso de PPUA en la ley y en los pronunciamientos del SII.

La importancia que tiene poder determinar si las OSFL tienen derecho a la franquicia del PPUA radica en que, en general, los ingresos (y por lo tanto, los costos y gastos asociados a dichos ingresos) provienen de una búsqueda por financiar sus operaciones, y un eventual resultado negativo a este tipo de asociaciones puede provocar una disminución del capital de trabajo con el que cuentan para cumplir los objetivos fundacionales, entendiendo que en su mayoría cumplen un rol dentro de la sociedad como puede ser la entrega de bienes y servicios de no mercado a quienes lo requieran. Esta franquicia podría significar para ellas poder mitigar el impacto del resultado negativo de un ejercicio.

3.1. Contexto del Pago Provisional por utilidades absorbidas

3.1.1. Renta Líquida Imponible

Periodo a periodo las sociedades deben determinar el resultado tributario del ejercicio, Renta Líquida Imponible (en adelante RLI). Dependiendo de su desempeño podría generarse un resultado positivo o negativo. Cuando la sociedad obtiene resultados positivos, debe soportar el impuesto de Primera Categoría. De la misma manera, las empresas que tienen participaciones en otras sociedades están recibiendo distribuciones de utilidades que también debieron soportar en su momento el IDPC correspondiente. El cálculo del PPUA parte con la determinación de la RLI.

De aquí se desprende un punto importante en la determinación de la RLI de las OSFL, y es que previamente se debió haber filtrado lo que corresponde a resultados que no tienen que ver con el objeto social de las fundaciones y corporaciones, ya que en general los resultados asociados al objeto social corresponden a renta no afecta o exenta de IDPC.

Figura 4: Determinación RLI de acuerdo a artículos del 29 al 33 de la LIR

(+) Ingresos Brutos (Artículo 29)
Ingresos provenientes de la explotación de bienes y actividades de la categoría (no considera los ingresos no renta)
(-) Costo Directo (Artículo 30)
Costos relacionados con la obtención de la renta (no considera costos asociados a los ingresos no renta)
(-) Gastos Necesarios (Artículo 31)
Costos relacionados con la obtención de la renta (no considera costos asociados a los ingresos no renta)
(-) Deducciones a la RLI (Artículo 32)
(+) Agragados a la RLI (Artículo 33)
<hr/> <hr/>
= Resultado del Ejercicio (RLI o PT)

Hasta este punto, sólo analizando el cálculo de la RLI, la LIR entrega la forma en que debe calcularse la RLI, contenida en los artículos del 29 al 33, sin hacer la distinción de los tipos societarios que pueden hacer el cálculo de su base imponible para IDPC.

3.1.1.1. Pérdidas Tributarias

De acuerdo al artículo 31 N° 3 de la LIR, al hablar de pérdida tributaria se debe distinguir entre:

- Pérdidas materiales. Las pérdidas tributarias económicamente hablando, corresponden a las mermas patrimoniales que haya sufrido la entidad durante el año comercial y en la normativa tributaria se encuentran reguladas en el artículo 31 N° 3 inciso 1° donde se señala una de sus características más importantes y es que este “gasto” debe ser deducido en el ejercicio comercial respectivo y, al igual que el resto de los gastos de señala el artículo referido, deben estar acreditadas fehacientemente ante el SII.
- Pérdida Tributaria del ejercicio. Cuando el resultado de la determinación de la RLI genera un resultado negativo (la sumatoria de los costos, gastos, deducciones a la RLI son mayores que las sumatorias de los ingresos y agregados a la RLI) se produce una pérdida tributaria del ejercicio¹.
- Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores. En el caso que una pérdida tributaria determinada durante el año anterior no hubiese absorbido las utilidades, puede deducirse como un gasto en la determinación del ejercicio respectivo.

Para los efectos de acreditar el gasto, para el SII es imprescindible contar con la existencia de un balance, desde el cual se pueda extraer el resultado. Este balance debe formarse en un libro de contabilidad llamado libro de balances, y será este el único medio idóneo para acreditar la pérdida (y pérdida de arrastre), ya que el resultado (pérdida en este caso) corresponde a una sumatoria de hechos

¹ El resultado tributario del ejercicio (pérdida o ganancia) no necesariamente debe tener relación con el resultado financiero de la entidad, ya que el resultado tributario debe calcularse siguiendo las reglas que establece la LIR, mientras que el financiero se determina siguiendo normas contables y financieras.

económicos y operaciones realizadas durante el ejercicio que deben tener su base de contabilización en la normativa contable y tributaria.

Las modificaciones que rigen a contar del 1° de enero de 2017 señala que las pérdidas tributarias no pueden imputarse a utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la sociedad, sólo podrán utilizarse a rentas de sociedades percibidas en el ejercicio o como el gasto en ejercicios futuros, por lo tanto, la única forma de poder imputar o pedir una devolución por PPUA debe contar con participaciones en otras empresas.

El orden de imputación que tienen las participaciones en otras empresas:

- Retiros y Dividendos afectos a impuestos finales percibidos en el mismo ejercicio
- Las utilidades y dividendos que percibiera la entidad durante el mismo año comercial en que se determina la pérdida tributaria deberán incluirse dentro de la RLI incrementadas en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC que les corresponda a las mencionadas rentas.
- Incluirlo como gasto en la determinación de la RLI del siguiente ejercicio. Se incorpora bajo el concepto de pérdidas de ejercicios anteriores debidamente reajustada.

Se debe considerar que, de acuerdo a la jurisprudencia del SII (Oficio N° 393 de 2005), si bien el impuesto a la renta se determina de manera anual, al utilizar pérdidas tributarias de años anteriores (cuando se imputan las pérdidas de arrastre) la extensión del plazo para revisar el último libro corresponde al periodo en que se

hayan originado las rentas con derecho a crédito, por lo tanto, los plazos de prescripción para estos casos no serán los mismos que los que establece el artículo 200 del Código Tributario.

3.2. Pago Provisional Por utilidades absorbidas

Tal como lo plantea la Ley, la forma de obtener devolución del IDPC por generación de pérdidas tributarias, es producto de recibir retiros o dividendos afectos a impuestos finales. la actual Ley del Impuesto a la Renta permite la devolución del IDPC que se haya pagado sobre las utilidades que resulten absorbidas por las pérdidas tributarias en el artículo 31 N°3. Esta norma le otorga el carácter de pago provisional al IDPC soportado por las empresas desde las cuales se percibieron los retiros o dividendos que resulten absorbidos por la imputación de la pérdida tributaria, lo que significa que el contribuyente podría recibir la devolución de los flujos de dineros al no tener un resultado positivo un determinado periodo.

Por tanto, para que la OSFL eventualmente pudiera realizar la imputación o solicitar la devolución de PPUA se debe cumplir que:

- Debe tener participaciones en otras sociedades como comunero, socio o accionista.
- Debe generar una pérdida tributaria en el ejercicio.

- Debe percibir en el mismo ejercicio retiros o dividendos que sean afectos a los impuestos finales.
- Los retiros o dividendos percibidos deben tener derecho a crédito por IDPC.
- El IDPC debe estar pagado (importante destacar este punto, porque eventualmente el IDPC que se haya financiado con el crédito por contribuciones de bienes raíces no da derecho a devolución).

3.3. Disposiciones del PPUA

Revisando las disposiciones específicas del PPUA, se encuentran los artículos 93 al 97 de la LIR para efectos de reajustabilidad, imputación y devolución.

La imputación de rentas o cantidades percibidas de otras sociedades o comunidades se debe hacer con dichos montos debidamente incrementados de acuerdo a las disposiciones del artículo 54 N° 1 inciso final y artículo 62 de la LIR.

Cuando se está realizando la recuperación de flujos por la absorción de utilidades ajenas, en este caso el IDPC recuperado fue soportado por otro contribuyente. La forma en que estas utilidades ajenas puede ser recibida por la entidad es a través de una participación en otra sociedad, reinversión, dividendo o a través de una absorción². El ingreso por el importe recuperado representaba un incremento de

² Cuando se trata de una absorción por incorporación corresponde a utilidades propias, porque se trata del

patrimonio, ya que anteriormente no implicaba un desembolso para la empresa que lo estaba recuperando, por lo que debía formar parte de la RLI del contribuyente, lo que implica que tendrá una menor pérdida tributaria en el ejercicio³, sin embargo, desde el 1° de enero de 2017 la recuperación del impuesto de primera categoría como un pago provisional para ambos regímenes de tributación no debe ser incluida como ingreso, porque se está reconociendo el ingreso al imputar la pérdida tributaria al dividendo efectivamente percibido, incrementado en el monto del crédito por IDPC (Oficio 476, 2018, pág. 4).

Tal como se había comentado en un punto anterior, es condición indispensable que las rentas o cantidades percibidas de otras sociedades se encuentren afectas a los impuestos finales (IGC o IA). Lo anterior significa que, en caso de tratarse de contribuyentes del artículo 14 A, hayan imputado dichos retiros o dividendos con cargo al registro SAC o a ningún registro⁴, y en caso de tratarse de contribuyentes del artículo 14 B, que ellos hayan imputado los retiros y dividendos con cargo al registro RAI, DDAN o a ningún registro (de la misma manera que lo dispuesto para el régimen del artículo 14 A).

Antes de la reforma tributaria, era necesario controlar los créditos de Primera Categoría por las utilidades acumuladas y por los dividendos recibidos a través del FUT. Considerando que ahora no se puede solicitar devolución de PPUA por las utilidades acumuladas y, es en el mismo ejercicio que se usan los créditos

mismo patrimonio (Jurisprudencia de la Corte Suprema en causa Rol 3573-05 del 31.05.2006)

⁴ En caso de que el resto de los registros hayan agotado sus saldos o no existan cantidades anotados en ellos.

asociados a utilidades recibidas de otras sociedades, la aplicación de la franquicia del PPUA no se encuentra amarrado a la obligación de llevar algún registro específico.

3.4. Jurisprudencia PPUA

Previo a la reforma tributaria, el SII se ha pronunciado con respecto de la procedencia de poder recuperar el impuesto de Primera Categoría PPUA en relación a las utilidades generadas en otras sociedades producto de participaciones sociales o accionarias como por una situación de reorganización de empresas, siempre que las utilidades que se están absorbiendo hayan sido efectivamente gravadas con el IDPC (Oficio 2269 de 1998).

También, en algún momento previo a la reforma, resolvió una consulta con respecto a la procedencia del PPUA en una fundación. Y determinó que dado a que la fundación no se encontraba sujeta a las obligaciones de llevar el registro FUT que establecía el artículo 14 de la LIR, no podía utilizar los créditos por IDPC respecto de utilidades generadas por empresas en las que participaba (Oficio 1043 de 2010).

3.5. OSFL e impuestos finales

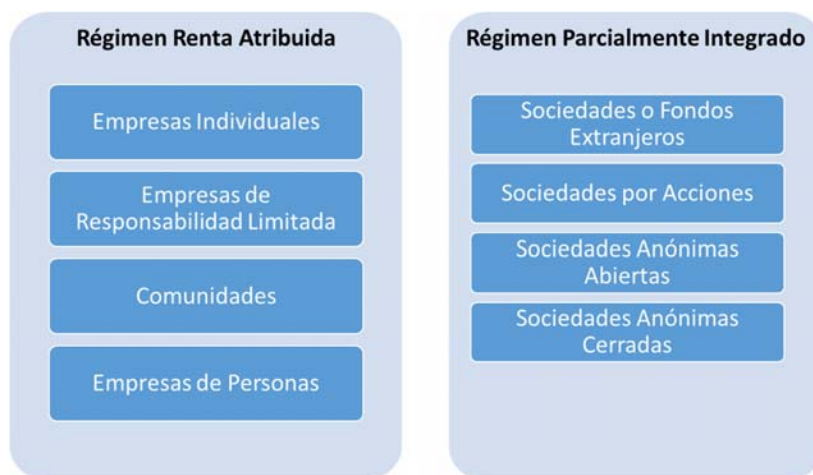
3.5.1. Pronunciamientos del SII

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.

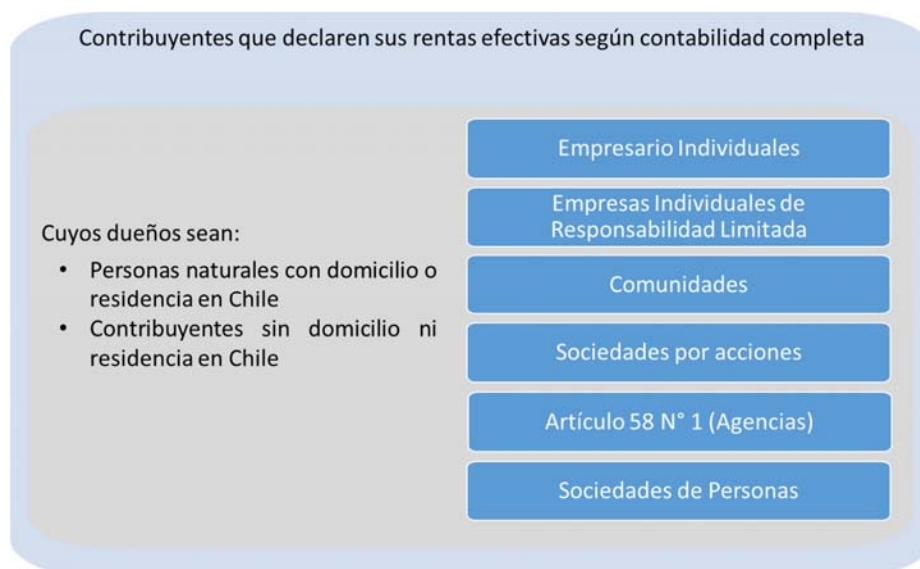
Figura 5: Tipos societarios correspondientes a los regímenes que entran en la asignación por omisión



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 6: 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.

3.5.2. 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.

3.5.3. OSLF 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.

3.6. Aplicación del PPUA en las OSFL

3.6.1. Qué dice la Ley al respecto

Cuando se revisa la aplicación del PPUA dentro de la LIR, se desprende que no existe alcance alguno que se haga específicamente a las Organizaciones Sin Fines de Lucro, tampoco menciona a alguna sociedad que dentro de su estructura societaria no tenga dueños que sean contribuyentes finales de impuestos, por lo tanto, la ley servirá como lineamiento principal, pero se revisarán también la jurisprudencia del SII para ver cuál es el razonamiento que tiene el ente fiscalizador.

Lo que se puede desprender de la Ley, en relación a las alusiones que hace al PPUA es que, para que se pueda aplicar PPUA, las rentas obtenidas de las sociedades deben estar afectas a los impuestos finales. De la misma manera, se desprende que la empresa que está entregando las utilidades debiera llevar un registro para efectos de distribuirlas, porque de esa manera se puede llevar el control de los créditos pagados que se estén traspasado a la otra empresa.

Al continuar con el análisis de la ley y hacer la observación un poco más allá de lo que señala explícitamente en la ley en alusión al PPUA, se puede desprender que:

- El PPUA se encuentra normado en el ámbito de la tributación corporativa (IDPC) en el artículo 31 N° 3 de la LIR. Este artículo no está dentro del ámbito de los impuestos finales ni hace referencia a cómo después este impuesto corporativo debe ser integrado con los impuestos finales.
- Para que pueda existir PPUA, la primera condición que requerida es que exista una Pérdida Tributaria en el periodo, la cual se determina de acuerdo a lo señalado en los artículos del 29 al 33 de la LIR, que también se encuentran dentro

del ámbito del IDPC, y tampoco se menciona algo de los impuestos finales ni de los dueños para la determinación de la PT.

- Para que se pueda pedir devolución de PPUA debe hacerse usando utilidades que hayan pagado IDPC correspondiente, y esa condición se encuentra todavía establecida en el ámbito del impuesto corporativo, tanto por el lado de quien soportó el IDPC, como por el lado de quién está haciendo uso de ese crédito previamente pagado. Aun así, de todas maneras, en la ley se establece como una posibilidad y no como una condición necesaria el que se impute a los impuestos finales al señalar “establécese un impuesto de 25% que *podrá* ser imputado a los impuestos global complementario y adicional...”

- El artículo 14, dónde se encuentran los regímenes generales de tributación, es el que permite la integración de los impuestos corporativos y los impuestos finales, pero no se encuentra mencionado en la aplicación del PPUA, observar que se encuentra, dentro de la LIR, en un Título distinto al del Impuesto Corporativo (ver figura 7).

- Los impuestos finales, tanto Global Complementario, como el Adicional se encuentran en el Título III y IV de la LIR respectivamente, o sea, en un título distinto al que regula la franquicia PPUA.

Figura 7: Estructura Ley sobre Impuesto a la Renta

Título I Normas Generales	Título II Primera Categoría	Título III Del Impuesto Global Complementario	Título IV Del Impuesto Adicional
• Artículo 14 (Régimen 14 A y 14 B)	• Determinación Base del IDPC – RLI - (del artículo 29 al 33)	• Normativa del IGC	• Normativa Impuesto Adicional

3.6.2. Qué dice el SII al respecto

Debido a que la entregada en vigencia de las últimas modificaciones legales establecidas en la Ley 20.780 y la Ley 20.899, entre las que se encuentra la incorporación de los nuevos regímenes generales de tributación fue a partir del 1° de enero de 2017, la aplicación de PPUA con las nuevas condiciones legales se trata de materia relativamente nueva, y hasta le fecha no han existido pronunciamientos del SII en jurisprudencia administrativa dónde se haya realizado el análisis de un caso específico de PPUA para OSFL.

Debido a que el punto que recoge la Ley es la posibilidad de utilizar el PPUA mientras se es contribuyente del artículo 14 A o artículo 14 letra B, en el análisis que se hizo de la posibilidad de que una OSFL sea contribuyente del artículo 14 ya quedó resuelto.

Para ahondar en el estudio, sirve analizar algunos casos bordes de entidades que el SII se ha pronunciado y que ha dejado abierta la posibilidad de ser contribuyentes de acuerdo a los regímenes generales de tributación, que va a ser:

- Cuando el SII se pronuncia sobre una Cooperativa (Oficio 1708 de 2017). En este caso las Cooperativas se tratan de entidades que tienen su propia regulación (Ley General de Cooperativas), y por la particularidad de sus operaciones y de su propiedad (tienen socios y son asociaciones que con el principio de ayuda mutua tienen por objeto mejorar las condiciones de vida de sus socios y reparten las ganancias), no se encuentran contempladas dentro de los tipos societarios o formas de propiedad que tiene contempladas la LIR o la Circular 49 para establecer a qué régimen tributario que deben aplicar, pero el SII determina que debe regirse por el artículo 14 B (salvo que elijan someterse a la Renta Presunta del artículo 34 de la LIR).

- Cuando el SII se ha pronunciado sobre una entidad gremial (Oficio 660 de 2018). En este caso de una Sociedad Anónima Cerrada que tiene como dueño una asociación gremial, el SII va un poco más lejos al momento de pronunciarse sobre el sistema de tributación de la sociedad, no sólo menciona que no queda sometida a ninguno de los regímenes generales de tributación, pagando un IDPC de acuerdo al artículo 20 de la LIR con tasa 25%, sino que dice que los dividendos que distribuye tampoco tienen derecho a crédito por IDPC, porque es el artículo 14 el que establece el mecanismo de asignación de créditos. O sea, en este caso la asociación gremial no sólo no podría tener derecho a PPUA por no tener dueños afectos a impuestos finales, sino que también porque no está recibiendo dividendos

que puedan integrarse a los impuestos finales mientras el dueño de la sociedad anónima sea cien por ciento propiedad de la asociación gremial.

- Cuando el SII se ha pronunciado sobre una empresa de propiedad de Estado. Otro caso borde analizado fue el caso de TVN, que es una empresa de propiedad del Estado (mencionados dentro de la Circular 49 dentro de los tipos de sociedades que no pueden ser contribuyentes del artículo 14 A o 14 B). En este caso, se presenta solicitud de PPUA que ha sido negado más de una vez, pero sin embargo con un cambio de estrategia, hace una consulta al SII pidiéndole confirmar una serie de criterios según los cuales la estación no se sometería a las mismas disposiciones tributarias que el resto de las empresas del estado, sino a las que norman a las sociedades anónimas abiertas (Economía y Negocios, 2017). La respuesta que abre el paso a la recuperación de PPUA se encuentra en el Oficio 253 del 2017 en el que el SII resuelve que la empresa se encuentra regida por la Ley N° 19.132 (Ley que crea empresa Televisión Nacional de Chile), y de acuerdo a ella se trata de una empresa del Estado que “en sus actividades financieras, estará sujeta a las mismas normas financieras y tributarias que rigen para las sociedades anónimas abiertas” y es atendiendo este punto que procede a devolución de PPUA para esta empresa.

A primera vista, el criterio expuesto por la entidad fiscalizadora pareciera ser tajante con respecto a la aplicación del PPUA en las empresas en que en algún momento, dentro de la Circular 49 del 2016, les dejó cerrada la puerta a tributar de acuerdo a los regímenes generales del artículo 14 A o 14 B y a la aplicación del PPUA, la verdad es que de la misma manera abre una ventana, ya que a la hora de fijarse si aplica o no el PPUA, revisa si se rige por las norma de una empresa “sociedad

anónima abierta” sin verificar que los propietarios de la empresa sean contribuyentes de impuestos finales.

3.7. Aplicación del PPUA en las filiales de las OSFL

3.7.1. Qué dice la Ley al respecto

En este caso, al tratarse de la aplicación de la misma franquicia tributaria que la analizada en el punto anterior, la ley no pone restricciones a la estructura de propiedad que debe tener una empresa, es transparente que cuente directa o indirectamente con dueños que sean contribuyentes de impuestos finales.

De la misma manera que para las OSFL, para las filiales de OSFL, se podrá solicitar una devolución de PPUA siempre que:

- En el periodo se determine una pérdida tributaria.
- Se reciban utilidades afectas a impuestos finales, y que tengan asociado un crédito por IDPC efectivamente pagado.

3.7.2. Qué dice el SII al respecto

Para el caso de las filiales de las OSFL el SII resolvió en un caso antes de la Reforma Tributaria (en el Oficio 1043 de 2010) que una fundación no podía hacer uso de los créditos por IDPC provenientes de utilidades generadas en empresas donde tenía participación, porque la fundación, por su naturaleza, no se encontraba en la obligación de llevar registros como el FUT.

Después de la Reforma, en el Oficio 660 del 2018 menciona el caso de una sociedad de propiedad de una asociación gremial. El SII resuelve que como la sociedad no posee directa ni indirectamente contribuyentes de impuestos finales debe tributar con IDPC de 25%, sin tener la posibilidad de acogerse a alguno de los regímenes generales de tributación. Menciona también que los dividendos que distribuya están afectos a impuestos finales, pero que no tienen derecho a crédito por IDPC, porque al no estar afecta al artículo 14, no se puede aplicar el mecanismo de asignación de créditos que allí se establece. Pero, de la misma manera señala que si ingresa a la propiedad de la entidad directa o indirectamente un contribuyente final, la sociedad deberá tributar de acuerdo a lo que establece el artículo 14 B y en ese caso tendrá derecho a usar el crédito por IDPC y, por lo tanto, tampoco tendrá problema a la hora de solicitar devolución por PPUA.

4. CONCLUSIÓN

A través del presente trabajo se puede concluir que las OSFL pueden solicitar devolución por PPUA, porque en la legislación se encuentran las condiciones para obtener una devolución por PPUA que son: primeramente, haber tenido una pérdida y recibir una utilidad afecta a impuestos finales en el período. Considerando que ahora la devolución de impuestos es sólo carry forward, sólo se puede optar a la devolución en el periodo de la pérdida y si aún persiste la pérdida, ésta puede ser imputada como gasto los siguientes periodos y, por lo mismo, no es necesario el vínculo entre la obligación de llevar ciertos registros (como SAC, RAI, entre otros) y la posibilidad de obtener una devolución por PPUA, ya que el cálculo no se hace dentro de los registros y, al recibir las utilidades, la empresa cuenta con el certificado recibido de la filial o coligada que se las está entregando para acreditar el IDPC que está solicitando como devolución.

Bajo los mismos conceptos analizados, también se concluye que las filiales de las OSFL también pueden solicitar la devolución de PPUA, ya que como se ha dejado esclarecido, el PPUA es de aplicación del impuesto a nivel corporativo y la ley, en el artículo 31 N° 3 no hace una mirada a los dueños de las empresas para poder hacer uso de este beneficio. Para este caso sí sería recomendable que pudieran regirse al régimen 14 B, y no sólo que lleven los registros como el SAC para la distribución de las utilidades sin estar afectos a algún régimen, porque de esta manera también a la hora de entregar una utilidad a la OSFL dueña de esta sociedad, la OSFL podrá hacer uso sin tener alguna objeción por parte del SII a la

hora de requerir una devolución por PPUA. Si aun empleando las razones mencionadas, una filial de una OSFL llega a tener problemas para solicitar una devolución de PPUA, podrá acogerse a lo que manifiesta el Oficio 660 del 2018 que menciona el tener un contribuyente final dentro de su estructura de sociedad, lo que se traduciría en dejar, por ejemplo, a una persona natural con un porcentaje menor sobre la propiedad de la filial de la OSFL.

Se debe considerar siempre que, tanto la OSFL como la filial de la OSFL, que requieran solicitar la devolución de PPUA, deben contar con propiedad sobre otra empresa, y que esta empresa les reparta utilidades, porque la única manera de acceder a este beneficio que quedó establecida después de la modificación que tuvo la ley, es a través de la recuperación del impuesto soportado por filiales.

Cuando el SII se pronuncia sobre dejar excluidas a ciertas entidades de la aplicación de los regímenes del artículo 14 A o B en la Circular 49 de 2016, también excluye a las empresas del Estado, sin embargo al hacer el análisis de la aplicación de PPUA en el caso de una empresa específica no hace alusión al hecho de contar o no con dueños que sean contribuyentes de impuestos finales, sino que hace un cambio de criterio y se basa sólo en el hecho que sea sociedad anónima abierta y que se rija por la normativa de las sociedades anónimas. Esto hace perder peso a la tesis planteada por el SII, que busca a los contribuyentes finales, cuando va a revisar la aplicación de la devolución de PPUA a las OSFL y también a sus filiales (que a vista del SII tampoco tiene en su estructura societaria algún contribuyente de impuestos finales).

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