



ASPECTOS TRIBUTARIOS

EN

FUNDACIONES Y CORPORACIONES

Actividad formativa equivalente a tesis para optar al grado de
Magíster en Tributación

PARTE I

Alumna: Tamara Osorio Carrasco

Profesor Guía: Miguel Ángel Ojeda

Santiago, marzo 2020

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
RESUMEN EJECUTIVO	1
CAPÍTULO I.....	2
1. INTRODUCCIÓN.....	2
1.1 Planteamiento	2
1.2 Hipótesis	5
1.3 Subtemas	6
1.4 Objetivo General	7
1.5 Objetivos Específicos	7
1.6 Metodología	8
2. MARCO TEÓRICO	9
2.1 Cómo se ha tratado el tema en Chile	9
2.2 Marco Conceptual y Normativo	11
2.2.1 Definición de conceptos	11
2.2.2 Normativa legal	12
2.2.3 Jurisprudencia administrativa SII.....	18
2.2.4 Dictámenes emitidos por Tribunales	30
CAPÍTULO II.....	31
3. DESARROLLO	31
Subtema 1.....	31
3.1 Renta Líquida Imponible	33
3.2 Análisis de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas	34
3.3 Jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos.....	36
CONCLUSIÓN.....	42
Bibliografía.....	44

ABREVIATURAS

LIR: Ley sobre Impuesto a la Renta.

RLI: Renta Líquida Imponible o Resultado Tributario.

PPUA: Pago Provisional de Utilidades Absorbidas.

SII: Servicio de Impuestos Internos.

RREE: Registro de Rentas Empresariales.

RAI: Rentas Afectas a Impuestos.

FUT: Fondo de Utilidades Tributables.

IDPC: Impuesto de Primera Categoría.

ART: Artículo.

IVA: Impuesto al Valor Agregado.

RESUMEN EJECUTIVO

El propósito de esta investigación es realizar una revisión y análisis a las disposiciones aplicables a las Fundaciones y Corporaciones relacionada específicamente con las normas del artículo 21, artículo 31 N° 3 inciso cuarto y el artículo 38 bis de la Ley de la Renta.

Para ello revisaremos la normativa legal que regula a este tipo de entidades, jurisprudencia emitida por el Servicio de Impuestos Internos y Tribunales de Justicia en Chile y comparar estas últimas con lo estipulado en la Ley de la Renta para ver la aplicabilidad de estas normas en este tipo de entidades.

Dentro de los objetivos de este estudio se encuentra el poder entregar una guía a los encargados del cumplimiento tributario de estas organizaciones; determinar la forma en que se debe determinar la Renta Líquida Imponible en la medida que la entidad perciba utilidades desde una sociedad en donde participe y sea necesario determinar un posible Pago Provisional por Utilidades Absorbidas; determinar la procedencia de la aplicación de las normas del artículo 21 de la LIR en concordancia con la declaración jurada N° 1945 y la aplicación de las normas de término de giro indicadas en el artículo 38 bis de la Ley de la Renta.

CAPÍTULO I

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento

Hoy en día dada las grandes necesidades de nuestro país y del Mundo, surge la voluntad de algunos sectores, los cuales de alguna manera tratan de aminorar estas carencias, ya sea con un fin meramente filantrópico o bien con el fin de dar cumplimiento a la Responsabilidad Social Empresarial por parte de las empresas, mediante la creación de Organizaciones sin Fines de Lucro. Esto favorece a diferentes grupos o sectores con distintas necesidades que el Estado no alcanza a abarcar, por falta de recursos o por tratarse de grupos muy específicos de los cuales el Estado definitivamente no tiene conocimiento. Frente a esto las Organizaciones sin Fines de Lucro toman un rol preponderante dentro de la sociedad.

En nuestro país estas organizaciones se comienzan a gestar desde la Época de la Colonia (entre 1598 y 1810) siendo patrocinadas en ese entonces por la Iglesia Católica y recién en el siglo XX se establece un reconocimiento jurídico para este tipo de entidades (Hopkins, 2006).

Dentro de las Organizaciones sin Fines de Lucro podemos distinguir las Fundaciones, Corporaciones, Asociaciones Gremiales, Sindicatos, Juntas de Vecinos y Organizaciones Comunitarias y Cooperativas. En esta investigación nos enfocaremos específicamente en Fundaciones y Corporaciones.

Las Corporaciones están formadas por un grupo de personas que persiguen uno o más objetivos en común. A su vez, las Fundaciones se forman por el aporte de bienes a la entidad para perseguir un fin determinado de interés general (bcn.cl).

Este tipo de entidades no tienen como objeto un fin lucrativo, ya que, a diferencia de las empresas, las utilidades que genera no pueden ser distribuidas entre sus miembros o fundadores y deben ser utilizadas dentro de la organización para dar cumplimiento al objeto social estipulado.

Este tipo de instituciones se encuentran reguladas en los artículos 545 al 564 del Título XXXIII Libro I del Código Civil y por la Ley N° 20.500 del año 2011, además de tener la obligación de inscribirse en el Registro de Personas Jurídicas sin fines de Lucro, perteneciente al Registro Civil (Artículo 8 Ley N°20.500).

En nuestro país las Fundaciones y Corporaciones por norma general, se encuentran exentas del Impuesto de Primera Categoría por los ingresos provenientes de los aportes o donaciones que perciban, los que tienen la categoría de Ingreso no Renta de acuerdo con el artículo 17 de la Ley de la Renta (en adelante LIR), pero en la medida que realicen operaciones tendientes a generar ingresos provenientes de las actividades indicadas en el artículo 20 de la LIR, deberán declarar estos ingresos y cumplir con las demás obligaciones tributarias que la Ley indica, tales como: efectuar inicio de actividades, presentar declaraciones anuales de impuestos, declaraciones juradas, llevar libros de contabilidad, efectuar pagos provisionales y practicar retenciones de impuestos en la medida que corresponda.

Tanto las Corporaciones como las Fundaciones no cuentan con socios o dueños finales, razón por la cual se ven imposibilitadas de repartir utilidades y por consiguiente tampoco pueden acogerse a los regímenes tributarios indicados en el artículo 14 de la LIR.

Con esta investigación se busca analizar las disposiciones legales vigentes y dar respuesta a las interrogantes que surgen al momento de llevar a la práctica la normativa tributaria relacionada con los gastos rechazados y Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (en adelante PPUA), dado que la LIR no indica de forma explícita la metodología a utilizar en relación a la forma de reconocer un eventual PPUA o la tributación de las partidas indicadas en el artículo 21 de la LIR para este tipo de entidades.

Además, analizaremos la aplicación de las normas del término de giro de acuerdo a lo indicado en el art. 38 bis de la LIR.

Debido a ello es que consideramos importante analizar estos aspectos y brindar la mayor cantidad de información posible, ya que, una gran cantidad de estas entidades cuenta con recursos muy limitados los cuales son destinados a cumplir su objeto social, dejando en segundo plano labores tan relevantes como las relacionadas con el cumplimiento tributario.

Cabe indicar que, la presente investigación considera los efectos tributarios de la Legislación Vigente al 31-12-2019, sin perjuicio de las citas se pueden realizar a la Ley N°21.210 publicada en el Diario Oficial el 24-02-2020.

1.2 Hipótesis

Las Fundaciones y Corporaciones que realicen actividades clasificadas en el artículo 20 de la LIR, están obligadas a realizar la determinación de la Renta Líquida Imponible por los ingresos generados durante el periodo conforme al mecanismo indicado en los artículos N° 29 al 33 de la LIR y en consecuencia deberán cumplir con las demás obligaciones tributarias administrativas correspondientes. Si a su vez, reciben utilidades de otras sociedades, deberán reconocer de alguna manera estas utilidades en su RLI.

Para ello es necesario analizar las normas del artículo 14 de la LIR donde se especifica el tratamiento que se debe dar a estas utilidades, dependiendo del Régimen Tributario al cual estén acogidas.

En la medida que la entidad esté obligada a declarar sus ingresos de acuerdo con las normas de la LIR, quedará sujeta también a las normas de fiscalización del Código Tributario, lo que conlleva la revisión de los ingresos y gastos relacionados con estos ingresos, revisión que podría gatillar la aplicación de las normas del artículo 21 de la LIR.

Dado lo anterior, es que planteamos como hipótesis a investigar lo siguiente: estas entidades cuando perciban ingresos distintos a los de su naturaleza estarían obligadas a cumplir en términos generales con las normas impositivas vigentes en nuestro país, tales como: determinar la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y pagar el Impuesto de Categoría, pagar Impuesto Único del Artículo 21

de la LIR e incluso podrían tener el derecho a recuperar el Impuesto por Utilidades Absorbidas, PPUA.

1.3 Subtemas

Para desarrollar la hipótesis anteriormente descrita, trataremos de responder los siguientes planteamientos:

Subtema 1

Procedencia de la solicitud de PPUA y su operatoria en las Corporaciones y Fundaciones cuando generen Ingresos Afectos a Primera Categoría y cumplan los requisitos del artículo 31 N° 3 de la LIR.

Subtema 2

Aplicación de las normas del artículo 21 de la LIR en los desembolsos y gastos efectuados por estas entidades, en la medida que generen ingresos afectos a Primera Categoría y procedencia aplicación de la tributación por término de giro indicada en el art. 38 bis de la LIR.

1.4 Objetivo General

Generar un manual práctico que incorpore el análisis de la Normativa Legal, la Jurisprudencia Administrativa vigente y las investigaciones previas de esta materia, que sirva para apoyar la investigación de otros profesionales en esta área, como así también, ser una guía para los encargados del cumplimiento tributario de estas organizaciones.

1.5 Objetivos Específicos

- i. Analizar la normativa tributaria vigente (Ley de la Renta).
- ii. Analizar los diferentes pronunciamientos del SII y de Tribunales relacionados con este tipo de entidades.
- iii. Definir la operatoria que se debiera realizar a nivel de Renta Líquida Imponible, tanto en el tratamiento de las utilidades recibidas como el posterior cálculo del PPUA.
- iv. Definir el procedimiento a seguir para determinar la base imponible y el impuesto a pagar, respecto de las partidas indicadas en el artículo 21 de la LIR, en el caso que proceda.
- v. Analizar la procedencia de la aplicación de las normas del término de giro en estas entidades.

1.6 Metodología

La sistematización que se pretende desarrollar es esta tesis implica seguir un método inductivo, en el que se analizará la normativa vinculada con las Organizaciones sin Fines Lucro, puntualmente la relacionada con las Corporaciones y Fundaciones, lo cual contempla el análisis del ordenamiento jurídico relacionado con estas organizaciones, jurisprudencia administrativa emitida por el Servicio de Impuestos Internos, Ley 20.780 de Reforma Tributaria y su simplificación mediante la Ley 20.899, junto con el análisis de dictámenes emitidos por tribunales.

Para proseguir con cada tema de manera particular y así determinar los efectos que tendría en una Corporación o Fundación la solicitud de PPUA bajo las normas legales vigentes, así como la procedencia de la aplicación de las normas del artículo 21 de la LIR y del artículo 38 bis.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Cómo se ha tratado el tema en Chile

Las Corporaciones y Fundaciones por esencia son organizaciones sin fines de lucro, lo que implica que su labor debe ser con el único fin de dar cumplimiento a los objetivos planteados en su creación y las utilidades disponibles o excedentes no podrán ser distribuidas a sus socios o accionistas ya que su misma estructura legal le impide hacerlo (Artículo 556 Código Civil).

Aun así, revisten la calidad de contribuyentes en la medida que sean susceptibles de generar ingresos tributables, como el caso de ingresos correspondientes al artículo 20 de la LIR, ya que esta Ley no obedece a la naturaleza jurídica de las personas, si no a las actividades que realiza (Oficio N° 2126 del 06 julio de 1989, SII).

Aun así, dentro de los diferentes articulados de la LIR no es posible encontrar referencia alguna a este tipo de entidades respecto a la tributación que les afectaría, sino que la jurisprudencia del SII trata diferentes casos consultados por estas instituciones para efectos de aplicación de la norma, lo que constituye una ambigüedad para estos contribuyentes que derechamente se encuentran excluidos de la LIR.

Esta falta de normativa puede llevar a una interpretación errónea por parte de los encargados del cumplimiento tributario de las Fundaciones y Corporaciones. Carolina Saravia, Jefa del Departamento de Operaciones del Servicio de Impuestos Internos indicó: *“Las organizaciones sin fines de lucro que tienen contabilidad completa están obligadas a mantener sus libros contables debidamente autorizados por el SII a través de un timbraje, es lo que le da validez a la contabilidad de la empresa sea esta organizaciones sin fines de lucro o cualquier otro tipo”, advirtiendo “que más del 91% no haya timbrado en los últimos años podría ser indicio que no se está llevando correctamente su información contable y por lo tanto ante procesos de revisión no se contará con la información completa y/o fidedigna que acredite los ingresos y compras” (La Tercera, 12 de enero de 2018).*

De acuerdo con la base de datos del Registro Civil e Identificación, hasta el año 2018 se encontraban registradas y vigentes 28.051 Fundaciones y Corporaciones. De este universo, se encuentran registradas en el SII un total de 15.008 de las cuales sólo 3.743 (correspondiente a un 24,94% del registro del SII) están o han tenido algún proceso de fiscalización en los periodos tributarios 2018 y 2019 (Res.Ex.Nro.: 0017365, SII, Ley de Transparencia).

2.2 Marco Conceptual y Normativo

2.2.1 Definición de conceptos

Para comenzar con el análisis de los temas es preciso establecer algunas definiciones con el fin de facilitar su comprensión.

Fundaciones: Organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores (los fundadores), tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.

Corporaciones de derecho privado: Unión de un grupo de personas que persiguen uno o más fines en común. De acuerdo con el Código Civil también se les denomina asociaciones.

Personas jurídicas sin fines de lucro: Son un tipo de organización que no distribuyen entre sus socios las utilidades o excedentes obtenidos producto de sus actividades, los que deben ser destinados al fiel cumplimiento de los fines y objetivos de la organización. Se dedican a la búsqueda de fines espirituales, culturales, sociales, humanitarios, todo esto con fines altruistas y no lucrativos.

Lucro: Ganancia o provecho que se saca de algo.

Contribuyente: Sujeto pasivo de una relación jurídico-tributaria, el cual en virtud de la realización de un hecho generador de ingresos debe cumplir con su obligación de pagar los impuestos.

Empresa: Toda organización conformada por recursos humanos, materiales y financieros ordenados bajo una dirección para el logro de los fines económicos, sociales, culturales o benéficos y dotado de una individualidad legal determinada.

Gastos: Es una partida que implica o implicará el desembolso de una cantidad de dinero, ya sea en efectivo o por otro medio de pago la cual está asociada a una contraprestación o beneficio futuro.

Gastos Rechazados: Corresponden a gastos que la LIR no permite que sean descontados en la determinación de la utilidad para efectos del pago de los impuestos. Son aquellas operaciones que no cumplen con los requisitos o condiciones establecidas en el artículo 31 de la LIR para poder ser deducidas de los ingresos brutos del ejercicio comercial, en concordancia con el artículo 33 de la norma señalada.

2.2.2 Normativa legal

2.2.2.1 Código Civil

Toda organización sin fines de lucro, dentro de las cuales se encuentran las Corporaciones y Fundaciones, se rigen por el Título XXXIII Libro I del Código Civil en los artículos 545 al 564.

En ellos se definen los requisitos y obligaciones para este tipo de entidades y sus características, dentro de las cuales podemos mencionar:

- Deben ser constituidas mediante una escritura pública o privada suscrita ante notario, oficial del Registro Civil o funcionario municipal autorizado por el alcalde (art. 548).
- Los estatutos de una corporación deberán determinar los derechos y obligaciones de los asociados, condiciones de incorporación y la forma y motivos de exclusión (art. 548-2).
- Los estatutos de una fundación deben indicar además los bienes o derechos que aporte el fundador al patrimonio de esta, así como las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines estatutarios de la fundación y para la determinación de los beneficiarios (art. 548-2).
- Lo que pertenece a una corporación, no pertenece ni en todo ni en parte a ninguno de los individuos que la componen; y recíprocamente, las deudas de una corporación no dan a nadie derecho para demandarlas, en todo o parte, a ninguno de los individuos que componen la corporación, ni dan acción sobre los bienes propios de ellos, sino sobre los bienes de la corporación (Art. 549).
- La dirección y administración de una asociación recaerá en un directorio de al menos tres miembros, cuyo mandato podrá extenderse hasta por cinco años. No podrán integrar el directorio personas que hayan sido condenadas a pena aflictiva (art. 551).

- Los directores ejercerán su cargo gratuitamente, pero tendrán derecho a ser reembolsados de los gastos, autorizados por el directorio, que justificaren haber efectuado en el ejercicio de su función (art. 551-1).
- Los estatutos de una corporación tienen fuerza obligatoria sobre toda ella, y sus miembros están obligados a obedecerlos bajo las sanciones que los mismos estatutos impongan (art. 553).
- Las asociaciones y fundaciones podrán adquirir, conservar y enajenar toda clase de bienes, a título gratuito u oneroso, por actos entre vivos o por causa de muerte (art. 556).
- Las rentas, utilidades, beneficios o excedentes de la asociación no podrán distribuirse entre los asociados ni aún en caso de disolución (art. 556).
- Corresponderá al Ministerio de Justicia la fiscalización de las asociaciones y fundaciones (art. 557).
- Las personas jurídicas regidas por este Título estarán obligadas a llevar contabilidad de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general. Deberán además confeccionar anualmente una memoria explicativa de sus actividades y un balance aprobado por la asamblea o, en las fundaciones, por el directorio (art. 557-1).
- Las asociaciones y fundaciones podrán realizar actividades económicas que se relacionen con sus fines. Las rentas que se perciban de esas actividades sólo deberán destinarse a los fines de la asociación o fundación o a incrementar su patrimonio (art. 557-2).

- Disuelta una corporación, se dispondrá de sus propiedades en la forma que para este caso hubieren prescrito sus estatutos; y si en ellos no se hubiere previsto este caso, pertenecerán dichas propiedades al Estado, con la obligación de emplearlas en objetos análogos a los de la institución. Tocaré al Presidente de la República señalarlos (art. 561).
- Las fundaciones perecen por la destrucción de los bienes destinados a su manutención (art. 564).

2.2.2.2 Ley N° 20.500 Sobre asociaciones y participación ciudadana en la Gestión Pública

Esta ley fue promulgada el 16 de febrero del 2011 y su finalidad es fijar el marco legal respectivo a los diferentes tipos de asociaciones de personas en el país.

En ella se definen los ejes de las asociaciones, marco regulatorio y rol del Estado en el apoyo de éstas, además de establecer un Registro Nacional de Personas Jurídicas sin Fines de Lucro, el cual es administrado por el Registro Civil e Identificación.

2.2.2.3 Ley de la Renta

Para efectos de este análisis, solamente definiremos los artículos que tienen incidencia en los temas en cuestión:

Artículo 14: En este artículo se definen las normas de tributación de los contribuyentes sujetos a las normas de la Primera Categoría, y que, dependiendo de su estructura jurídica y societaria, deberán tributar en los regímenes de la letra A de renta atribuida y del régimen B parcialmente integrado.

Artículo 17 N° 9: Ingreso no Renta por la adquisición de bienes de acuerdo con los párrafos 2° y 4° del Título V del Libro II del Código Civil (relacionado con la accesión de suelos y cosas muebles e inmuebles) o por prescripción, sucesión por causa de muerte o donación.

Artículo 17 N° 11: Este numeral clasifica como Ingreso no Renta las cuotas recibidas por partes de los asociados.

Artículo 20: Establece las tasas de Impuesto de Primera Categoría para los contribuyentes del artículo 14, dependiendo del régimen al cual se encuentren acogidos, con una tasa del 25% para el régimen A de renta atribuida y tasa del 27% para el régimen B parcialmente integrado. Además, se clasifican los diferentes tipos de rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, las cuales se clasifican en las siguientes categorías:

- 1) Renta de bienes raíces
- 2) Rentas de capitales mobiliarios
- 3) Rentas de la industria y del comercio

- 4) Rentas de corredores
- 5) Todas las demás rentas
- 6) Premios de lotería (tasa especial)

Artículo 21: Este articulado determina el impuesto único de tasa 40% que deben aplicar “las sociedades anónimas, contribuyentes del número 1 del artículo 58, empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren su renta efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa” sobre las partidas o desembolsos que no cumplen con los requisitos del artículo 31 para ser considerados gastos necesarios, o que sean atribuibles a los socios o accionistas de la empresa. Su estructura se divide en tres incisos:

- Inciso Primero: Gastos rechazados clasificados en el N° 1 del artículo 33 de la LIR.
- Inciso Segundo: Impuestos de esta Ley pagados, intereses, reajustes, multas fiscales y contribuciones. Las partidas indicadas en este inciso no se afectan con la tasa del 40%.
- Inciso Tercero: Gastos rechazados clasificados en el N° 1 del artículo 33 de la LIR, que puedan ser atribuibles a los socios o accionistas, los cuales deberán tributar con los impuestos finales más una sobretasa del 10%.

Artículo 31 N° 3: Determina la posibilidad de deducir de la RLI las pérdidas de ejercicios anteriores. Además, define el tratamiento de las pérdidas y su imputación

a las utilidades que reciba una empresa durante el periodo, generado de esta forma un Pago Provisional por Utilidades Absorbidas (PPUA).

Artículo 38 bis: Determina la tributación final de las personas jurídicas que tributen bajo las normas de la Primera Categoría en los casos de término de giro de sus actividades.

Artículo 40 N° 4: Establece exención del Impuesto de Primera Categoría a las rentas percibidas por instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Podrán solicitar esta exención las instituciones que no persigan fines de lucro y que en sus estatutos se determine la ayuda material o de cualquier otro tipo, a personas de escasos recursos.

Artículo 41: Determina la aplicación de las normas de corrección monetaria de activos y pasivos, a los contribuyentes de Primera Categoría que declaren rentas efectivas según contabilidad completa de acuerdo con las normas del artículo 20 de la LIR.

2.2.3 Jurisprudencia administrativa SII

Debido a que la LIR no incluye ni describe las obligaciones y normas que deben seguir estas instituciones, es que debemos recurrir a la escasa jurisprudencia del SII, en donde podemos apreciar los criterios utilizados por esta entidad a lo largo de los años.

- Oficio N°2126 del 06 de julio de 1989, tributación de las Corporaciones y Fundaciones de Derecho Privado regidas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil. Normas contables, declaración y retención de impuesto.

Consulta realizada por el Ministerio de Justicia, respecto a las obligaciones tributarias de estas organizaciones respecto a la Ley de la Renta e IVA.

Se explica el concepto de contribuyentes para efectos de la Ley de la Renta indicando que las personas naturales y jurídicas revisten la calidad de “contribuyente” en la medida que sean susceptibles de generar ingresos afectos a esta ley, por lo que en el caso que este tipo de entidad en el margen de su actividad para recaudar fondos estos sean clasificados como una actividad comercial, deberán cumplir con las obligaciones correspondientes a cualquier contribuyente, es decir: inscribirse en el Rol Único Tributario, realizar declaración de inicio de actividades, llevar libros de contabilidad, presentar declaraciones anuales de impuestos y efectuar retenciones de impuestos de acuerdo al artículo 74 N° 1, 2 y 4 de la LIR.

- Oficio N° 1954 del 28 de abril del 2004, contribuyentes obligados a llevar registro de Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

Una Fundación consulta si en su calidad de organización sin fines de lucro, se encuentra obligada a llevar el Registro FUT por las utilidades o rentas provenientes de sus actividades.

La respuesta del SII se basa en las características de los contribuyentes, calificación otorgada a todas las personas naturales o jurídicas susceptibles de generar rentas sujetas a las leyes tributarias y considerando que las entidades sin fines de lucro en la medida, que realicen actividades clasificadas en el artículo 20 de la LIR, deben cumplir con las obligaciones tributarias y administrativas para el cumplimiento de la Ley como cualquier contribuyente, sin atender a su condición de organización sin fines de lucro.

Como conclusión se indica que en la medida que la Fundación genere rentas efectivas que se clasifiquen en la Primera Categoría, se encuentran obligadas a llevar el registro FUT de acuerdo con el artículo 14 Letra A) N° 3 de la Ley de la Renta vigente a esa fecha.

- Oficio N° 4998 del 28 de diciembre del 2006, solicita confirmación de las obligaciones tributarias de una fundación.

Se plantea el caso de una fundación cuyos ingresos son provenientes de licitaciones sociales del gobierno y donaciones de otras fundaciones sin fines de lucro, tanto nacionales como internacionales y que tienen como objeto la ayuda a familias de escasos recursos en temas culturales, ciencias, salud, educación y progreso económico social.

En respuesta se confirma que los ingresos por cuotas y donaciones de terceras personas corresponderían Ingreso no Renta, las cuales se encuentran clasificadas en el Art. 17 de la LIR, además se comenta el tratamiento de las ayudas

económicas que realice la fundación en cumplimiento de sus estatutos, las cuales no pueden ser reconocidas como gastos y rebajarlos de la base imponible de los ingresos de Primera Categoría (si los hubiera) si no que estos desembolsos deberán agregarse a la RLI para afectarse con el IDPC.

- Oficio N° 2320 del 14 de diciembre del 2010, situación tributaria de los costos, gastos y desembolsos relacionados con ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas, conforme al artículo 33, N°1, letra e), de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se solicita confirmar criterio por parte de una fundación, relacionado con los gastos rebajados de la Renta Líquida Imponible y que estos se encuentren directamente relacionados con ingresos afectos a los impuestos de Primera Categoría, que aquellos gastos se encuentran correctamente deducidos independiente de que la entidad haya generado durante el periodo ingresos no constitutivos de renta, como son las cuotas erogadas por sus asociados, las cuales se clasifican en el artículo 17 N° 11 de la LIR.

Como parte de la respuesta, se ratifica el criterio utilizado, el cual es concordante con las instrucciones emitidas en la circular 68 del año 2010, que establece el criterio a utilizar correspondiente a los gastos asociados a ingresos no renta y a los gastos de utilización común.

En este caso, al confirmar que estos gastos rebajados de la base imponible se encuentran directamente relacionados con ingresos afectos a la LIR, se confirma el criterio utilizado por la fundación.

- Oficio N° 1043 del 04 de mayo del 2011, caso Fundación Chile, obligación llevar registro FUT, facultad de solicitar PPUA, facultad de utilizar los Créditos por IDPC de utilidades recibidas (absorción de FUT por Pérdida Tributaria).

Esta consulta se realiza en un proceso de fiscalización de Fundación Chile, creada bajo el Decreto Ley N° 1528 del año 1976, el cual en su numeral 3 determina que las rentas que genere esta institución se encuentran exentas de impuestos de la Ley de la Renta, entre otros tributos.

Se plantea que la fundación recibe utilidades de otras sociedades donde mantiene participación y parte de la consulta es: si debido a que sus ingresos de todo tipo se encuentran exentos de los impuestos de la Ley de la Renta, es obligatorio llevar el registro FUT, además de aclarar la posibilidad de solicitar PPUA por las utilidades recibidas.

El análisis entregado por el SII es que, al tratarse de una fundación que cuenta con una exención expresa de los impuestos de la LIR, no es aplicable la obligación de llevar el registro FUT y que, al no estar sujeta a las normas de la LIR, no se encuentra facultada para utilizar los créditos por IDPC de las utilidades recibidas.

- Circular N° 49 del 14 de julio del 2016, esta circular tiene como finalidad la interpretación de las Leyes N° 20.780 y 20.899 de la LIR vigente a la fecha. En ella se entregan las normas de aplicación, criterios y definiciones respecto a ella.

Es en esta circular donde podemos encontrar referencia a la tributación de las Corporaciones y Fundaciones, donde se indica que éstas quedan excluidas de la aplicación de las normas del artículo 14 de la LIR por no contar con un vínculo directo o indirecto con personas contribuyentes de impuestos finales, además se indica que están obligadas a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, pero que esta obligación procede solo para efectos de determinar las rentas afectas a IDPC y que la tasa que deben aplicar es de un 25%.

- Oficio N° 973 del 09 de mayo del 2017, solicita confirmar criterios respecto al traspaso de activos y pasivos a una fundación.

Una Fundación cuenta con la exención del art. 40 N°4 de la LIR, además se especifica que dentro de las donaciones recibidas se encuentran derechos sociales y acciones de sociedades, por las cuales la fundación ha pasado a ser socia o accionista controladora.

Se evalúa traspasar los activos y pasivos de estas filiales a la fundación, las cuales perciben rentas de capitales mobiliarios y de arrendamiento de bienes raíces, mediante la adquisición de los derechos sociales y acciones faltantes para completar el 100% generando así una fusión impropia. Esta adquisición sería

mediante donación de las participaciones, para así no generar una operación onerosa.

Dentro de las conclusiones de este caso, se especifica que las fundaciones están excluidas de las normas del art. 14 de la LIR. Y que luego de la fusión impropia (en la medida que se pueda realizar) no perdería el beneficio de exención del art. 40 N°4 de la LIR en la medida que mantenga las condiciones que se evaluaron para que le sea otorgado este beneficio.

- Oficio N° 1779 del 09 de agosto del 2017, aplicación de los nuevos regímenes de tributación a establecimientos educacionales de propiedad de una congregación religiosa y una fundación.

Se plantea el caso de aplicación de los nuevos regímenes de tributación en 3 establecimientos educacionales los cuales realizan operaciones clasificadas en el art. 20 N°4 de la LIR y que están conformados como “empresa”. Sus dueños son una Fundación y una Sociedad de Responsabilidad Limitada. Esta última tiene como dueños a la misma Fundación y a una Corporación Religiosa, por ende, estos establecimientos educacionales no tendrían a socios o accionista directa o indirectamente contribuyentes afectos a los impuestos finales.

Dentro del análisis se indica que de acuerdo con lo instruido en la circular 49 del año 2016, los contribuyentes que carezcan de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de socio, propietario, accionista o comunero

gravado con los impuestos finales, no quedan regulados bajo la norma del art. 14 de la LIR.

- Oficio N° 2004 del 06 de septiembre del 2017, modificaciones introducidas por la ley 20.780 y 20.899 al artículo 14 de la LIR, respecto a las organizaciones sin fines de lucro.

Se solicita pronunciamiento respecto a la posibilidad de acogerse al régimen simplificado del art.14 Ter letra A o al sistema de contabilidad simplificada del art.68 de la LIR por parte de estas organizaciones.

Se indica que este tipo de organizaciones no se encuentran sujetas a las normas del art. 14 de la LIR, por lo tanto, a partir del 01.01.2017 no se encuentran obligadas a mantener los registros de RREE, toda vez que no posee dueños o accionistas directa o indirectamente contribuyentes de impuestos finales y no reparten utilidades.

También se indica que no podrían acogerse a las normas del 14 Ter letra A por incumplimiento de requisitos de este artículo.

- Oficio N° 659 del 10 de abril del 2018, régimen de tributación de una Sociedad Anónima Cerrada cuyo propietario es una asociación gremial.

Se solicita confirmar el régimen tributario que aplicaría a una Sociedad Anónima Cerrada. La sociedad cuenta con dos accionistas: sociedad A que correspondería a una asociación gremial (sin fines de lucro) y sociedad B, la cual es de propiedad

en un 100% de A, lo que conlleva a que los accionistas finales de la Sociedad Anónima sea la asociación gremial.

Se concluye que la Sociedad Anónima Cerrada al no poseer directa o indirectamente propietarios afectos a los impuestos finales, no quedaría sometida a los regímenes tributarios del artículo 14 de la LIR.

Además, se indica que los dividendos que distribuya la Sociedad Anónima Cerrada hacia la asociación gremial (sociedad A) se encuentran afectos a los impuestos finales, pero no tienen derecho al crédito por IDPC, ya que no es posible su asignación, debido a que la sociedad A no se encuentra sujeta a las normas del art. 14 de la LIR, artículo que define el mecanismo de la asignación de créditos.

Por último, se plantea que en la medida que la Sociedad Anónima Cerrada ingrese una nueva accionista, directa o indirectamente afecto a los impuestos finales, deberá acogerse a las normas del artículo 14 letra B de la LIR, debiendo separar resultados antes y después de esa incorporación. Las utilidades generadas antes del ingreso del nuevo accionista formarán parte del RAI.

- Oficio N° 839 del 30 de abril del 2018, tratamiento tributario que corresponde aplicar a sociedad de inversiones que carece de propietarios contribuyentes de impuestos finales.

Se plantea el caso de una clínica constituida como una sociedad de inversiones en la cual su patrimonio es de propiedad en un 100% de una Corporación sin Fines de Lucro. Además, se indica que tanto las filiales y subsidiarias directas o indirectas

son sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, quienes tienen dentro de sus dueños a la misma clínica o a otras entidades sin fines de lucro.

Se pide confirmar el régimen tributario que aplicaría tanto a la clínica como a las filiales, considerando que la Reforma Tributaria Ley 20.780 y 20.899 establece dos nuevos regímenes de tributación, de los cuales es requisito para ambos, contar con dueños o accionistas, directa o indirectamente, contribuyentes de impuestos finales, situación que no correspondería a las entidades consultadas, ya que todas cuentan con dueños entidades sin fines de lucro que no corresponden a contribuyentes de impuestos finales.

Se concluye que en la medida que las empresas obtengan ingresos afectos a los IDPC y que tributen sobre renta efectiva con contabilidad completa por actividades realizadas comprendidas en el artículo 20 de la LIR, pero que carezcan de un vínculo directo o indirecto con contribuyentes de impuestos finales, no estarían sometidas a las normas del artículo 14 y que de acuerdo con las instrucciones impartidas en la circular 49 del año 2016, deberán tributar con la tasa del 25% sobre sus ingresos afectos a IDPC.

- Oficio N° 1311 del 25 de junio del 2018, tratamiento tributario de las ayudas monetarias que realiza una fundación.

Se explica el caso de una fundación en la cual dentro de sus estatutos se estipula la ayuda monetaria a personas de escasos recursos. Estas ayudas se reconocerían como gasto necesario para producir la Renta, siendo rebajados dentro de los

ingresos afectos a Primera Categoría de la Fundación, la cual también cuenta con ingresos por participación en otras sociedades (dividendos).

De acuerdo con la variada jurisprudencia del SII todas las personas sean naturales o jurídicas tengan o no fines de lucro, revisten la calidad de contribuyentes en la medida que puedan estar sujetas a alguno de los tributos que la LIR establece.

Se determina que las fundaciones no pueden rebajar donaciones de acuerdo con el artículo 31 N° 7 de la LIR por no corresponder a instituciones con fines de lucro, definición de “empresa”.

Por lo tanto, prosigue el citado oficio, en el evento de que tales desembolsos se hayan deducido de las rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría que pueda obtener la citada Fundación, alterando con ello el resultado tributario sobre el cual debe cumplir con el tributo antes mencionado, dichas partidas deben agregarse a la renta bruta para su afectación con el referido gravamen de categoría.

- Oficio N° 2972 del 05 de diciembre de 2019, Procedencia de que un fondo de inversión que tributa como sociedad anónima, pueda recuperar como pago provisional, el Impuesto de Primera Categoría, en la imputación de pérdidas tributarias.

Se consulta sobre la procedencia de la recuperación del IDPC por concepto de PPUA por parte de un fondo de inversión privado que tributa como Sociedad Anónima, que cuenta con un único aportante de forma directa o indirecta, una asociación gremial que no tributa con los impuestos finales.

La consulta se basa en la respuesta del SII entregada en el oficio N° 659 de 10 de abril del 2018, donde se trata un caso similar en el cual una Sociedad Anónima cuenta con un único accionista el cual corresponde a una asociación gremial, solicita confirmar la posibilidad de recuperar los créditos de Primera Categoría a través del mecanismo del PPUA, correspondiente a las utilidades que distribuye la Sociedad Anónima. En este oficio el SII determina que la sociedad al no contar con dueños o accionistas contribuyentes de impuestos finales no puede acogerse a las normas del artículo 14 de la LIR, por consiguiente, no llevar registro RREE así como tampoco control de créditos, situación que lo imposibilita de solicitar el referido PPUA por parte de la asociación gremial.

La respuesta entregada por el SII en el oficio N° 2972 al fondo de inversión, es que a la luz de las diferentes disposiciones y análisis, toda entidad que declare sus rentas efectivas en base a contabilidad completa, le apliquen o no las normas del artículo 14 y cumpliendo con los requisitos del artículo 31 N° 3 de la LIR, se encuentran facultadas de utilizar los CDPC y con ello acceder a la solicitud de PPUA, indicando expresamente un cambio de criterio en relación al oficio N° 659 del año 2018.

- Oficio N° 3073 de 20 de diciembre de 2019: Se solicita confirmar el criterio sobre la aplicación del Impuesto por término a la disolución de una corporación y el efecto por incremento de patrimonio generado en la destinación de sus bienes a una fundación.

2.2.4 Dictámenes emitidos por Tribunales

- Corte Suprema Rol N° 11.884-2014 Corporación de Derecho Privado sin fines de Lucro.

Recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Concepción que confirmó la de primer grado, que a su vez acogió el reclamo deducido, dejando sin efecto la Resolución RDDRE.08 N° 1784 y la Liquidación N° 11879, ambas de 27 de febrero de 2013, que habían negado la devolución de los Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas del año tributario 2012 y cobrado el reintegro del artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta del año tributario 2012, respectivamente.

CAPÍTULO II

3. DESARROLLO

Subtema 1

Procedencia de la solicitud de PPUA y su operatoria en las Corporaciones y Fundaciones cuando generen Ingresos Afectos a Primera Categoría y cumplan los requisitos del artículo 31 N° 3 de la LIR.

Como se describe anteriormente las Asociaciones dentro de las cuales encontramos a Fundaciones y Corporaciones, se financian en gran parte por donaciones u aportes recibidos, sin embargo, no son suficientes para cumplir con los fines para las cuales fueron creadas, por lo que la gran mayoría se ve en la necesidad de generar fuentes de financiamiento por otros medios para cumplir con su labor estatutaria.

Esto las lleva generar ingresos mediante la venta de productos, venta de publicidad, rentas de arrendamientos, mediante la participación en otras sociedades que generen ingresos afectos a primera categoría, etc.

Estos últimos ingresos mencionados obligan a este tipo de asociaciones a cumplir con las todas obligaciones tributarias que la Ley indica, en la medida que los ingresos generados se encuentren clasificados en el Art.20 de la LIR.

Dicho lo anterior, es necesario analizar la posibilidad de solicitar PPUA y el mecanismo a nivel de renta líquida a utilizar, por las distribuciones o dividendos que se reciban en caso de tener participación en otra sociedad que se encuentre afecta al impuesto de Primera Categoría, entendiendo que para este tipo de asociaciones sería un aumento de capital de trabajo y con esto podrían abarcar de mejor manera sus fines sociales.

Mediante este análisis de la hipótesis se revisará la Normativa Legal y la Jurisprudencia Administrativa vigente, impartida por el Servicio de impuestos Internos dado que esta no se encuentra implícita solo en un cuerpo legal, sino en pronunciamientos por el ente fiscalizador a través de los años, dando respuestas a las consultas de contribuyentes de este tipo.

Para contextualizar, este tipo de asociaciones se encuentran exentas del Impuesto de Primera Categoría en la medida que sus ingresos correspondan a donaciones o aportes de los fundadores, pero si perciben o devengan utilidades de una actividad comercial, aunque esas rentas se destinen para fines sociales, deberán llevar contabilidad completa mediante un balance, para el control de sus ingresos y gastos, en hojas foliadas y timbradas, esto es; autorizadas por el Servicio de Impuestos Internos. Además, este balance servirá como base para determinar la Renta Líquida Imponible.

3.1 Renta Líquida Imponible

Comenzaremos analizando la Renta Líquida imponible, la cual es la base para determinar el resultado tributario del ejercicio, la cual se determina según lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR.

En esta determinación se debe realizar una separación de los conceptos de ingresos correspondientes a su actividad y los afectos al IDPC, asociándoles a cada tipo de ingreso sus respectivos gastos.

Con esto tendremos una RLI depurada solo con ingresos afectos a IDPC y con sus respectivos gastos.

En tanto resultado sea positivo se aplicara lo estipulado en la circular N° 49 del año 2016: “Si la sociedad no tiene directa ni indirectamente propietarios afectos a los impuesto finales, esto es, impuesto Global Complementario o Adicional, no queda sometida a ninguno de los regímenes generales alternativos de tributación establecidos en el artículo 14 de la LIR debiendo sujetarse a un impuesto de Primera Categoría , con la tasa general establecida en el artículo 20 de la LIR” Actualmente esta tasa corresponde al 25%.

Por el contrario si el resultado es negativo, estaríamos frente a una pérdida tributaria del ejercicio, esto quiere decir que los costos y los gastos son mayores a los ingresos tributarios y según lo estipulado en el artículo 31 de la LIR, se podría utilizar como gasto en el ejercicio siguiente, bajo el concepto de “ pérdida de

ejercicios anteriores”, el cual se deberá reajustar cuando deba imputarse a los años siguientes de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el periodo comprendido entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial.

Sin embargo, eventualmente se podría dar el caso de tener pérdida tributaria, pero a la vez haber recibido dividendos o distribuciones desde otra sociedad, en donde la fundación o corporación tenga participación, esto con el fin de generar ingresos para cumplir con su fin estatutario.

En este caso se generaría un Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.

3.2 Análisis de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas

El PPUA se debe entender como la devolución del impuesto de Primera Categoría pagado por las empresas que distribuyen los dividendos o utilidades a sus socios o accionistas los cuales de acuerdo a lo indicado en la LIR según el artículo 31 inciso 4° N° 3, permite imputarlos a las pérdidas tributarias que determine la empresa receptora. Estos dividendos o utilidades absorben la pérdida generada en el ejercicio otorgándole el carácter de pago provisional, generando una devolución de impuestos.

Por otro lado, si la pérdida no fuese consumida totalmente, se le dará el mismo tratamiento anteriormente mencionado del artículo 31 de la LIR, quedando una pérdida de arrastre para el año siguiente, pudiendo ser utilizada como gasto.

Para que se genere un PPUA se deben presentar los siguientes requisitos copulativos:

- El contribuyente en este caso Asociaciones debe tener participación en otras sociedades.
- Se debe haber generado una pérdida tributaria.
- Se deben recibir utilidades de por la participación en sociedades afectas a impuestos finales.
- Que dichas utilidades tengan derecho a crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC).
- El IDPC debe estar pagado por la empresa que distribuye las utilidades.

Dicho lo anterior cabe mencionar que el Servicio de impuestos internos en el Oficio 476 del año 2018, indica que:

“A partir del 1 de enero del 2017, el ingreso por recuperación del IDPC como pago Provisional no debe ser incluido en los regímenes 14A y 14B como un ingreso afecto para efectos tributarios, ya que implícitamente se reconoce dicho ingreso al imputar la pérdida tributaria al dividendo efectivamente percibido incrementado en el monto del crédito por Impuesto de Primera Categoría.”

3.3 Jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos

Como se mencionó en la primera etapa de esta investigación, no es posible encontrar dentro del articulado de la ley de la Renta ninguna mención referente a la tributación de las Fundaciones y Corporaciones en la medida que generen ingresos afectos a la Primera Categoría. Al remitirnos al art.14 de esta Ley, no encontramos referencia alguna a que régimen tributario podrían acogerse estas entidades, toda vez que este artículo define la calidad del régimen de tributación en base a su estructura legal y composición societaria, y tal como mencionamos anteriormente, estas entidades no cuentan con dueños, socios u accionistas.

Por otro lado, en la circular 49 del año 2016, es donde se especifica que este tipo de organizaciones quedan excluidas del artículo 14 de la LIR según lo siguiente: “Quedan excluidos de su aplicación, los contribuyentes que, no obstante, de obtener rentas afectas al IDPC, carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que resulten gravados con los impuestos finales. Es el caso de las personas jurídicas reguladas en el Título XXXIII, del Libro I del Código Civil (Corporaciones y Fundaciones), quiénes no tienen propietarios, comuneros, socios o accionistas”

En base a esto el SII se pronunció en los siguientes oficios:

- Oficio N°659 y 660 del 10 de abril del 2018: Se solicita el pronunciamiento frente a una Sociedad Anónima Cerrada que cuenta con dos accionistas: sociedad A que correspondería a una asociación gremial (sin fines de lucro)

y sociedad B, la cual es de propiedad en un 100% de A, o sea, de la asociación gremial.

En estos oficios se concluye que la Sociedad Anónima Cerrada al no poseer directa o indirectamente propietarios afectos a los impuestos finales, no quedaría sometida a los regímenes tributarios del artículo 14 de la LIR.

Además, se indica que los dividendos que distribuya la Sociedad Anónima Cerrada hacia la asociación gremial (sociedad A) se encuentran afectos a los impuestos finales, pero no tienen derecho al crédito por IDPC, ya que no es posible su asignación, debido a que la sociedad A no se encuentra sujeta a las normas del art. 14 de la LIR, artículo que define el mecanismo de la asignación de créditos. Por lo tanto, las empresas receptoras nunca podrán obtener devolución del crédito en calidad de pago provisional por utilidades absorbidas.

Con esta interpretación del SII da a entender que no sería posible la aplicación del PPUA, sin embargo, ésta interpretación se encontraría errónea dado que las normas que rigen el PPUA se encuentran en el artículo 31 N° 3 de la LIR, que nada dice sobre la composición societaria, no estipula ninguna condición referente a que los dueños o socios finales sean afectos al impuesto Global Complementario o Adicional como requisito para aplicar lo que este artículo instruye.

Es más, esto se puede avalar con la sentencia de la Corte Suprema Rol N° 11.884-2014 Corporación de Derecho Privado sin fines de Lucro.

Recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Concepción que confirmó la de primer grado, que a su vez acogió el reclamo deducido, dejando sin efecto la Resolución RDDRE.08 N° 1784 y la Liquidación N° 11879, ambas de 27 de febrero de 2013, que habían negado la devolución de los Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas del año tributario 2012 y cobrado el reintegro del artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta del año tributario 2012, respectivamente la Corporación Sanatorio alemán.

A modo de resumen, el Servicio de Impuestos Internos interpone un recurso de casación que denuncia la errónea interpretación del artículo 31 N°3 inciso segundo de la LIR (norma vigente al año de la sentencia) y la Corte Suprema le indica que la procedencia del crédito por PPUA en caso de corporaciones sin fines de lucro, no presenta una dificultad que requiera efectuar algún ejercicio interpretativo. En efecto la norma que regula la determinación de la Renta Líquida de los contribuyentes que pagan impuesto permite deducir, como gasto las pérdidas del ejercicio actual y de los anteriores.

Establece luego la imputación de éstas a las utilidades no retiradas o distribuidas y prevé que, en caso de que las pérdidas absorban totalmente dichas utilidades, el impuesto ya pagado se considerará un pago provisional, al que se le aplicarán las normas, entre otras, de devolución. De esta manera, surge palmariamente que el precepto establece en el ejercicio anual e incluso los

siguientes una compensación entre pérdidas y ganancias, prescribiendo que en caso de que las primeras sean superiores, el impuesto ya pagado por las utilidades se considera como un pago provisional que se sujeta a las reglas generales. No existe en dicha norma expresión alguna que lleve a entender que se requiere alguna exigencia adicional para acceder a este crédito además de la circunstancia de ser superiores las pérdidas a las ganancias, menos aún una como la pretendida por el recurrente en torno a la posibilidad real de ser distribuidas las utilidades.

Posteriormente, el Servicio de Impuestos Internos con fecha 05 de diciembre del 2019, emite el Oficio N°2972.

Se consulta sobre la procedencia de la recuperación del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) como pago provisional por utilidades absorbidas por parte de un fondo de inversión privado que tributa como sociedad anónima, atendida la particularidad de que su único aportante, directa o indirectamente, es una asociación gremial que no se encuentra sujeta a impuestos finales.

El servicio de Impuestos Internos modifica el criterio establecido en los Oficios N° 659 y 660 de fecha 10 de abril de 2018, respecto de la procedencia del crédito por IDPC de distribuciones o retiros que provengan de empresas que no tengan directa o indirectamente contribuyentes finales.

“Todas aquellas empresas que determinan sus rentas efectivas, según contabilidad completa, sea que se les aplique o no el artículo 14 de la LIR, aplican lo establecido en el N°3 del artículo 31 de la misma LIR, esto es, en 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 93 a 97 de la LIR

Si la empresa que reparte las utilidades fuere una empresa a la que no se le aplican las disposiciones del artículo 14 de la LIR, y en consecuencia, no tienen la obligatoriedad de llevar los registros tributarios establecidos en dicha norma, igualmente podrán llevar tales registros, de manera voluntaria, con el objeto de controlar las utilidades y los créditos que repartirán y que eventualmente puedan dar lugar a considerarlas como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida por la pérdida tributaria de la empresa que recibe dichas utilidades y créditos.”

A la fecha aún queda pendiente por parte del legislador definir la operatoria que se debiera realizar a nivel de Renta Líquida Imponible, tanto en el tratamiento de las utilidades recibidas como el posterior cálculo del PPUA

Dado que no existen instrucciones por parte del SII para determinar la operatoria en estos casos de acuerdo a lo indicado anteriormente y como parte del análisis es que determinamos que la forma idónea de realizar el cálculo del PPUA es asemejándolo a la determinación que realiza un contribuyente acogido al régimen 14 letra B, toda vez que la esencia del artículo 14 letra A es la atribución del

resultado tributario a sus socios para dar cumplimiento con la tributación final en el mismo periodo en que se genera, y como este tipo de organizaciones no posee dueños sino fundadores, los cuales se encuentran imposibilitados de retirar beneficios de ésta por tratarse de organizaciones sin fines de lucro, la operatoria de reconocimiento de utilidades recepcionadas en una RLI de acuerdo a las normas del art. 14 letra A quedaría de cierta forma inconsecuente con la estructura de la entidad.

Por lo tanto, la renta líquida imponible quedaría de la siguiente manera:

1.Resultado según Balance	XXXXXX
Artículo 29 (+) Ingresos Brutos	
artículo 30 (-) Costo Directo	
artículo 31 (-) Gastos necesarios	
artículo 32 (-) Deducciones	
artículo 33 (+) Agregados a la RLI	
RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE / PÉRDIDA TRIBUTARIA	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black; margin-bottom: 5px;"/> (XXXXXX)
2. Imputación de la Pérdida Tributaria Conforme al Artículo 31 N° 3 INC. 4° de la LIR	
Dividendo Afecto a IGC percibido por participación en sociedades	XXXXXX
Crédito por Impuesto de Primera Categoría asociado al dividendo	XXXXXX
Pérdida tributaria al 31 de Diciembre	(XXXXXX)
3. Determinación del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas	
Monto de dividendo absorbido por la pérdida tributaria	XXXXXX

CONCLUSIÓN

A. Subtema N°1 “Procedencia de la solicitud de PPUA y su operatoria en las Corporaciones y Fundaciones cuando generen Ingresos Afectos a Primera Categoría y cumplan los requisitos del artículo 31 N° 3 de la LIR”:

- i. Mediante el análisis de la jurisprudencia anteriormente expuesta se puede llegar a la conclusión que la procedencia de la solicitud del PPUA por parte de las Fundaciones y/o Corporaciones, nunca estuvo restringida a estas entidades y que por lo tanto solo bastaba cumplir con los requisitos indicados en el art. 31 N° 3 inc. 4 de la LIR esto es; tener participación en otras sociedades, haber generado una pérdida tributaria en el ejercicio o en los ejercicios anteriores, haber percibido utilidades de terceros afectas a impuestos finales, estas utilidades deben tener derecho a crédito por IDPC y dicho impuesto debe estar pagado por la empresa que reparte las utilidades, todo esto, sin importar que sus propietarios sean afectos a Impuesto Global Complementario o Adicional. De igual manera, tampoco se encuentran obligadas a llevar el control de Registro de Renta Empresarial toda vez que no reparten utilidades a sus dueños.

Por otra parte, aún queda pendiente por parte de Servicio de Impuestos Internos definir la operatoria a utilizar en estos casos, según lo analizado

anteriormente, es aplicando las normas de la determinación de RLI realizada por los contribuyentes del régimen 14 letra B (semi integrado) lo que podría dar como resultado la devolución total del Impuesto de Primera Categoría pagado por las sociedades relacionadas o una parte de éstos.

En la medida que en el cálculo del PPUA se determine que los dividendos absorben en su totalidad la pérdida tributaria y quedara un saldo de crédito por imputar, por norma general estos debieran ser incluidos en el registro SAC para ser distribuidos a los dueños en la medida que realicen retiro de utilidades, pero estas entidades al no poder distribuir beneficios a sus fundadores por la regulación estipulada en el Código Civil y Ley 20.500, no se encontrarían obligados a controlar estos créditos, lo que implica que si existe un diferencial positivo en los créditos, se perdería no pudiendo utilizarse para otro fin que no sea la aplicación de las normas del art. 31 N° 3 inciso 4.

Bibliografía

Biblioteca del Congreso Nacional. Presentación sobre la estructura y obligaciones de las Fundaciones y Corporaciones.

<https://www.bcn.cl> › [obtienearchivo](#) › [Corporaciones y fundaciones](#)

Centro de Estudios Tributarios (2014), edición N° 10, Universidad de Chile
<https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40772>

Ciper Chile (2016) financiamiento irregular de la política en Chile.

<https://ciperchile.cl/2016/06/03/fundaciones-de-longueira-la-mayor-caja-receptora-de-los-dineros-de-sqm/>

Corte Suprema Rol N° 11.884-2014, Corporación de Derecho Privado sin fines de lucro. Recurso de Casación por parte del Servicio de Impuestos Internos.

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_judicial/ley_impuesto_renta/2015/jj3570.htm

Corte Suprema Rol N° 991-2015, Fundación Solidaridad. Recurso de Casación por parte del Servicio de Impuestos Internos.

https://2019-vlex-com.uchile.idm.oclc.org/#search/jurisdiction:CL+content_type:2/fundacion+solidaridad/WW/vid/646236633

Investigación grupo Focus en conjunto con equipo de Investigación Johns Hopkins University Center (2006) Estudio Comparativo del Sector sin fines de Lucro en Chile.

http://ccss.jhu.edu/wp-content/uploads/downloads/2011/08/Chile_CNP_NationalReport_Espanol_2006.pdf

La Tercera (12 de enero del 2018) SII Alerta más del 90% de las entidades sin fines de lucro no tiene registros contables.

<https://www.latercera.com/noticia/sii-alerta-mas-del-90-las-entidades-sin-fines-lucro-no-registros-contables/>

Ministerio Secretaría General de Gobierno (2011) Ley N° 20.500 sobre Participación Ciudadana en la Gestión Pública.
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1023143&buscar=ley+20.500>

Ministerio de Hacienda (1981) Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas.
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1023143&buscar=ley+20.500>

Ministerio de Hacienda (1974) Decreto Ley N° 824 Ley sobre Impuesto a la Renta.
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368>

Ministerio de Justicia (2000) Código Civil última Versión 22/08/2019.
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=172986>

Registro Civil (septiembre 2019). Base de datos estadísticos de Organizaciones sin Fines de Lucro.
<https://www.portaltransparencia.cl/PortalPdT/pdttta/-/ta/AK002/OA/OANT/37773162>

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2126 de 06 de julio de 1989.
<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA0643.pdf>

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1954 de 28 de abril del 2004.
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/renta/ja729.htm>

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 4998 de 28 de diciembre del 2006.
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja4036.htm>

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2320 de 14 de diciembre del 2010.
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja2320.htm>

Servicio de Impuestos Internos Oficio 1043 de 04 de mayo del 2011.
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1043.htm>

Servicio de Impuestos Internos Circular N° 49 de 14 de julio de 2016.
<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu49.pdf>

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 973 de 09 de mayo del 2017.
http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ja973.htm

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1779 de 09 de agosto del 2017.

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ja1779.htm

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2004 de 06 de septiembre del 2017.

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ja2004.htm

Servicio de Impuestos Internos resolución exenta N° 103 de 13 de octubre de 2017

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2017/reso103.pdf

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 659 y 660 de 10 de abril del 2018.

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja660.htm

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 839 de 30 de abril del 2018.

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja839.htm

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1311 de 25 de junio del 2018.

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja1311.htm

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2971 y 2972 de 05 de diciembre del 2019.

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2019/ley_impuesto_renta_jadm2019.htm

SII, oficio N° 3073 de 20 de diciembre de 2019

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2019/ley_impuesto_renta_jadm2019.htm

Servicio de Impuestos Internos (octubre 2019) Consulta vía Ley de Transparencia sobre Fundaciones y Corporaciones.

SII, instrucciones llenado declaración jurada 1945

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2017/reso103_anexo2.pdf

