

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14, ART. 20, N°5. (Ord. N° 1779, de 09-08-2017)

APLICACIÓN DE LOS NUEVOS RÉGIMENES DE LAS LETRAS A) Y B) DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR, A ESTABLECIMIENTOS EDUCACIONALES DE PROPIEDAD DE UNA CONGREGACIÓN RELIGIOSA Y DE UNA FUNDACIÓN.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento respecto de la aplicación por establecimientos educacionales de propiedad de una congregación religiosa y de una fundación, de los nuevos regímenes de tributación contenidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante "LIR").

I.- ANTECEDENTES.

1.- Indica en la presentación que los establecimientos educacionales AAA, BBB y CCC, han sido constituidos bajo el alero de la Congregación Religiosa XXXX, persona jurídica de Derecho Canónico reconocida por el Estado^[1].

Todos los establecimientos educacionales mencionados se encuentran conformadas en su propiedad por una fundación con fines educacionales constituida conforme al Título XXXIII, del Libro I, del Código Civil y, por otro lado, por una sociedad de responsabilidad limitada, cuyos socios son la misma fundación y la Congregación Religiosa XXXX.

2.- Señala en la presentación, que la Circular N° 49, del 2016, da cuenta que los nuevos regímenes contenidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, sólo serían aplicables a contribuyentes de IDPC que estén obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, que directa o indirectamente tengan propietarios, comuneros, socios o accionistas que deban gravarse con Impuesto Global Complementario (en adelante "IGC") o Impuesto Adicional (en adelante "IA"), según corresponda.

Así, la Circular N° 49, del 2016, excluye expresamente de la aplicación de los regímenes contenidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, a las personas jurídicas reguladas en el Título XXXIII, del Libro I, del Código Civil y a las empresas en que el Estado tiene el 100% de su propiedad, por carecer de un vínculo con personas que tengan la calidad de propietario, comunero, socio o accionista gravados con impuestos finales.

Indica que los establecimientos educacionales individualizados carecerían de propietarios que sean contribuyentes de ICG o IA al ser de propiedad directa de una fundación y de propiedad indirecta de la Congregación Religiosa XXXX.

Aun cuando dichos establecimientos educacionales constituyan una empresa, entendida ésta como 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 dotados de una individualidad legal determinada, concepto que no difiere en lo substancial del establecido en el Código del Trabajo en el artículo 3°, de acuerdo a lo señalado por la Circular N° 49, del 2016, no estarían afectos a los regímenes de las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, al carecer de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietario, comunero, socio o accionista, que resulten gravados con impuestos finales.

3.- En virtud de lo anteriormente señalado, solicita la confirmación de los siguientes criterios:

a.- Las empresas no se encuentran reguladas por los regímenes de las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, cuando no sean de propiedad, directa o indirecta, de contribuyentes de impuestos finales.

b.- Aquellas empresas que tengan una vinculación directa o indirecta con al menos un propietario, comunero, socio u accionista contribuyente de impuestos finales, deberán acogerse a uno de los regímenes de las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, para efectos de establecer la tributación de los dueños con IGC o IA, según corresponda aplicar.

c.- Los establecimientos educacionales individualizados en la presentación, al ser de propiedad directa de una fundación y de propiedad indirecta de la Congregación Religiosa XXXX, no poseen un propietario, comunero, socio o accionista contribuyente de impuestos finales. Por lo anterior, no quedan afectos a los regímenes de las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR.

d.- Los establecimientos educacionales indicados son contribuyentes de IDPC, aplicando dicho tributo con una tasa de 25%.

II.- ANÁLISIS.

1.- El régimen de tributación del impuesto a la renta contenido en la LIR se caracteriza por la integración existente entre el IDPC que afecta a las rentas devengadas o percibidas por el contribuyente de IDPC y los impuestos finales, esto es, IGC o IA, según corresponda aplicar^[2], que deben pagar sobre dichas rentas el propietario, comunero(s), socio(s) o accionista(s) de la entidad contribuyente de IDPC.

Dicha integración se desprende del primer párrafo del artículo 20 de la LIR, el cual señala que el IDPC que grava la renta clasificada en la Primera Categoría podrá ser imputado en contra del IGC o IA conforme a las normas de los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

Para aquellos contribuyentes de IDPC que tributen sobre renta efectiva determinada por medio de contabilidad completa, la forma en que se debe practicar la integración como asimismo los criterios sobre los cuales descansa, están contenidos en el régimen de imputación total del crédito por IDPC en los impuestos finales de la letra A) del artículo 14 de la LIR (en adelante “régimen de renta atribuida”) y en el régimen de imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales de la letra B) del artículo 14 de la LIR (en adelante “régimen de imputación parcial de crédito”), con vigencia a partir del 1° de enero del 2017. En el régimen de imputación parcial de crédito, tal como indica su nombre, la integración es solo parcial, por cuanto, como regla general, sólo una parte del IDPC soportado por la empresa puede ser imputado en contra de los impuestos finales.

La Circular N° 49, del 2016, excluye de la aplicación del régimen de renta atribuida y de imputación parcial de crédito a aquellos contribuyentes de IDPC que tributen sobre renta efectiva determinada por medio de contabilidad completa, que no obstante obtener rentas clasificadas en la Primera Categoría, carecen de un vínculo de propiedad, ya sea en forma directa o indirecta a través de otras entidades o sociedades, con al menos una persona natural con domicilio o residencia en Chile contribuyente de IGC, o con una persona natural o jurídica que carezca de domicilio o residencia en Chile contribuyente de IA.

De esta forma, considerando la directriz indicada en párrafo anterior, la Circular N° 49, del 2016, en forma expresa exceptúa de la aplicación de los regímenes de renta atribuida e imputación parcial de crédito, a las personas jurídicas reguladas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil y a las empresas en que el Estado tenga el 100% de la propiedad.

2.- De lo anterior se extrae que los presupuestos básicos para que opere la integración regulada en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, son los siguientes: (i) se trate de un contribuyente de IDPC, es decir, desarrolle actividades u obtenga rentas comprendidas en alguno de los N° 1, 2, 3, 4, 5 del artículo 20 de la LIR; (ii) el contribuyente de IDPC esté organizado o constituido como empresario individual, establecimiento permanente[3], empresa individual de responsabilidad limitada, comunidad, sociedad de personas, sociedad por acciones, sociedad anónima; (iii) el contribuyente de IDPC tribute sobre renta efectiva determinada por medio de contabilidad completa[4]; (iv) si el contribuyente de IDPC está constituido como sociedad o corresponde a una comunidad, debe existir una relación de propiedad en forma directa o indirecta, con al menos una persona que sea contribuyente de IGC o de IA, de suerte que los beneficios económicos obtenidos y radicados en el contribuyente de IDPC se transfieran a través del reparto o distribución, al patrimonio de sus propietarios directos o indirectos, quienes en definitiva tributarán sobre tales beneficios o utilidades con IGC o IA.

Cabe señalar que la calidad de “empresa” que pueda tener de un determinado contribuyente de IDPC, entendido dicho concepto como toda organización individual y colectiva en que utilizando capital y trabajo persigue obtener un lucro o beneficio pecuniario[5], no determina por si sola la aplicación de los regímenes de renta atribuida o de imputación parcial de crédito, salvo que el contribuyente cumpla con las condiciones copulativas indicadas en los literales (i), (ii), (iii), (iv) del párrafo anterior.

3.- Específicamente, en lo tocante a entidades religiosas, la Ley N° 19.638[6], en su artículo 20 señala que el Estado reconoce el ordenamiento, la personalidad jurídica, sea ésta de derecho público o de derecho privado, y la plena capacidad de goce y ejercicio de las iglesias, confesiones e instituciones religiosas que los tengan a la fecha de publicación de dicha ley, entidades que mantendrán el régimen jurídico que les es propio, sin que ello sea causa de trato desigual entre dichas entidades y las que se constituyan en conformidad a esta ley.

De esta forma, las Congregaciones Religiosas pertenecientes a la Iglesia Católica, como parte de dicha Iglesia, no solo gozan de la misma personalidad de derecho público que el Estado de Chile le reconoce, sino que además se rigen por el régimen jurídico que le es propio, constituido por el Código de Derecho Canónico[7] y sus estatutos o constituciones propias.

Los estatutos de la Congregación XXXX[8] disponen que dicha Congregación como persona jurídica pública, goza del derecho de adquirir, poseer, administrar y enajenar bienes temporales, según el derecho universal y el derecho propio. Asimismo, el Código de Derecho Canónico[9] indica que la Iglesia Católica puede adquirir, retener, administrar y enajenar bienes temporales para alcanzar sus propios fines, siendo estos principalmente sostener el culto divino, sustentar honestamente al clero y demás ministros, y hacer las obras de apostolado sagrado y de caridad, sobre todo con los necesitados.

Por lo mismo, y de conformidad con la Circular N° 45, del 2012, las sociedades educacionales de propiedad indirecta de la Congregación^[10], quedan afectas a tributación con IDPC del artículo 20 N° 4 de la LIR, debiendo cumplir con todas las obligaciones que la LIR les impone a los contribuyentes de dicho impuesto.

Ahora bien, considerando lo indicado en el punto 2.- anterior, en la medida que los establecimientos educacionales carezcan, de un comunero(s), socio(s) o accionista(s) que sea contribuyente de IGC o IA en función de una relación de propiedad directa o indirecta, lo cual debe ser acreditado en la instancia de fiscalización correspondiente, no estarán sujetas al régimen de renta atribuida o de imputación parcial de crédito contenidos en las letras A) y B), respectivamente, del artículo 14 de la LIR con vigencia a partir del 1° de enero del 2017.

III.- CONCLUSIÓN.

Conforme a lo indicado en el análisis precedente, a continuación se da respuesta a las consultas en el mismo orden en que fueron formuladas:

1.- Los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en la Primera Categoría que tributen sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, y que carezcan, en forma directa o indirecta, de un propietario, comunero(s), socio(s) o accionista(s) con la calidad de contribuyente de IGC o de IA, no se encuentran sujetos a los regímenes de renta atribuida ni de imputación parcial de crédito contenidos en las letras A) y B), respectivamente, del artículo 14 de la LIR con vigencia a partir del 1° de enero del 2017.

2.- El empresario individual, los establecimientos permanentes, las comunidades, las empresas individuales de responsabilidad limitada y los contribuyentes constituidos como sociedad de personas, sociedad por acciones o sociedad anónima, que obtengan rentas clasificadas en la Primera Categoría determinadas en base a renta efectiva según contabilidad completa, y que tengan una vinculación de propiedad directa o indirecta con al menos, un comunero, socio o accionista que sea persona natural con domicilio o residencia en Chile o persona natural o jurídica sin domicilio o residencia en Chile, quedan sujetos al régimen de renta atribuida o al de imputación parcial de crédito, contenidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, para efectos de aplicar IGC o IA a las rentas afectas a IDPC.

3.- Los establecimientos educacionales AAA, BBB y CCC, no quedan sujetos al régimen de renta atribuida o al régimen de imputación parcial de crédito, en la medida que ellos carezcan, de un comunero(s), socio(s) o accionista(s) que sea contribuyente de IGC o IA en función de una relación de propiedad directa o indirecta con dichas sociedades educacionales.

4.- Los establecimientos educacionales individualizados en el número 3.- anterior que cumplan las condiciones indicadas precedentemente, al desarrollar actividades clasificadas en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, son contribuyentes de IDPC, aplicándose dicho gravamen con la tasa de 25% correspondiendo a la tasa general de dicho tributo para los hechos gravados con IDPC contenidos en el artículo 20 de la LIR, a contar del 1° de enero del 2017.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1779, de 09.08.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Acompaña a la presentación el Certificado xxxx, extendido por el Arzobispado de Santiago, en el cual se certifica que la Congregación XXXX esta canónicamente reconocida en la Arquidiócesis de Santiago, gozando de la misma personalidad de derecho público que la legislación chilena vigente reconoce a la Iglesia Católica. Además, se acompaña el Certificado N°xxx extendido por la Nunciatura Apostólica en el cual se certifica que XXXX son una Congregación Religiosa de derecho pontificio canónicamente erguida en conformidad al Código de Derecho Canónico. Finalmente, se acompaña las constituciones de la Congregación XXXX.

[2] El IGC, según el artículo 52 de la LIR, grava a las personas naturales residentes o que tengan domicilio en el país y a las personas o patrimonios a que se refieren los artículos 5°, 7° y 8° de la LIR. Por su parte, según los artículos 58 N° 2 y 60 de la LIR, el IA grava a las personas naturales y jurídicas que carezcan de domicilio o residencia en el país.

[3] Referido a contribuyentes de artículo 58 N° 1 de la LIR, esto es a personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes.

[4] De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 68 de la LIR en relación con el artículo 17 del Código Tributario.

[5] Oficio N° 1.994, de 1994; Oficio N° 2.924, de 1997; Oficio N° 1.264, de 1997; Oficio N° 701, del 2008; Oficio N° 12, del 2011.

[6] Publicada en el Diario Oficial el 14 de octubre, de 1999.

[7] Jorge Precht Pizarro; "La Iglesia Católica y la Ley de Cultos"; Revista Chilena de Derecho, Vol. 27, N° 1, pg.99-101 (2000).

[8] Cláusula 220 de las Constituciones de la Congregación Legionarios de Cristo.

[9] Libro V "De los Bienes Temporales de la Iglesia".

[10] AAA,BBB Y CCC