

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17°, N°11, ART. 21°, ART. 20°, N°4, ART. 33°, N°1, LETRA E) - LEY N° 19.518, ART. 23°, ART. 36°, ART. 37°. (ORD. N° 192, DE 31.01.2014)

CONSULTA SI RESULTA PROCEDENTE QUE LAS OTIC FINANCIEN LOS CONCEPTOS QUE INDICA, CON EL 15% DE LOS RECURSOS APORTADOS POR LAS EMPRESAS APORTANTES, DESTINADOS A SUS GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y CONSULTA SOBRE EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE TALES SUMAS.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto al uso que una OTIC puede dar al 15% de los recursos aportados por las empresas aportantes, destinados a sus gastos de administración, vale decir, si los recursos correspondientes a dicho 15%, pueden ser utilizados, en las circunstancias que indica, en el financiamiento de la capacitación de las propias empresas o bien en el pago de actividades ajenas al ámbito de la instrucción o capacitación.

I.- ANTECEDENTES.

Señala, que su representada es una persona jurídica de derecho privada sin fines de lucro, reconocida por el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo (SENCE), que actúa como Organismo Técnico Intermedio de Capacitación (OTIC), rigiéndose en consecuencia por la Ley N°19.518, sobre Estatuto de Capacitación y Empleo y el Decreto Supremo N°122 de 1999, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, que contiene el Reglamento Especial de la Ley N°19.518, sobre Organismos Técnicos Intermedios para Capacitación.

Expresa, que en su calidad de OTIC y de conformidad con las normas contenidas en la Ley N°19.518, su representada entrega apoyo técnico a las empresas adheridas, a través de la promoción, organización y supervisión de programas de instrucción y capacitación para los trabajadores. En ese contexto, ofrece sus servicios de gestión y administración de aquellos fondos que son aportados por las empresas, para ser destinados a acciones o programas de capacitación ocupacional, dineros que, según lo dispuesto en el inciso primero del artículo 36°, de la Ley N°19.518, pueden ser rebajados como crédito, por la empresa aportante, de su Impuesto de Primera Categoría (franquicia SENCE).

Indica que, según lo dispuesto en el inciso primero, del artículo 10°, del Decreto Supremo N°122, la Corporación destina - a lo menos - el 85% de los aportes efectuados por las empresas adheridas para la organización de programas de capacitación, mientras que sus costos de administración son financiados con una parte de esos aportes que no puede exceder del 15% de ellos. Según lo dispuesto en el inciso tercero del mismo artículo, los fondos para administración deben cubrir todos aquellos gastos que deba efectuar el OTIC en el contexto de una normal y eficiente administración, tales como, arriendo de oficinas, remuneraciones del personal, adquisición de bienes, contratación de servicios, gastos de mantención, reparaciones y, en general, aquellos que sean necesarios para su regular funcionamiento administrativo.

Dado que existe un límite anual de fondos que pueden destinarse a la franquicia SENCE, eventualmente las empresas deben efectuar un copago o contribución adicional, siguiendo el tenor del artículo 37° de la Ley N°19.518.

En tal situación señala que su representada, en el ejercicio de sus actividades de administración y organización de programas de capacitación e instrucción, ha recibido solicitudes de algunas empresas en orden a que con dineros correspondientes a la parte de los aportes destinados a solventar sus costos de administración (hasta un 15% del aporte), cubra el referido copago, esto es, aquella parte de los costos de capacitación que no logre ser cubierta con la franquicia SENCE.

Expresa a continuación, que en muchos casos se solicita que su representada financie actividades ajenas al ámbito de la instrucción a modo de contraprestación para las empresas aportantes o sus ejecutivos principales, tales como, viajes de gerentes de las empresas aportantes; fiestas de fin de año o navidad, viáticos, etc., con aquella parte de los aportes (hasta un 15% del aporte) que han de destinarse a cubrir sus costos de administración.

En virtud de los antecedentes expuestos, solicita un pronunciamiento respecto de la legalidad de los procedimientos descritos en esta consulta, esto es, acerca de si resulta legalmente procedente que los OTIC, con aquella parte del aporte destinado a cubrir sus gastos de administración, financien:

- a) el valor de acciones de capacitación o instrucción que exceda los topes de la franquicia SENCE; y
- b) actividades de carácter festivo o recreativo y, si tal proceder, se ajusta o no la Ley N°19.518 y sus reglamentos.

A través de una presentación complementaria, solicita expresamente un pronunciamiento de este Servicio acerca del tratamiento tributario, desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), de las partidas señaladas, tanto en lo que respecta a las OTIC como a la empresa aportante. En su opinión, tales desembolsos efectuados por las OTIC, en tanto exceden la finalidad y destino establecidos claramente en la Ley y su Reglamento, constituyen gastos no aceptados tributariamente como tales, y por tanto, le son aplicables las normas de los artículos 31 y 33 N° 1, letra g), de la LIR. Por su parte, los aportantes afiliados a las OTIC no pueden beneficiarse con la franquicia SENCE, en aquella parte que la OTIC desvíe a tales fines, y en consecuencia, no pueden ser imputados como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría.

II.- ANÁLISIS.

1.- En relación con el derecho al crédito SENCE que tienen las empresas asociadas a los OTIC con motivo de los aportes que efectúan a tales organismos como parte de sus actividades de capacitación, es decir sobre el beneficio tributario que establece la Ley N°19.518 a favor de las empresas aportantes, cabe señalar que este Servicio, a través de su jurisprudencia, ha señalado que el artículo 36 de la Ley N°19.518, que establece el crédito tributario por gastos en capacitación, dispone que dicha franquicia resulta aplicable tanto a las actividades de capacitación que ejecuten las empresas por sí mismas, como a aquellas que contraten con las instituciones citadas en el artículo 12 del mismo texto legal, o con los OTIC.

Cuando las empresas realicen las actividades o acciones de capacitación a través de los OTIC reconocidos por el SENCE, los "costos directos" para los efectos de la franquicia

tributaria, están conformados por los aportes o cuotas que las empresas adherentes efectúen de conformidad a lo establecido en el artículo 38 de la Ley N°19.518.

En conformidad con lo dispuesto por el artículo 23 de la Ley N°19.518, los OTIC tienen por objeto otorgar apoyo técnico a sus empresas adheridas, principalmente a través de la promoción, organización y supervisión de programas de capacitación y de asistencia técnica para el desarrollo de recursos humanos.

Por su parte, el artículo 27 de dicha Ley dispone que, corresponderá al SENCE velar porque estos organismos observen sus disposiciones, las de su reglamento y las instrucciones de carácter general que se dicten por los organismos respectivos para el desarrollo de acciones comprendidas en dicha ley, y fiscalizar sus actividades.

Para efectos de hacer valer el crédito tributario que corresponda, el artículo 43 de la Ley N°19.518, dispone que las empresas que realicen sus actividades de capacitación a través de un OTIC, deben mantener un certificado de dicho organismo en que conste si éstas fueron realizadas o no, así como el monto y la fecha en que se efectuaron los respectivos aportes. Agrega la norma, que tales antecedentes deben estar visados por el SENCE, quien sin perjuicio de sus propias facultades de fiscalización, pondrá en conocimiento de este Servicio cualquier circunstancia que modifique los costos previstos en el programa o les haga aparecer como injustificados o excesivos, con el objeto que éste último ejercite sus facultades fiscalizadoras.

Por su parte, el Reglamento de la Ley N°19.518, relativo a los OTIC, contenido en el D.S. N°122, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, publicado en el Diario Oficial de 30 de marzo de 1999, dispone en el inciso 1° de su artículo 10, que estos organismos destinarán para la organización de cursos de capacitación, no menos del 85% del monto de los aportes que perciban de sus empresas afiliadas, destinando el saldo que reste a sus costos de administración. Seguidamente, en su inciso 3°, expresa que para los efectos de dicho artículo, se considerarán costos de administración los gastos que deban efectuar los referidos OTIC, en el contexto de una normal y eficiente administración, tales como arriendo de oficinas, remuneraciones del personal, adquisición de bienes, contratación de servicios, gastos de mantención y reparaciones, y en general aquellos que sean necesarios para su regular funcionamiento administrativo, en el marco de las finalidades que la ley les reconoce.

Finalmente, el artículo 79 de la Ley N°19.518, dispone que si los aportes que efectuaren los asociados a los OTIC no se destinaren a los fines previstos en el artículo 23, no habrá lugar a la franquicia tributaria correspondiente que contempla dicho cuerpo legal. Todo ello, sin perjuicio de la cancelación de la inscripción en el registro del organismo y de las acciones legales que procedieren.

En consecuencia, si la OTIC destina una parte de los aportes que hubieren efectuado los asociados a fines distintos de aquellos previstos en el artículo 23 de la Ley N°19.518, esto es, a otorgar apoyo técnico a sus empresas adheridas, principalmente a través de la promoción, organización y supervisión de programas de capacitación y de asistencia técnica para el desarrollo de recursos humanos, o a los costos de administración de dichos recursos, en los términos que establece el inciso 3°, del artículo 10 del Reglamento especial de la Ley N°19.518, relativo a los OTIC, no habrá lugar a la franquicia tributaria por dicha parte. En todo caso, se reitera que, de acuerdo a lo establecido en el artículo 27

de la Ley N°19.518, corresponde al SENCE velar porque estos organismos observen sus disposiciones, las de su reglamento y fiscalizar sus actividades.

2.- En lo que respecta al tratamiento tributario que los OTIC deben dar a las cantidades que señala, procede indicar en primer término que conforme con las instrucciones y jurisprudencia de este Servicio, tales organismos son contribuyentes de la Primera Categoría, clasificados en el N° 4, del artículo 20 de la LIR .

Conforme con ello, corresponde analizar el tratamiento tributario que debe darse a los aportes que reciben de sus asociados, así como también, a los costos, gastos y desembolsos en que incurren para el desarrollo de los fines previstos en el artículo 23 de la Ley N°19.518, u otros ajenos a éstos.

En cuanto a los aportes que reciben de sus asociados, éstos tienen el carácter de ingresos no constitutivos de renta, conforme a lo dispuesto en el N°11, del artículo 17 de la LIR , “cuotas que eroguen los asociados”. De esta manera, en la determinación de la renta líquida imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría, dichas entidades deben deducir las cantidades recibidas a títulos de aportes o cuotas de los asociados, siempre que hayan aumentado la renta declarada, es decir, siempre que hayan sido contabilizado como ingreso, puesto que no corresponden a ingresos brutos de aquellos a que se refiere el artículo 29 de la LIR.

En relación con los costos, gastos y desembolsos en que incurren para el desarrollo de los fines previstos en el artículo 23 de la Ley N°19.518, u otros ajenos a éstos, cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el artículo 33 N°1, letra e) de la LIR, éstos deben agregarse en la determinación de la referida renta líquida, en la medida que hayan disminuido la renta declarada, es decir, cuando hayan sido contabilizados como costo o gasto, afectando los resultados del ejercicio respectivo. Lo anterior, por cuanto tales costos, gastos y desembolsos son imputables a los ingresos no constitutivos de renta correspondientes a los aportes respectivos recibidos, y no corresponde que sean deducidos de los demás ingresos que puedan obtener los OTIC afectos al Impuesto de Primera Categoría.

De acuerdo a lo establecido en la Circular N°68, de 2010, de este Servicio, dichas cantidades, si bien no pueden ser deducidas como gasto necesario para producir la renta de los OTIC, en ningún caso se afectan con la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

En primer término cabe señalar que en principio, no corresponde a este Servicio determinar si los desembolsos que indica en su consulta pueden o no ser calificados como gastos de administración de los OTIC autorizados por la Ley N°19.518 y su Reglamento. De acuerdo a lo establecido en el artículo 27 de la Ley N°19.518, corresponde al SENCE velar porque estos organismos observen sus disposiciones, las de su reglamento y fiscalizar sus actividades. Sin perjuicio de lo anterior, si los fondos que aporta el contribuyente a la OTIC fueran destinados a actividades ajenas a la instrucción o capacitación, este Servicio podrá ejercer las acciones de fiscalización que sean pertinentes para velar por la procedencia y correcto uso del crédito que se establece en la ley precitada.

En efecto, si bien el inciso 2° del artículo 27 de la ley supracitada, le confiere al SENCE la facultad de fiscalizar que los OTIC observen las disposiciones de dicha ley, su reglamento y las instrucciones de carácter general que se dicten para el desarrollo de acciones de capacitación, debe tenerse presente que, según lo dispuesto en el inciso final del mismo artículo 27, ya citado, este Servicio no se encuentra inhibido de ejercer la facultad de fiscalizar la procedencia y el correcto uso de la franquicia tributaria establecida en el inciso primero del artículo 36 de la referida Ley N°19.518, pudiendo y debiendo, en consecuencia, fiscalizar especialmente el destino de los fondos aportados por el contribuyente al OTIC, cuando éstos se empleen en actividades o prestaciones ajenas al ámbito de la capacitación o instrucción, como aquellos que se mencionan en su consulta, en cuanto digan relación con actividades de índole recreacional, festiva, vacacional, de esparcimiento o cuando se traduzcan en contraprestaciones a la empresa aportante o a su personal y que no digan relación con la capacitación de éste.

En virtud de lo anterior, se debe concluir que si la OTIC destina una parte o el total de los aportes, que hubieren efectuado los asociados, a fines distintos de aquellos previstos en el artículo 23 de la Ley N°19.518, esto es, a otorgar apoyo técnico a sus empresas adheridas, principalmente a través de la promoción, organización y supervisión de programas de capacitación y de asistencia técnica para el desarrollo de recursos humanos, o a los costos de administración de dichos recursos en los términos que establece el inciso 3°, del artículo 10 del Reglamento especial de la Ley N°19.518 relativo a los OTIC, no habrá lugar a la franquicia tributaria por dicha parte.

Por otra parte, cabe señalar que los ingresos que reciben las OTIC a título de aportes de sus asociados, tienen el carácter de ingresos no constitutivos de renta, conforme a lo dispuesto en el N° 11, del artículo 17 de la LIR.

En relación con los costos, gastos y desembolsos en que incurren para el desarrollo de los fines previstos en el artículo 23 de la Ley N°19.518, u otros ajenos a éstos, cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el artículo 33 N° 1, letra e) de la LIR, éstos deben agregarse en la determinación de la referida renta líquida, en la medida que hayan disminuido la renta declarada, por cuanto son imputables a los ingresos no constitutivos de renta correspondientes a los aportes respectivos recibidos, y no corresponde que sean deducidos de los demás ingresos que puedan obtener los OTIC afectos al Impuesto de Primera Categoría. Con todo, dichas cantidades en ningún caso se afectan con la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 192, de 31.01.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos