

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 20 N° 2, ART. 29 Y ART. 39 N° 4 – CÓDIGO CIVIL, ART. 545 Y SIGUIENTES
(ORD. N° 27 DE 04.01.2022).**

Rentas del N° 2 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, obtenidas por organizaciones sin fines de lucro.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de las rentas del N° 2 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta cuando son obtenidas por entidades sin fines de lucro.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, y a partir de la jurisprudencia administrativa de este Servicio sobre el término “empresa” contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), nada obsta que entidades que no persiguen fines lucrativos (personas jurídicas regidas por el título XXXIII, Libro I del Código Civil, fundaciones de derecho público, congregaciones religiosas, partidos políticos, institutos creados por ley, servicios públicos y organismos autónomos¹, entre otros) puedan desarrollar actividades y obtener rentas afectas al impuesto de primera categoría (IDPC).

Con todo, agrega, no les serían aplicables las normas de la LIR que presuponen la existencia de una “empresa”. Tal sería el caso, por ejemplo, de la contra excepción establecida en el inciso final del artículo 39 de la LIR, que impide la exención de IDPC establecida en los números 2 y 4 de dicho artículo respecto de las operaciones financieras obtenidas por empresas que desarrollen actividades en los números 3, 4 y 5 del artículo 20 que declaren renta efectiva².

Entiende que el mismo criterio anterior rige respecto de la regla contenida en el párrafo final del N° 2 del artículo 20 de la LIR, que al efecto dispone que las rentas de este número, percibidas o devengadas por contribuyentes que desarrollen actividades de los números 1, 3, 4 y 5 de este artículo, que demuestren sus rentas efectivas mediante un balance general, y siempre que la inversión generadora de dichas rentas forme parte del patrimonio de la empresa, se comprenderán en estos últimos números, respectivamente.

Tras señalar que las rentas de capitales mobiliarios cuya inversión generadora forme parte del patrimonio de contribuyentes que no sean “empresas” se mantienen clasificadas en el N° 2 del artículo 20 de la LIR, no obstante que éstas desarrollen actividades clasificadas en los números 1, 3, 4 o 5 del mismo artículo, solicita confirmar que:

- 1) Una persona jurídica – ya sea alguna de las regladas en el título XXXIII del Libro I del Código Civil o creada en virtud de una ley especial – que carezca de propietarios o beneficiarios que tengan derechos sobre los excedentes derivados de las actividades que desarrollen y que destine la totalidad de estos excedentes al cumplimiento de su objeto social, no corresponde que sea calificada como una “empresa” para efectos tributarios. Ello, por cuanto su actividad no se desarrolla con el ánimo de obtener un beneficio económico en los términos interpretados por el Servicio en su jurisprudencia administrativa, sino más bien en virtud de un principio de ayuda mutua.
- 2) Al no ser “empresa”, los intereses u otras rentas similares provenientes de las inversiones registradas en el activo de estas entidades se mantendrán clasificadas en el N° 2 del artículo 20 de la LIR para todos los efectos legales, al no ser aplicable la regla establecida en el párrafo final de esta norma.
- 3) Del mismo modo, las rentas de capitales mobiliarios individualizadas en el N° 4 del artículo 39 de la LIR, se encontrarán exentas de IDPC al no ser aplicable la contra excepción establecida en el inciso final de dicho artículo.

¹ Oficios N° 1311 de 2018, N° 210 de 2012, N° 12 de 2011, N° 4335 de 2005, N° 3672 de 2002 y N° 2925 de 1998.

² En este sentido, el Servicio interpreta que las rentas de los números 2 y 4 del artículo 39 de la LIR obtenidas por entidades que no corresponde que sean calificadas como empresa se encuentran exentas de IDPC aun cuando desarrollen actividades clasificadas en los números 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR (Oficio N° 550 de 2017, entre otros).

II ANÁLISIS

Como primera cuestión, es necesario precisar que, según reiterada jurisprudencia administrativa de este Servicio³, todas las personas, naturales o jurídicas, tengan o no fines de lucro, revisten la calidad de contribuyentes frente a la LIR, en la medida que posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas clasificadas en la primera categoría.

En consecuencia, se afectan con impuestos las actividades que configuren un hecho gravado, aun cuando sean desarrolladas, por ejemplo, por corporaciones y fundaciones sin fines de lucro.

Precisado lo anterior, y conforme al inciso segundo del artículo 29 de la LIR, las rentas de capitales mobiliarios clasificadas en el N° 2 del artículo 20 se incluyen en los ingresos brutos del año en que se perciben. Sin embargo, el párrafo final del N° 2 prescribe que tales rentas se incluirán en los números 1, 3, 4 y 5 del mismo artículo 20 cuando copulativamente se cumpla que:

- a) Las rentas de capitales mobiliarios sean percibidas o devengadas por contribuyentes que desarrollen actividades de los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR.
- b) Tales contribuyentes demuestren sus rentas efectivas mediante un balance general, y
- c) La inversión generadora de dichas rentas, formen parte del patrimonio de la empresa.

Por otra parte, el N° 4 del artículo 39 de la LIR exime del IDPC a las rentas por concepto de capitales mobiliarios provenientes de determinadas operaciones. Sin embargo, el inciso final del citado artículo dispone que dicha exención no regirá cuando copulativamente se cumpla que:

- a) Las citadas rentas sean obtenidas por empresas.
- b) Dichas empresas desarrollen actividades clasificadas en los números 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR.
- c) Dichas empresas declaren renta efectiva.

De lo expuesto precedentemente, y en lo que interesa a la presente consulta, se desprende que el párrafo final del N° 2 del artículo 20 de la LIR establece una contra excepción a la oportunidad en que se debe computar la renta de capitales mobiliarios, en tanto que el inciso final del artículo 39 de la LIR establece una contra excepción a la exención del IDPC.

En el primer caso, cuando la inversión forma parte del patrimonio de la empresa. En el segundo caso, cuando las rentas sean obtenidas por una empresa.

Al respecto, y en cuanto a las fundaciones y corporaciones reguladas en Título XXXIII del Libro I del Código Civil y demás entidades sin fines de lucro, este Servicio ha precisado⁴ que, no obstante el concepto amplio de empresa⁵, el propósito lucrativo no concurre en el caso de los entes regidos por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, de suerte que una fundación no puede ser calificada de “empresa” y, por lo tanto, se encuentra exenta del IDPC respecto de los intereses obtenidos de los depósitos efectuados en el mercado financiero, por aplicación del artículo 39, N° 4, letra g), de la LIR.

Con todo, se debe tener presente que, según este Servicio ha precisado⁶, es posible que una fundación, corporación o alguna de las entidades antes mencionadas, realice actividades empresariales a través de unidades económicas productivas y comerciales de bienes o servicios, las cuales constituyen una empresa, sin personalidad jurídica distinta, afectas al impuesto a la renta.

En consecuencia, si las entidades materia de la consulta realizan actividades empresariales a través de unidades económicas y comerciales, calificables como empresa por corresponder a una unidad organizada con fines lucrativos, quedan afectas a la contra excepción establecida en el párrafo final del N° 2 del artículo 20 y en el párrafo final del artículo 39, ambos de la LIR.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

³ A modo ejemplar, Oficios N° 4104 de 1999 y N° 4178 de 2003.

⁴ Oficio N° 1311 de 2018.

⁵ Un todo constituido por el capital y el trabajo, encaminado a la realización de actividades mercantiles, industriales o de prestación de servicios con fines lucrativos.

⁶ Oficios N° 194 de 2011 y N° 1281 de 2016.

- 1) Una persona jurídica – ya sea alguna de las regladas en el título XXXIII del Libro I del Código Civil o creada en virtud de una ley especial – que carezca de propietarios o beneficiarios que tengan derechos sobre los excedentes derivados de las actividades que desarrollen y que destine la totalidad de estos excedentes al cumplimiento de su objeto social, no califica en sí misma como una “empresa” para efectos tributarios.

Con todo, lo anterior no obsta a que pueden revestir la calidad de contribuyentes frente a la LIR en la medida que posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas clasificadas en la primera categoría.

- 2) Asimismo, el hecho que dichas entidades en principio no califiquen como “empresas” tampoco obsta que puedan detentar unidades económicas productivas y comerciales de bienes y servicios, las cuales sí constituyen una empresa.
- 3) En la medida que no constituyan empresas ni detente unidades productivas que puedan ser calificadas como tales, no les afecta la contra excepción establecida en el inciso final del artículo 29 y en el párrafo final del N° 2 del artículo 20, ambos de la LIR.

En los mismos términos, tampoco les afectaría la contra excepción establecida en el párrafo final del artículo 39 del citado texto legal.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 27 del 04-01-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos