

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 20, N°2 Y N°4, ART. 17, N°11 - LEY N° 19.518, ART. 23. (Ord. N° 706, de 13-04-2018)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO RESPECTO DE LOS ORGANISMOS TÉCNICOS INTERMEDIOS DE CAPACITACIÓN (OTIC), DE LOS APORTES QUE RECIBE DE LAS EMPRESAS ASOCIADAS Y DE LOS INTERESES BANCARIOS PROVENIENTES DEL DEPÓSITO DE DICHOS APORTES.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual, en el marco legal que regula a los OTIC, solicita confirmar los criterios que expone en relación con el tratamiento tributario de los aportes que recibe de las empresas asociadas y de los intereses bancarios provenientes del depósito de dichos aportes.

I.- ANTECEDENTES:

Luego de indicar los actos de constitución y de la forma de financiamiento en particular del OTIC sobre el que consulta, de hacer una descripción de las funciones que por ley le corresponden en general a estos organismos y de un extenso examen de la jurisprudencia de este Servicio sobre el tratamiento tributario al que deben sujetarse, dentro del cual además expresa su particular opinión sobre la materia, y finalmente haciendo especial hincapié en lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley N°19.518, que prohíbe expresamente a los OTIC realizar actividades de capacitación, solicita se confirmen los siguientes criterios relativos a los efectos tributarios del financiamiento de los OTIC:

i) Respecto a los aportes de empresas asociadas:

- Que la totalidad de aportes en dinero que paguen las empresas asociadas al OTIC que representa constituyen ingresos no Renta, de aquellos señalados en el N° 11 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).
- Que el OTIC que representa debe rebajar de la determinación de su renta líquida imponible los ingresos no renta en caso que se hayan contabilizado como ingresos, puesto que estos no corresponden a ingresos brutos del artículo 29 de la LIR.
- Que se deben agregar los gastos y desembolsos que incurran para el desarrollo de sus fines previstos en el artículo 23 de la Ley N° 19.518, en la medida que hayan disminuido la renta declarada conforme a lo dispuesto en el artículo 33 N° letra c) de la LIR (sic).

ii) Respecto de los intereses en renta fija:

- Que el OTIC que representa no puede considerarse "empresa" para los efectos de la exención de impuesto de primera categoría establecido en el artículo 39 N° 4 de la LIR.
- Que no obstante lo anterior, conforme a lo que dispone el artículo 68 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el OTIC que representa no está obligado a acreditar esta renta exenta por intereses mediante contabilidad completa.

II.- ANÁLISIS:

De acuerdo con las instrucciones y la jurisprudencia que indica en su presentación, este Servicio ha señalado, que conforme con las disposiciones legales que regulan a estos organismos, 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. De igual forma ha sostenido, que tales organismos son contribuyentes de la Primera Categoría, clasificados en el N° 4, del artículo 20 de la LIR.

Ahora bien, en relación con el tratamiento tributario de los aportes que reciben de sus asociados, ha expresado que éstos tienen el carácter de ingresos no constitutivos de renta, conforme a lo dispuesto en el N°11, del artículo 17 de la LIR. 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, ha señalado 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. Además, ha señalado al respecto, que, si bien tales cantidades 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.

Al respecto cabe expresar que, desde la emisión de tales pronunciamientos a la fecha, no se ha producido ninguna circunstancia legal ni de hecho que amerite un reestudio sobre la materia. Tampoco en su presentación aporta nuevos antecedentes que puedan sustentar la modificación de dichos criterios. La Resolución Ex. N° 1.156 de 10.03.2014, del Servicio Nacional de Capacitación, tampoco incorpora nuevos antecedentes que posibiliten una nueva interpretación sobre las materias precedentemente señaladas. En consecuencia, sólo cabe en esta oportunidad reiterar tales pronunciamientos.

Ahora bien, respecto de los intereses provenientes de los depósitos bancarios de las sumas aportadas por las empresas asociadas a una OTIC, cabe expresar que si bien este Servicio no se ha referido específicamente al tratamiento tributario de tales sumas en el caso en que quien efectúa el depósito o beneficiario de tales rentas sea un OTIC, sí se ha pronunciado en términos generales respecto de la aplicación de la exención del impuesto de Primera Categoría sobre tales sumas, dispuesta por el N° 4, del artículo 39 de la LIR, señalando que esta disposición “exime del IDPC a los intereses o rentas provenientes de los instrumentos que enumera en sus letras a) a la h), entre los cuales se encuentran los bonos y depósitos que se efectúen en determinadas entidades. Sin embargo, el inciso final del artículo indicado, establece una contra excepción en los siguientes términos: «las exenciones contempladas en los Nos. 2° y 4° de este artículo, relativas a operaciones de crédito o financieras, no regirán cuando las rentas provenientes de dichas operaciones sean obtenidas por empresas que desarrollen actividades clasificadas en los Nos. 3, 4 y 5 del artículo 20 y declaren la renta efectiva.»

En cuanto a la expresión legal «empresa» que posee la contra excepción referida, y apelando al sentido natural y obvio según su uso general, este Servicio se ha servido de la explicación que sobre el mismo recoge el Diccionario de la lengua española, y de esta manera, ha señalado que para calificar a una entidad de tal, se requiere de la formación de 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.

Estas características representativas de una empresa, no se circunscriben a un universo específico de contribuyentes, sino que es posible hallarlas incluso en personas jurídicas de derecho público, como ha quedado plasmado en el Oficio N° 1.281 de 2016, en relación con una unidad perteneciente a Gendarmería de Chile; o en el Oficio N° 194 de 2011, en relación con una unidad perteneciente a una universidad.

Por su parte, este Servicio ha señalado en innumerables ocasiones, que la Ley sobre Impuesto a la Renta, salvo excepciones taxativas, no atiende a la naturaleza o finalidad de las personas para gravarlas con impuestos, sino que considera las actividades que realizan, los actos y contratos que ejecutan y los beneficios económicos que puedan obtener.”

Ahora bien, teniendo en consideración lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley N° 19.518, que establece que su objetivo será 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, disposición que agrega a continuación, que estos organismos no podrán impartir ni ejecutar directamente acciones de capacitación laboral, sino que servirán de nexo entre las empresas afiliadas y los organismos técnicos de capacitación y finalmente estableciendo expresamente que tales organismos no tendrán fines de lucro, cabe expresar que los OTIC no cumplen con el concepto de empresa en los términos que ha señalado la jurisprudencia de este Servicio. Cabe agregar, además, que de acuerdo con lo que señala en su presentación, los intereses provenientes de los depósitos a los que se refiere su consulta, son destinados también al cumplimiento de dicho objetivo colectivo.

En consecuencia, procede expresar que los intereses provenientes de los depósitos bancarios de las sumas aportadas por las empresas asociadas a una OTIC, se encuentran

exentos del impuesto de Primera Categoría, ello en conformidad con lo dispuesto por el N° 4, del artículo 39 de la LIR, ello en consideración además, que a tales organismos no les resulta aplicable la contra excepción del inciso último de este mismo artículo, pues ésta sólo aplica cuando las rentas provenientes de dichas operaciones sean obtenidas por empresas que desarrollen actividades clasificadas en los números 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR y estos organismos no se encuentran comprendidos en el concepto de empresa en los términos que ha señalado la jurisprudencia de este Servicio.

Finalmente, respecto a la obligación de la OTIC de determinar mediante contabilidad completa y para fines tributarios la renta exenta por concepto de intereses, cabe expresar que la Ley N° 19.518 no establece exenciones, franquicias o beneficios tributarios que beneficien particularmente a los OTIC. Por consiguiente, al no contemplar la ley un régimen tributario especial que las afecte, se rigen por las normas generales impositivas, aplicables a todos los contribuyentes.

De esta manera, y en relación a los impuestos a la renta, cabe señalar que 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 algunos de los tributos que la LIR establece, lo cual ocurrirá en caso que posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas clasificadas en alguna de las categorías que dicha ley contempla. En efecto, salvo excepciones legales taxativas, la LIR no atiende a la naturaleza o finalidad de las personas para gravarlas con impuesto, sino que considera las actividades que éstas realizan, los actos y contratos que ejecutan y los beneficios económicos que puedan obtener.

En este sentido, los OTIC a que se refiere la consulta, se afectarán con impuesto en la medida que obtengan rentas clasificadas en la Primera Categoría de la LIR, atendiendo a la fuente generadora de los ingresos, los cuales pueden provenir, entre otras, de actividades rentísticas, inversiones en capitales mobiliarios, del comercio, industria o servicios o de cualquiera otra que se comprenda en los números 1° al 5° del artículo 20 de la ley citada, salvo cuando existan liberaciones de carácter general que las beneficien.

Por consiguiente, en la medida que realicen alguna actividad susceptible de causar impuestos y ser sujetos de tributos, los OTIC se encuentran sujetos, entre otras, a la obligación llevar Libros de Contabilidad (artículo 68 de la LIR) para fines tributarios.

Ahora bien, conforme establece el inciso final del N°2, del artículo 20 de la LIR, los contribuyentes que desarrollen actividades de los números 1º, 3º, 4º y 5º de este artículo, que demuestren sus rentas efectivas mediante un balance general, y siempre que la inversión generadora de dichas rentas forme parte de su patrimonio, se comprenderán en estos últimos números, respectivamente.

Conforme a lo anterior, la liberación de la obligación de llevar contabilidad para acreditar las rentas clasificadas en el N° 2 del artículo 20 que establece el primer inciso del artículo 68 de la LIR, no aplica en el caso en análisis, pues conforme con lo señalado en el párrafo precedente en concordancia con lo indicado en el primer párrafo del presente ANÁLISIS, los intereses a los que se refiere su consulta, en el caso de los OTIC, se comprenden en el N° 4, del artículo 20 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN:

Los aportes en dinero que paguen las empresas asociadas a los OTIC, constituyen ingresos no renta, de aquellos señalados en el N° 11 del artículo 17 de la LIR. Dichos ingresos deben ser rebajados en la determinación de su renta líquida imponible en caso que se hayan contabilizado como ingresos, en tanto que los gastos y desembolsos en que incurran para el desarrollo de sus fines previstos en el artículo 23 de la Ley N° 19.518, deben ser agregados en la medida que hayan disminuido la renta declarada.

Los intereses provenientes de los depósitos bancarios efectuados por los OTIC de las sumas aportadas por las empresas asociadas, se encuentran exentos del impuesto de Primera Categoría, ello en conformidad con lo dispuesto por el N° 4, del artículo 39 de la LIR, y en consideración además que a tales organismos no les resulta aplicable la contra excepción del inciso último de este mismo artículo, toda vez que esta disposición sólo aplica cuando las rentas provenientes de dichas operaciones sean obtenidas por empresas que desarrollen actividades clasificadas en los números 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR, y estos organismos no se encuentran comprendidos en el concepto de empresa en los términos que ha señalado la jurisprudencia de este Servicio.

La liberación de la obligación de llevar contabilidad para acreditar las rentas clasificadas en el N° 2 del artículo 20 de la LIR, que establece el primer inciso del artículo 68 de la ley precitada, no aplica en el caso en consulta, pues conforme con lo señalado en ANÁLISIS precedente, los intereses a los que se refiere su consulta, en el caso de los OTIC, se comprenden en el N° 4, del artículo 20 de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 706, de 13.04.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos