

DEPARTAMENTO EMISOR: Impuestos Indirectos	CIRCULAR N°22.- 261259.2023 GE
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 16 DE MAYO DE 2024
MATERIA: Imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.622 a la Ley de donaciones con fines culturales, contenida en el artículo 8° de la Ley N° 18.985.	REF. LEGAL: Artículo único de la Ley N° 21.622 que establece requisitos para asimilar las entidades que prestan servicios culturales a las sociedades de profesionales, publicada en el Diario Oficial el 17 de noviembre de 2023; Ley de donaciones con fines culturales, contenida en el artículo 8° de la Ley N° 18.985.

I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 17 de noviembre de 2023 se publicó la Ley N° 21.622 que, mediante su artículo único, incorpora en la Ley de donaciones con fines culturales (en adelante, la “Ley”)¹ un Título V, nuevo, pasando el actual Título V a ser VI.

Bajo este Título V, denominado “Exención del Impuesto al Valor Agregado en la Prestación de Servicios Culturales”, se ubica el también nuevo artículo 12 bis, que establece requisitos para asimilar las entidades que prestan servicios culturales a las sociedades de profesionales.

Mediante la presente circular se imparten instrucciones sobre el Título V de la Ley, que contiene una exención de impuesto al valor agregado (IVA) que favorece exclusivamente a las “asociaciones culturales” en aquella parte de sus prestaciones que califiquen como “servicios culturales”. En el anexo se incluye una transcripción del texto legal.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

Como denota, de entrada, el Título de la Ley N° 21.622, se establecen requisitos “para asimilar” las entidades que prestan servicios culturales “a las sociedades de profesionales”.

Lo anterior, además, fluye de la tramitación del proyecto de ley, en el sentido “que la aprobación de esta iniciativa para el sector cultural era trascendental y citó como ejemplo que actividades como la música y las artes escénicas eran servicios culturales que no siempre estaban compuestos por profesionales con carreras tradicionales, permitiendo esta propuesta, en razón de ello, homologarles a las sociedades de profesionales y, de esa manera, darle un reconocimiento específico a la actividad cultural que frecuentemente era asimilada a diferentes actividades sin que calzaran con la naturaleza del trabajo artístico...”²

Luego, considerando que las denominadas “sociedades de profesionales” tienen reconocimiento legal en el párrafo tercero del N° 2 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), resulta claro que a las asociaciones culturales que presten servicios culturales, en términos generales y según corresponda, además de la exención de IVA establecida en el artículo 12 bis de la Ley, les son aplicables las reglas de las sociedades de profesionales en materia de impuesto a la renta como criterio general de hermenéutica.

Esto es, para que los servicios culturales que presten se encuentren exentos de IVA, las asociaciones culturales deben cumplir –en general– requisitos análogos a las sociedades de profesionales –salvo el que dice relación con los títulos que deben tener los socios.

1. EXENCIÓN DE IVA

De acuerdo con el artículo 12 bis de la Ley, para que se verifique la exención del IVA, deben concurrir tres requisitos copulativos:

- 1) Que los servicios sean prestados por “asociaciones culturales”,
- 2) Que dichos servicios se califiquen como “culturales”; y,
- 3) Que la respectiva asociación figure inscrita en el registro que lleva este Servicio al efecto.

¹ Contendida en el artículo 8° de la Ley N° 18.985, que establece normas sobre reforma tributaria.

² Intervención de la Subsecretaría de las Culturas y las Artes. Historia de la Ley N° 21.622, versión electrónica de la Biblioteca del Congreso, página 11

1.1. Que el servicio sea prestado por una “asociación cultural”

De acuerdo con la letra b) del inciso segundo del artículo 12 bis, para los efectos de la exención, la Ley considera dos tipos de asociaciones culturales, con distintos requisitos a cumplir por parte de la respectiva entidad. A saber:

1.1.1. Entidades señaladas en los párrafos primero y segundo de la letra b) del artículo 12 bis

De acuerdo con los párrafos primero y segundo de la letra b) del artículo 12 bis de la Ley, son “asociaciones culturales” las sociedades³, empresas y cooperativas⁴ que cumplan con los siguientes requisitos copulativos, todos sujetos a revisión en las respectivas instancias de fiscalización:

- a) Que se encuentren **conformadas exclusivamente por personas naturales**, quienes deberán trabajar efectivamente en la prestación de servicios culturales.

Al igual que las sociedades de profesionales, los servicios culturales deben ser prestados por todos los socios o titulares de la empresa, sin perjuicio de poder contar con dependientes que coadyuven a prestar los servicios del giro

En este sentido, no podrá tener la calidad de asociación cultural aquella sociedad, empresa o cooperativa en la que una o más de aquellas personas naturales que la componen solo aporten capital o no realicen actividades culturales personales en beneficio de la entidad.

Tampoco podrá acogerse a esta exención la sociedad, empresa o cooperativa que se encuentre conformada por alguna persona jurídica, independientemente de su objeto social, aun cuando tenga el carácter de asociación cultural. En otras palabras, no existen asociaciones culturales “en cascada”⁵, sin perjuicio de lo señalado en el último párrafo del apartado 1.1.2.

- b) Que el conjunto de los **ingresos** que perciban de actividades **distintas** a la prestación de servicios culturales **no exceda del 35% del total** de sus ingresos brutos del giro dentro del año calendario inmediatamente anterior.

De lo anterior se colige que las asociaciones culturales deben tener como objeto principal la prestación de servicios culturales. Luego, si bien la mayoría de sus ingresos deben provenir de la prestación de servicios culturales, la asociación puede percibir otros ingresos por un máximo de 35% del total de sus ingresos brutos del giro⁶, los cuales podrán provenir de actividades clasificadas en la primera categoría de la LIR, pudiendo estar o no afectas a IVA en razón de su naturaleza⁷.

Este cálculo se realiza en enero de cada año, considerando los ingresos del ejercicio comercial inmediatamente anterior, independientemente de la cantidad de meses en que el contribuyente haya realizado actividades.

No será aplicable el presente requisito respecto de las entidades recién creadas en su primer año comercial, sin perjuicio de fiscalizar este Servicio la correcta utilización de la exención de IVA por la prestación de servicios culturales y de verificar su cumplimiento a contar de enero del año comercial siguiente.

El cálculo este límite se realizará desde la entrada en vigencia completa de esta norma; esto es, desde el 1° de enero de 2024. En consecuencia, en enero del año 2025 será la primera vez en que las asociaciones culturales deberán calcular este límite, respecto de sus ingresos obtenidos en el ejercicio comercial 2024.

- c) Que en ellas **predomine el trabajo personal** –físico o intelectual– por sobre el empleo de capital.

Las asociaciones culturales deberán desarrollar principalmente (ver letra b) inmediatamente anterior) actividades clasificadas en la segunda categoría, en que prime el trabajo personal –físico o intelectual– por sobre el empleo de capital.

Lo expuesto precedentemente es una cuestión de hecho, entregada a revisión por las respectivas instancias de fiscalización, debiendo considerarse, entre otros aspectos, la cuantía del capital social, el

³ Que incluye el caso de las empresas individuales de responsabilidad limitada (EIRL).

⁴ Regidas por el Decreto con Fuerza de Ley N° 5 de 2004, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción que fija el texto refundido, concordado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas.

⁵ Ver apartado 2.2.1. de la Circular N° 50 de 2022.

⁶ No considerándose para estos efectos los ingresos obtenidos por la venta de activos inmovilizados.

⁷ Ver efectos en tributación del impuesto a la renta y documentación tributaria contenidos en los apartados 4.1 y 5 de la presente circular.

valor del activo fijo de la entidad, la cantidad de personas contratadas por ella y la relevancia del trabajo personal de los socios.

Tal como sucede con las sociedades de profesionales, en caso que el servicio cultural sea prestado por empresas o sociedades, debe primar el trabajo personal y, en consecuencia, tratarse de sociedades de personas. Esto impide que una sociedad de capital, como, por ejemplo, una sociedad anónima, sociedad por acciones o en comandita por acciones, puedan calificar como asociaciones culturales.

1.1.2. Entidades señaladas en el párrafo tercero de la letra b) del artículo 12 bis

De acuerdo al párrafo tercero de la letra b) del artículo 12 bis de la Ley, también se considerarán “asociaciones culturales”:

- (i) Las corporaciones y fundaciones;
- (ii) Las organizaciones comunitarias funcionales constituidas de acuerdo con la Ley N° 19.418, sobre juntas de vecinos y demás organizaciones comunitarias, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fija el decreto N° 58 de 1997, del Ministerio del Interior;
- (iii) Las organizaciones de interés público reguladas por la ley N° 20.500, sobre asociaciones y participación ciudadana en la gestión pública;
- (iv) Las organizaciones a que se refiere el decreto ley N° 2.757 de 1979, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, que establece normas sobre asociaciones gremiales; y,
- (v) Las asociaciones a las que se refiere la Ley N° 19.296, que establece normas sobre asociaciones de funcionarios de la Administración del Estado.

Lo anterior siempre que estas entidades cumplan los siguientes requisitos:

- a) No tengan fines de lucro.
- b) Presten “servicios culturales” (ver apartado 1.2.). Si una asociación cultural presta servicios que califican como culturales y otros que no califican como tales, dicha asociación solo estará exenta por la prestación de servicios culturales.

Si el servicio comprende un conjunto de prestaciones donde solo algunas califican como culturales y no puedan individualizarse unas de otras, el servicio en su totalidad se afectará con IVA.

Por otra parte, cabe precisar que, conforme a la ley, cuando uno de los socios o asociados de las organizaciones señaladas previamente en este apartado 1.1.2 sea una persona jurídica, ésta deberá, a su vez, ser considerada una asociación cultural de aquellas indicadas en el apartado 1.1.1. de la presente circular, debiendo cumplir los requisitos en tal sentido.

De este modo, una asociación cultural de aquellas señaladas en este apartado 1.1.2. no puede tener como socio o asociado otra entidad de aquellas señaladas en este mismo apartado, sino solo personas naturales y aquellas entidades del párrafo primero y segundo de la referida norma.

1.2. Que se trate de “servicios culturales”

De acuerdo con la letra a) del inciso segundo del artículo 12 bis de la Ley, son “servicios culturales” aquellos servicios “vinculados directamente con la investigación, formación, mediación, gestión, producción, creación y difusión de las culturas, las artes y el patrimonio”.

Para “estos efectos”, el párrafo segundo de la letra a) del artículo 12 bis de la Ley agrega, sin ser taxativa, que se comprenden en esta definición las actividades vinculadas con la producción audiovisual, musical y de artes escénicas; las exhibiciones e intervenciones de artes visuales y artesanía; obras o montajes escénicos; edición de libros; seminarios, charlas, conferencias y talleres de formación, relacionados con la actividad artística cultural. También se encuentran comprendidas aquellas actividades que conduzcan al conocimiento, acceso, reconocimiento, revitalización y salvaguardia de los patrimonios.

Por otra parte, cualquier actividad que no se vincule directamente –o no se vincule de manera alguna– con la investigación, formación, mediación, gestión, producción, creación y difusión de las culturas, las artes y el patrimonio no tendrá naturaleza de servicio cultural. Dicho de otra manera, el hecho que una “asociación cultural”

preste servicios o sea beneficiaria de los mismos, no implica necesariamente que el servicio respectivo se encuentre beneficiado por la presente exención.

Finalmente, así como la exención establecida en el N° 8 de la letra E del artículo 12 de la LIVS⁸ exige que las sociedades de profesionales desarrollen servicios o asesorías profesionales, en las que debe primar el trabajo personal –físico o intelectual– por sobre el empleo de capital, también es indispensable la observancia de dicho requisito para que concurra la nueva exención del artículo 12 bis de la Ley. En consecuencia, para efectos de la presente exención, no tendrán el carácter de “servicios culturales” aquellos en los que prime el capital por sobre el trabajo.

1.3. Inscripción en el registro de asociaciones culturales

De acuerdo con lo establecido en inciso cuarto del artículo 12 bis de la Ley, para acceder a la exención es indispensable que –al momento de invocarla– las asociaciones culturales se encuentren inscritas en un registro que llevará este Servicio y regulará mediante resolución⁹.

2. CONCORDANCIA CON OTRAS EXENCIONES DE IVA

Es importante precisar que la exención de IVA contenida en el artículo 12 bis de la Ley, que favorece a las “asociaciones culturales” que presten “servicios culturales”, se aplica sin perjuicio de otras exenciones de IVA que puedan estar vinculadas con la actividad cultural, en virtud de normas y requisitos propios.

En particular, la exención de IVA establecida en el N° 1 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, que favorece a los ingresos percibidos por concepto de “entradas” a ciertos espectáculos y reuniones, la cual se mantiene vigente¹⁰.

3. PERDIDA DE LA EXENCIÓN

De acuerdo con el inciso quinto del artículo 12 bis de la Ley, las asociaciones culturales que dejen de cumplir con los requisitos establecidos en dicho artículo perderán la exención a partir del mes siguiente a aquel en que se produjo el incumplimiento y deberán regirse por las normas generales contenidas en la LIVS.

Sin perjuicio de lo anterior, el incumplimiento del requisito instruido en la letra b) del apartado 1.1.1, provocará que la respectiva empresa, sociedad o cooperativa pierda la exención desde el día 1° de enero del ejercicio comercial siguiente a aquel en que se hayan transgredido los límites establecidos en dicho literal.

En ambos casos, el contribuyente deberá dar aviso al Servicio sobre el incumplimiento del requisito correspondiente para su eliminación del registro. Por su parte, si en un procedimiento de fiscalización este Servicio detecta el incumplimiento de los requisitos, eliminará al contribuyente del registro y liquidará las diferencias de impuestos que correspondan.

Las asociaciones culturales que hayan perdido la exención por aviso de la propia entidad o como resultado de un procedimiento de fiscalización de este Servicio, podrán acceder nuevamente al beneficio una vez que vuelvan a cumplir todos los requisitos que fija la Ley. Para ello deberán dar aviso de tal circunstancia al Servicio solicitando su reincorporación al registro de asociaciones culturales, acompañando los antecedentes de respaldo, pudiendo invocar la exención a contar de la fecha en que se actualice dicho registro de conformidad al inciso cuarto del artículo 12 bis de la Ley.

4. TRIBUTACIÓN DE LAS ASOCIACIONES CULTURALES FRENTE AL IMPUESTO A LA RENTA

4.1. Entidades señaladas en los párrafos primero y segundo de la letra b) del artículo 12 bis de la Ley

En virtud de los párrafos primero y segundo de la letra b) del artículo 12 bis de la Ley, para calificar como “asociación cultural” debe predominar el trabajo personal –físico o intelectual– por sobre el empleo de capital.

Por este motivo dichas entidades tributan, en principio, bajo las normas de la segunda categoría ya que se asimilan a las sociedades de profesionales, pudiendo optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría. Sin perjuicio de lo anterior, si la respectiva asociación cultural desarrolla al menos una actividad clasificada en la primera categoría, deberá tributar de esa forma por todas sus rentas.

⁸ Cuyas instrucciones fueron impartidas en la Circular N° 50 de 2022.

⁹ Ver Resolución Ex. N° 6 de 2024.

¹⁰ Ver Oficios N° 1338 de 2023, N° 579 de 2013, N° 1701 de 2008, N° 2767 de 2004, entre otros.

Lo anterior considerando que, de acuerdo con la Ley, pueden desarrollar una o más actividades, incluso de aquellas clasificadas en la primera categoría, siempre que se cumplan los límites instruidos en la letra b) del apartado 1.1.1. de la presente circular.

4.2. Entidades señaladas en el párrafo tercero de la letra b) del artículo 12 bis de la Ley

En el caso de las entidades señaladas en el párrafo tercero de la letra b) del artículo 12 bis de la Ley, el legislador no ha exigido que sus actividades provengan del trabajo personal –físico o intelectual– por sobre el empleo de capital. En efecto, solo ha exigido que no tengan fines de lucro y que presten servicios culturales¹¹.

Estas entidades tributarán de acuerdo con las reglas generales y quedarán gravadas con impuesto de primera categoría en caso que sus actividades resulten afectas a impuestos de la LIR.

4.3. Contribuyentes que se reorganicen para tributar como asociaciones culturales

En principio, el hecho que una entidad se reorganice o reestructure para tributar como asociación cultural para quedar exenta de IVA por sus servicios culturales, en sí mismo, no configura abuso o simulación en los términos del artículo 4° bis y siguientes del Código Tributario, sin perjuicio que las circunstancias concretas del caso puedan modificar esta afirmación.

5. DOCUMENTACIÓN TRIBUTARIA

Las asociaciones culturales clasificadas en la segunda categoría que tributen con el impuesto global complementario de acuerdo con lo establecido en el N° 2 del artículo 43 de la LIR, deberán emitir boletas de honorarios electrónicas para documentar sus servicios, conforme ordena el artículo 68 bis de la misma ley.

Por el contrario, aquellas asociaciones culturales que tributen de acuerdo con las normas de la primera categoría deberán emitir facturas o boletas no afectas o exentas de IVA, conforme con lo dispuesto en los artículos 52 y 53 de la LIVS y lo regulado en la Resolución Ex. N° 6080 de 1999.

III VIGENCIA

Conforme al artículo transitorio de la Ley N° 21.622 sus modificaciones entraron en vigencia a contar del 1° de mayo de 2023.

Con todo, precisa el inciso segundo, para efectos de acceder al beneficio, la obligación dispuesta en el inciso cuarto del artículo 12 bis de la Ley será exigible desde el 1° de enero del año 2024. Lo anterior implica que, desde la fecha de vigencia de esta norma hasta el 31 de diciembre de 2023, las “asociaciones culturales” pueden utilizar la exención de IVA instruida mediante la presente circular, cumpliendo los requisitos instruidos en los apartados 1.1. y 1.2¹².

Luego, desde el 1° de enero de 2024, y para acceder a la exención de IVA, además de los requisitos anteriores, será necesario que la entidad se encuentre inscrita en el registro que llevará este Servicio al efecto.

Las actividades culturales realizadas con anterioridad al 1° de mayo de 2023 se regirán por las reglas generales vigentes en dicha época.

Saluda a Uds.,

DIRECTOR

SRG/JAS/ASB/apb

DISTRIBUCIÓN:

- A internet
- Al Diario Oficial en extracto

¹¹ Ver apartado N° 1.1.2.

¹² En caso que no se haya utilizado la exención, pudiendo hacerlo, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de IVA pagado en exceso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 126 del Código Tributario, si correspondiere, siempre que además se observe la exigencia establecida en el artículo 128 del mismo cuerpo normativo.

ANEXO A: NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS

ARTÍCULO 8° DE LEY N° 18.985, LEY DE DONACIONES CON FINES CULTURALES

TÍTULO V

Exención del Impuesto al Valor Agregado en la Prestación de Servicios Culturales

Artículo 12 bis.- Los servicios culturales prestados por asociaciones culturales, de conformidad con las disposiciones de esta ley, se encontrarán exentos del Impuesto al Valor Agregado establecido en el artículo 1° del decreto ley N° 825, de 1974, del Ministerio de Hacienda, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Para los efectos de este artículo, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá por:

- a) Servicios culturales: aquellos servicios vinculados directamente con la investigación, formación, mediación, gestión, producción, creación y difusión de las culturas, las artes y el patrimonio.

Para estos efectos se comprenden, entre otras, a las actividades vinculadas con la producción audiovisual, musical y de artes escénicas; las exhibiciones e intervenciones de artes visuales y artesanía; obras o montajes escénicos; edición de libros; seminarios, charlas, conferencias y talleres de formación, relacionados con la actividad artística cultural. También se encuentran comprendidas aquellas actividades que conduzcan al conocimiento, acceso, reconocimiento, revitalización y salvaguardia de los patrimonios.

- b) Asociaciones culturales: las sociedades o empresas que cumplan con los siguientes requisitos:

- i. Que se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales, quienes deberán trabajar efectivamente en la prestación de servicios culturales.
- ii. Que el conjunto de los ingresos que perciban de actividades distintas a la prestación de servicios culturales no exceda del 35% del total de sus ingresos brutos del giro dentro del año calendario inmediatamente anterior.
- iii. Que en ellas predomine el trabajo personal -físico o intelectual- por sobre el empleo de capital.

Se considerarán también como asociaciones culturales las cooperativas constituidas y regidas por el decreto con fuerza de ley N° 5, de 2004, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, que fija el texto refundido, concordado y sistematizado de la ley general de cooperativas, siempre que éstas cumplan con los requisitos señalados en esta letra.

Se considerarán igualmente asociaciones culturales, siempre que no tengan fines de lucro y presten servicios culturales, las corporaciones y fundaciones; las organizaciones comunitarias funcionales constituidas de acuerdo con la ley N° 19.418, sobre Juntas de vecinos y demás organizaciones comunitarias, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fija el decreto N° 58, de 1997, del Ministerio del Interior; las organizaciones de interés público reguladas por la ley N° 20.500, sobre Asociaciones y participación ciudadana en la gestión pública; las organizaciones a que se refiere el decreto ley N° 2.757, de 1979, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, que Establece normas sobre asociaciones gremiales, y las asociaciones a las que se refiere la ley N° 19.296, que Establece normas sobre asociaciones de funcionarios de la Administración del Estado. Cuando uno de los socios o asociados de las organizaciones señaladas en este párrafo sea una persona jurídica, ésta deberá, a su vez, ser considerada una asociación cultural, y deberá para ello cumplir con los requisitos indicados en esta letra.

Para los efectos de la presente exención, corresponderá al Servicio de Impuestos Internos fiscalizar el correcto cumplimiento de los requisitos señalados en este artículo, y podrá solicitar a las asociaciones culturales la información que estime necesaria para dicho fin y aquella que permita calificar como un servicio cultural a una determinada actividad. Para este último propósito podrá requerir al Ministerio de las Culturas, las Artes y el Patrimonio un informe u opinión sobre una actividad en particular, el cual deberá ser emitido dentro del plazo de treinta días hábiles. Asimismo, para efectos de la realización del mencionado informe, dicho Ministerio podrá citar y requerir antecedentes a las asociaciones culturales, de conformidad con el procedimiento que determine mediante resolución.

Sin perjuicio de sus demás facultades de fiscalización, el Servicio de Impuestos Internos creará y llevará un registro en el que deberán inscribirse las asociaciones culturales para acceder a la exención, para lo cual acompañarán una declaración jurada en la que manifiesten prestar servicios culturales. Ésta deberá actualizarse anualmente, mientras se mantengan en dicho registro. El Servicio de Impuestos Internos

determinará, mediante resolución, los antecedentes que deberán incorporarse en el registro, la información que contendrá la declaración jurada, y su forma y plazo de presentación.

Las asociaciones culturales que dejen de cumplir con los requisitos establecidos en este artículo perderán la exención a partir del mes siguiente a aquel en que se produjo el incumplimiento, y deberán regirse por las normas generales contenidas en el decreto ley N° 825, de 1974, del Ministerio de Hacienda, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Las actividades realizadas por las asociaciones culturales distintas a la prestación de servicios culturales, de acuerdo con la definición establecida en este artículo, se regirán por las normas generales, atendida la naturaleza de dichas actividades.”.

Artículo transitorio. - Las modificaciones incorporadas por esta ley entrarán en vigencia a contar del 1 de mayo de 2023.

Con todo, para efectos de acceder al beneficio, la obligación dispuesta en el inciso cuarto del artículo 12 bis que se introduce será exigible desde el 1 de enero del año 2024.”.