

Solicita pronunciamiento sobre tributación de Seminario de Uva de Mesa y Olivos.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional, un pronunciamiento sobre la tributación que corresponde al Seminario de Uva de Mesa y Olivos, que anualmente realiza la BBBB BB BBBB.

I.- ANTECEDENTES:

Según se indica en la consulta, el contribuyente correspondería a una asociación constituida el año 1992, sin fines de lucro, sujeta al Impuesto de Primera Categoría.

En el desarrollo de su giro, el contribuyente realizará, por séptimo año, el Seminario de Uva de Mesa y Olivos –SUMO-. Explica que dicho evento se hace con la finalidad de mostrar el gremio, mantener a los asociados actualizados en temas relevantes de su sector productivo, propiciar negocios, entre otros objetivos. Hasta el año 2017 habría emitido facturas a las empresas por su contribución, pero no tienen claro cómo proceder, en el sentido de si deben seguir emitiendo facturas exentas o si pueden utilizar alguna ley de donación, en este último caso, sin tener certeza de si existe algún tipo de donación que se ajuste a sus requerimientos.

Explica que el referido evento se comenzó a gestionar desde el año 2000, con apoyo y financiamiento de PROCHILE, mediante los concursos silvo-agropecuarios de esta entidad.

Asimismo, dado que el Seminario ha ido creciendo en el tiempo, y que BBBB sólo recibe ingresos por cuotas sociales o alguna asesoría que efectúa, se solicitó apoyo a las empresas proveedoras de sus asociados, haciendo éstas un aporte monetario para la realización del evento, contra factura exenta que la Asociación les emite.

Con estos recursos, según se indica, BBBB financiaría los gastos en los que se incurre para la realización del SUMO: habilitación y montaje, productora logística, honorarios a relatores, alimentación, alojamientos, movilización, entre otros. Asimismo, se habilita un espacio para desarrollar el seminario, un área para el almuerzo y un área para la feria, en la cual entregan puestos para que las empresas proveedoras y las empresas asistentes puedan generar una instancia de comercialización de sus productos.

Con motivo del SUMO, BBBB percibe ingresos por concepto de entradas al seminario, que los asociados pagan a través de una cuota extraordinaria, en algunos casos, contra factura exenta.

Bajo el tenor de lo expuesto por la contribuyente, es posible distinguir diversas operaciones cuyo tratamiento tributario la III Dirección Regional de Copiapó solicita sean precisados, a saber:

- a) Aportes entregados por PROCHILE;
- b) Aportes de las empresas proveedoras, y
- c) Pago de entrada al seminario.

La III Dirección Regional de Copiapó expone un análisis sobre la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a los conceptos mencionados, sin embargo, no hace referencia a la LIR.

II.- ANALISIS:

Antes que todo, debe hacerse presente que la forma jurídica que reviste BBBB es la de una corporación o asociación, reguladas en el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, y caracterizadas por ser entidades de derecho privado, con personalidad jurídica, no tener fines de lucro y encontrarse afectas al objetivo que sus estatutos le indican¹.

Respecto a su patrimonio, el Código Civil establece que éste se formará por los bienes que adquiera, así como por los aportes ordinarios y extraordinarios que hagan los asociados. Ahora bien, en concordancia con no tener fines de lucro, se prohíbe la distribución entre los asociados de rentas, utilidades, beneficios o excedentes que pudiese tener².

De esta manera, no existe una relación de dominio ni de control entre los asociados y la asociación, relacionada a los aportes, al capital o patrimonio que hagan los primeros a favor de la segunda³.

Por otra parte, el Código Civil obliga a este tipo de entidades a llevar “*contabilidad de conformidad con los principios de contabilidad aceptados generalmente*”, y a confeccionar una memoria y un balance anual, debiendo este último ser aprobado por la asamblea de miembros⁴.

En concordancia con lo anterior, no existiendo propietarios que resulten afectos con la tributación de los impuestos finales, las corporaciones o asociaciones quedarán excluidas de los regímenes alternativos de renta atribuida y de deducción parcial de crédito por IDPC, debiendo sujetarse al Impuesto de Primera Categoría (en adelante, “IDPC”) con la tasa general establecida en el artículo 20 de la LIR, actualmente de 25%⁵.

Con relación al IVA, el artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, grava con IVA las ventas y servicios. A su vez, el N° 2 del artículo segundo de la Ley define “servicios”, como “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés prima o comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Por su parte, el artículo 52° del D.L. N° 825, de 1974, establece para los contribuyentes la obligación de emitir facturas y boletas, según el caso, por las operaciones que realizan, incluso cuando éstas se encuentren exentas o no gravadas por la ley.

Conforme a lo expuesto, el problema planteado se centra en la naturaleza de los aportes que PROCHILE y las empresas proveedoras hacen a BBBB, así como de las sumas que perciben por concepto de entrada, pagadas como cuota extraordinaria o no para determinar finalmente si ellos se encuentran afectos o no a los mencionados impuestos.

a) Aportes entregados por PROCHILE:

En relación al primer aspecto, esto es, los aportes de la Dirección General de Promoción de Exportaciones o PROCHILE, cabe precisarse que dicha entidad es un servicio público centralizado sometido a la dependencia del Presidente de la República a través de la

¹ Artículos 545, 547 y 549 del Código Civil.

² El artículo 556 prohíbe incluso la posibilidad de que los bienes se distribuyan entre los asociados con motivo de la liquidación de la corporación o asociación.

³ Inclusive, cabe señalar, tendrán voto deliberativo solo quienes indique el estatuto de la corporación (artículos 548-2 y 550 del Código Civil).

⁴ Artículo 557-1 del Código Civil.

⁵ Esto, conforme a lo dispuesto en la Circular 49 de 2016, Capítulo N° 1, punto 2, y lo aseverado en los Oficios N°s. 1647 y 1779, ambos de 2017, y en los Oficios N°s. 659, 660 y 839, todos de 2018.

Subsecretaría de Relaciones Económicas Internacionales del Ministerio de Relaciones Exteriores⁶.

En el ejercicio de sus funciones, PROCHILE administra el Fondo de Promoción de Exportaciones, cuyos recursos son entregados a particulares a través de concursos públicos. En dicho sentido, se tratarían de subsidios entregados por el Estado en cumplimiento de las funciones de PROCHILE.

Estos aportes para fines de financiar la actividad tienen la calidad de subsidio estatal, respecto del cual no existe la prestación de un servicio por parte de BBBB, en los términos previstos en el N° 2 del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y, en consecuencia, dicho aporte no se encuentra gravado con IVA y al no corresponder a la contraprestación por una venta o un servicio, no procede la emisión de factura, ni aún exenta, para justificar estos pagos.

Desde la perspectiva del Impuesto a la Renta, los subsidios, en tanto constituyen una ayuda económica entregada por el Fisco al ganador del concurso, han sido reconocidos por la LIR como un menor costo o un menor gasto de los artículos 30° y 31° de la misma, en tanto esté dirigida a solventar una inversión o un gasto del beneficiario, o bien como un ingreso del artículo 29° de la LIR, cuando no tiene el objetivo mencionado⁷.

b) Aportes de las empresas proveedoras.

Sobre el particular, este Servicio ha señalado⁸ que si tales aportes son efectuados a título gratuito constituirían una donación, no configurándose el hecho gravado con IVA y, por ende, no procede la emisión de documentación tributaria alguna, pudiendo emitirse cualquier otro documento que sustente la realización del aporte, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Por el contrario, si los aportes hechos por los proveedores implican como retribución la prestación de un servicio de publicidad de sus productos en publicaciones, avisos, folletos, diarios, etc., que con motivo del seminario se publiquen o entreguen a los participantes, la Asociación deberá emitir, por estos servicios, una factura afecta a IVA, por tratarse la publicidad de una actividad mencionada en el N° 3 del artículo 20° de la Ley de la Renta, afecta a IVA según lo dispone el artículo 2°, N° 2 del D.L. N° 825, de 1974.

En cuanto al Impuesto a la Renta, deberá verificarse si los aportes se entregan a título oneroso o gratuito⁹.

En caso de efectuarse el aporte por una contraprestación, se trataría de un ingreso, por lo que debería ser considerado como tal al determinar su renta líquida imponible. En caso de tratarse de una acto que sólo beneficia a BBBB, se trataría de una donación, correspondiendo así a un ingreso no renta para la LIR¹⁰.

⁶ PROCHILE fue creada mediante Decreto Ley N° 740 de 1974, y luego absorbida por la Dirección de General de Relaciones Económicas Internacionales, mediante Decreto con Fuerza de Ley N° 53 del Ministerio de Relaciones Exteriores, de 1979, norma que fuera derogada por la Ley N° 21.080 de 2018, pasando PROCHILE a denominarse Dirección General de la Promoción de Exportaciones.

⁷ En este sentido, Oficio N° 128 de 2018.

⁸ Oficio Ord. N° 3081 de fecha 20 de julio de 2001.

⁹ En los términos del artículo 1440 del Código Civil.

¹⁰ Artículo 17 N° 9 de la LIR.

Debe hacerse presente que, revisadas las leyes que con tienen franquicias tributarias relativas a las donaciones¹¹, y los antecedentes acompañados a la consulta, el SUMO no se situaría en ninguno de sus supuestos.

Así, no siendo las donaciones a favor de BBBB beneficiadas por las franquicias tributarias sobre donaciones, deberán realizar el trámite de insinuación¹², así como declarar y pagar el impuesto establecido en la Ley N° 16.271, sobre Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

c) Pago de entrada al seminario.

De acuerdo a lo señalado por este Servicio¹³ dichos ingresos no encuentran una clasificación dentro de los N°s. 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo que no se configura el hecho gravado con IVA, por ende, el pago por concepto de entrada al seminario no se encuentra gravado con el mencionado impuesto. Por tal motivo, en este caso tampoco corresponde la emisión de boletas o facturas, bastando cualquier otro documento que respalde el pago.

Lo mismo ocurre, como lo ha señalado este Servicio¹⁴, respecto de las cuotas extraordinarias pagadas por los asociados, las cuales no remuneran ninguna prestación de servicios, en los términos del N° 2 del artículo 2°, del D.L. N° 825, de 1974, no configurándose a su respecto hecho gravado alguno, por lo que dichas cuotas no quedan gravadas con IVA, no correspondiendo que se emita por dicho concepto facturas, pudiendo emitirse cualquier otro documento que acredite el pago.

Finalmente, en relación al Impuesto a la Renta, debe efectuarse una distinción entre quienes pagaron su precio y quienes pagaron una cuota extraordinaria.

En el primer caso, dicho pago constituirá ingreso bruto de una actividad afecta a IDPC¹⁵, debiendo incluirse en la determinación de dicho impuesto.

En el segundo caso, debe precisarse que las cuotas, ordinarias o extraordinarias, que los socios aportan a las corporaciones, si bien representan un incremento patrimonial en los términos del artículo 2°, N° 1 de la LIR, son ingresos no constitutivos de renta en virtud del artículo 17°, N° 11 de la LIR, como lo ha indicado en diversas oportunidades este Servicio¹⁶.

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo señalado precedentemente, esta Dirección Nacional concuerda con los criterios expuestos por esa Dirección Regional, en relación a la consulta efectuada por BBBB sobre la tributación que corresponde aplicar a los ingresos y aportes que recibe para financiar el Seminario de Uva de Mesa y Olivos, en relación con el Impuesto al Valor Agregado.

Por lo tanto, ninguna de las actividades que realizará BBBB con motivo del Seminario de Uva de Mesa y Olivos se encuentra gravada con el Impuesto al Valor Agregado y no corresponde que se emita factura exenta por las cantidades recibidas por la Asociación por tales conceptos, al no corresponder a la contraprestación de una venta o un servicio.

¹¹ Leyes N°s. 18.985; 19.247; 19.712; 19.885 ni 20.444, entre otras.

¹² Artículo 1401 y siguientes del Código Civil.

¹³ Oficios Ordinarios N°s. 2352 del año 1991, 473 del año 2009 y 1477 del año 2010,

¹⁴ Oficio Ordinario N° 3616 del año 2002,

¹⁵ Artículo 20 N° 5 de la LIR.

¹⁶ Por ejemplo, Oficio N° 706 de 2018, Oficio N° 1588 de 2014 y Oficio N° 2419 de 2013.

Ahora, con relación al Impuesto a la Renta, la situación de BBBB en relación a las sumas objeto de la consulta, pueden resumirse de la siguiente manera:

- a) Sumas entregadas por PROCHILE:
 - i. Destinadas a solventar inversiones o gastos del beneficiario: Se reconoce como un menor costo o gasto, en los términos de los artículos 30° y 31° de la LIR.
 - ii. No destinada a dicho fin: Estas sumas corresponden a rentas, en los términos del artículo 2°, N° 1 de la LIR, por lo que deberán considerarse como ingresos brutos e incluirlos en la determinación de su IDPC, conforme a los artículos 29° a 33° de la LIR.
- b) Sumas entregadas de proveedores de sus miembros:
 - i. A título oneroso: Esta suma es un ingreso bruto, debiendo considerarse como tal en la determinación del IDPC, conforme a los artículos 29° a 33° de la LIR.
 - ii. A título gratuito: Correspondiendo a una donación, deberán cumplir con la insinuación establecida en el artículo 1401 del Código Civil y el pago del impuesto establecido en la Ley N° 16.271.
- c) Ingreso por pago de la entrada:
 - i. Pago de precio de la entrada: Esta suma es un ingreso bruto, debiendo considerarse como tal en la determinación del IDPC, conforme a los artículos 29° a 33° de la LIR.
- d) Pago de cuota extraordinaria: Este ingreso no es constitutivo de renta, conforme al artículo 17 N° 11 de la LIR

Se solicita a esa Dirección Regional, dar respuesta a la consultante considerando los alcances realizados.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 411, de 31.01.2019

Subdirección Normativa

Depto. de Imptos. Indirectos