

Tributación de las erogaciones pagadas a una corporación por los servicios que presta como establecimiento de larga estadía para el adulto mayor.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la tributación de las erogaciones pagadas a una corporación de derecho privado por los servicios que presta como establecimiento de larga estadía para el adulto mayor a asociados residentes.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, la XXXXXXXX (en adelante, la “corporación”), una persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro, que, en razón de su naturaleza, no reparte beneficios del tipo dividendos o utilidades a sus asociados y, conforme a sus estatutos, tampoco persigue la obtención de beneficios pecuniarios.

Esta corporación tiene por objeto esencialmente el de establecer una sede social y residencia común para sus socios (hogar), que les sirva de adecuada habitación, destinar las rentas de la corporación al mantenimiento de las obras que se adquieran o construyan y a la promoción del bienestar de sus miembros y beneficiarios.

Para el cumplimiento de su objetivo, la corporación es propietaria de dos inmuebles donde presta los servicios propios de un “Establecimiento de Larga Estadía para el Adulto Mayor” (en adelante, “ELEAM”), según se definen y regulan estos en el Decreto Supremo N° 29, publicado en el Diario Oficial de 04.10.2011 (en adelante, el “Reglamento”).

La residencia ubicada en el primer inmueble, está dedicada al cuidado de adultos mayores que son autovalentes, es decir, aquellos que realizan, sin necesidad de ayuda de terceras personas, las actividades de la vida diaria de bañarse, vestirse, usar el inodoro, trasladarse, mantener la continencia y alimentarse. Cuenta con espacios comunes y jardines.

La residencia ubicada en el segundo inmueble se aboca al cuidado de adultos mayores con dependencia física severa o psíquica, según se define en el artículo 16 del Reglamento.

Indica que, en ambas residencias, autorizadas como ELEAM por la autoridad sanitaria competente, los servicios se prestan únicamente a asociados de la corporación que cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento y en los reglamentos internos de cada residencia, quienes, de conformidad al artículo 27 del Reglamento, suscriben un contrato de servicios asociados a residencia de adulto mayor, valente o no valente, según sea la residencia de que se trate.

En relación con las actividades realizadas por la corporación, solicita confirmar que:

- 1) Las cuotas que los órganos de la corporación determinen que deben pagar los asociados residentes en los ELEAM son ingresos no constitutivos de renta de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17, N° 11, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).
- 2) Los servicios que las corporaciones prestas a los asociados residentes en ambos ELEAM no se encuentran afectos a Impuesto al Valor Agregado (IVA), de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 12, letra E), N° 7, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).
- 3) No corresponde emitir facturas no afectas en el caso de los servicios en comento.

En forma subsidiaria, y para el evento que no se confirme lo solicitado en lo principal, requiere confirmar que los servicios antes descritos que presta la corporación a sus asociados residentes adultos mayores, tanto valentes como no valentes, en sus residencias, no se encuentran afectos a IVA.

II ANÁLISIS

Como cuestión preliminar, es importante aclarar, según reiterada jurisprudencia de este Servicio¹, que la LIR, por regla general, no atiende a la naturaleza o finalidad de las personas para gravarlas con impuesto, sino que considera las actividades que estas realizan, los actos y contratos que ejecutan y los beneficios económicos que puedan obtener.

En este sentido, las asociaciones como las que 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, de 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 del citado cuerpo legal.

En cuanto a la corporación, y a la luz de los antecedentes aportados, es posible indicar que los montos entregados por los asociados residentes de cada uno de los hogares o establecimientos de larga estadía para el adulto mayor constituyen una remuneración a cambio de la prestación de servicios a las personas señaladas.

Por tanto, dichas sumas no podrían entenderse comprendidas dentro de las rentas descritas en el artículo 17, N° 11, de la LIR, toda vez que por cuotas que erogan los asociados se entienden aquellas contribuciones periódicas, fijas o variables, que los asociados entreguen a la corporación con el fin de afrontar gastos o fines sociales².

Lo anterior se desprende claramente de los contratos de servicios que acompaña en su presentación, en virtud de los cuales la corporación se obliga a prestar al residente asociado servicios de alojamiento, alimentación, aseo de habitación, enfermería de apoyo y seguridad, a cambio de una remuneración, que a mayor abundamiento señala en forma expresa que constituye el pago en contraprestación de los servicios otorgados por la corporación.

En consecuencia, los servicios que presta la corporación califican como actividades de la primera categoría de la LIR, afectos al impuesto de primera categoría.

En relación con el IVA, el artículo 8°, de la LIVA, grava con dicho impuesto a las ventas y servicios.

A su vez, el artículo 2°, N° 2, del citado cuerpo legal define “servicio” como la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga, del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4, del artículo 20, de la LIR.

A la luz de lo indicado anteriormente, los montos pagados por los asociados residentes de ambos hogares a la corporación remuneran la prestación de un servicio de hospedaje, que para efectos tributarios se encuentra clasificado en el artículo 20, N° 3, de la LIR, como una actividad comercial, comprendida en el artículo 3, N° 5, del Código de Comercio y, por tanto, afecta a IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 8°, de la LIVA, en concordancia con el artículo 2, N° 2, del mismo cuerpo legal.

A mayor abundamiento, cabe indicar que, de la definición de servicio, contenida en el mencionado artículo 2°, N° 2, de la LIVA, se desprende claramente que el ánimo de lucro o la obtención de utilidades en la prestación de un servicio, no es parte de los requisitos para que se configure el hecho gravado básico “servicio”.

De este modo, la corporación se encuentra obligada a emitir boletas a los beneficiarios del servicio, según lo dispuesto en el artículo 69 de la LIVA, que en su inciso primero dispone que “tratándose de boletas, el impuesto deberá incluirse en el precio”.

Cabe tener presente que el citado artículo 69 fue modificado por el artículo tercero, N° 30, letra a), de la Ley N° 21.210, haciendo obligatorio el desglose del IVA, en la emisión de las boletas. Dicha modificación comienza a regir³ en el caso de contribuyentes emisores de facturas electrónicas, a partir del 25 de agosto de 2020. Para aquellos contribuyentes que no tengan tal calidad, la modificación en comento comenzará a regir el 25 de febrero de 2021. Luego, a partir de las referidas fechas, según se trate de contribuyentes emisores electrónicos o no, los contribuyentes deberán detallar en forma separada, en las boletas que emitan a los consumidores finales, el impuesto que grava la operación.

¹ Oficios N° 672 de 2020, N° 1311 de 2018 y N° 2357 de 2017.

² Oficio N° 2419 de 2013.

En consecuencia, al obtener la corporación rentas afectas al impuesto de primera categoría por los servicios prestados, resulta inaplicable la exención de IVA contemplada en el artículo 12, letra E), N° 7, de la LIVA, relativa a los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17 de la LIR.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de los criterios que solicita confirmar, se informa que:

- 1) No es posible calificar los pagos recibidos por la corporación a cambio de la prestación de servicios a las personas adultos mayores como ingresos no constitutivos de renta de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17, N° 11, de la LIR. En cambio, constituyen ingresos calificados como rentas tributables.
- 2) Los servicios que las corporaciones prestan a los adultos mayores no se encuentran amparados por la exención de IVA contenida en el artículo 12, letra E), N° 7, de la LIVA)
- 3) Se deben emitir boletas a los beneficiarios de los servicios, conforme las reglas generales.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1125, de 09.06.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

³ Artículo vigésimo noveno transitorio, inciso primero de la Ley N° 21.210