

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 20, N° 1, ART. 40, N° 4 - DECRETO N° 943, DE 2010, ART. 64, ART. 75 - OFICIOS N° 127 DE 2013, N° 194 DE 2011 Y N° 269 DE 2001. (ORD. N° 1281, DE 06.05.2016)

APLICACIÓN DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA Y DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS A LAS ACTIVIDADES DESARROLLADAS POR GENDARMERÍA.

Se solicita un pronunciamiento de este Servicio sobre la aplicación de las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta y de Impuesto a las Ventas y Servicios en el caso de actividades desarrolladas por Gendarmería de Chile y los Centros de Estudio y Trabajo.

I ANTECEDENTES

De acuerdo al Oficio, Gendarmería de Chile es un Servicio Público Centralizado que no tiene personalidad jurídica ni patrimonio propio y que depende directamente del Ministerio de Justicia. A su turno, los Centros de Estudio y Trabajo (en adelante, "CET") por su parte, constituyen una dependencia más de Gendarmería, operando en consecuencia con la personalidad jurídica del Fisco.

Informa que, de acuerdo al artículo 75 del Decreto N° 943 de 2010, del Ministerio de Justicia, que aprueba el reglamento que establece un estatuto laboral y de formación para el trabajo penitenciario, los CET financian sus actividades con los ingresos generados por la comercialización de los productos y la prestación de sus servicios. Sin embargo, hace presente que el mismo Decreto instruye que dichas labores deben ser remuneradas acorde con la situación excepcional en que se encuentran los reos, agregando que la producción que no haya sido destinada al consumo de la unidad penal se vende por el mínimo posible a fin de costear los salarios y materiales utilizables.

Ello estaría en armonía con la prohibición de que los dineros obtenidos constituyan fuente de lucro para Gendarmería y no reunirían los requisitos para ser considerados renta por cuanto los flujos de dinero solo costearían los salarios, el consumo de materiales y el desgaste de materiales utilizados en el proceso productivo, ni tampoco se podrían considerar un incremento de patrimonio ya que tendría el efecto de aumentar el presupuesto de Gendarmería de Chile.

De este modo, y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8° inciso primero del Decreto N°943, antes citado, estima que las actividades económicas desarrolladas por los CET no podrían considerarse como fuente de lucro para la Administración, constituyendo los aportes económicos que reciben una fuente de ingresos destinada a financiar su único objeto, cual es la reinserción social de los penados.

Al respecto, cita el dictamen N°20.584 de 2009, de la Contraloría General de la República, así como jurisprudencia administrativa de este Servicio . Conforme al dictamen, los CET no pueden realizar actividades empresariales porque actúan a través de la personalidad jurídica del Fisco y de acuerdo a la jurisprudencia de este Servicio, no se verificaría el hecho gravado "venta" o "servicio" cuando los concurrentes dependen de una misma institución pública que opera bajo la personalidad jurídica del Fisco.

Tras reiterar las consideraciones expuestas, solicita un pronunciamiento sobre las siguientes cuestiones:

- a) Pertinencia de gravar el traspaso de bienes y servicios al interior o entre las distintas dependencias de Gendarmería de Chile, o entre esta repartición y otras instituciones públicas sin personalidad jurídica ni patrimonio propio que, en consecuencia, actúen bajo dependencia directa o indirecta del Fisco.
- b) Conveniencia de aplicar el vocablo comercialización (sic), contenido en el artículo 20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a la enajenación a título oneroso de los bienes y servicios producidos por los internos insertos en el programa de rehabilitación y desarrollo que se desarrolla al interior del CET, pues ello obedece al mandato del legislador y, al no constituir empresas con fines de lucro, el valor asignado a la transferencia de tales bienes y servicios es el costo de lo invertido en su producción, sin existir renta a la cual aplicar tasa impositiva alguna.
- c) Finalmente, pide declarar como renta exenta las retribuciones pecuniarias obtenidas por los CET, en la enajenación de bienes y servicios.

II ANÁLISIS

Previo a responder las consultas formuladas en su presentación, es necesario precisar algunas cuestiones relativas al tratamiento tributario de las instituciones fiscales que carecen de personalidad jurídica propia y actúan con la personalidad jurídica del Fisco.

Por de pronto, y en lo que respecta a la Ley sobre Impuesto a la Renta, este Servicio ha señalado reiteradamente que todas las personas, sean naturales o jurídicas, revisten la calidad de “contribuyentes” en la medida que puedan estar sujetas a algunos de los tributos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo cual ocurre en el caso que tales personas posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas que, por ejemplo, se clasifiquen en la Primera Categoría de la ley precitada. Asimismo, 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. Por esa razón, que la entidad “no persiga fines de lucro” no impide aplicar los gravámenes que corresponda si, de acuerdo a la legislación tributaria, la entidad puede considerarse como contribuyente.

En segundo lugar, y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 40, N°1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en relación con el inciso final de la misma disposición, se desprende clara e inequívocamente que todas las instituciones mencionadas en el N°1, entre las cuales se encuentra el Fisco, están exentas del Impuesto de Primera Categoría por las rentas que perciban o devenguen y que se clasifiquen en los números 1, 2 y 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, excepto por las rentas de las empresas que pertenezcan a las citadas entidades o por las rentas clasificadas en los números 3 y 4 del artículo 20, las cuales quedan sujetas al pago de dicho impuesto de categoría. Dicho lo anterior, y absolviendo derechamente las consultas planteadas en su presentación, se informa lo siguiente:

- 1) En lo que respecta a la Ley sobre Impuesto a la Renta:

a) De acuerdo a su normativa legal, Gendarmería de Chile es un Servicio Público dependiente del Ministerio de Justicia, cuya finalidad es atender, vigilar y rehabilitar a las personas que por resolución de autoridades competentes, fueren detenidas o privadas de libertad y cumplir las demás funciones que le señale la ley.

Al respecto, como ha dictaminado la Contraloría General de la República, “por carecer de personalidad jurídica y patrimonio propio, ese organismo de la Administración del Estado actúa a través de la persona jurídica del Fisco...”

Por su parte, y a propósito del Centro de Educación y Trabajo TTTT, creado en virtud del Decreto N° 36 de 2005, del Ministerio de Justicia, la Contraloría General de la República ha concluido, de modo general y a partir de diversas normas legales, que “los Centros de Educación y Trabajo actúan a través de la persona jurídica del Fisco, por cuanto son unidades que forman parte de Gendarmería de Chile.”

En consecuencia, y en mérito a las consideraciones anteriores, se puede concluir que las transferencias de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas entre Gendarmería de Chile y los CET no constituyen ingresos afectos a la Ley sobre Impuesto a la Renta por cuanto se trata de operaciones realizadas por reparticiones que actúan bajo una misma personalidad jurídica y patrimonio. El mismo criterio se aplica en caso que los CET transfieran bienes o presten servicios a otras instituciones que también actúen bajo la personalidad jurídica del Fisco.

b) En cambio, en caso que los CET vendan bienes o presten servicios a otras personas, naturales o jurídicas, corresponde aplicar para efectos tributarios lo dispuesto en el artículo 40, N° 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en concordancia con lo establecido en el inciso final de dicho precepto legal, tal como se explicó en los párrafos anteriores. Esto es, las exenciones establecidas a favor del Fisco, no regirán respecto de las empresas que pertenezcan a las instituciones mencionadas en dichos números ni de las rentas clasificadas en los números 3 y 4 del artículo 20.

Lo anterior, por lo demás, es consistente con lo dispuesto en el artículo 64 del Decreto N° 943 de 2010, que señala, “sin perjuicio que en cumplimiento de este objetivo [contribuir al proceso de reinserción social de las personas condenadas, proporcionando o facilitándoles, trabajo regular y remunerado, capacitación o formación laboral, psicosocial y educación, los CET] puedan constituir unidades económicas productivas y comerciales de bienes y servicios.”

Al respecto se hace presente que este Servicio ha señalado que una unidad de servicios externos pertenecientes a una Universidad (institución sin fines de lucro) que presta servicios remunerados a terceros constituye una “empresa” en los términos definidos por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, esto es, “una unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos.”

En todo caso, se debe considerar que si, de acuerdo al tenor de la consulta, en caso de que los CET vendan bienes o presten servicios a otras personas, distintas del Fisco, al mismo valor de costo de estos bienes y servicios, no existirá una utilidad gravable en los términos de la Ley de Impuesto a la Renta.

2) En cuanto al tratamiento tributario frente a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios:

a) En principio, y conforme al artículo 6° del cuerpo legal indicado, los impuestos de esa ley afectan también al Fisco, instituciones semi-fiscales, organismos de administración autónoma, municipales y a las empresas de todos ellos, o en que todos ellos tengan participación, aun en los casos en que las leyes por las cuales se rijan los eximan de toda clase de impuestos o contribuciones, presente o futuros.

b) Sin perjuicio de lo anterior, se ha precisado que el impuesto solo tendrá aplicación en caso que efectivamente se constituya un hecho gravado, ya sea “venta” o “servicio”.

De este modo, para que se produzca el hecho gravado “venta”, se requiere de una convención, la que involucra la existencia de dos voluntades o partes distintas, por tanto, los traspasos de bienes entre entidades que forman parte de una misma persona jurídica, como lo es el Fisco, no constituyen ventas para los efectos de la aplicación del impuesto al valor agregado.

En el caso del hecho gravado “servicio” es necesario que la acción o prestación sea realizada por una persona para otra, y que la remuneración de tales servicios, provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Conforme lo anterior, en diversos pronunciamientos se ha dejado establecido que el traspaso de bienes corporales muebles y la prestación de servicios entre distintos organismos, comisiones, dependencias, secciones, oficinas o unidades dependientes de la misma Institución, no constituye hecho gravado con el impuesto al valor agregado, por cuanto en tales casos no puede considerarse que exista una convención que sirva para transferir el dominio de bienes, ni un servicio prestado a terceros, presupuestos básicos para la configuración del hecho gravado con el impuesto al valor agregado.

Consecuentemente, en el evento que Gendarmería o los CET presten servicios o realicen ventas a entidades que actúen bajo una personalidad jurídica distinta del Fisco, se verificará el hecho gravado “venta” o “servicio”, quedando afecta a IVA la operación.

3) En virtud de lo expuesto, no corresponde declarar como rentas exentas las retribuciones pecuniarias obtenidas por los CET, en la enajenación de bienes y servicios.

Finalmente, aunque no se menciona en su consulta, se hace presente que, en su oportunidad, el Alcaide del Complejo Penitenciario de Arica consultó sobre la procedencia de autorizar al Centro de Educación y Trabajo en el Complejo Penitenciario de esa ciudad para emitir facturas de compra a los internos del taller artesanal por los productos manufacturados por ellos y comercializados por el Centro en una sala del Complejo Penitenciario.

Al respecto, este Servicio dio respuesta, cuya copia se acompaña, precisando la tributación en el IVA de esas actividades y las obligaciones tributarias a cumplir.

En caso que los CET operen en la misma forma, las instrucciones contenidas en ese Oficio son plenamente aplicables. En caso contrario, se requiere una descripción circunstanciada

del modelo de trabajo para determinar la tributación que afecta al CET como a sus internos por las actividades que desarrollan los CET.

III CONCLUSIÓN

Las transferencias de bienes y prestaciones de servicios que se efectúen entre Gendarmería de Chile y los CET no constituyen ingresos afectos a la Ley sobre Impuesto a la Renta por cuanto se trata de operaciones realizadas por reparticiones que actúan bajo una misma personalidad jurídica y patrimonio (Fisco).

El mismo criterio se aplica en los casos en que los CET transfieran bienes o presten servicios a otras instituciones que también actúen bajo la personalidad jurídica del Fisco.

Considerando que todas las personas revisten potencialmente la calidad de contribuyentes frente a la Ley sobre Impuesto a la Renta y que las actividades desarrolladas por los CET tienen el carácter de empresarial, las rentas que generen quedan afectas al Impuesto a la renta por disposición del inciso final del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Finalmente, es improcedente declarar como “renta exenta” las retribuciones pecuniarias obtenidas por los CET, en las enajenaciones y servicios que realicen.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1281, de 06.05.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria.