

**ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 20, N°4, ART. 31, N°6 – CÓDIGO
TRIBUTARIO, ART. 27 – D.F.L. N°2, DE 1998, ART. 5.**

Tratamiento tributario de las remuneraciones pagadas por una sociedad educacional subvencionada, al cónyuge de una de sus socias y a uno de sus socios, haciendo presente que la función que éstos ejercen guarda directa relación con la función docente del establecimiento educacional.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre el tratamiento tributario de la remuneración pagada por una sociedad educacional subvencionada, al cónyuge de una de sus socias, haciendo presente que la función que éste ejerce guarda directa relación con la función docente del establecimiento educacional referido.

De igual forma consulta sobre el tratamiento tributario de la remuneración pagada a un socio de una sociedad educacional subvencionada, quien se encuentra jubilado razón por la cual su remuneración no está sujeta a imposiciones previsionales, la cual fue pagada con subvención. Hace presente al respecto que la función que ejerce esta persona guarda directa relación con la función docente del establecimiento educacional.

I.- ANTECEDENTES.

Se consulta sobre el tratamiento tributario de la remuneración pagada a un trabajador, quien es cónyuge de una de las socias de la sociedad educacional subvencionada, cuya labor guarda directa relación con la función docente del establecimiento educacional.

También se consulta sobre la remuneración pagada a un socio de una sociedad educacional subvencionada, que fue pagada con subvención, y quien se encuentra jubilado, en particular si es un gasto rechazado por no estar pagadas las cotizaciones de AFP. Hace presente que la función que ejerce esta persona guarda directa relación con la función docente del establecimiento educacional referido, que la relación laboral se produce bajo subordinación y dependencia, cumpliendo con un horario establecido. Aclara además que los socios tienen un mismo porcentaje de participación y que la representación legal es conjunta por lo cual no podrían influir en la determinación de la remuneración.

Finalmente, indica que un jubilado que continúe trabajando solo debe cotizar obligatoriamente por un 7% correspondiente a salud, siendo las cotizaciones de AFP voluntarias.

Al respecto, y luego del análisis de las normas y jurisprudencia del Servicio relacionadas con la materia, esa Dirección Regional sostiene que en el caso sobre el cual consulta es necesario hacer la proporción señalada en el artículo 27 del Código Tributario, ya que se está ante un contribuyente que presenta ingresos que no son constitutivos de renta - y que son aquellos que provienen de la subvención estatal, siempre que dicha subvención se destine a los fines educacionales que el DFL N° 2 indica- e ingresos afectos al Impuesto de Primera Categoría y no es factible determinar fehacientemente los costos, gastos y desembolsos para cada tipo de ingreso del contribuyente, ya que éstos, particularmente las remuneraciones ya señaladas son comunes para generar todos los ingresos.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular cabe señalar en primer término, que el artículo 5°, del DFL N° 2 de 1998 del Ministerio de Educación, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del DFL N° 2, de 1996, sobre SUBVENCION DEL ESTADO A ESTABLECIMIENTOS EDUCACIONALES, establece lo siguiente: *“Artículo 5°.- La subvención y donaciones a que se refiere el artículo 18, en la parte que se utilicen o inviertan en el pago de remuneraciones del personal; en la administración, reparación, mantención o ampliación de las instalaciones de los establecimientos beneficiados; o en cualquier otra inversión destinada al servicio de la función docente, no estarán afectos a ningún tributo de la Ley sobre Impuesto a la Renta.”*

Al respecto la jurisprudencia del Servicio¹ ha señalado que, la liberación tributaria a que se refiere esta disposición, favorece al establecimiento educacional sólo respecto de aquella parte de los ingresos que obtenga por concepto de subvención, derechos de matrículas, de escolaridad y donaciones que reciba en virtud del mismo texto legal, y, siempre que dichos ingresos se utilicen o inviertan en el pago de remuneraciones del personal docente, administrativo y de servicios, en reparaciones y gastos de mantención o ampliación de los inmuebles e instalaciones o en inversiones de cualquier tipo, siempre que ellos guarden relación o estén destinados al servicio de la función docente.

En consecuencia, de acuerdo con lo expresado en la jurisprudencia citada, tales contribuyentes se encuentran autorizados para deducir de los ingresos por subvenciones, derechos de matrículas, de escolaridad y donaciones recibidas en virtud del D.F.L. N°2, todas aquellas cantidades enumeradas en el párrafo anterior, en la medida que dichas cantidades sean destinadas al servicio de la función docente, como ocurriría en el caso de las remuneraciones sobre las que consulta, vale decir, la remuneración pagada al trabajador que es cónyuge de una de las socias de la sociedad sostenedora, así como la remuneración pagada a uno de los socios de la sociedad, quien se encuentra jubilado, cuyas labores, según señala en presentación, guardan directa relación con la función docente del establecimiento educacional referido.

Ahora bien, conforme con lo expresado en la jurisprudencia referida, el hecho que un establecimiento educacional perciba esta subvención del Estado para llevar a cabo una actividad de enseñanza, no impide que pueda obtener otros ingresos o utilidades de su giro a las que no le es aplicable dicha liberación, afectas por tanto a las normas e impuestos generales de la LIR. En este sentido, siguiendo el análisis del oficio en comento, las rentas provenientes de los establecimientos educacionales –que no tengan su origen en la subvención liberada de impuestos en conformidad con el artículo 5° del DFL N° 2 de 1988 del Ministerio de Educación- cualquiera sea su condición o calidad jurídica, se clasifican en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, y en virtud de tal tipificación, son contribuyentes de la Primera Categoría de la citada Ley y quedan sometidos a todas las obligaciones inherentes a dicho tipo de contribuyentes.

De lo dicho se sigue que, en atención a que sólo se libera de los impuestos establecidos en la LIR la subvención estatal indicada, siempre que se utilice o invierta en los fines que contempla la norma legal, los demás ingresos o rentas que pueda percibir o devengar el mismo contribuyente, están afectos a las normas generales contenidas en los artículos 29 a 33 de la LIR, para efectos de determinar la base afecta al respectivo impuesto de categoría. Entre estas normas, se encuentran obviamente aquellas establecidas en el N° 6 del artículo 31 de la LIR y en la letra b) del N° 1, del artículo 33 del mismo texto legal.

Ahora bien, en relación al planteamiento de esa Dirección Regional, respecto a que en el caso en análisis sería necesario aplicar la disposición contenida en el artículo 27 del Código Tributario, ya que se está ante un contribuyente que presenta ingresos que no son constitutivos de renta e ingresos afectos al Impuesto de Primera Categoría y no es factible determinar fehacientemente los costos, gastos y desembolsos para cada tipo de ingreso del contribuyente, ya que dichos costos, gastos y desembolsos en que se incurre, particularmente las remuneraciones analizadas precedentemente, serían comunes para generar ambos ingresos, cabe expresar que el inciso segundo de este artículo establece que: *"Cuando para otros efectos tributarios sea necesario separar o prorratear diversos tipos de ingresos o de gastos y el contribuyente no esté obligado a llevar una contabilidad separada, el Servicio pedirá a éste los antecedentes que correspondan, haciendo uso del procedimiento contemplado en el artículo 63. A falta de antecedentes o si ellos fueren incompletos, el Servicio hará directamente la separación o prorrateo pertinente."*

Respecto de la materia anterior, las instrucciones del Servicio² establecieron el procedimiento a seguir en cumplimiento de la norma precedentemente transcrita, sobre el tratamiento de los gastos de utilización común. De acuerdo con tales instrucciones los contribuyentes de la Primera Categoría que incurran en gastos de utilización común, vale decir, aquellos destinados a producir tanto rentas gravadas en la Primera Categoría de acuerdo al régimen general, como ingresos no afectos a impuestos, como ocurre en el caso de las subvenciones en análisis, deben sujetarse a al procedimiento descrito en tales instrucciones, ello en la medida en que el contribuyente no acredite o justifique fehacientemente ante este Servicio la imputación de dichos gastos utilizando algún otro método o procedimiento de prorrateo o asignación de los mismos.

Es conveniente señalar que la disposición y las instrucciones recién indicadas tienen aplicación no por el solo hecho que un contribuyente obtenga en un ejercicio tanto ingresos afectos como ingresos no afectos a los impuestos de la LIR. En efecto, para que resulte procedente su aplicación junto con producirse la obtención de ingresos afectos y no afectos a los impuestos de la LIR, deben además existir gastos de

¹ Oficio N° 492, de 12.03.2013.

² Circular N° 68 de 03.11.2010.

utilización común, vale decir, aquellos destinados a producir ambos tipos de ingresos respecto de los cuales no se pueda determinar que parte de ellos se destina a producir uno u otro ingreso.

En consecuencia, si como señala en su presentación las remuneraciones sobre las que consulta corresponden al pago de labores relacionadas tanto con la obtención de ingresos afectos como ingresos no afectos a los impuestos de la LIR, esto es, serían comunes para generar ambos ingresos, resultaría en tal caso procedente la aplicación de la norma contenida en el inciso segundo del artículo 27 del Código Tributario, en los términos y bajo el procedimiento instruido por el Servicio por medio de la Circular ya señalada.

Por último, se hace presente que la remuneración obtenida por los trabajadores, se encuentra afecta a impuestos según las reglas generales.

III.- CONCLUSIÓN.

La remuneración pagada al cónyuge de una de las socias de una sociedad de personas sostenedora de un establecimiento educacional subvencionado, cuya labor, según indica, guarda directa relación con la función docente del establecimiento educacional referido, así como la remuneración pagada a uno de los socios del mismo tipo de establecimientos educacionales, cuya función, según señala, guarda también directa relación con la función docente del establecimiento educacional, el cual se encuentra jubilado y en su calidad de tal su remuneración no se encuentra sujeta al pago de cotizaciones obligatorias previsionales sino sólo de salud, son deducibles de los ingresos por subvenciones educacionales a los que se refiere el artículo 5°, del DFL N°2 de 1998 del Ministerio de Educación, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del DFL N°2, de 1996, sobre Subvención del Estado a Establecimientos Educacionales.

En caso que dichos establecimientos educacionales, junto a los ingresos a que se refiere el señalado artículo 5°, del DFL N°2 de 1998, obtenga otros ingresos afectos al Impuesto de Primera Categoría y a su vez registre gastos de utilización común, vale decir, desembolsos destinados a producir ambos tipos de ingresos y siempre que no se pueda determinar que parte de tales gastos se destina a producir uno u otro ingreso, resultaría en tal caso procedente la aplicación de la norma contenida en el inciso segundo del artículo 27 del Código Tributario, en los términos y bajo el procedimiento instruido por el Servicio. La parte de dichos gastos que se impute a los ingresos afectos al Impuesto de Primera Categoría, se encuentra sujeta a las disposiciones generales de la LIR, como en el caso de las remuneraciones a que se refiere en su presentación, a las normas contenidas en el N° 6 del artículo 31, en la letra b) del N° 1, del artículo 33 y en el inciso final del N° 1 del artículo 33, todas de la LIR, tal como se señaló en el Oficio N° 492 de 2013.

Para los fines de la aceptación del gasto tributario por concepto de sueldo empresarial cuando se trate éste de un gasto de utilización común –respecto de la parte de la remuneración que se impute a los ingresos afectos al Impuesto de Primera Categoría- específicamente para apreciar el cumplimiento del límite que el inciso penúltimo del N°6 del artículo 31 de la LIR, establece como condición para tales efectos, se debe considerar la remuneración total pagada por dicho concepto. En caso que hubiere un exceso por sobre dicho límite, la parte proporcional determinada por aplicación del artículo 27 del Código Tributario, constituirá un gasto rechazado para los fines de la determinación de la RLI del Impuesto de Primera Categoría.

La remuneración obtenida por los trabajadores, se encuentra afecta a impuestos, según las reglas generales.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1374, de 16.05.19
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos