

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 40, N°2 - ART. 33, N°1, LETRA E) - LEY N° 13.713, DE 1959 - DECRETO LEY N° 1.604, DE 1976, ART. 14 - CIRCULARES N° 47, DE 1977 Y N° 68 DE 2010. (ORD. N° 1941, DE 05.07.2016)

SITUACIÓN TRIBUTARIA DE INGRESOS QUE SE INDICA, OBTENIDOS POR UNA FUNDACIÓN SIN FINES DE LUCRO, CONSTITUIDA POR UNA INSTITUCIÓN DE EDUCACIÓN SUPERIOR DEL ESTADO, EN RELACIÓN A LA EXENCIÓN DE IMPUESTOS QUE ESTABLECE LA LEY N° 13.713, DE 1959.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Señala que la “Fundación XXXXXX”, obtiene ingresos por operaciones de leasing, arriendo de locales comerciales y de estacionamientos y cursos de capacitación. De acuerdo a sus estatutos, el único beneficiario de la Fundación es el TTTT.

De acuerdo a la escritura de constitución que acompaña, la Fundación fue constituida por YYYYYY, por escritura pública de xx de xx de xxxx, y su objeto es cultivar, desarrollar, y promover la investigación científica, la docencia y la atención médica del TTTT, así como también lograr un mejoramiento de su implementación y dependencias. Asimismo, podrá fomentar y contribuir al financiamiento de estas actividades cuando las realice, participe en ellas o las patrocine YYYYYY.

En resumen, conforme a lo que señala en su presentación le han surgido interrogantes a esa Dirección Regional sobre la situación tributaria de los ingresos de la Fundación, ya que si bien es un contribuyente de la Primera Categoría, estaría amparada por la exención del artículo 40 N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en concordancia con lo dispuesto en la Ley N°13.713, de 1959, que establece una exención personal que beneficia, entre otras instituciones, a YYYYYY y a las Fundaciones que ella constituya; complementada esta última ley por el artículo 14, del Decreto Ley N°1.604, de 1976, que restringe el ámbito de aplicación de esta franquicia, a aquellos ingresos provenientes de actividades de carácter educacional que les son propias a dichas entidades y a las rentas que no sean las de los Nos. 3 y 4, del artículo 20, de la LIR.

2.- En resumen, conforme a las normas legales citadas y consideraciones que expresa en su presentación, a juicio de esa Dirección Regional, la situación tributaria de los ingresos en consulta, en relación a la LIR, serían las siguientes:

i. Ingresos obtenidos por la Fundación, por concepto de subarriendo con opción de compra de equipamiento médico.

Señala que el año 2006 la Fundación adquirió mediante un leasing, equipamiento médico, el que posteriormente subarrendó con opción de compra al TTTT.

Según esa Dirección Regional, dichos ingresos corresponderían a rentas clasificadas en el N°3, del artículo 20, de la LIR, por provenir de un acto de comercio, de acuerdo al artículo 3° N°1, del Código de Comercio, respecto de los cuales no aplicaría la exención y por lo tanto se encontrarían afectos a los impuestos generales de la LIR.

ii. Ingresos obtenidos por la Fundación, por concepto de administración del arriendo de un local situado dentro del terreno de propiedad del TTTT.

Señala que una de las funciones de la Fundación es administrar el arriendo de un local ubicado dentro de un inmueble de propiedad del TTTTT.

Según el contribuyente, los ingresos señalados se clasificarían en el N°5, del artículo 20, de la LIR, y por lo tanto, conforme a la norma liberatoria, estarían exentos de impuesto a la renta.

No obstante, esa Dirección Regional señala al respecto, que no resulta claro de los antecedentes acompañados por el recurrente, si la actividad que realiza la Fundación es la de “administrar” el arriendo del local o el arriendo del mismo.

iii. Ingresos obtenidos por la Fundación por concepto de administración de estacionamientos ubicados en un terreno entregado en comodato por el TTTTT.

El contribuyente indica que el año 2000 el TTTTT entregó a la Fundación, en comodato, un terreno destinado a estacionamientos, para que administrara dichos espacios y cobrara por el uso de los mismos. Los ingresos obtenidos, descontados los gastos de mantención y remuneraciones del personal que trabaja para los estacionamientos, serían destinados a mejoras del TTTTT.

A juicio del requirente, dicho ingreso estaría clasificado en el N° 1, letra e), del artículo 20, de la LIR, ya que se trataría de rentas provenientes de la explotación de bienes raíces no agrícolas, por lo que gozarían de la exención de la Ley N°13.713, en concordancia con el artículo 14, del Decreto Ley N°1.604.

iv. Ingresos obtenidos por cursos de capacitación.

Señala que conforme lo dispone la Ley N°13.713, complementada por el artículo 14, del Decreto Ley N°1.604 y de acuerdo con las instrucciones de la Circular N°47, de 1977, YYYYYY y las Fundaciones en que participe, están exentas de impuesto a la renta respecto de los ingresos provenientes exclusivamente de las actividades educacionales que le son propias, por lo que sólo cabría ratificar el criterio del Oficio N°453, de 2009, en el sentido que dichos ingresos estarían exentos de tales impuesto.

3.- Finalmente esa Dirección Regional hace presente que las Fundaciones, así como todo contribuyente de la Primera Categoría, debe distinguir los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a sus ingresos en régimen general, de aquellos que deban ser deducidos de los ingresos liberados de impuesto, según corresponda, conforme lo establece la Circular N°68, de 2010.

II.- ANÁLISIS.

1.- El artículo 40, N°2, de la LIR, establece que estarán exentas del Impuesto de Primera Categoría las rentas percibidas por las instituciones exentas por leyes especiales. Por su parte, el inciso final de la misma norma legal, señala que dicha liberación tributaria no alcanzará a las rentas que obtengan las referidas entidades, respecto de las empresas que pertenezcan a ellas, como tampoco respecto de las rentas que se clasifiquen en los Nos. 3 y 4, del artículo 20, de la misma Ley. El inciso 1°, del artículo único de la Ley N°13.713, de 1959, exime frente a los impuestos de la LIR, a YYYYYY y otras instituciones que indica, de todo impuesto o contribución sobre sus rentas de cualquier origen y derivadas del dominio o posesión de valores mobiliarios, bienes muebles o inmuebles o por cualquier otro título;

como asimismo de todo impuesto, tasa o derecho sobre los actos que ejecuten y contratos que celebren y documentos que emitan, con excepción de los impuestos establecidos en la Ley N°12.120 y sus modificaciones y de los impuestos establecidos por la Ley N°11.766 y sus modificaciones.

No obstante, el artículo 14 del Decreto Ley N°1.604, de 1976, vino a limitar el alcance de esta franquicia, disponiendo que las exenciones tributarias relacionadas con el impuesto a la renta y habitacional, de que gocen, entre otras, YYYYYY, así como las Asociaciones, Corporaciones, Sociedades y Fundaciones en cuya creación, organización o mantenimiento participe o intervenga, no regirán respecto de las empresas que les pertenezcan, ni de las rentas clasificadas en los números 3° y 4° del artículo 20° de la LIR, salvo aquellas provenientes de actividades educacionales. Esta norma, en virtud del principio de especialidad que se describe en los artículos 4 y 13 del Código Civil, debe prevalecer, por sobre la general contenida en el inciso final del artículo 40, de la LIR, siendo evidente que la dictación de la normativa especial obedece al deseo de exceptuar las situaciones que regula, con preferencia al imperio de la ley general contenida en esta última disposición.

Conforme a lo que establecen las referidas disposiciones es posible colegir en primer término, que la exención que en ellas se establece, beneficia a la Fundación XXXXXX en tanto ésta es una Fundación creada o constituida por YYYYYY; y en segundo lugar, que dicha exención sólo aplica, conforme a lo establecido en el artículo 14 del Decreto Ley N°1.604, de 1976, respecto de las rentas que la Fundación obtenga, cuya clasificación corresponda a las actividades a que se refieren los Nos. 1, 2 y 5, del artículo 20, de la Ley del ramo, como así también respecto de las rentas provenientes de las actividades docentes o educaciones impartidas o desarrolladas por tal entidad; y no así respecto de las rentas que provengan de las empresas que les pertenezcan, ni de las rentas clasificadas en los números 3° y 4° del artículo 20° de la LIR,

2.- Teniendo en consideración lo anterior, y basado sólo en los antecedentes aportados en relación a los ingresos específicos de las operaciones que describe, en relación con su solicitud cabe indicar lo siguiente:

i. Ingresos obtenidos por la Fundación, por concepto de subarriendo con opción de compra de equipamiento médico.

El artículo 3°, del Código de Comercio, dispone que son actos de comercio, ya de parte de ambos contratantes, ya de parte de uno de ellos, según su número 1°, la compra y permuta de cosas muebles, hechas con ánimo de venderlas, permutarlas o arrendarlas en la misma forma o en otra distinta, y la venta, permuta o arrendamiento de estas mismas cosas. Conforme con el N° 3, de este mismo artículo, es también acto de comercio el arrendamiento de cosas muebles hecho con ánimo de subarrendarlas.

El artículo 1915 del Código Civil señala que el arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.

Basado en dichas normas legales, y tal como lo indica en su presentación, este Servicio ha señalado, en relación al contrato de arrendamiento -con o sin opción de compra- de

bienes corporales muebles adquiridos con la intención de venderlos o cederlos en arrendamiento, que constituye un acto de comercio, comprendido como actividad en el N° 3, del artículo 20° de la LIR.

Por lo tanto, cabe expresar que los ingresos obtenidos por la Fundación en comento, por este concepto, se encuentran afectos al Impuesto de Primera Categoría, al aplicarse en la especie la contra excepción a que se refiere el artículo 14 del Decreto Ley N°1.604, de 1976, antes citado, es decir, por tratarse de rentas clasificadas en el N° 3, del artículo 20 de la LIR.

ii. Ingresos obtenidos por la Fundación por concepto de administración de arrendamiento de un local situado dentro del terreno de propiedad del TTTTT.

Cabe señalar en relación con este punto, que no se acompañó el o los contratos en virtud de los cuales la Fundación realiza el cobro a los usuarios, por el arriendo o utilización de los locales ubicados en un inmueble de propiedad del TTTTT.

Sin perjuicio de lo anterior, y en base a lo expuesto en la consulta efectuada, cabe señalar que la operación descrita podría dar cuenta de la existencia de dos actos jurídicos: En primer lugar el TTTTT entrega en arriendo un local comercial; y luego, encarga la administración de dicho contrato a la Fundación, a través de un mandato otorgado al efecto. Dicho mandato comprende el cobro del arriendo y el pago de los gastos necesarios para la mantención y conservación de los mismos locales, disponiendo la Fundación del saldo que resulte de dicha gestión sin perjuicio de que posteriormente sea entregado en favor del citado Hospital.

En relación al mandato, este Servicio ha analizado anteriormente los efectos tributarios de la celebración de este acto, distinguiendo si el mandatario obra en representación del mandante, o bien si obra a nombre propio. En dichos pronunciamientos se ha concluido que si el mandatario, actúa en nombre y representación de sus mandantes, las sumas que cobra en virtud del mandato con representación, no son ingresos propios del mandatario, sino que de su mandante. En cambio, si dichas gestiones se realizan a nombre propio, los ingresos deberán ser considerados como pertenecientes al mandatario.

Dado que en su presentación no se aclara ni se aportan antecedentes sobre los actos jurídicos realizados y sólo en lo que dice relación a la consulta formulada, si la actividad desarrollada por la Fundación comprendiera la realización de gestiones que dicen relación con el cobro de las rentas de arriendo y la contratación de reparaciones y mantención de los locales, todo ello mandatada por y por cuenta del TTTTT y el diferencial entre ingresos y egresos producidos por el encargo fuere la remuneración de la Fundación por cuya situación tributaria se consulta, en tal caso cabe expresar que las actividades desarrolladas no constituyen actos de comercio, por lo tanto, los referidos ingresos que perciba la Fundación por este concepto se encontrarían exentos del Impuesto de Primera Categoría, por tratarse de una actividad que no encuentra una clasificación en los N°s 3 ó 4, del artículo 20° de la LIR.

iii. Ingresos obtenidos por la Fundación por concepto de administración de estacionamientos ubicados en un terreno entregado en comodato por el TTTTT.

De acuerdo a los antecedentes, el TTTTT entregó en comodato a la Fundación un terreno para efectos de la administración de los estacionamientos que funcionan en él para su uso por visitas y pacientes del Hospital.

En efecto, del convenio celebrado entre las partes con fecha xxxxx y de acuerdo a lo que indica el consultante, se desprende que la Fundación se compromete a efectuar el manejo, cuidado, administración, resguardo y correcto uso de los espacios destinados a estacionamientos de visitas y/o pacientes del TTTTT, percibiendo los ingresos correspondientes, los que son destinados a financiar proyectos del Hospital.

Los ingresos derivados del uso o explotación del bien recibido por la Fundación en comodato, esto es de los cobros por el uso de estacionamientos habilitados para estos efectos, no encuentran su clasificación en los números 3 ó 4, del artículo 20, de la LIR, por lo cual se encuentran exentos de Impuesto de Primera Categoría, al no alcanzarles la contra excepción que contempla el artículo 14 del Decreto Ley N°1.604, de 1976.

Sin perjuicio de que no forma parte de lo consultado, se hace presente que el estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamientos u otros lugares destinados a dicho fin, se encuentra gravado en la letra i) del artículo 8° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

iv. Ingresos obtenidos por la Fundación por concepto de cursos de capacitación.

Las rentas percibidas o devengadas por la Fundación con motivo de servicios de educación se encuentran exentas de los impuestos de la LIR, ya que la limitación efectuada por el artículo 14 del D.L. N° 1.604, a lo dispuesto por el artículo único de la Ley N°13.713, no afecta a las actividades docentes de las Universidades ni a las efectuadas por las Asociaciones, Corporaciones, Sociedades y Fundaciones en cuya creación, organización o mantenimiento participen o intervengan, al señalar dicha norma que tal restricción no alcanza a las rentas provenientes de actividades educacionales.

Por consiguiente, y de acuerdo a instrucciones impartidas por este Servicio , para efectos tributarios, las actividades educacionales o docentes desarrolladas por la Fundación en comento, se encuentran amparadas por la exención establecida en la Ley N°13.713 de 1959 en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14 del D.L. N°1.604, de 1976.

3.- Finalmente cabe expresar, que conforme al artículo 29 de la LIR, la Fundación deberá determinar la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, debiendo considerar todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en dicha categoría. Agrega la misma norma, que el monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente.

Para estos efectos, tal como expresa en su requerimiento, y conforme al artículo 33, N°1, letra e), de la LIR, el contribuyente debe distinguir respecto de sus costos, gastos y desembolsos, cuáles de éstos son imputables a los ingresos que se afectarán con impuestos bajo el régimen general y cuáles son imputables a Ingresos No Renta o Rentas Exentas, según se analiza en la Circular N° 68, de 2010.

III.- CONCLUSIONES.

Conforme a lo señalado, los ingresos obtenidos por la Fundación, por concepto de subarriendo con opción de compra de equipamiento médico, se encuentran afectos al Impuesto de Primera Categoría, debiendo dar cumplimiento, respecto de dichas rentas, a todas las demás obligaciones aplicables a los contribuyentes de dicha categoría.

De acuerdo a lo dispuesto en la Ley N°13.713 de 1959 en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14 del D.L. N°1.604, de 1976, están exentos del citado impuesto los ingresos obtenidos por la Fundación por concepto de: administración de arrendamiento de un local situado dentro del terreno de propiedad del TTTTT; los ingresos obtenidos por concepto de administración de estacionamientos ubicados en un terreno entregado en comodato por el TTTTT; y los Ingresos obtenidos por la Fundación por concepto de cursos de capacitación.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1941, de 05.07.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos