

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2, N° 2, ART. 8, LETRA G), ART 23, ART. 25 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 39, N° 4 – OFICIOS N° 5352, DE 2003, N° 934, DE 2015 Y N° 1740, DE 2016 (ORD. N° 1986, DE 26.07.2019)

Solicita un pronunciamiento sobre la tributación de ingresos extras percibidos por Condominios.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional, un pronunciamiento respecto de consulta realizada por don XXXXX, sobre el régimen de tributación de los ingresos independientes del giro que reciben los Condominios.

I.- ANTECEDENTES:

Señala esa Dirección Regional, haber recibido mediante Oficio Ord. N° 1855, de fecha 6 de septiembre de 2018, de la Subdirección de Asuntos Corporativos, consulta efectuada a través de la Ley de Transparencia, la cual fue declarada inadmisibile por corresponder a materias tributarias.

El contribuyente en su presentación, solicita respuesta a las siguientes consultas:

- a) ¿Cuál es el Régimen de Tributación por ingresos extras independientes del giro que reciben los condominios? Por ejemplo: el arriendo de espacios comunes de los propietarios, en los cuales se instala un negocio de florería sin espacios físicos o bien espacios que se ocupan como casino de comida.
- b) ¿Los intereses que se generan en el fondo de reserva de cada condominio son tributables o no?
- c) ¿Es obligatorio para la administración del condominio tener como ingreso (de forma separada a otros ingresos) el “fondo de puesta en marcha”?
- d) ¿El IVA que pagan los comuneros por consumos de gastos comunes, es posible traspasarlo a los mismos, a fin de que ellos puedan recuperarlos como impuesto?
- e) Todo condominio conforme a la Ley N° 19.537 debe tener fondo de reserva entre el 3% al 5%, dineros que se cobran de forma extra a los gastos comunes. Si este dinero el comité administrativo del Condominio lo coloca en un instrumento de renta fija, como un vale vista o fondo mutuo, lo cual les genera interés conformando un rédito para la comunidad ¿Se paga impuesto por ese rédito?
- f) ¿Cuál es el régimen tributario de las multas cursadas por la administración de un edificio, cuyas infracciones no se contemplan en el reglamento interno, sino que en dictámenes emanados por el propio comité administrativo?

II.- ANALISIS:

1. Desde el punto de vista de la tributación con el Impuesto a la Renta, establecido en el D.L. N° 824, de 1974, se da respuestas a las consultas de las letras a), b) e) y f), del Título I, según lo siguiente:

En relación a la consulta planteada en la letra a), este Servicio ha emitido diversos pronunciamientos respecto a las obligaciones tributarias que afectan los ingresos por arriendo de los espacios comunes recibidos por las comunidades de un edificio sujeto a la regulación de la Ley N° 19.537, sobre Copropiedad Inmobiliaria.

En efecto, a través de los Oficios N°s. 5352, de 2003; 934, de 2015; y 1740, de 2016, se ha establecido que si una comunidad de un edificio arrienda espacios comunes puede actuar como contribuyente de Primera Categoría y, en la medida que desarrolle una actividad cualquiera de aquellas a que se refiere el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la comunidad estará afectada a las disposiciones de dicha categoría, alcanzándoles las siguientes obligaciones tributarias:

- a) Determinar y pagar el Impuesto de Primera Categoría, con la tasa que corresponda al año comercial respectivo, aplicada sobre la base imponible de dicho tributo determinada de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29° al 33° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

- b) Efectuar Pagos Provisionales Mensuales (PPM), de acuerdo a una tasa variable, aplicada sobre los ingresos brutos percibidos o devengados, en cada mes.
- c) Cumplir todas aquellas exigencias de carácter administrativo, como por ejemplo: efectuar iniciación de actividades; inscribirse en el RUT y en la oportunidad de término de giro de sus actividades dar aviso por escrito al Servicio de tal circunstancia (según los artículos 66, 68 y 69 del Código Tributario); efectuar declaraciones mensuales, ya sea, por tributos retenidos a terceras personas o de los propios impuestos que le afecta como contribuyente de la Ley sobre Impuesto a la Renta y/o Decreto Ley N° 825, de 1974; presentar anualmente una declaración jurada de sus rentas en cada año tributario, cualquiera que sea el resultado obtenido; y
- d) Llevar contabilidad completa, sujeta al mecanismo de corrección monetaria dispuesta en su artículo 41°, y a la obligación de llevar los registros de ingresos pertinentes para los efectos de la aplicación del régimen de tributación que afecte a sus comuneros, de acuerdo a las reglas generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por otra parte, para responder las consultas contenidas en las letras b), e) y f) de su presentación, es necesario referirse previamente al fondo de reserva regulado en el artículo 7° de la Ley N° 19.537. Este artículo, señala que “En la administración de todo condominio deberá considerarse la formación de un fondo común de reserva para atender a reparaciones de los bienes de dominio común, a la certificación periódica de las instalaciones de gas, certificación de ascensores, tanto verticales como inclinados o funiculares, montacargas y escaleras o rampas mecánicas y sus instalaciones o a gastos comunes urgentes o imprevistos. Este fondo se formará e incrementará con el porcentaje de recargo sobre los gastos comunes que, en sesión extraordinaria, fije la asamblea de copropietarios; con el producto de las multas e intereses que deban pagar, en su caso, los copropietarios, y con los aportes por concepto de uso y goce exclusivos sobre bienes de dominio común a que alude el inciso segundo del artículo 13.

Los recursos de este fondo se mantendrán en depósito en una cuenta corriente bancaria o en una cuenta de ahorro o se invertirán en instrumentos financieros que operen en el mercado de capitales, previo acuerdo del Comité de Administración. Esta cuenta podrá ser la misma a que se refiere el inciso sexto del artículo 23.”

Luego, respecto a las consultas planteadas en las letras b) y f) precedentes, referidas al régimen tributario de los intereses que se generan en el fondo de reserva (entendiendo que se refiere a los intereses que deben pagar en su caso los copropietarios) y las multas cursadas por la administración de un edificio, cuyas infracciones no se contemplan en el reglamento interno, sino que en dictámenes emanados por el propio comité administrativo, cabe señalar, que dado que el fondo de reserva regulado en el artículo 7° de la Ley N° 19.537, es un fondo obligatorio, formado por un porcentaje de los gastos comunes, con el producto de las multas e intereses que deban pagar, en su caso, los copropietarios, y con los aportes por concepto de uso y goce exclusivo sobre bienes de dominio común, que tiene por objeto que la comunidad provisione recursos monetarios para solventar los gastos de mayor cuantía para la mantención del edificio o condominio, esa comunidad es una mera administradora de bienes ajenos respecto de los aportes efectuados al fondo de reserva, y de los réditos que genera la inversión de dichos fondos, por tanto, estos recursos no representan una utilidad o beneficio o incremento de patrimonio para la comunidad. Lo anterior, independiente que las multas tengan su origen en un incumplimiento de las disposiciones de la ley, de su reglamento y/o del reglamento de copropiedad del condominio, puesto que la ley no hace distinción alguna al respecto.

Sobre este punto, cabe agregar que el número 1.- del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), establece que se entenderá por “Renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinde una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación, por lo cual, los aportes al fondo de reserva que deben efectuar los copropietarios, entre ellos las multas e intereses que deban pagar, en su caso, no se encuentran comprendidos en el concepto de renta contenido en la LIR, y en consecuencia, no se encuentran gravados con los impuestos anuales a la renta.

Ahora bien, cabe advertir que en la medida que la comunidad del edificio desarrolle una actividad cualquiera de aquellas a que se refiere el artículo 20 de la LIR, por ejemplo, arriendo de espacios comunes a terceros, evidentemente no podrá rebajar de sus respectivos ingresos tributables aquellos gastos financiados con los recursos correspondientes al fondo de reserva.

Respecto a la consulta planteada en la letra e) de la presentación, cabe señalar que el número 4 del artículo 39 de la LIR, exime de Impuesto de Primera Categoría a los intereses o rentas provenientes de los instrumentos que señala en sus letras a) a h), entre los cuales se encuentran los depósitos que se efectúen en determinadas instituciones. Esta misma norma contiene una contra excepción en su inciso final, que dispone que las exenciones contempladas en los números 2° y 4° no regirán cuando las rentas provenientes de dichas operaciones sean obtenidas por empresas que desarrollen actividades clasificadas en los N°s. 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR, y declaren renta efectiva.

Luego, considerando que la comunidad de copropietarios, por norma general no es una empresa¹ que desarrolle actividades clasificadas en los N°s. 3, 4 y 5 del artículo 20, puede establecerse que si este fondo de reserva formado por los aportes de la comunidad de copropietarios percibe intereses de aquellos señalados en el número 4 del artículo 39 de la LIR, se encontraría exenta del Impuesto de Primera Categoría por dicho concepto, por cuanto, por regla general, no le resulta aplicable la contra excepción señalada en el inciso final del artículo 39 de la LIR.

Por último, en relación a la pregunta consignada en la letra c), referida a si es obligatorio para la administración del condominio tener como ingreso (de forma separada a otros ingresos) el “fondo de puesta en marcha”, cabe informar que para efectos tributarios el señalado fondo tiene la misma naturaleza que el fondo de reserva analizado anteriormente o que el fondo compuesto por los gastos comunes, es decir, la comunidad tiene la calidad de mera administradora de bienes ajenos respecto de él. Sin embargo, no corresponde a este Servicio instruir respecto a la forma en que se debe mantener o controlar el fondo de puesta en marcha, por cuanto, dicha materia se encuentra fuera del ámbito de competencia que otorga la ley a este organismo.

- 2.- Desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado, y en relación a las consultas de las letras a) y d) del Título I, se debe considerar lo siguiente:

El artículo 8°, del D.L. N° 825, de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado (IVA), las ventas y los servicios. A su vez, el N° 2, del artículo 2°, de la ley define “servicios” 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 N°s 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Por su parte, el artículo 23° y siguiente del referido decreto ley, establece los requisitos para tener derecho al uso del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien, en el caso que una comunidad de copropietarios obtenga ingresos extras independientes del giro, a que se refiere la consulta de la letra a) de su presentación, por desarrollar alguna actividad afecta al Impuesto de Primera Categoría establecido en el artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como el arriendo de espacios comunes, se debe considerar que la letra g) del artículo 8°, del D.L. N° 825, grava con IVA el arriendo de bienes corporales inmuebles amoblados o con instalaciones o maquinarias que permitan realizar una actividad comercial o industrial.

De conformidad con la referida norma, si el espacio común del inmueble dado en arriendo, se encuentra amoblado o con instalaciones que permiten realizar una actividad comercial, los ingresos por dicho concepto se encontrarían gravado con IVA, y en tal circunstancia, la comunidad tendría el carácter de contribuyente de este impuesto, y por consiguiente debe

¹ En este sentido, a través de los Oficios N°s. 706, de 13.04.2018; 550, de 15.03.2017; y 413, de 10.02.1995, este Servicio ha señalado que para calificar una entidad como “empresa” se requiere de la formación de un todo constituido por capital y el trabajo, encaminado a la realización de actividades mercantiles, industriales o de prestación de servicios con fines lucrativos.

cumplir con todas las obligaciones accesorias establecidas en la ley, como emitir facturas, presentar declaraciones mensuales de impuestos (formulario N° 29), etc., complementariamente, con las obligaciones señaladas en el punto N°1, del Título II.

En relación con el derecho al uso del crédito fiscal por parte de los copropietarios de un condominio, a que se refiere la letra d) de sus consultas, se debe considerar lo siguiente:

- a) De conformidad con el N° 1 del artículo 23°, del Decreto Ley N° 825, de 1974, los contribuyentes afectos al pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA), tendrán derecho a un crédito fiscal en contra del débito fiscal determinado para el mismo período tributario, equivalente al impuesto recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones de bienes o servicios recibidos, siempre que los bienes o servicios estén destinados a formar parte del activo fijo, activo realizable o correspondan a gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.
- b) No procede el derecho al crédito fiscal según el N° 2, del referido artículo 23°, en el caso respecto de la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta Ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con el giro o actividad del vendedor.
- c) Adicionalmente, el artículo 25 del Decreto Ley N°825, señala que para hacer uso del crédito fiscal los contribuyentes deben acreditar que el Impuesto al Valor Agregado le ha sido recargado separadamente en las facturas, debidamente registradas en los libros especiales que establece el Reglamento, Decreto Supremo N° 55 de 1977, o bien, tratándose de importaciones, el referido tributo ha sido pagado según los comprobantes de ingreso.

De las normas descritas, se puede apreciar que la procedencia del crédito fiscal descansa sobre los siguientes presupuestos, a saber, que el adquirente del bien o servicio debe detentar la calidad de contribuyente del Impuesto al Valor Agregado; que dicho crédito se encuentre recargado en facturas que acredite sus adquisiciones (a su nombre), el objeto o servicio adquirido debe ser destinado a operaciones afectas al Impuesto al Valor Agregado que guarden relación directa con la actividad o giro del contribuyente; y adicionalmente, no debe tratarse de alguna de aquellas operaciones respecto de las cuales el artículo 23° del Decreto Ley N° 825, específicamente priva del derecho a crédito fiscal. Por último, desde una perspectiva documentaria, el Impuesto al Valor Agregado debe haber sido indicado separadamente en la factura emitida para documentar la transacción afecta al citado gravamen, o en el comprobante de ingreso en caso de importaciones, documentos los cuales a su vez deben haber sido registrados en los libros especiales que señala el Reglamento.

Ahora bien, en el caso de una Condominio regido por la Ley N° 19.537, sobre Copropiedad Inmobiliaria, no se cumplen en general los requisitos señalados precedentemente, respecto al derecho al uso como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas recibidas a nombre de la comunidad, correspondiente a gastos de tipo general por la adquisición de bienes o servicios recibidos respecto de los bienes de uso común, a que se refieren los N°s. 3, 4 y 5 del artículo 2°, de la Ley, ya que, no es dicho Condominio quien soporta tales desembolsos, sino que la comunidad formada por los copropietarios.

A su vez, como lo ha señalado este Servicio², no corresponde que estas Comunidades facturen a cada copropietario -recargando el Impuesto al Valor Agregado- los cobros por servicios de energía eléctrica, ascensores y otros, facturados originalmente a ella, toda vez que no sería la Comunidad la prestadora de dichos servicios. Asimismo, en el cobro de los gastos comunes que realiza la administración, no procede recargar el Impuesto al Valor Agregado, ya que la distribución de dichos gastos entre los copropietarios, no constituyen por sí mismo, un servicio gravado por el referido impuesto al tenor del N° 2, del artículo 2°, D.L. N° 825.

Por otra parte, tampoco es posible que estas Comunidades traspasen a los copropietarios el derecho al uso como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas recibidas por los gastos generales soportados por el Condominio, ya que, como lo ha

² Oficios N° 01995, de 23 de mayo de 2000; N° 191, de 24 de enero de 2005.

señalado este Servicio³, el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, no constituye un derecho transmisible.

III.- CONCLUSIÓN:

- 1.- En respuesta a sus consultas en lo que tiene relación con el Impuesto a la Renta, a que se refieren las letras a), b), c), e) y f) de su presentación, se concluye lo siguiente:
 - 1.1. Respecto del Régimen de Tributación de los ingresos extras independientes del giro que reciben los Condominios, a que se refiere la letra a) de su consulta, si dichos Condominios desarrollan alguna de las actividades a las que se refiere el artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dicha comunidad será contribuyente del Impuesto de Primera Categoría y deberá dar cumplimiento a todas las obligaciones que establece la Ley para estos contribuyentes, según el detalle de las letras a) a la d) del punto 1., del Título II.
 - 1.2. En relación con las consultas de las letras b), e) y f), sobre el régimen tributario de los intereses del fondo de reserva, constituido por los aportes de los copropietarios, incluyendo las multas e intereses que éstos deben pagar, que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación, no se encuentran comprendidos en el concepto de renta contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, y en consecuencia no se encuentran gravados con los impuestos anuales a la renta. Asimismo, los intereses o rentas provenientes de los instrumentos de renta fija, a que se refiere las letras a) a la h) del N° 4, del artículo 39° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los cuales se encuentran exentos del Impuesto de Primera Categoría.
 - 1.3. La pregunta consignada en la letra c) no corresponde al ámbito de competencia de este Servicio, por lo cual no es posible emitir pronunciamiento sobre ella.
- 2.- Respecto del Impuesto al Valor Agregado, y en relación con la consulta de la letra a) de su presentación, si el Condominio percibe ingresos por concepto de arriendo de espacios comunes del inmueble, en la medida que éstos cuenten con muebles o bien con instalaciones o maquinarias que permitan el desarrollo de una actividad comercial o industrial, dicha operación se encontrará gravada con IVA, de conformidad con la letra g), del artículo 8°, del D.L. N° 825, de 1974.

En lo que se refiere a la consulta de la letra d), el IVA recargado en las facturas por gastos generales a nombre del Condominio no puede ser usado por éste como crédito fiscal, puesto que no es él quien soporta tales desembolsos, sino que la Comunidad formada por los copropietarios; asimismo, dicho impuesto no es recuperable por los copropietarios como crédito fiscal, en vista que respecto de dichos cobros no existe la prestación de un servicio gravado de la Comunidad a los copropietarios, al tenor del N° 2, del artículo 2°, de la Ley, y porque además, dicho crédito fiscal que no puede ser utilizado por la Comunidad, no constituye un derecho traspasable.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1986, de 26-07-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

³ Oficio N° 1293, de 15 de abril de 1985.