

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31, ART. 68 – VENTAS Y SERVICIOS –
LEY SOBRE IMPUESTO A LAS –ART. 3, ART. 2 N° 2, ART. 12 LETRA E N° 20, ART. 19,
ART. 52 Y SS. – LEY N° 21.420, ART. 6 – CIRCULAR N° 53 DE 2020 – CIRCULAR N° 50
DE 2022**

(ORD. N° 1014, DE 20.07.2023).

Obligaciones tributarias de una fundación en el caso que indica.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre las diferentes obligaciones que debiera cumplir una fundación en el caso que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación¹, se trata de una fundación sin fines de lucro, constituida bajo la Ley N° 20.500, para adultos mayores de escasos recursos en situación de vulnerabilidad social con capacidades físicas o psicológicas mermadas, como así también con capacidades físicas o psicológicas plenas.

El objeto social de la fundación es ayudar a la población de adultos mayores en el ámbito de salud y recuperación de movilidad. En particular, los servicios, que serían prestados a título gratuito, son de rehabilitación física y motora, a través de la atención de un conjunto de profesionales de salud entre los cuales se encuentran kinesiólogos, fonoaudiólogos, enfermera, entre otros.

Adicionalmente, realizan la intermediación entre instituciones de educación superior y establecimientos de larga estadía para adultos mayores (ELEAM) para recibir alumnos en práctica de carreras de salud afines para centros de adulto mayor.

Por esta intermediación no se realiza ningún tipo de cobro a ninguna de las partes, sin perjuicio que algunas instituciones de educación les entregan, a título gratuito, bienes muebles, artículos de oficina, artículos deportivos u otros para el desempeño de su actividad (por ejemplo, colchonetas, sillas, mesas, mancuernas, mascarillas), respecto de los cuales dichas instituciones les solicitan algún tipo de documento tributario para justificar el gasto realizado, consultando cuál es el código de actividad que debiera ser utilizado, así como la calidad de exento de IVA de estas facturas.

Agrega que, al iniciar actividades informaron como giro “centro de atención ambulatoria”, ya que era la única actividad de salud exenta de IVA. Sin embargo, a partir de la reforma [se entiende, Ley N° 21.420], por defecto en la plataforma aparece afecto a IVA, lo que no correspondería ya que no cobran por los servicios prestados, sino que solo reciben donaciones voluntarias.

Por lo anterior, consulta si deberían eliminar el giro informado y tener el giro de “fundación”, así como aclarar la situación contable de la fundación en cuanto a si es obligatorio llevar contabilidad completa o si solo puede llevar libro de ingresos y gastos.

II ANÁLISIS

Conforme al artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), son contribuyentes las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que realicen ventas, presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella.

Luego, para la aplicación del IVA no se considera la naturaleza jurídica de quien realiza el hecho gravado, de modo que cualquier persona o entidad, incluidas las que no persiguen fines de lucro,

¹ Acompaña a su presentación copia de los estatutos.

puede tener el carácter de contribuyente de dicho impuesto en la medida que realice ventas o preste servicios gravados por la ley².

Precisado lo anterior, se informa que la Ley N° 21.420 modificó³, desde el 1° de enero de 2023⁴, el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley de LIVS, de modo que actualmente se grava con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

Con todo, y en lo que interesa a la presente consulta, este concepto no elimina la necesidad que exista una remuneración como requisito indispensable para que se configure el hecho gravado “servicio”.

Luego, respecto de las operaciones que realiza, cabe indicar lo siguiente:

- a) En caso que la peticionaria no perciba ninguna contraprestación (los servicios son efectivamente realizados a título gratuito), no se configura el hecho gravado “servicio” y, por tanto, las operaciones no se afectan con IVA.

Lo mismo ocurre respecto de la intermediación ejecutada entre las instituciones de educación y los ELEM, siempre que estas sean a título gratuito.

En cambio, en caso que la peticionaria reciba donaciones de sus pacientes, ya sea en bienes⁵ o en dinero, o cualquier otro tipo de contraprestación a cambio de las prestaciones de salud, las referidas prestaciones se entienden remuneradas, configurándose a su respecto el hecho gravado “servicio”.

Sin perjuicio de lo anterior, si las prestaciones, cumpliendo las exigencias establecidas en el nuevo⁶ N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS⁷, califican como servicios médicos ambulatorios, estarán exentas de IVA, debiendo emitirse en tal caso las respectivas boletas no afectas o exentas de IVA.

- b) En términos similares, en caso que las instituciones de educación remuneren el servicio de intermediación mediante la entrega de bienes, la operación se trata como un “servicio” afecto a IVA, debiendo emitir facturas o boletas, según corresponda, conforme con lo dispuesto en los artículos 52 y siguientes de la LIVS⁸.

En cambio, si los aportes (entrega de bienes) son efectuados a título gratuito, tales aportes constituirían una donación, no configurándose el hecho gravado con IVA y, por ende, no corresponde la emisión de documentación tributaria alguna, pudiendo emitirse cualquier otro documento de carácter interno que definan las partes y que sustente la operación⁹.

² Oficios N° 1084 de 2023, N° 1475 de 2022, N° 1872 de 2017 y N° 4104 de 1999, entre otros.

³ El N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420 eliminó el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR.

⁴ Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

⁵ Ver al respecto lo dispuesto en el artículo 19 de la LIVS, sobre la calidad de vendedor de los bienes que puede tener el beneficiario del servicio y su tratamiento.

⁶ Letra b) del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

⁷ Ver instrucciones en la Circular N° 50 de 2022.

⁸ Ver al respecto lo dispuesto en el artículo 19 de la LIVS.

⁹ A modo ejemplar, Oficios N° 3081 de 2001 y N° 411 de 2019.

Por su parte, la deducción como gasto de este aporte –para la institución de educación– dependerá del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹⁰.

- c) En lo que dice relación con el código de actividad económica que debe informar el peticionario, este debe ser consistente con el tipo de operaciones que realiza y su tributación respecto al IVA, conforme con lo indicado en los párrafos precedentes.

Por otra parte, en materia de impuesto a la renta y frente a la LIR, todas las personas, naturales y jurídicas revisten la calidad de contribuyentes en la medida que puedan estar sujetos a algunos de los tributos que en ella se establecen¹¹. En efecto, salvo excepciones taxativas, la LIR no atiende a la naturaleza o finalidades de las personas para gravarlas o no con impuesto, sino que considera las actividades que realizan, los actos y contratos que ejecuten y los beneficios económicos que puedan obtener.

De este modo, las fundaciones y corporaciones se encuentran afectas a distintas obligaciones tributarias en el evento que realicen alguna actividad susceptible de causar impuestos y ser sujetos del tributo. En particular, conforme con el inciso final del artículo 68 de la LIR, deberán llevar contabilidad completa o un solo libro si la Dirección Regional respectiva así lo autoriza.

No obstante, de acuerdo con la letra d) del inciso cuarto del mismo artículo, las fundaciones y corporaciones pueden llevar una contabilidad simplificada en la medida que únicamente perciban aportes o donaciones cuyo destino esté exclusivamente orientado a ejecutar el objeto o fin para el cual fueron constituidas, y que no desarrollen actividades gravadas con el impuesto de primera categoría. En tales casos, agrega la norma, podrán llevar un estado de fuentes y usos, el cual, entre otras reglas, deberá registrar las operaciones en orden cronológico.

Por consiguiente, en la medida que la fundación efectivamente se encuentre en la situación descrita en el párrafo anterior, no estará obligada a llevar contabilidad completa.

III CONCLUSIÓN

Conforme con lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) En términos generales, los servicios prestados por la fundación se encontrarán o no afectos a IVA, dependiendo de si tales servicios son o no remunerados, ya sea mediante el aporte de bienes o dinero, por aplicación de las reglas generales.
- 2) Sin perjuicio de lo anterior, las prestaciones de salud pueden encontrarse exentas de IVA conforme lo dispuesto en el N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIRS.
- 3) En caso que los servicios de intermediación se encuentren afectos a IVA, se debe emitir la documentación tributaria correspondiente. En caso que no se configure un hecho gravado con IVA, la peticionaria debe emitir a las instituciones de educación donatarias cualquier otro documento que permita acreditar la operación.
- 4) Por su parte, la deducción como gasto de esta donación (para la donante) estará sujeta al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR.

¹⁰ Las instrucciones sobre esta materia se encuentran en la Circular N° 53 de 2020.

¹¹ En caso de que tales personas posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas que, por ejemplo, se clasifiquen en la primera categoría. A modo ejemplar, Oficio N°1048 de 2021, N° 652 de 2018 y N° 1821 de 2015, entre otros.

- 5) El código de actividad económica que debe informarse debe ser consistente con el tipo de operaciones que realiza la consultante y su tributación, conforme lo indicado.
- 6) La peticionaria debe llevar contabilidad completa o un solo libro si la Dirección Regional respectiva así lo autoriza, salvo que cumpla con los requisitos establecidos en la letra d) del inciso cuarto del artículo 68 de la LIR, en cuyo caso podrá llevar un estado de fuentes y usos.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2014, de 20.07.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos