

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 38 BIS – CODIGO TRIBUTARIO
ART. 64 – DFL N° 2 DE 1998 DEL MINISTERIO DE EDUCACIÓN – LEYES N° 19.532 DE
1997, N° 20.370 DE 2009 Y N° 20.845 DE 2015
(ORD. N° 2752 DE 13.10.2021).

Subvenciones recibidas por un sostenedor de establecimientos educacionales.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la situación tributaria de las subvenciones educacionales recibidas por un contribuyente en calidad de sostenedor de colegios particulares subvencionados.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un empresario individual tributa en renta efectiva con contabilidad completa, cuyo giro actual es el arrendamiento de inmuebles no amoblados donde funcionan colegios construidos por el mismo empresario individual quien, en su inicio – como persona natural – era sostenedor de colegios particulares subvencionados.

Agrega que, en cumplimiento de la Ley N° 20.370, General de Educación, dicha actividad comenzó a ser realizada por una sociedad educacional cuyo giro exclusivo era la educación, a la cual se le traspasó la calidad de sostenedor y que recibía la subvención escolar.

Luego, por nuevas exigencias de la Ley N° 20.845, sobre inclusión escolar, informa que la actividad educacional relacionada con colegios particulares subvencionados debe ser efectuada por una fundación o corporación sin fines de lucro, razón por la cual se constituyó una fundación a la cual se le transfirió la calidad de sostenedor y que actualmente recibe la subvención escolar.

En la actualidad, los inmuebles donde funcionan los colegios son arrendados por el empresario individual a la fundación, cuyo destino es exclusivamente el desarrollo de la actividad educacional.

Los inmuebles en que funcionan los colegios, en su momento fueron construidos con subvención escolar y con aporte suplementario por costo de capital adicional, conforme al artículo 4° de la Ley N° 19.532, que creó el régimen de jornada escolar completa diurna.

Los activos que forman parte del capital propio tributario del empresario individual están constituidos básicamente por los inmuebles anteriormente señalados. No existen rentas de arrendamiento pendientes de tributación, ya que éstas se retiran todos los años en su totalidad, afectándose con el impuesto de primera categoría (IDPC) e impuesto global complementario (IGC).

Tras informar que evalúa a) hacer término de giro como empresario individual o bien b) aportar los inmuebles a valor tributario a una nueva sociedad al amparo del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, referir los efectos tributarios que tendría cada alternativa y precisar que en ninguna de ellas se desafectarían los inmuebles de la actividad educacional, los cuales continuarían siendo arrendados a la fundación, solicita confirmar que:

- 1) De haber término de giro del empresario individual, y para efectos de calcular la base imponible del artículo 38 bis de la LIR, deberían deducirse del capital propio tributario los ingresos no renta obtenidos por subvención escolar y por aportes suplementarios por costo de capital adicional y que fueron utilizados en las inversiones que autoriza la ley.
- 2) El término de giro no alteraría el tratamiento tributario dispuesto en la ley para los ingresos que fueron obtenidos por subvención y por aportes suplementarios por costo de capital adicional, ya que los inmuebles continuarían siendo afectados a la actividad educacional, y sólo si es que se utilizan para fines distintos como sería su venta, correspondería aplicar el IDPC e IGC.
- 3) Si el inmueble es aportado por el empresario individual a valor tributario a una sociedad, el Servicio se vería impedido de ejercer su facultad de tasación, amparándose en lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario
- 4) En la situación indicada en la letra anterior, el inmueble continuaría afectado a la actividad educacional al seguir arrendado a la fundación sin fines de lucro.
- 5) Si, luego de aportado el bien raíz a valor tributario a la sociedad, el empresario individual hace término de giro, los efectos tributarios debiesen ser los mismos a los indicados en 1) y 2).

II ANÁLISIS

Sin perjuicio que no compete a este Servicio recomendar o sugerir la forma y oportunidad¹ en que el peticionario deba reorganizar sus activos conforme a las normas que rigen el sistema de subvenciones a establecimientos educacionales, ni pronunciarse sobre la forma en que actualmente lleva a cabo la actividad educacional, desde el punto de vista estrictamente tributario es posible informar lo siguiente.

El artículo 5° del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1998, del Ministerio de Educación², modificado por el N° 4 del artículo 2° de la Ley N° 20.845, establece que la subvención y donaciones a que se refiere el artículo 18, favorecen al establecimiento educacional 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 LIR³.

Por su parte, el artículo 4° de la Ley N° 19.532, que crea el régimen de jornada escolar completa diurna y dicta normas para su aplicación, dispone que el aporte suplementario por costo de capital adicional que reciban los sostenedores de educacionales a que se refiere no estará afecto a ningún tributo de la LIR.

Al establecer las normas legales citadas que no están afectos a los impuestos de la LIR las subvenciones y aporte suplementario, en la medida que se cumplan las condiciones que se exigen en dichas disposiciones, para efectos tributarios se consideran como ingresos no constitutivos de renta.

Sin embargo, el tratamiento tributario antes señalado tiene como beneficiario al sostenedor de establecimientos educacionales. En este sentido, el artículo 2° del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1998, del Ministerio de Educación, define “sostenedor” como la persona jurídica que debe asumir ante el Estado y la comunidad escolar la responsabilidad de mantener en funcionamiento el establecimiento educacional, en la forma y condiciones exigidas por esa ley y su reglamento.

Luego, si el contribuyente pierde la calidad de sostenedor, ya no podrá hacer efectivos los beneficios tributarios que establecen esas normas legales. Es decir, no podrá considerar como ingresos no constitutivos de renta las sumas recibidas por el Estado previamente para el cumplimiento de la fusión educativa que establecen.

En efecto, por exigencia de la Ley N° 20.370, la calidad de sostenedor se debió transferir a una sociedad educacional de giro exclusivo, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley General de Educación, y luego a una persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro (corporación o fundación), por exigencia de la Ley N° 20.845, sobre inclusión escolar; entidades que, a partir de dichas transferencias, comenzaron a recibir la subvención escolar.

Por consiguiente, en relación a la primera alternativa que indica (término de giro), el empresario individual no podrá deducir del capital propio – como ingresos exentos – para efectos de aplicar el impuesto del artículo 38 bis de la LIR, las sumas recibidas por subvenciones o aportes suplementarios por costo de capital adicional.

En cuanto a la segunda alternativa, si bien el aporte constituye una enajenación sujeta a tributación conforme las reglas generales de la LIR, este Servicio está inhibido de ejercer sus facultades de tasación cuando el aporte sea efectuado cumpliendo las exigencias establecidas en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario⁴.

Al respecto, y en lo que interesa, para inhibir al Servicio de sus facultades de tasación, los aportes se deben efectuar y registrar a sus valores contables o tributarios en que los activos estaban registrados en la aportante.

En el presente caso, el aportante deberá reconocer como costo tributario el valor de libro por el cual los bienes raíces figuran registrados en su contabilidad a la fecha del aporte, sin reconocer como costo el valor de las construcciones financiadas con subvenciones o aportes educacionales, debido a que el

¹ Tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.845 al Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1996, sobre subvención del Estado a establecimientos educacionales, la fundación educacional debe ser propietaria de los inmuebles, prescribiendo además en sus normas transitorias, disposiciones sobre la enajenación de estos a la fundación y también sobre el mantenimiento de los arriendos vigentes durante determinados plazos.

² Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1996, sobre subvención del Estado a establecimientos educacionales.

³ Oficios N° 1374 de 2019 y N° 492 de 2013, asimismo en la Circular N° 91 de 1980.

⁴ Ver instrucciones en la Circular N° 45 de 2001. Asimismo, se puede consultar, entre otros, Oficio N° 1590 de 2021.

aportante, no teniendo la calidad de sostenedor de establecimientos educacionales, no puede reconocer como costo valores que no pagaron en su oportunidad los impuestos de la LIR.

Si, luego del aporte, el empresario individual efectúa término de giro, no podrá deducir del capital propio tributario, para efectos del artículo 38 bis de la LIR, la inversión en la nueva sociedad que fue constituida, ya que corresponde a un activo, representativo de una inversión efectiva, que precisamente debe formar parte del capital propio que deba determinar el contribuyente a la fecha del término de sus actividades, de acuerdo a las reglas generales.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) En cuanto los criterios 1) y 2) del Antecedente, el empresario individual, al efectuar término de giro, no podrá deducir, para efectos del artículo 38 bis de la LIR, las sumas recibidas previamente por concepto de subvenciones o aportes educacionales.
- 2) En cuanto a los criterios 3), 4) y 5) del Antecedente, este Servicio está inhibido de efectuar la tasación a que se refiere el artículo 64 del Código Tributario, en la medida que se cumplan las condiciones legales establecidas en su inciso quinto, pudiendo considerarse como costo tributario para los efectos de lo dispuesto en dicho artículo, el valor libro de los bienes raíces, descontando las sumas recibidas por concepto de subvenciones o aportes suplementarios por costo de capital adicional.
- 3) Si posteriormente al aporte el empresario individual efectúa término de giro, no podrá deducir del capital propio tributario la inversión en la nueva sociedad que se constituya, para efectos de lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2752 del 13-10-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos