

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - CÓDIGO CIVIL, ART. 545, ART. 551-1 - CIRCULAR N° 68, DE 2010. (Ord. N° 317, de 10-02-2017)

RETRIBUCIÓN PAGADA POR ASOCIACIÓN A MIEMBRO DE SU DIRECTORIO POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DISTINTOS A SUS FUNCIONES COMO DIRECTOR.

La Dirección Regional Santiago xxx ha remitido una consulta formulada por una asociación creada al amparo del Título XXXIII del Libro I del Código Civil, quien pregunta sobre la forma en que se debe formalizar la retribución que perciba un miembro de su Directorio por servicios distintos a sus funciones normales como Director.

I ANTECEDENTES.

Manifiesta que de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 551-1 del Código Civil, el directorio de una corporación podrá fijar una retribución adecuada a aquellos directores que presten a la organización servicios distintos de sus funciones como directores.

Teniendo presente dicha disposición y considerando que miembros de la Asociación que representa realizarán servicios de ingeniería en proyectos relacionados con el giro de la asociación, precisa saber la forma en que debe ser formalizada la remuneración de los miembros del Directorio que presten los servicios mencionados, distintos a sus funciones como directores, con el propósito de precaver que, ante una eventual fiscalización llevada a cabo por este Servicio, la información esté correctamente disponible, consultando si basta con la presentación de un contrato de trabajo que especifique los servicios prestados o si se requiere de algún otro documento.

II.- ANÁLISIS.

De acuerdo a lo establecido en el inciso segundo del artículo 545 del Código Civil las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública. Las corporaciones[1] de derecho privado se llaman también asociaciones.

El artículo 551-1 del mismo texto prescribe que los directores de una asociación ejercerán su cargo gratuitamente, pero tendrán derecho a ser reembolsados de los gastos, autorizados por el directorio, que justificaren haber efectuado en el ejercicio de su función.

Sin embargo, y salvo que los estatutos dispusieren lo contrario, el directorio podrá fijar una retribución adecuada a aquellos directores que presten a la organización servicios distintos a sus funciones como directores, prescribiendo que de toda remuneración o retribución que reciban los directores, o las personas naturales o jurídicas que les son relacionadas por parentesco o convivencia, o por interés o propiedad, deberá darse cuenta detallada a la asamblea o, tratándose de fundaciones, al directorio.

De lo anterior, se desprende que el legislador exige que la retribución económica pagada a un director de una asociación sólo es posible en tanto se trate de servicios distintos de sus funciones normales u ordinarias.

Ahora bien respecto a la forma en que debe constar un acuerdo de voluntades de esa naturaleza, tal materia no es de la esfera de competencia entregada por la ley a este Servicio, sin que corresponda pronunciarse al respecto.

Por otra parte, debe recordarse que este Servicio[2] ha reconocido a las personas jurídicas organizadas según las normas contenidas en el Título XXXIII del Libro I del Código Civil como contribuyentes frente a las obligaciones establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) teniendo en consideración que ante ese texto, todas las personas, naturales o jurídicas, revisten la calidad de “contribuyentes” en la medida que pueden estar sujetas a los tributos que en ella se establecen, lo cual ocurrirá en caso que tales personas posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas, que, por ejemplo, se clasifiquen en la Primera Categoría, teniendo derecho a ejercer todos los derechos y obligaciones que confiere ese texto.

De este modo, si la asociación pretende deducir dicho desembolso de su renta bruta como un gasto necesario para producir la renta, el acuerdo deberá constar en un contrato de prestación de servicios donde se especifique su naturaleza y monto pagado por ellos, siendo evidente que el vehículo jurídico de un contrato de trabajo no es el adecuado para tal propósito, pues quien presta los servicios es a su vez parte del gobierno de la asociación, haciendo dudosa la existencia de un vínculo de subordinación y dependencia en términos normales como lo exige toda relación laboral.

Sobre el tema, este Servicio a través de diversos pronunciamientos emitidos sobre la materia, ha establecido que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, debe reunir los siguientes requisitos copulativos indicados en el artículo 31, inciso primero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta:

- a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;
- c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y
- e) Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad,

efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

III.- CONCLUSIÓN.

La retribución pagada a un miembro del directorio de una asociación regida por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, por la prestación de servicios distintos de sus funciones como director en las condiciones previstas en el artículo 551-1 del Código Civil, corresponde a una norma de derecho privado, sin que este Servicio sea competente para determinar la forma en que las partes deban materializar tal acuerdo.

Sin perjuicio de ello, si dicho desembolso pretende ser rebajado de la renta bruta por parte de la asociación, éste deberá cumplir con todos los requisitos exigidos en el artículo 31 de la LIR, para lo cual será necesario que tal acuerdo de prestación de servicios sea formalizado por alguno de los medios de prueba reconocidos por la ley tributaria, especificando claramente su naturaleza y el precio pagado por los servicios, pudiendo en todo caso ser revisada la procedencia de dicho desembolso y su cuantía en instancias de fiscalización por parte de este Servicio.

Si cumple con los requisitos exigidos por la LIR, podrá ser rebajado sólo en la medida que no sean imputables a ingresos no constitutivos de renta o a rentas exentas, pues en tal caso su monto deberá rebajarse de los beneficios que dichas rentas originan. En caso que dicho desembolso esté destinado tanto a producir rentas gravadas en la Primera Categoría, de acuerdo con el régimen general, como a producir ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas, deberán seguirse las instrucciones impartidas en la Circular 68, de 2010, publicada en la página web de este Servicio (www.sii.cl), sin perjuicio que los pagos realizados al director por este concepto incrementarán su base imponible como contribuyente del Impuesto a la Renta.

VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ

DIRECTOR (S)

Oficio N° 317, de 10.02.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] A partir de modificación al Código Civil introducida por la Ley N° 20.500.

[2] Ver Oficios N°s 2.126 y 2.130, de 1989 del SII.