

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 20°, N°S 3 Y 4, ART. 33°, N°1, LETRA E), ART. 40°, N°3 - CIRCULAR N° 68, DE 2010. (ORD. N° 531, DE 19.02.2015)

DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA DE UNA MUTUALIDAD, ADMINISTRADORA DEL SEGURO CONTRA RIESGOS POR ACCIDENTES DEL TRABAJO Y ENFERMEDADES PROFESIONALES, ESTABLECIDO EN LA LEY N°16.744 DE 1968.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la forma de determinar la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría de una mutualidad, administradora del seguro obligatorio contra riesgos de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales.

I.- ANTECEDENTES.

Indica que asesora a la XXX, administradora del seguro social contra riesgos de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales, y solicita se ratifique el siguiente procedimiento para la determinación de la renta líquida imponible:

a) Ingresos. La XXX se encuentra exenta del Impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) por todos los ingresos provenientes de sus actividades realizadas dentro del marco de la Ley N° 16.744 de 1968, que establece normas sobre accidentes del trabajo y enfermedades profesionales, de conformidad a lo dispuesto por el Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda N° 2.569 de 1966, en relación con lo previsto por el artículo 40 N° 3 de la LIR.

Los ingresos que no provienen de la administración de la Ley N° 16.744, correspondientes a atenciones médicas autorizadas por el artículo 29 del Decreto Ley N° 1.819 de 1977, reglamentado por medio del Decreto N° 33 de 1978, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, se encuentran afectos al Impuesto de Primera Categoría, de acuerdo al artículo 20 N° 4 de la LIR.

Señala que la XXX percibe ingresos en calidad de exentos, afectos y mixtos, correspondiendo estos últimos a aquellos respecto de los cuales no es posible identificar de modo concreto su calidad, por recoger el resultado de operaciones afectas y exentas, como por ejemplo, venta de activos fijos destinados a servicios afectos y exentos, intereses por excedentes de caja generados para la operación general, y, para efectos de determinar el monto a considerar como afecto y exento, las cuentas que recogen estos ingresos son tratadas aplicándoles un mecanismo de proporcionalidad, basado en el porcentaje total que representan los ingresos afectos sobre los ingresos totales. Así, la proporción determinada se aplica sobre las cuentas de ingresos mixtos, determinando el ingreso afecto que se gravará con el Impuesto de Primera Categoría, y de manera consiguiente, la diferencia de los ingresos mixtos que corresponde al saldo de la proporción exenta, son tratados como tales.

b) Costos y Gastos. Para los efectos de determinar su calidad, su representada efectúa la asignación mediante la creación de centros de costos de distinto tipo, existiendo principalmente los centros de costos "ley", para actividades exentas del Impuesto de Primera Categoría, centro de costos "fuera de ley", para actividades afectas a ese tributo,

y centros de costos de “distribución proporcional”, que tienen principalmente un carácter administrativo o de soporte general a las labores de la XXX, de carácter nacional o central, donde utiliza una fórmula proporcional derivada de los ingresos del período. Existen además centros de costos que generan gastos asociados a prestaciones que tienen la calidad de exentas y afectas, entre ellas, hospitalización, laboratorio, rayos, efectuando la proporción en base al número de pacientes requirentes de prestaciones afectas o exentas de cada unidad regional o local, utilizando en la determinación de la renta afecta el porcentaje de gastos que se asocie a los servicios correspondientes a los ingresos afectos a la Primera Categoría. Así, tratándose de hospitalizaciones, se proporciona la base de días cama de los pacientes hospitalizados, (afectos o exentos) en el caso de laboratorios, exámenes de rayos, pabellones, y UCI, se recurre a la proporción en base al número de pacientes que han requerido las prestaciones. Indica que el tratamiento dado por la XXX a dichos conceptos se ajusta a las prevenciones del artículo 33 N°1 de la LIR, y lo previsto por el Oficio N° 2.320, de 14 de diciembre de 2010 de este Servicio, en tanto se rebajan de la renta afecta sólo aquellos costos y gastos asociados a la generación de ingresos afectos a la primera categoría de la LIR, sin que se utilicen aquellos que corresponden o se asocian a ingresos exentos, aplicando proporcionalidad, sobre la base de criterios objetivos y razonables como se ha expuesto, cuando corresponde sobre costos y gastos asociados a ingresos afectos y exentos.

c) Corrección Monetaria. Expresa que en la formación del capital propio, siguiendo el sistema previsto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR, la XXX debe generar su determinación excluyendo los bienes y deudas que originan exclusivamente ingresos exentos, aplicando la proporción correspondiente sobre los activos y pasivos y sobre el capital propio así resultante, aplica la corrección monetaria correspondiente.

II.- ANÁLISIS.

La XXX se encuentra exenta del Impuesto de Primera Categoría de conformidad a lo dispuesto por el Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda N° 2.569 de 1966, mientras la referida institución cumpla con su objetivo de previsión social, esto es, el desarrollo de sus actividades dentro del marco de la Ley N° 16.744 de 1968, todo ello en relación con lo previsto por el artículo 40 N° 3 de la LIR. Esta última disposición establece que la referida exención no regirá respecto de las empresas que pertenezcan a la XXX, así como tampoco a las rentas clasificadas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR, que pueda obtener la referida institución.

De acuerdo a lo anterior, analizado el procedimiento para la determinación de la renta líquida imponible que propone, y sin perjuicio de que corresponde a la instancia de fiscalización respectiva la verificación de los antecedentes de hecho que describe en su presentación, debe efectuarse la siguiente distinción:

a) Ingresos. La Ley establece qué tipo de ingresos se encuentran gravados con el Impuesto de Primera Categoría, así como también que rentas, cantidades o instituciones en su caso, se encuentran exentas del referido tributo, sin que se contemple la posibilidad de que existan ingresos que tenga el carácter de mixtos, como expone en su presentación. En consecuencia, no procede la aplicación del mecanismo de proporcionalidad como el que propone, sino que deberá considerar en la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría, todos aquellos ingresos que no gocen de la exención

que establece el Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda N° 2.569 de 1966, en relación con lo previsto por el artículo 40 N° 3 de la LIR.

b) Costos y gastos. Conforme a lo dispuesto en el artículo 33, N° 1, letra e) de la LIR, y en conformidad con las instrucciones impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 68 de 2010, los contribuyentes están obligados a distinguir que parte de sus costos, gastos y desembolsos, son imputables a los ingresos que se afectarán con impuestos bajo el régimen general de tributación, y cuáles a rentas exentas.

En la situación planteada, el ocurrente distingue entre gastos relacionados directamente son los ingresos afectos y exentos, así como también aquellos que son de utilización común. Estos últimos, son distribuidos o asignados siguiendo una serie de criterios que expone en su presentación.

Al respecto, cabe señalar que el criterio de distribución o prorrateo generalmente aceptado por este Servicio, se encuentra contenido en la Circular N° 68 de 2010, el cual consiste, en términos generales y para la situación planteada, en que se aplica al total de los gastos de utilización común, pagados o adeudados en el ejercicio, la proporción que representen los ingresos brutos afectos o exentos, según corresponda, en el total de los ingresos que el contribuyente obtenga durante el mismo ejercicio. En todo caso, la referida Circular indica que el contribuyente podrá igualmente acreditar y justificar fehacientemente ante este Servicio, el monto o porcentaje de los gastos indicados, utilizando algún otro método o procedimiento de prorrateo o asignación de los mismos, el cual deberá ser previamente autorizado por la Dirección Regional o la Dirección Grandes Contribuyentes, según corresponda, mediante resolución emitida al efecto y previa validación de tal método por parte de las Subdirecciones de Fiscalización y Jurídica de este Servicio. La autorización señalada, se someterá al procedimiento que se encuentra establecido en la Resolución Exenta N° 66 de 2013.

c) Corrección monetaria. No se advierte fundamento de orden legal para excluir del mecanismo de actualización patrimonial, a los bienes y deudas que originan exclusivamente ingresos exentos, dado que el sistema de corrección monetaria establecido en el artículo 41 de la LIR, ordena a los contribuyentes de Primera Categoría que declaren sus rentas efectivas demostradas mediante un balance general, a ajustar anualmente su capital propio y los valores del activo o pasivo conforme a las reglas contenidas en el precepto, sin efectuar la distinción que señala en su presentación .

III.- CONCLUSIÓN.

Analizado el procedimiento para la determinación de la renta líquida imponible que propone, y sin perjuicio de que corresponde a la instancia de fiscalización respectiva la verificación de los antecedentes de hecho que describe en su presentación, cabe señalar respecto de los criterios que solicita confirmar:

a) Ingresos. Se estima improcedente el reconocimiento de ingresos de carácter mixto. Los ingresos que pueda obtener la XXX en el desarrollo de las actividades que describe se encuentran exentos del Impuesto de Primera Categoría, o bien, se encuentran gravados con el referido tributo. Por tanto, para la determinación de la renta líquida imponible deberá considerar como ingresos afectos al Impuesto de Primera Categoría, todos

aquellos que no gocen de la exención que establece el Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda N° 2.569 de 1966, en relación con lo previsto por el artículo 40 N° 3 de la LIR.

b) Costos y Gastos. La forma de asignar, prorratear o distribuir los gastos de utilización común, vale decir, aquellos destinados a producir tanto rentas gravadas en la Primera Categoría de acuerdo al régimen general, como rentas exentas, se encuentra instruida por este Servicio en la Circular N° 68 de 2010. En todo caso, el contribuyente puede igualmente acreditar y justificar fehacientemente ante este Servicio, el monto o porcentaje de los gastos indicados, utilizando algún otro método o procedimiento de prorrateo o asignación de los mismos, el cual deberá ser previamente autorizado por la Dirección Regional o la Dirección Grandes Contribuyentes, según corresponda, mediante resolución emitida al efecto y previa validación de tal método por parte de las Subdirecciones de Fiscalización y Jurídica de este Servicio. La autorización señalada, se someterá al procedimiento que se encuentra establecido en la Resolución Exenta N° 66 de 2013

c) Corrección Monetaria. Resulta improcedente excluir del sistema de corrección monetaria, los activos y pasivos que originen ingresos exentos para los contribuyentes de Primera Categoría, que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20 de la LIR.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N°531, de 19.02.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos