

Tratamiento tributario de los fondos estatales percibidos por los institutos profesionales para financiar la educación gratuita.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de los fondos estatales percibidos por los institutos profesionales para financiar la educación gratuita.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, AAA recibe, desde el primer semestre del año comercial tt, aportes del Estado para financiar la educación gratuita, primero, conforme con las normas establecidas en la Ley N° 20.890 – que modificó la Ley N° 20.882 de presupuestos del sector público del año tt, incorporando en la respectiva glosa el inicio a la gratuidad en la educación superior de pregrado – y, posteriormente, conforme la Ley N° 21.091, sobre educación superior (LSES), que estableció el financiamiento institucional para la gratuidad.

Señala que los referidos cuerpos normativos, si bien regulan el financiamiento de la gratuidad de la educación superior, no se pronuncian sobre el tratamiento tributario de los fondos estatales percibidos por los institutos profesionales (IPES).

Agrega que la Ley N° 21.091 reformó el sistema de educación superior en su globalidad, en términos del aseguramiento de la calidad, el fortalecimiento de la fiscalización del cumplimiento de la normativa, y el financiamiento a las instituciones. En este último aspecto, el Título V de la citada ley incorporó el sistema de financiamiento institucional para la gratuidad, en virtud del cual las universidades, IPES y centros de formación técnica, que cumplan los requisitos legales, podrán acceder al referido financiamiento, recibiendo por parte del Estado un monto anual, equivalente al arancel regulado y los derechos básicos de matrícula, considerando para ello el número de estudiantes beneficiados por la gratuidad.

En conformidad con el artículo 19 de la Ley N° 21.091, señala, corresponde a la Superintendencia de Educación Superior fiscalizar y supervigilar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que regulan a las instituciones de educación superior en el ámbito de su competencia, así como fiscalizar que dichas instituciones destinen sus recursos a los fines que les son propios, de acuerdo con la ley y sus estatutos. Lo anterior, sin perjuicio de las facultades de fiscalización que pueda ejercer la Contraloría General de la República, conforme lo dispuesto en el inciso final del artículo 20 de la mencionada ley.

Luego de un análisis de la materia, solicita se ratifique el criterio contenido en el Oficio N° 196 de 2010, en relación al AAA, que percibe fondos para financiar la gratuidad, en el siguiente sentido:

- 1) Confirmar que los fondos otorgados por el Estado y obtenidos por los IPES acogidos al sistema de financiamiento institucional para la gratuidad establecido por la Ley N° 21.091 no pueden ser consideradas como ingresos tributables, sino más bien como un menor costo en la prestación de servicios educacionales, por lo que no se gravan con el Impuesto de Primera Categoría, dado que respecto de ellos existe una obligación ineludible de otorgar estudios gratuitos a los estudiantes que cumplen con los requisitos establecidos en la ley, lo que representa un pasivo exigible, destinado a financiar el arancel regulado y los derechos básicos de matrícula en la forma establecida en la ley.
- 2) Que, por tratarse de un subsidio y no de una donación, dicha entrega de recursos quedará marginada de la aplicación del impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones.
- 3) Para el caso que, en opinión de este Servicio los referidos fondos no califiquen como una subvención, se le solicita ratificar que los fondos obtenidos por AAA, acogido al sistema de

financiamiento institucional para la gratuidad establecido por la Ley N° 21.091, no representan un incremento patrimonial para su representada por el motivo indicado en el número 1) anterior y confirme que no son susceptibles de gravarse con el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

II ANÁLISIS

De acuerdo al artículo 82 de la Ley N° 21.091, los IPES, entre otras instituciones, que cumplan los requisitos señalados en dicha ley, pueden acceder al financiamiento institucional para la gratuidad.

La norma no precisa la naturaleza jurídica ni la situación tributaria de las sumas entregadas a título de financiamiento institucional para la gratuidad, debiendo determinarse, en primer término, la naturaleza jurídica de las sumas entregadas, para luego esclarecer su tratamiento tributario conforme con las normas de la LIR.

Pues bien, el financiamiento descrito en el Título V de la Ley N° 21.091 constituye una forma de transferencia de recursos públicos hacia el sector privado para soportar parte de los costos asociados a la actividad educativa. Este financiamiento no se encuentra sujeto a obligación de restitución, pero afecto a un determinado fin¹, cuyo cumplimiento se sujeta a la fiscalización y supervigilancia de la Superintendencia de Educación Superior².

De acuerdo con las características descritas, el financiamiento correspondería a un subsidio o subvención³, conceptos caracterizados por ser beneficios directos entregado por el Estado, sujeto a un fin específico⁴, sin deber de reembolso⁵.

Conforme se ha resuelto en casos similares⁶, para la empresa receptora del subsidio o subvención, estos constituyen un menor costo de ejecución de los proyectos para los cuales se otorgan. Esto implica que los costos o gastos que se efectúan por aplicación de los fondos recibidos por concepto de subsidio o subvención, no pueden deducirse de los ingresos brutos propios del beneficiario para la determinación de la base imponible del impuesto de Primera Categoría que le afecta.

Ahora bien, si el financiamiento excede los costos del contribuyente, la diferencia constituirá un ingreso del artículo 29 de la LIR, que tributará con Impuesto de Primera Categoría conforme a las reglas generales⁷.

Conforme lo expuesto precedentemente, no es necesario referirse a lo consultado en los números 2) y 3) del Antecedente.

III CONCLUSION

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

- 1) Los fondos otorgados por el Estado y obtenidos por los IPES acogidos al sistema de financiamiento institucional para la gratuidad establecido por la Ley N° 21.091, en su calidad de subsidios fiscales, constituyen un menor costo en la prestación de servicios educacionales de los IPES.

Los costos o gastos que se efectúan por aplicación de los fondos recibidos por concepto de subsidios, no pueden deducirse de los ingresos brutos propios de tales IPES para la determinación de la base imponible del impuesto de Primera Categoría que les afecta.

¹ Conforme a las letras a) a c) del artículo 84 de la Ley N° 21.091.

² Artículo 19 de la Ley N° 21.091. Sin perjuicio de las facultades de fiscalización que, conforme al artículo 20 de la Ley N° 21.091, le corresponden a la Contraloría General de la República.

³ Este Servicio, para fines tributarios, ha entendido indistintamente los vocablos “subvención” y “subsidio”, por ejemplo, en los Oficios N° 3235 de 2003, N° 5286 de 2004 y N° 1441 de 2011.

⁴ En este sentido, la sentencia de fecha 30 de septiembre de 2008, emitida con motivo del procedimiento Rol N° 1153-08, sobre requerimiento de inconstitucionalidad, pp. 68 a 69, 77, 78, 87 a 89, 100, 101, 107 y 108, conceptualiza “subsidio” en torno al beneficio directo otorgado por el Estado a una zona o actividad.

⁵ La Contraloría General de la República, en Dictamen N° 35132 de 2008, asimiló los subsidios o subvenciones como “transferencias no reembolsables”, a propósito de los beneficios directos que otorga el Estado al sector privado. En el mismo sentido, Dictámenes N° 20211 de 1993 y N° 19467 de 1983, ambos de la de la Contraloría General de la República.

⁶ Oficios N° 3902 de 1995, N° 2295 de 1996, N° 196 y N° 409 ambos de 2010, N° 1441 de 2011 y N° 2659 de 2017.

⁷ En este sentido, Oficios N° 5286 de 2004, N° 409 de 2010 y N° 2641 y N° 2659, ambos de 2017.

2) Conforme lo anterior, es innecesario referirse a las consultas 2) y 3) del Antecedente.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 689 del 12-03-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos