

**XVI DIRECCION REGIONAL
SANTIAGO ORIENTE
DEPARTAMENTO JURIDICO**

ORD. N° 678

MAT.: Tratamiento tributario de los ingresos percibidos por Corporación de derecho privado.

Cont.: XXXX

PROVIDENCIA, 06 noviembre 2009

**DE : SR. BERNARDO SEAMAN GONZÁLEZ
DIRECTOR REGIONAL D.R.M. SANTIAGO ORIENTE**

**A : XXXX
XXXX**

1. En relación a su consulta relativa a la tributación que afecta a los ingresos percibidos por la Corporación de Derecho Privado que indica, cumpla con informar a usted lo que sigue:

Expone en su presentación que representa a la Corporación XXXX, "XXX", cuya personalidad jurídica fue otorgada por el Ministerio de Justicia, mediante Decreto N° XXX de XXXX.

Los socios de la Corporación son una serie de universidades chilenas, así como la YYYY, y ZZZZ

De acuerdo a los estatutos de la Corporación, la finalidad de ésta será "La creación, funcionamiento, desarrollo y fomento de un sistema de información nacional e internacional al cual se adscriban e interconecten sus socios y terceros usuarios, como asimismo, todo otro acto o actividad que diga relación directa o indirecta con este propósito".

Seguidamente indica que, a raíz de la declaración de renta del año tributario 2009, en que se pagó una suma cuantiosa de impuestos, se encargó una auditoria externa a fin de analizar la real situación de la Corporación en relación al Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

Según expresa, de dicha auditoria se recibió un informe con el tratamiento tributario aplicable a las Corporaciones, concluyéndose en éste que la Corporación XXXX desde sus comienzos ha cometido varios errores en la determinación de sus impuestos.

Lo anterior, ya que las cuotas pagadas por los asociados a la Corporación, tanto ordinarias o extraordinarias, han sido facturadas a éstos recargando Impuesto al Valor Agregado, considerando además dichos aportes como ingresos tributables con Impuesto a la Renta.

Agrega que, en relación al Impuesto al Valor Agregado, resultaría aplicable a su caso lo dispuesto en el Oficio N° 2394 de 19.08.2008.

Adicionalmente, expresa que según se concluyó en la referida auditoria, es posible corregir dentro de los plazos de prescripción establecidos en la ley los errores cometidos, y hace presente que la operación de rectificación no implicaría efectos globales a nivel fiscal, por cuanto los socios de la Corporación corresponden a universidades chilenas reconocidas por el Estado, que se encuentran exentas de Impuesto a la Renta, conforme a la normativa especial que cita, lo cual implicaría que dichas entidades, que recibieron facturas de la Corporación, no pudieron haber registrado esos documentos como gastos para efectos tributarios.

Por su parte, en relación a la incidencia en la rectificación de las declaraciones de Impuesto al Valor Agregado, señala que tampoco tendría efectos globales a nivel fiscal, por cuanto dicho impuesto habría sido un mayor costo para las universidades socias de la Corporación, toda vez

que la Red XXXX es utilizada por las universidades para sus actividades académicas, las cuales están exentas de IVA, por lo que no les daría derecho a recuperar el crédito fiscal recargado erróneamente en cada factura.

Del mismo modo, señala que sus asesores le indicaron que de acuerdo al artículo 128 del Código Tributario, antes de poder solicitar la devolución del IVA, se debe acreditar ante el Director Regional del SII, el haber restituido las cantidades correspondientes al a quienes soportaron el gravamen, es decir los socios de la Corporación.

En relación a lo señalado, realiza un primer grupo de consultas:

- a) ¿Las cuotas que erogan los asociados, sean éstas ordinarias o extraordinarias, corresponden a ingresos no renta para la Corporación XXXX?
- b) ¿Las cuotas que erogan los asociados a la Corporación sean éstas ordinarias o extraordinarias, se encuentran afectas a IVA?
- c) ¿Es posible realizar una rectificación de las declaraciones de IVA y Renta efectuadas erróneamente?
- d) En el contexto de lo dispuesto por el artículo 128 que señala: *“no pudiendo solicitarse su devolución sino en los casos en que se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional de Impuestos Internos, haberse restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido”*, ¿qué se entiende por acreditar fehacientemente dicha devolución? ¿Bastará con que los socios estén de acuerdo en solicitar dicha devolución o será necesaria más documentación y a cuál correspondería?

Por otra parte, indica que de conformidad a su objeto social, XXXX ha participado en proyectos concursables convocados por Conicyt, Fondef, y Proyectos Innova (CORFO), cuyos aportes tienen la calidad de subsidios, de acuerdo a lo dispuesto por los respectivos contratos suscritos con dichas entidades.

En relación a dichos fondos, la consultante indica que en su opinión deberían ser considerados “ingresos no renta”.

En este sentido, plantea las siguientes consultas:

- e) ¿Los ingresos que percibe la Corporación, en calidad de subsidios por parte de CONICYT, Fondef y Corfo, corresponden a ingresos no renta?
- f) Si no son considerados ingresos no renta, ¿deben ser considerados para la determinación del Impuesto a la Renta de la Corporación?

2. Sobre el particular, cabe indicar que, por regla general, las personas jurídicas, sean de derecho público o privado, estarán afectadas con impuesto, en la medida que obtengan rentas clasificadas en la Primera Categoría de la Ley de la Renta, atendiendo a la fuente generadora de los ingresos, que se comprenda en alguno de los números 1 al 5 del artículo 20 de la Ley de la Renta. (Ord. N° 4.998 de 28.12.2006).

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 17 N° 11 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que no se afectan con ningún impuesto de la ley precitada, los aportes o cuotas que erogan los asociados a entidades tales como las Corporaciones de derecho privado, por ser considerados ingresos no constitutivos de renta.

Para que adopten dicha calidad, respecto de sus beneficiarios, es necesario que las cuotas no correspondan a aportes de capital, sino que a contribuciones ordinarias o extraordinarias fijas o variables, que los asociados entreguen a la persona jurídica respectiva, con el fin de cumplir con sus objetivos.

Ahora bien, y respondiendo la primera de sus consultas, cabe señalar que para determinar el tratamiento tributario específico de los ingresos obtenidos por la Corporación XXXX, se requerirá analizar tanto los estatutos sociales de ésta, como una serie de elementos de hecho, tales como la periodicidad de los pagos, las exigencias requeridas para dichos pagos, los montos pagados, la calidad de los aportantes, contraprestaciones recibidas, entre otros, análisis que deberá efectuarse necesariamente en el marco de un proceso de fiscalización realizado por este Servicio, en orden a verificar la concurrencia de los requisitos necesarios para configurar un ingreso no constitutivo de renta en los términos precedentemente indicados.

3. En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, cabe señalar que conforme al artículo 8°, del D.L. N° 825, de 1974, éste grava a las ventas y a los servicios.

A su vez, el artículo 2°, N° 2, del citado decreto ley define servicio como: “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Al respecto, cabe señalar que las cuotas ordinarias y extraordinarias pagadas por los socios de corporaciones de derecho privado regidas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, no se encuentran gravadas con el impuesto al valor agregado, en la medida que ellas no remuneren la prestación de un servicio en los términos del artículo 2°, N° 2, del D.L. N° 825, de 1974. (Ordinarios N°s 3616/02 y 2394/08).

4. En relación a su consulta relativa a la posibilidad de rectificar las declaraciones de IVA y Renta por los períodos en que, según indica se habrían pagado impuestos en exceso, cabe hacer presente que en virtud a lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario no constituyen reclamo las peticiones de devolución de impuestos cuyo fundamento sea obtener la devolución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas. Dichas peticiones deberán presentarse dentro del plazo de tres años, contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento.

La norma transcrita presupone que la obligación de restituir por parte del Fisco, debe provenir del entero en arcas fiscales de una suma de dinero, a título de impuestos, reajustes, intereses o multas, que resulta excesiva, indebida o errónea. (Circular N° 72 de 2001).

Ahora bien, para que la administración tributaria dé lugar a una devolución solicitada al amparo del artículo 126 del Código Tributario, deberá comprobarse que efectivamente se haya realizado un pago erróneo, excesivo o indebido, y que la solicitud se haya efectuado dentro de plazo, para lo cual deberá verificarse las circunstancias de la operación, en virtud de las facultades fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos.

De acuerdo a lo señalado, y siempre que se cumplan los requisitos establecidos en las normas antes citadas podrá solicitarse la devolución de impuestos (Renta e IVA) pagados en exceso, la cual dependerá, en definitiva, de la verificación de circunstancias que efectúe este Servicio en virtud de sus facultades fiscalizadoras.

5. En relación a su consulta signada con la letra d) del N° 1 del presente Oficio, cabe señalar que el artículo 128° del Código Tributario establece una limitación especial a que deben someterse las solicitudes de restitución o devolución que pueden plantearse respecto de un impuesto de traslación o recargo, calidad que tiene el Impuesto al Valor Agregado.

La norma mencionada indica que las sumas que un contribuyente haya trasladado o recargado indebidamente o en exceso por concepto de impuestos, deberán ser enteradas en arcas fiscales, no pudiendo solicitarse su devolución sino en los casos en que se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional, haberse restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido.

Esta disposición exige que en forma previa a la devolución se acredite fehacientemente la restitución de los dineros a quienes realmente soportaron el gravamen para, posteriormente, efectuar la devolución al contribuyente quien recaudó y enteró en arcas fiscales. (Circular N° 72 de 2001).

Por tanto, contestando su consulta, no basta que los socios de la Corporación estén de acuerdo en solicitar la devolución, sino que se requerirá que la Corporación restituya efectivamente a éstos (quienes soportaron el impuesto) el monto de IVA pagado en exceso y que dicha circunstancia se acredite en el proceso de fiscalización a que dará lugar la solicitud de devolución.

6. Respecto a sus consultas relativas a los subsidios recibidos por la Corporación de parte de entidades tales como Fondef, Conicyt y CORFO, cabe indicar, en primer término que en su presentación no se precisa a qué título se produce la entrega de dichos aportes, ni se indica si éstos se efectúan a cambio de una contraprestación específica de la Corporación, desconociéndose si los fondos deben destinarse total o parcialmente al cumplimiento de una finalidad o labor previamente determinada por la entidad pública aportante de que se trate.

De esta forma, de acuerdo a los pronunciamientos emitidos por este Servicio sobre la materia, es posible que se dé alguna de las siguientes dos situaciones:

- a) Que el organismo pertinente no reciba ninguna contraprestación de parte de la Corporación por la entrega de los recursos, todo ello de acuerdo a las normas de los convenios que los regulan;
- b) Que, entre el organismo pertinente que entrega los fondos y la Corporación se origine una vinculación legal o contractual y por ende, una contraprestación de servicios entre ambas partes. (Ord. N° 3265 de 2003)

En el primer caso, es decir, si los citados aportes se efectúan a título gratuito e irrevocable, sin que exista contraprestación, ellos adoptan la calidad de una donación y en virtud de tal carácter, de acuerdo a lo previsto en el N° 9 del artículo 17 de la ley de la Renta no constituyen renta para la Corporación que los recibe, sin perjuicio del impuesto a las donaciones que corresponda, en conformidad a lo establecido en la Ley N° 16.271 de 1965.

En caso contrario, si los mencionados subsidios se entregan o adoptan la calidad de una contraprestación o servicio a prestar por la corporación beneficiaria a la entidad pública aportante, ellos constituyen renta para los efectos tributarios, encontrándose afectos a los impuestos generales de la Ley de la Renta. (Ord. N° 3081 de 2001)

Saluda atentamente a Usted,

BERNARDO SEAMAN GONZÁLEZ
Director Regional