

**SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS
XVII DIRECCIÓN REGIONAL VALDIVIA
DEPARTAMENTO JURÍDICO
77319766556**

**CORPORACION DE CERTIFICACION DE LENA Y
PRODUCTOS FORESTALES DEL BOSQUE NATIVO
65.933.860-2
ISMAEL VALDES #500 VALDIVIA, VALDIVIA
ASESORIAS, INVESTIGACION, CAPACITACION EN USO
DE LENA, B. NATIVO**

**Resuelve Solicitud sobre Tratamiento Tributario de
Pasivo a Ingresos Denominados Anticipos Percibidos.**

Valdivia, 30/09/2019

RES. EX. N° 77319097135 /

VISTOS: 1. Su petición F2117 Folio 77319766556 de fecha 12.04.2019, en representación de la Corporación de Certificación de Leña y Productos Forestales del Bosque Nativo, RUT 65.933.860-2 (en adelante indistintamente la "Corporación" o la contribuyente), mediante la cual solicita tratar tributariamente los denominados "anticipos percibidos", como un pasivo y no como un ingreso constitutivo de renta, respecto a ingresos facturados durante el ejercicio comercial 2016, AT 2017, en atención a que para el traspaso de dichos fondos se le solicita a la Corporación la emisión de facturas exentas, razón por la cual no son declarados como ingresos brutos en la Declaración Anual de Impuestos a la Renta AT 2017. Señala a continuación, que dichos fondos corresponden a anticipos para el desarrollo de proyectos o actividades definidas por los mandantes, a través de contratos o licitaciones, los cuales, en caso de no ser utilizados en su totalidad, deben ser restituidos.

2. Los antecedentes que acompaña a su presentación, que describen el funcionamiento de la Corporación, tres documentos denominados "Contrato de Servicios de Consultoría", de fecha 04.02.2016, "Contrato para el Diagnóstico, Estándares y Actores en Venta de Leña Entre Corporación Nacional Forestal y Corporación de Certificación de Leña y Productos Forestales del Bosque Nativo", sin fecha cierta, y Convenio Para ejecución del Proyecto Denominado "Programa de Difusión Tecnológica para la Profesionalización de Productores de Leña Mediante la Adopción de Buenas Prácticas de Procesamiento" de fecha 20.06.2017, facturas exentas emitidas por la Corporación de Certificación de Leña y Productores del Bosque Nativo (en adelante la Corporación), Balance General al 31.12.2016 y Presentación con antecedentes para el proceso de rendición ante la Corporación de Fomento de la Producción.

3. Lo dispuesto en los artículos 6° Letra B) N° 5 del Código Tributario, contenido en el D.L. N° 830 de 1974; artículos 2°, 15, 19, 20 N° 5, y 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el D.L. N° 824 de 1974, y; artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenido en el D.L. N° 825 de 1974.

CONSIDERANDO: 1. Que mediante su presentación F2117 Folio 77319766556 de fecha 12.04.2019, solicita tratar tributariamente los denominados "anticipos percibidos", como un pasivo y no como un ingreso constitutivo de renta, respecto a ingresos facturados durante el ejercicio comercial 2016, AT 2017, en atención a que para el traspaso de dichos fondos se le solicita a la Corporación la emisión de facturas exentas, razón por la cual no son declarados como ingresos brutos en la Declaración Anual de Impuestos a la Renta AT 2017. Señala a continuación, que dichos fondos corresponden a anticipos para el desarrollo de proyectos o actividades definidas por los mandantes, a través de contratos o licitaciones, los cuales, en caso de no ser utilizados en su totalidad, deben ser restituidos.

2. Que, a fin de sustentar su solicitud, adjunta documentos que describen el funcionamiento de la Corporación, tres documentos denominados "Contrato de Servicios de Consultoría", de fecha 04.02.2016, "Contrato para el Diagnóstico, Estándares y Actores en Venta de Leña Entre Corporación Nacional Forestal y Corporación de Certificación de Leña y Productos Forestales del Bosque Nativo", sin fecha cierta, y Convenio Para ejecución del Proyecto Denominado "Programa de Difusión Tecnológica para la Profesionalización de Productores de Leña Mediante la Adopción de Buenas Prácticas de Procesamiento" de fecha 20.06.2017, facturas exentas emitidas por la Corporación de Certificación de Leña y Productores del Bosque Nativo (en adelante la Corporación), Balance General al 31.12.2016 y Presentación con antecedentes para el proceso de rendición ante la Corporación de Fomento de la Producción.

3. Que, previo a resolver su petición, conviene precisar que, de acuerdo al análisis de los antecedentes adjuntos a su presentación y del tenor de los contratos ya individualizados, se desprende que la actividad que desarrolla la Corporación, corresponde a la prestación de servicios de consultoría o bien de desarrollo de proyectos, actividad que está afecta al Impuesto a la Renta de Primera Categoría, según lo dispuesto en el art. 20 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante indistintamente "LIR"), que dispone que este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas. Cabe aclarar, que dicha exención se refiere al impuesto a la renta y no al impuesto al valor agregado.

4. Que, asimismo, cabe precisar, que una Organización Sin Fines de Lucro (en adelante indistintamente OFSL), como lo es la Corporación, en la medida que desarrolle actividades y produzca rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, enumeradas en el art. 20 de la LIR, tiene idéntica obligación de determinar, declarar y pagar dicho impuesto que otros contribuyentes afectos a dicho tributo. La diferencia con aquellos contribuyentes que persiguen fines de lucro, radica en que una OSFL no tiene propietarios que puedan percibir, a título de retiros, las utilidades que produce la entidad. Es decir, las utilidades no pueden ser retiradas por los socios o participantes de la OSFL y por tanto dichas utilidades no están afectas a impuestos finales, como el Impuesto Global Complementario o Adicional. Por lo tanto, que una Organización no persiga fines de lucro, se refiere a que no existen propietarios que estén afectos a los impuestos finales de la LIR, pero, en la medida que produzca rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría.

5. Que, en consonancia con lo anterior, en relación a los ingresos que se devenguen o perciba la OFSL, el art. 15 de la LIR, dispone que, para determinar los impuestos establecidos por esta ley, los ingresos se imputarán en el ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las normas pertinentes de esta ley y del Código Tributario. Luego, el art. 19 de la LIR dispone que las normas de este título se aplicarán a todas las rentas percibidas o devengadas y el art. 29 inciso 2° de la LIR consigna que el monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados, será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente.

6. Que, en relación a los ingresos percibidos en forma anticipada, este Servicio se ha pronunciado mediante Ord. N° 3626 de 31.08.2001, señalando que tales ingresos deben computarse o incluirse en el año de su percepción para los efectos del cumplimiento de las obligaciones que corresponden.

7. Que, precisadas las consideraciones anteriores, cabe determinar, de acuerdo a los antecedentes que respaldan su solicitud, si los denominados por la Corporación como "anticipos percibidos", materia de su petición, corresponden a ingresos brutos del año, que deben ser considerados ingresos del giro para todos los efectos legales, o bien si se trata de anticipos a cuenta de gastos, sujetos reembolso en caso de no ser rendidos o utilizados.

8. En efecto, a su presentación fueron acompañados tres documentos, denominados "Contrato de Servicios de Consultoría", de fecha 04.02.2016, "Contrato para el Diagnóstico, Estándares y Actores en Venta de Leña Entre Corporación Nacional Forestal y Corporación de Certificación de Leña y Productos Forestales del Bosque Nativo", sin fecha cierta, y Convenio Para ejecución del Proyecto Denominado "Programa de Difusión Tecnológica para la Profesionalización de Productores de Leña Mediante la Adopción de Buenas Prácticas de Procesamiento", de fecha 20 de junio de 2017. Que, examinados los objetos de dichos instrumentos, es pertinente señalar lo que se expresará en los Considerandos siguientes:

9. Que los dos primeros contratos, "Contrato de Servicios de Consultoría" y "Contrato para el Diagnóstico, Estándares y Actores en Venta de Leña Entre Corporación Nacional Forestal y Corporación de Certificación de Leña y Productos Forestales del Bosque Nativo", corresponden a contratos en que la Corporación consultante se obliga a desarrollar servicios de consultoría y diagnóstico, a cambio de una contraprestación en dinero, cuyos pagos se abonarán a medida que se cumplan los hitos de los referidos proyectos. Por lo tanto, los montos en dinero que la Corporación perciba a título de los mencionados contratos, corresponden a ingresos brutos que deben formar parte de la determinación de la renta líquida imponible, como se ha analizado previamente. No existe circunstancia alguna que permita concluir que dichos contratos tienen una naturaleza diferente a la de prestación de servicios de consultoría a cambio de una contraprestación en dinero y por tanto, al tratarse de rentas provenientes de actividades clasificadas en el N° 5 del art. 20 de la LIR, estas rentas están afectas al Impuesto de Primera Categoría.

10. Que, en relación al Documento Tributario emitido respecto de estos contratos, por tratarse, según se analizó, de ingresos afectos a impuesto, pero que no constituyen hecho gravado afecto a IVA, es procedente la emisión de una factura o boleta por servicios no gravados o exentos, reguladas en la Resolución N° 6080 de 10 de septiembre de 1999, por lo que las facturas exentas que adjunta a su presentación, se encuentran correctamente emitidas.

11. Que, por otro lado, el denominado Convenio Para ejecución del Proyecto Denominado "Programa de Difusión Tecnológica para la Profesionalización de Productores de Leña Mediante la Adopción de Buenas

Prácticas de Procesamiento", tiene por objeto la entrega de un subsidio por parte de Comité InnovaChile, dependiente de la Corporación para el Fomento de la Producción, CORFO, a la Corporación, obligándose esta última a ejecutar el proyecto, utilizando los recursos de la forma prevista en la propuesta aprobada por InnovaChile, siendo facultad de dicho Comité, calificar el cumplimiento de estas circunstancias. Por tanto, del análisis del referido convenio, se desprenden diferencias significativas en el tratamiento contable y tributario, respecto de los otros contratos anteriormente analizados, especialmente respecto a la naturaleza de los fondos entregados a la Corporación: mientras en los contratos anteriores la entrega de los fondos corresponde a la contraprestación o pago de los servicios contratados, en el presente convenio la entrega de los fondos corresponde a un subsidio sujeto a un eventual reembolso, en caso de que no se utilice la totalidad del aporte. De esta manera dicho subsidio debe entenderse como un anticipo sujeto a reembolso, no afecto al Impuesto de Primera Categoría.

12. Que, en cuanto al tratamiento contable de dichos aportes, la entrega de subsidios por parte de InnovaChile, debe contabilizarse como una cuenta de Pasivo, debiendo registrarse en la cuenta de activo todos los desembolsos con cargo a la fuente de InnovaChile. Luego, todos los gastos asociados al desarrollo del proyecto deben imputarse a la cuenta de pasivo. Finalmente, en caso que sea procedente el reembolso del saldo del aporte, el monto a reembolsar se hará con cargo a al activo, eliminando de esta manera la cuenta de Pasivo, sin que dicha contabilización tenga efecto en cuentas de resultado, razón por la que no se afectará con Impuestos a la Renta.

13. Que, en cuanto al tratamiento tributario, según se analizó en los párrafos precedentes, el aporte recibido proveniente desde InnovaChile, en caso de no ser utilizado, debe reembolsarse, razón por la que dicho saldo, no constituye ingreso con cargo a resultado, razón por la cual éste aporte no formará parte de la determinación de la renta líquida imponible de la Corporación y no tiene la calidad de ingreso afecto a impuesto.

14. Que, el tratamiento es consecuente con los antecedentes que acompañan su presentación, ya que en el caso del convenio bajo análisis, no existe emisión de Documentos Tributarios que den cuenta del subsidio recibido. Como se analizó, estos no constituyen ingresos brutos afectos a la ley de impuesto a la renta, por lo que no es procedente emitir un documento tributario, si no que puede emitirse cualquier otro documento que de fe y acredite la efectividad del aporte recibido.

15. Que, finalmente, y luego de analizados los antecedentes agregados a su presentación y la normativa tributaria aplicable, es posible concluir lo que a continuación se expondrá.

16. Que, en el caso del "Contrato de Servicios de Consultoría" y del "Contrato para el Diagnóstico, Estándares y Actores en Venta de Leña Entre Corporación Nacional Forestal y Corporación de Certificación de Leña y Productos Forestales del Bosque Nativo", según se analizó, el monto en dinero que percibe la Corporación, corresponde a una contraprestación por el pago de los servicios encargados, en la modalidad, plazos y etapas que el mismo contrato define. En este sentido, por tratarse de ingresos afectos al impuesto de primera categoría de la LIR, resulta procedente la emisión de Documentos Tributarios, ya sean boletas o facturas, y, en este caso, por no constituir hechos gravados con IVA, corresponden documentos tributarios no gravados o exentos. Por los fundamentos expuestos en la presente Resolución, no se dará lugar a su solicitud.

17. Que, en el caso del Convenio Para ejecución del Proyecto Denominado "Programa de Difusión Tecnológica para la Profesionalización de Productores de Leña Mediante la Adopción de Buenas Prácticas de Procesamiento", el monto en dinero recibido por la Corporación, corresponde a un subsidio o anticipo sujeto a reembolso, el cual no corresponde a un ingreso afecto a impuesto a la renta, razón por la cual, en este caso sí es correcto el tratamiento contable del mismo como un Pasivo. Ahora bien, también es correcto que en este caso la Corporación no emita Documento Tributario alguno, por las razones aludidas, debiendo contar para su respaldo, con cualquier otro documento apto para dar fe y acreditar la efectividad del aporte recibido.

18. Que los demás antecedentes en nada alteran lo ya resuelto, no obstante que la determinación específica del tratamiento tributario de dichos montos requiere del análisis específico de los antecedentes de hecho y de derecho del caso, los cuales necesariamente deben ser revisados en el marco de un proceso de fiscalización realizado por este Servicio, en orden a verificar la concurrencia de los requisitos y elementos necesarios para determinarlo en definitiva.

SE RESUELVE: No ha lugar a su solicitud, sin perjuicio de los antecedentes de hecho y de derecho que se puedan hacer valer en el marco de un proceso de fiscalización llevado a cabo por este Servicio.

ANÓTESE, COMUNÍQUESE Y NOTIFÍQUESE

 **JIMENA CASTILLO BASCUÑAN**
DIRECTOR REGIONAL

Distribución

CORPORACION DE CERTIFICACION DE LENA Y PRODUCTOS FORESTALES DEL BOSQUE NATIVO

Archivo departamento jurídico