

Norma: Oficio N° 3626/01."

Descriptor: Pago anticipado de colegiaturas percibidos por un colegio particular deben computarse o incluirse en el año de su percepción.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): [Artículo 29](#)

Oficio No. 3626/01 Pago anticipado de colegiaturas percibidos por un colegio particular deben computarse o incluirse en el año de su percepción.

OFICIO N° 3626, DE 31.08.2001

MATERIA: Pago anticipado de colegiaturas percibidos por un colegio particular – Tratamiento tributario – Definición de renta devengada – Normas relativas a la primera categoría se aplicarán a todas las rentas percibidas o devengadas – Tales ingresos deben computarse o incluirse en el año de su percepción para efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

1.- Por presentación indicada en el antecedente, se consulta respecto del tratamiento tributario de los anticipos en el pago de colegiaturas efectuados a un colegio particular, que corresponden a servicios educacionales que se prestarán en el siguiente período escolar, es decir en el siguiente año comercial, efectuados por medio de cheques a fecha.

Señala a continuación, que el pago anticipado de las colegiaturas corresponde a remuneraciones por servicios que aún no se han prestado, que se ejecutarán en el futuro y que en consecuencia se devengarán para el colegio en el momento en que aquellos servicios hayan sido efectivamente prestados, puesto que en el evento de que dichos servicios no se prestaren, el colegio nunca habrá tenido título alguno para exigir dichos pagos.

Por otra parte, agrega, al entenderse devengados en cada uno de los períodos en que el servicio se presta, estos pagos se encontrarán ligados a los respectivos costos directos y gastos necesarios para producirlos, lo que en consecuencia radica en que sólo se podrá determinar cual es la renta producto de dichos servicios, en el período en que éstos se devenguen para el colegio, pues recién en dicho momento podrán determinarse cuáles son los costos directos y los gastos asociados a dichos ingresos.

En consecuencia, expresa, el correcto tratamiento de dichos anticipos sería el reconocerlos como ingresos del colegio en los períodos en que éstos se devengan para el mismo, lo que permitiría asociar dichos ingresos a los gastos necesarios para producirlos y en consecuencia determinar cual es la renta correspondiente a cada período.

Finalmente señala, que pese a que en su opinión el procedimiento previamente explicitado debiera ser el correcto tratamiento tributario aplicable al pago anticipado de las mensualidades por concepto de colegiaturas respecto de un colegio particular, teniendo en especial consideración que dichos pagos son efectuados por medio de cheques a fecha, que efectivamente serán cobrados por el colegio en las fechas correspondientes; en el evento de que este Servicio sostuviese lo contrario, es decir, que dichos ingresos deben reconocerse en el año en que se reciben, sin perjuicio de no encontrarse devengados, con el objeto de no desvincular dichos ingresos de los gastos y costos necesarios para producirlos, expresa que debiera asociarse a éstos los costos de explotación promedio de los últimos años, con el fin de que las rentas que van a pagar los impuestos correspondientes, sean lo más cercano a la verdadera renta líquida imponible y no solo constituyan los ingresos brutos obtenidos por el colegio, los que sin esta asociación serían inmediatamente objeto del pago de impuesto.

2.- Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que los N os 2 y 3 del Artículo 2º de la Ley de la Renta definen, respectivamente como «renta devengada», aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular, y por «renta percibida», aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, debiendo, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

Por su parte, el Artículo 19º de la ley del ramo dispone que las normas relativas a la Primera Categoría se aplicarán a todas las rentas percibidas o devengadas, agregando el Artículo 29º, en su inciso segundo, que el monto a que asciende la suma de los ingresos a que se refiere su inciso primero, 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, con la única excepción de las rentas mencionadas en el Nº 2 del Artículo 20º de la ley precitada (renta de capitales mobiliarios), que se incluirán en el ingreso bruto del año en que se perciban.

3.- En consecuencia, y basado en lo dispuesto en el número anterior y en pronunciamientos emitidos respecto de la percepción de ingresos percibidos en forma anticipada, este Servicio ha sostenido invariablemente, por ejemplo a través de la Circular Nº 100, del año 1975 y otros dictámenes relacionados con el tema en cuestión, que tales ingresos deben computarse o incluirse en el año de su percepción para los efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias que correspondan.

4.- Respecto de considerar anticipadamente los costos de explotación promedio de los últimos años del colegio, con el propósito de no desvincular dichos ingresos anticipados de los gastos y costos necesarios para producirlos, se señala que la Ley de la Renta no establece una normativa que resuelva esta situación en cuanto a la prestación de servicios, como sería el caso en consulta, a su vez que este Servicio no tiene facultades legales para autorizar el citado procedimiento.

Norma: Oficio N° 2464/85."

Descriptor: Ingresos anticipados por servicios pendientes de prestar forman parte de los ingresos brutos en el período en que se perciben.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): [Artículo 29](#)

Oficio No. 2464/85 Ingresos anticipados por servicios pendientes de prestar forman parte de los ingresos brutos en el período en que se perciben.

OFICIO N° 2464, DE 11.07.1985.

MATERIA: Remuneraciones anticipadas por servicios pendientes de prestación deben incluirse como ingreso bruto en el período que sean percibidos.

Los ingresos brutos derivados de remuneraciones anticipadas por servicios pendientes de prestación, como es el caso de ingresos obtenidos en el desarrollo de un contrato de prestación de servicios sucesivos que se entienden devengados en cada una de las oportunidades en que el servicio se presta, de conformidad a lo dispuesto en el inciso final del artículo 29° de la Ley de la Renta, deben incluirse en el año comercial en que sean efectivamente percibidos por el contribuyente.

Norma: Oficio N° 3745/01."

Descriptor: Arriendo anticipado; es requisito esencial para que opere la excepción que contempla el artículo 15 es que la operación respectiva se desarrolle en más de un período.

Fuente Legal: » Ley de la Renta (Decreto Ley N° 824, de 1974): [Artículo 15](#)

Oficio No. 3745/01 Arriendo anticipado; es requisito esencial para que opere la excepción que contempla el artículo 15 es que la operación respectiva se desarrolle en más de un período.

OFICIO N° 3745, DE 12.09.2001.

MATERIA: Tributación que afecta a ingresos percibidos por adelantado por arriendo de un bien raíz – Art. 15° de la Ley de la Renta establece una norma de carácter general para la imputación de los ingresos en los periodos que correspondan – Deben incluirse en el ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos de acuerdo con las normas de la Ley de la Renta y Código Tributario – Norma de excepción – Tiene aplicación efectiva sólo en los casos en que las operaciones se desarrollen en el curso de dos o más ejercicios – Operación descrita por el recurrente no se comprende dentro de aquellas a que se refiere el Art. 15° – Rentas percibidas anticipadamente tributan conforme a las normas generales – En el ejercicio en que sean percibidas o devengadas.

1.- Por presentación indicada en el antecedente, señala que el Artículo 15° de la Ley de la Renta establece que para determinar los impuestos contenidos en dicha ley, los ingresos se imputarán al ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las normas pertinentes de la misma ley y del Código Tributario, salvo que las operaciones generadoras de la renta abarquen más de un período, como en los contratos de larga ejecución, ventas extraordinarias de pago diferido y remuneraciones anticipadas o postergadas por servicios prestados durante un largo espacio de tiempo.

Expresa más adelante, que en estos casos el Director dictará normas generales para cada grupo de contribuyentes y actividades similares y fijará el procedimiento para determinar o distribuir los ingresos en diversos ejercicios y para practicar el ajuste final que corresponda. Dichas normas generales están contenidas en la Circular N° 17, de 3 de Marzo de 1980. Señala a continuación, que le interesa determinar el criterio interpretativo de este Servicio, respecto de la aplicabilidad de la norma de distribución de los ingresos en los diversos ejercicios, en relación a un contrato de arriendo de un bien raíz, cuyo plazo de duración es de 12 años, expresando, que no obstante haberse pactado el pago de las rentas sobre una base mensual, su pago fue anticipado íntegramente a la fecha de inscripción de dicho contrato en el Conservador de Bienes Raíces, otorgándose por esta circunstancia un importante descuento de las rentas por parte del arrendador.

Por lo tanto sostiene, que a su o entender, y conforme al criterio cuya confirmación se solicita, en la especie, resulta plenamente aplicable las normas contenidas en el Artículo 15º de la Ley de la Renta, en orden a distribuir los ingresos en los diversos ejercicios y practicar un ajuste final al término del contrato, ello de acuerdo a lo señalado en la propia norma citada y lo establecido en la Circular N° 17, de 3 de marzo de 1980. De hecho, ese ha sido el criterio aplicado por el contribuyente durante la vigencia del contrato, que ya tiene varios años de vigencia. En abono de este criterio interpretativo, debe considerarse el hecho que el contrato tiene una cláusula que obliga al arrendador a restituir los anticipos de renta percibidos, en el caso de terminación anticipada del contrato. Sin perjuicio de lo anterior, le interesa precisar si el contribuyente puede modificar a futuro dicho criterio, reconociendo como ingresos devengados en un solo ejercicio, todas las rentas mensuales correspondientes al plazo de vigencia del contrato que aún no ha transcurrido.

En relación con lo anterior, solicita se confirme el criterio interpretativo aplicado hasta la fecha respecto de la materia en consulta y, asimismo, establecer la factibilidad de cambio de criterio en los términos reseñados anteriormente.

2.- Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que el Artículo 15º de la Ley de la Renta, establece una norma de carácter general para la imputación de los ingresos en los períodos que correspondan, señalando al respecto que éstos deben incluirse en el ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las normas pertinentes de la Ley de la Renta y el Código Tributario.

No obstante la existencia de dicha regla general, la misma disposición legal en comento contiene una norma de excepción, estableciendo al efecto que la normativa de carácter general antes citada no se aplicará cuando se trate de operaciones generadoras de la renta que abarquen más de un período, como ocurre en el caso por ejemplo, de los contratos de larga ejecución, ventas extraordinarias de pago diferido y remuneraciones anticipadas o postergadas por servicios prestados durante un largo espacio de tiempo. En estas situaciones excepcionales, agrega el citado precepto, el Director del Servicio dictará normas generales para cada grupo de contribuyentes de actividades similares y fijará el procedimiento para determinar o distribuir los ingresos en los diversos ejercicios y para practicar el ajuste final que corresponda.

De acuerdo a lo antes expresado, se puede apreciar que la norma de excepción establecida en el Artículo 15º de la ley del ramo, tiene aplicación efectiva sólo en los casos en que las operaciones se desarrollen en el curso de dos o más ejercicios, y de acuerdo a las cláusulas de los respectivos contratos celebrados entre las partes, la renta se devengue o perciba en su totalidad en el primer ejercicio o en más de un período tributario.

De esta manera, la norma en comento persigue la aplicación de los impuestos sobre una renta líquida definitiva obtenida de la operación realizada, esto es, una vez que sea posible rebajar los gastos y costos de importancia relativos a la operación, y dada las características de ésta los cuales sólo se

materializarán, generarán o conocerán en más de un período tributario o al término de la obra o prestación del servicio, según corresponda. La norma en comentario al señalar a vía de ejemplo a los contratos de larga ejecución y otros que indica, se está refiriendo a aquellos contratos que son de larga duración por lo dilatado del desarrollado de su cumplimiento, excluyéndose como antecedente para su calificación, la forma de pago del precio o de la remuneración correspondiente. Tal situación se da a vía de ejemplo, en la construcción de caminos, puentes, grandes edificios, aeropuertos, ventas extraordinarias de pago diferido o remuneraciones pagadas anticipadamente, etc., en que el costo real de la operación sólo se podrá conocer al término de la obra o servicio respectivo.

3.- En el caso en consulta, si bien es cierto que la operación en cuestión podría comprenderse dentro del concepto de remuneraciones anticipadas o postergadas a que se refiere la norma en comento, en la especie no se cumple el requisito esencial para que opere la excepción que contempla el precepto legal en cuestión, esto es, que la operación se desarrolle en más de un ejercicio tributario, requisito indispensable que contempla la disposición en análisis. Es necesario recordar, que el objetivo de la norma que se comenta, es la de evitar la aplicación de impuestos sobre cantidades respecto de las cuales falta rebajar los gastos o costos asociados a dichos ingresos, los que se incurrirán en ejercicios futuros, situación que no se da en el caso en estudio, ya que no existen costos o gastos pendientes de imputación o de deducción de los ingresos percibidos que se puedan generar en los ejercicios siguientes, siendo la principal causa o circunstancia de haberse recibido en forma anticipada tales ingresos, según se indica en la presentación, el hecho de obtenerse u otorgarse un importante descuento por parte del arrendador del bien raíz.

4.- Atendido lo anteriormente expuesto, debe concluirse que la operación descrita por el recurrente no se comprende dentro de aquellas a que se refiere el Artículo 15º de la Ley de la Renta, correspondiendo, por lo tanto, que las rentas percibidas anticipadamente tributen conforme a las normas generales de la ley del ramo, esto es, de acuerdo a lo dispuesto por los Artículos 2º N os 2 y 3 y 29 de la ley precitada, en el ejercicio en que sean percibidas o devengadas, cualquiera de las condiciones que ocurra primero.