

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS ACTIVIDADES DESARROLLADAS POR LAS UNIVERSIDADES

Luis González Silva

Magíster en Tributación,
Universidad de Chile.
Colaborador CET.



1.- INTRODUCCIÓN

Las Universidades son entidades que, al menos según las normas que las rigen, no persiguen fines de lucro y su principal función es contribuir a la educación de calidad de sus alumnos. Actualmente en Chile las Universidades pueden ser Públicas o Privadas, ésta últimas comenzaron a aparecer en el año 1981, a propósito de la entrada en vigencia del DFL N° 1, del Ministerio de Educación Pública.

Considerando la tributación de las actividades que desarrollan las Universidades, y considerando sus características y la importante función que ellas realizan, el legislador tuvo a bien incorporar una serie de franquicias tributarias que las benefician.

Una de las franquicias referidas en el párrafo anterior es la exención personal que beneficia a estas entidades conforme a lo señalado expresamente en el N° 4 del artículo 13 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, pero sólo respecto de la actividad docente propiamente tal.

A través del presente reporte analizaremos el origen de la diferencia que existe en la tributación en el IVA entre las Universidades Públicas y Privadas, la tributación en el IVA aplicable para las demás actividades que desarrollan este tipo de entidades, el eventual derecho al crédito fiscal al que tendrían derecho y lo que ha señalado el Servicio de Impuesto Internos sobre estas materias.

2.- ASPECTOS GENERALES DE LAS UNIVERSIDADES

Por definición la Universidad es una institución de educación superior, de investigación, raciocinio y cultura que, en el cumplimiento de sus funciones, debe atender adecuadamente los intereses y necesidades del país, al más alto nivel de excelencia²⁵⁶.

Hasta antes de la publicación y entrada en vigencia del DFL N° 1, de 1981, en Chile sólo existían las Universidades Públicas, es decir, aquellas creadas por el Estado de Chile. Con la dictación de dicho decreto nació la posibilidad de crear Universidades Privadas, con lo cual se instauró en nuestro país un modelo de educación superior en donde conviven Universidades Públicas y Privadas.

Las Universidades Privadas deben constituirse como personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro y se regirán por las disposiciones del señalado Decreto y de sus respectivos estatutos; supletoriamente, les serán aplicables las disposiciones del Título XXXIII del Libro I del Código Civil, en lo que no sean incompatibles con aquéllas²⁵⁷.

Como se expresará más adelante, la distinción entre Universidades Públicas y Privadas, desde el punto de vista de la materia que nos convoca, es importante, puesto que marcará la definición de un hecho gravado con Impuesto al Valor Agregado²⁵⁸.

²⁵⁶Artículo 1° del DFL N° 1, de 1981.

²⁵⁷Artículo 15° del DFL N° 1, de 1981.

²⁵⁸En adelante, indistintamente IVA.

3.- ACTIVIDAD DOCENTE DESARROLLADA POR LAS UNIVERSIDADES Y SU AFECTACIÓN CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.1.- Concepto de Actividad Docente.

Conforme a lo señalado en el artículo 2 del DFL N° 1, los fines de la Universidad son:

- i. Promover la investigación, creación, preservación y transmisión del saber universal y el cultivo de las artes y de las letras;
- ii. Contribuir al desarrollo espiritual y cultural del país, de acuerdo con los valores de su tradición histórica;
- iii. Formar graduados y profesionales idóneos, con la capacidad y conocimientos necesarios para el ejercicio de sus respectivas actividades;
- iv. Otorgar grados académicos y títulos profesionales reconocidos por el Estado, y
- v. En general, realizar las funciones de docencia, investigación y extensión que son propias de la tarea universitaria.

Del texto legal citado se desprende que la Universidad tiene principalmente 3 funciones o fines, a saber: la docencia, la investigación y la extensión.

Al principal concepto que nos abocaremos en este reporte es la docencia, entendida como aquella actividad propia de la Universidad referida específicamente a enseñar o educar.

En este sentido, la autoridad tributaria no ha estado ajena a este concepto, a través del Oficio N° 4464, del 10.12.1999, incluye dentro del concepto de docencia a diversas manifestaciones de tipo cultural, que implican una labor de extensión destinada a desarrollar las facultades intelectuales o morales del ser humano, a perfeccionar los sentidos o a desarrollar la fuerza física, tales como espectáculos teatrales, de danza, coros, orquestas sinfónicas, conjuntos folklóricos, ediciones de libros, revistas, folletos, fascículos, periódicos y otros, siempre y cuando tales actividades tengan un carácter eminentemente cultural y no constituyan un mero esparcimiento o diversión.

3.2.- Análisis de la Tributación de la Actividad Docente o Educacional con el IVA.

La Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios²⁵⁹, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 825, de 1974, en su artículo 8° grava con IVA a los servicios, entendiéndose por tales a la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una remuneración, siempre que dicha acción o prestación provenga de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta²⁶⁰. A su vez, el citado N° 4 del artículo 20 incluye, dentro de otras rentas, aquellas obtenidas por colegios, academias e institutos de enseñanza particular, y otros establecimientos particulares de este género.

Asimismo, el N° 4 del artículo 13 de la LIVS establece una exención personal respecto de los establecimientos de educación, beneficio limitado a los ingresos que perciban en razón de actividad docente propiamente tal que realicen.

De las normas transcritas parece claro que la actividad educacional no quedará afecta al IVA, dada la existencia de una exención personal para los establecimientos que desarrollen dicha actividad, sin embargo, del tenor literal de lo dispuesto en el N° 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta²⁶¹, calificarían, en primer término, como un servicio gravado con IVA aquellos cuya renta provenga de las actividades desarrolladas por las entidades “particulares” que allí se señalan, quedando, posteriormente, exentas de dicho tributo por disposición expresa del N° 4 del artículo 13 de la LIVS.

Es preciso señalar que la incorporación de la actividad educacional al N° 4 del artículo 20 de la LIR, desarrollada por colegios, academias e institutos de enseñanza particular, y otros establecimientos particulares de este género, se efectuó a través del D.L. N° 1.604, del 03.12.1976, del Ministerio de Hacienda, por lo que hasta dicha fecha tales rentas, al no tener una clasificación expresa, se clasificaban en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, por lo que no quedaban afectas al IVA.

Antes de aplicar lo antes expuesto al ámbito de las Universidades, debemos reiterar que hasta el año 1980 en Chile sólo existían las Universidades Estatales, situación que cambió a partir del año 1981, con la dictación del DFL N° 1, el cual fija normas sobre Universidades y establece la posibilidad de crear tales entidades, las que deberán constituirse como personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro, rigiéndose

²⁵⁹En adelante indistintamente LIVS.

²⁶⁰Artículo 2 N° 2 de la LIVS.

²⁶¹En adelante indistintamente LIR.

por las normas de dicho decreto, sus estatutos y, supletoriamente, lo establecido en el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, en lo que no sean incompatibles con aquéllas²⁶².

Dicho lo anterior, cuando se incorporó la actividad educacional o docente al N° 4 del artículo 20 de la LIR, nunca se pensó en gravar con IVA a las Universidades por este tipo de actividades, toda vez que, al ser entidades estatales, quedan fuera del concepto de “particular”²⁶³ a que se refiere tal norma legal, clasificándose las rentas obtenidas por dichas Universidades en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, y por tanto, no gravadas con IVA. Esto también fue señalado por el Servicio de Impuesto Internos a través de la Circular N° 47, del 13.04.1977, en el N° 1 del apartado III, en donde expresamente dice que la actividad docente de las Universidades se clasifica en el N° 5 del artículo 20 de la LIR.

A partir del año 1981, se dictó el ya comentado DFL N° 1, el cual dio paso a la creación de las Universidades Privadas en nuestro país, por lo que sería válido preguntarse si estas entidades podrían estar insertas en el concepto de “otros establecimientos particulares de este género” a que alude el N° 4 del artículo 20 de la LIR, con lo que la actividad docente de éstas cabría dentro del hecho gravado de Servicio, pero se encontraría exenta del IVA en virtud del N° 4 del artículo 13 de la LIVS. Recurriendo al significado del concepto “privado”, entendido como aquello que no es de propiedad o uso público, no queda más que concluir que las Universidades Privadas se encontrarían clasificadas en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, por tanto gravadas con IVA, pero exentas de tal tributo.

Finalmente, cabe concluir entonces, que la actividad docente o educacional que desarrollan las Universidades puede constituir un hecho no gravado con IVA o un hecho exento de IVA, dependiendo de si la Universidad es pública o privada. En ambos casos el IVA no será recargado a los usuarios de los servicios docentes o educacionales que prestan las Universidades, pero en el evento que desapareciera la exención personal contenida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS claramente los privados se verían perjudicados, puesto que sus aranceles incluirían el IVA.

²⁶²Artículo 15 del DFL N° 1, de 1981.

²⁶³Entendiendo el concepto “particular” como aquello privado, o de lo que no es de propiedad o uso público, quinta acepción de la palabra “particular”, según el diccionario de la lengua española, 22ª edición, año 2001.

4.- PRONUNCIAMIENTOS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS SOBRE LA MATERIA²⁶⁴.

4.1.- Actividad Docente o Educacional constituye un hecho no Gravado con IVA.

Dentro de la vasta jurisprudencia administrativa emanada desde la autoridad tributaria, nos encontramos con lo señalado en el Oficio N° 310, del 31 de enero de 2012, en el cual señala que las actividades docentes o educacionales desarrolladas por las Universidades no constituyen un hecho gravado con el IVA, en razón de que tales actividades se clasificarían en el N° 5 del artículo 20 de la LIR.

Dicho pronunciamiento hace referencia a otro Oficio²⁶⁵, en el cual un contribuyente consulta acerca de la calificación tributaria de una serie de prestaciones que efectúa una Universidad a terceros no estudiantes; dentro de los servicios consultados no se encuentra la actividad docente o educacional; sin embargo el SII, en el N° 4 de dicho pronunciamiento generaliza, señalando que *“De acuerdo a instrucciones impartidas por este Servicio, para efectos tributarios, las actividades educacionales o docentes desarrolladas por las Universidades, se encuentran comprendidas en el N° 5 del artículo 20 de la Ley de la Renta...”*, razón por la cual concluye que tales actividades no estarían gravadas con IVA.

En ninguno de los oficios aludidos el SII hace un análisis más detallado de por qué clasifica la actividad docente o educacional en el N° 5 del artículo 20 de la LIR; es más, en el Oficio N° 310 antes comentado hace mención a la exención personal del N° 4 del artículo 13 de la LIVS, señalando que dentro del concepto de “establecimientos de educación” se encontrarían las Universidades, sin distinguir entre Públicas o Privadas.

4.2.- Actividad Docente o Educacional constituye un hecho exento de IVA.

A través del Oficio N° 2993, del 25.10.2007, mediante el cual una Universidad Privada consulta respecto a la tributación en IVA por servicios educacionales a distancia que desea prestar, el SII hace un análisis del hecho gravado de Servicio y de la exención contenida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS.

²⁶⁴En adelante indistintamente SII.

²⁶⁵Oficio N° 4464, del año 1999.

La autoridad tributaria señala como conclusión que los establecimientos de educación están exentos del Impuesto al Valor Agregado, sin hacer alusión expresa a la propiedad de dichos establecimientos, públicos o privados.

Extrañamente, al final del Oficio en comento, haciéndose cargo de los efectos en el Impuesto a la Renta de los servicios consultados, el SII señala que la actividad educacional, para efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se clasifica en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, lo cual nos genera desconcierto, puesto que, como ya sabemos, existe una relación directa entre las actividades clasificadas en los N° 3 y 4 del artículo 20 de la LIR y la definición de Servicio contenida en la LIVS, entendiéndose que sólo dichas actividades quedarían gravadas con IVA, pudiendo quedar posteriormente exentas. Sin embargo lo anterior, el SII en primera instancia señala que se trataría de una actividad exenta de IVA y, posteriormente, establece que la misma actividad constituiría un hecho no gravado con IVA, al clasificarla en el N° 5 del artículo 20 de la LIR.

4.3.- Actividades Desarrolladas por las Universidades Asimiladas a la Docencia.

Además de la docencia propiamente tal, las Universidades desarrollan una serie de actividades remuneradas que conviene analizar su afectación con el IVA y si ellas se encontrarían insertas en el concepto de “educación o docencia”, interiorizándonos también de lo que ha dicho la autoridad tributaria al respecto.

4.3.1- Emisión de Certificados.

Usualmente los alumnos requieren a la Universidad la emisión de certificados para distintos fines, tales como: concentraciones de notas, certificado de alumno regular, etc., por los cuales pagan una suma de dinero.

Desde un punto de vista tributario, esta operación constituiría el hecho gravado de venta definido por la LIVS, por lo que la Universidad se encontraría obligada a recargar el IVA al solicitante, para posteriormente cumplir con la obligación tributaria principal y accesoria que señala dicha ley.

No obstante lo anterior, la autoridad tributaria ha señalado²⁶⁶ que la emisión de tales certificados forma parte de la actividad educacional o docente que desarrolla la Universidad, razón por la cual, en virtud de la exención personal establecida en el N° 4 del artículo 13 de la LIVS, se encontraría exenta de IVA.

²⁶⁶A través de Oficio N° 1.849, de 05.05.1999.

4.3.2- Servicios de Educación Vía Internet.

Junto con la masificación del uso de Internet, las Universidades han ampliado los tipos de servicios educacionales que ofrecen, por ejemplo a través del uso de la modalidad e-learning o educación a distancia, con lo cual se ha logrado no sólo la cobertura a nivel nacional de la educación superior y la especialización, sino también la internacionalización de ellas.

En este caso es claro distinguir que se trata de una actividad docente o educacional que desarrolla la Universidad, lo único que varía es que el alumno no está sentado en una sala de clases escuchando al profesor y tomando apuntes, sino que estará a varios kilómetros de distancia, en la comodidad de su hogar o en otro lugar con acceso a internet, pudiendo incluso hacer pausas para tomarse un descanso o contestar su teléfono celular sin incomodar a sus compañeros. Por lo antes dicho, si se trata de Universidades Privadas, estaríamos en presencia de un hecho gravado de servicio, que se encuentra exento de IVA por disposición expresa del N° 4 del artículo 13 de la LIVA.

Así también lo ha confirmado el SII, a través del Oficio N° 2993, del 25.10.2007, señalando que la educación a distancia está inserta dentro del concepto de docencia que desarrollan las Universidades.

5.- OTRAS ACTIVIDADES DESARROLLADAS POR LAS UNIVERSIDADES Y SU AFECTACIÓN CON IVA

En la práctica, las Universidades cuentan con profesores con distintos grados de especialización y dominio de diferentes materias, a través de los cuales se prestan servicios que podrían alejarse de lo que hemos venido analizando como actividad docente o educacional. Asimismo, estas entidades cuentan con inmuebles, hospitales, clínicas y centros de apoyo a empresas, etc., a través de los cuales también se presentan servicios que distan bastante de lo que es la actividad docente propiamente tal. Veamos algunas de estas actividades, su análisis tributario y qué ha señalado el SII al respecto.

5.1.- Prestaciones de Salud.

Por diversas razones a las Universidades les interesa contar con centros de atención médica, laboratorios, clínicas u hospitales, a fin de prestar servicios a terceros y que, obviamente, son remunerados. Tales servicios pueden consistir en atenciones ambulatorias o no, y pueden comprender a personas y animales.

Los servicios prestados por hospitales, clínicas o laboratorios y otros establecimientos análogos particulares se encuentran clasificados en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, por lo que constituyen un hecho gravado de servicio, que cuentan con una exención personal establecida en los N° 6 y 7 del artículo 13 de la LIVS²⁶⁷. Del mismo modo, los Hospitales dependientes de las Universidades reconocidas por el Estado cuenta con una exención personal por los ingresos propios del giro, según lo señala el N° 5 del artículo 13 de la LIVS.

Por su parte, el SII comparte lo expuesto en el párrafo anterior²⁶⁸, precisando que las atenciones ambulatorias califican como un hecho no gravado con IVA, por no constituir una atención médica y de enfermería continua. Asimismo, ha precisado²⁶⁹ que la exención del N° 7 del artículo 13 de la LIVS aplica para prestaciones establecidas por ley y que tiene el límite del arancel FONASA, por lo que el monto de las prestaciones médicas que exceda a dicho tope estará gravado con IVA.

5.2.- Análisis y Exámenes.

Al igual que el caso de las prestaciones de salud, las Universidades cuentan con laboratorios de análisis de distinta índole, los que muchas veces son utilizados con fines académicos, para práctica de las especialidades de las carreras que imparten, pero igualmente existe una remuneración pagada por el beneficiario del servicio.

Las actividades desarrolladas por laboratorios se encuentran clasificadas en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, razón por la cual constituyen un hecho gravado de servicio, y por tanto, éstas se encuentran afectas al Impuesto al Valor Agregado.

Lo dicho en el párrafo anterior también lo confirmó el SII a través del Oficio N° 2653, del 02.10.1998, en el cual, a pesar que el consultante señala que se enmarcan dentro de la actividad docente, la autoridad efectúa su análisis sin atender a tal especificación, considerando a través de ello que éstas no se enmarcan dentro del ámbito de la docencia.

²⁶⁷El N° 6 del artículo 13 se refiere a aquellas prestaciones incorporadas en el arancel y financiadas a través del Fondo Nacional de Salud (FONASA) y el N° 7 de dicho artículo se refiere a las prestaciones financiadas a través de las Instituciones de Salud Previsional (ISAPRE).

²⁶⁸Según Oficio N° 2.815, del 30.06.2004.

²⁶⁹A través de Oficio N° 4.363, de 24.10.2006

5.3.- Asesoría y Asistencia Técnica, Consultorías.

Puede sonar extraño que una Universidad se dedique a prestar servicios de asesorías y asistencia técnica o consultoría en general, puesto que dicha actividad está más relacionada a entidades que persiguen fines de lucro. Sin embargo, las Universidades prestan este tipo de servicios, los que consisten básicamente en entregar un informe con opiniones o sugerencias de expertos respecto a una materia consultada.

Este tipo de servicios no se encuentran expresamente señalados en los N° 1 al 4 del artículo 20 de la LIR, debiendo clasificarse en el N° 5 de dicho artículo, razón por la cual no enmarcan dentro del hecho gravado de servicio, constituyendo así un hecho no gravado con IVA.

La autoridad tributaria ha confirmado²⁷⁰ lo antes expuesto, señalando que tales actividades constituyen un hecho no gravado con IVA, aun cuando se efectúen con personal docente de dicha entidad. Cabe hacer presente que estas actividades no están gravadas con IVA porque no se clasifican en los N° 3 y 4 del artículo 20 de la LIR, en consecuencia, no constituyen un hecho exento de IVA por el hecho de efectuarse con personal de la Universidad o por enmarcarse dentro del concepto de actividad docente o educacional.

5.4.- Arrendamiento de Instalaciones.

Las Universidades necesitan una infraestructura adecuada para el desarrollo de sus actividades, es así como observamos grandes edificios, con espacios para efectuar actividades deportivas, piscina, salas para eventos, etc. Es común que estas entidades arrienden sus instalaciones, obteniendo así ingresos que contribuyen a su financiamiento.

Conforme a lo señalado en la letra g) del artículo 8 de la LIVS, el arrendamiento de inmuebles amoblados constituye un hecho gravado especial asimilado a servicio, con lo cual tales operaciones estarán afectas a IVA, por lo que las Universidades, en el evento de entregar en arrendamiento dichos bienes, se encontrará obligada cumplir con las obligaciones tributarias respectivas.

Aun cuando no existe pronunciamiento expreso, por parte del SII, respecto a la entrega en arrendamiento de inmuebles amoblados de una Universidad a un tercero, siguiendo con la lógica interpretativa de la autoridad tributaria, el arrendamiento de inmuebles

²⁷⁰A través del Oficio N° 4.464, del 10.12.1999.

amoblados debería ser analizado como una operación que no enmarca en el ámbito de la docencia, quedando en consecuencia, afecto a IVA.

6.- DERECHO AL IVA CRÉDITO FISCAL

Conforme a lo señalado en el artículo 23 de la LIVS, D.L. N° 825, aquellos contribuyentes afectos a IVA tendrán derecho a imputar en contra de su débito fiscal, el crédito fiscal que les haya sido recargado en la compra o importación de bienes y/o servicios, conforme a las normas que dicho artículo enumera.

En razón de lo anterior, cuando una Universidad efectúe alguna actividad que no se enmarca dentro de la actividad docente propiamente tal, y se encuentre inserta dentro de la definición de un hecho gravado de venta o servicio, y afecta al IVA, dicha entidad podrá hacer uso del impuesto que le ha sido recargado en la compra o importación de bienes y/o utilización de servicios que se relacionen directamente con tales operaciones afectas. Así por ejemplo, en el evento que la Universidad destine un inmueble amoblado para su arrendamiento, hecho gravado afecto a IVA, el Impuesto al Valor Agregado que le fue recargado en la compra de los muebles utilizados para dicho amueblamiento podrá ser deducido, en su totalidad, del IVA débito fiscal.

Cabe precisar que, para tener derecho al crédito fiscal de IVA, se deberán cumplir todos los requisitos que establece la Ley, es decir, debe existir una factura o, en caso de una importación, una declaración de ingreso, el IVA debe constar separadamente en tales documentos, se deben observar todos los requisitos del artículo 23 de la ley del ramo y tales documentos deben ser anotados en el libro de compra y venta.

6.1.- Proporcionalidad del IVA Crédito Fiscal.

Conforme a lo señalado en el N° 3 del artículo 23 de la LIVS, cuando existan compras o importaciones de bienes o utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y exentas, el IVA crédito fiscal se deberá calcular en forma proporcional, conforme a las normas que establezca el Reglamento. El Reglamento, en su artículo 43 establece el procedimiento para el cálculo de IVA Crédito Fiscal Proporcional.

Considerando el ejemplo antes expuesto, suponiendo que los gastos de luz son facturados a la Universidad sin hacer distinción entre sus dependencias, podríamos decir que tal suministro clasificaría dentro de la especificación que hace el N° 3 del artículo 23, por lo que dicha entidad deberá seguir el procedimiento descrito en el artículo 43 del Reglamento para determinar el IVA Crédito Fiscal Proporcional que

corresponde imputar en contra del débito fiscal que se genere por el arrendamiento de su inmueble amoblado. Es decir, deberá efectuar lo siguiente:

- i. Identificar el IVA Crédito Fiscal de utilización común, para el caso de nuestro ejemplo dicho crédito está compuesto por aquel relacionado al suministro de energía eléctrica.
- ii. Calcular la proporción que representan las ventas o servicios afectos en el total de ventas o servicios del período tributario respectivo.
- iii. Aplicar el porcentaje determinado en el punto anterior al IVA Crédito Fiscal de utilización común, con lo cual se obtendrá el monto del IVA Crédito Fiscal Proporcional, el cual deberá ser sumado al IVA Crédito Fiscal que está relacionado directamente a la operación afecta, formando así el IVA Crédito Fiscal total del período, el cual será imputado al IVA Débito Fiscal generado en el arrendamiento del inmueble amoblado.

Respecto al cálculo de la Proporcionalidad del IVA Crédito Fiscal cabe hacer presente la diferencia que se genera entre lo que señala la LIVS y lo que especifica su Reglamento. Al leer detenidamente la Ley podemos ver que en el N° 3 del artículo 23 ella señala expresamente que se deberá efectuar la proporcionalidad cuando existan operaciones gravadas y exentas. A su vez, el Reglamento, en su artículo 43, hace alusión a operaciones gravadas y “no gravadas” o exentas. Como se aprecia, claramente el Reglamento va más allá de lo que señala la Ley, incorporando a las operaciones No Gravadas con IVA en el cálculo de la Proporcionalidad, lo escapa a toda lógica, puesto que en el ámbito de la Jerarquía de las Normas, la Ley está por sobre el Reglamento.

Lo dicho en el párrafo anterior reviste especial importancia en el tema que nos convoca, puesto si nos avocamos a lo que señala la Ley, las Universidades Públicas, en el evento que efectuasen alguna actividad que constituyera un hecho gravado afecto a IVA, no estarían obligadas a determinar proporcionalidad, dado que sólo generarían operaciones gravadas (afectas) y no gravadas. Por el contrario, si consideramos lo que dice el Reglamento, las Universidades Públicas sí tendrían que calcular el IVA Crédito Fiscal Proporcional. La autoridad tributaria, en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, considera lo señalado por el Reglamento.

7.- CONCLUSIONES

Las Universidades son entes sin fines de lucro, cuya actividad principal está orientada al ámbito de la educación superior, efectuando también acciones de investigación y

extensión. En nuestro país conviven las Universidades Públicas y las Privadas, éstas últimas datan desde el año 1981 a la fecha.

Son las Universidades Privadas las que se encuentran consideradas en la definición del hecho gravado de servicio que hace la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, toda vez que sus actividades de docencia se clasifican en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, sin embargo por disposición expresa del N° 4 del artículo 13 de la LIVS, éstas entidades se encuentran exentas de IVA por la actividad docente propiamente tal. Las actividades desarrolladas por las Universidades Públicas se clasifican en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, por lo que no enmarcan dentro del hecho gravado de servicio definido en la LIVS.

El SII ha señalado que la actividad de docencia propiamente tal también incluye a la labor de extensión que efectúan las Universidades, tales como espectáculos teatrales, de danza, coros, orquestas sinfónicas, conjuntos folklóricos, ediciones de libros, revistas, folletos, fascículos, periódicos y otros, siempre y cuando tales actividades tengan un carácter eminentemente cultural y no constituyan un mero esparcimiento o diversión.

Las Universidades también pueden desarrollar actividades distintas a la docencia, como por ejemplo, efectuar prestaciones médicas, exámenes de laboratorio, asesorías y asistencia técnica y arrendamiento de inmuebles, entre otros, las que, de calificar dentro de la definición de hecho gravado con IVA, no se encontrarán beneficiadas con la exención del N° 4 del artículo 13 de la LIVS, constituyendo así hechos gravados afectos a IVA, sin perjuicio de la exención del N° 5 de dicho artículo referente a hospitales dependientes del Estado o de Universidades reconocidas por éste.

En el evento que las Universidades efectúen operaciones afectas al IVA, tendrán derecho al uso del 100% del IVA Crédito Fiscal soportado en las adquisiciones de bienes o utilización de servicios que se afecten directamente a dichas operaciones. Si dicho Crédito Fiscal de IVA no puede ser identificado directamente a las operaciones afectas, o dicho de otro modo, si dicho impuesto constituye una IVA Crédito Fiscal de utilización común, la Universidad se encontrará en la obligación de calcular un IVA Crédito Fiscal Proporcional.