

LA CALIFICACIÓN DE LOS CONTRATOS: EL CASO DE LA EDUCACIÓN

CHARACTERIZATION OF CONTRACTS: THE CASE OF EDUCATION

Gloria Flores Durán*

RESUMEN: Analiza cómo nuestro derecho tributario requiere la calificación jurídica y tributaria de los contratos, para efectos de aplicar correctamente los impuestos de primera categoría, IVA e impuesto adicional, lo que conlleva, en el caso específico de los servicios educativos, examinar sus particularidades y efectuar un estudio riguroso de cada caso.

Palabras clave: calificación de los contratos, educación, IVA, impuesto adicional.

ABSTRACT: *It analyzes how our tax law requires the legal and tax characterization of contracts to correctly apply corporate tax, VAT and withholding tax, and demands regarding educational services, to examine its particularities and perform a rigorous study of each case.*

Keywords: *characterization of contracts, education, VAT, withholding tax.*

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo aborda la calificación jurídica y tributaria, tomando como ejemplo el caso de los servicios educacionales, mostrando cómo la calificación jurídica reviste especial importancia en el ámbito del derecho tributario debido a su complejidad y a ciertas particularidades normativas que veremos.

En este sentido, la adecuada calificación jurídica de los hechos y, en particular, de los hechos que dan forma a los contratos, nos servirán para reflexionar sobre aspectos

* Abogado Universidad de Concepción. Magíster en Contratación Comparada e Internacional Universidad de Chile. Profesora en las universidades Adolfo Ibáñez y de Concepción. Managing Director en KPMG. Correo electrónico: gloriaflores@kpmg.com. Recibido el 6 de agosto de 2025, aceptado el 4 de septiembre de 2025.

determinantes del método para la correcta aplicación de los tributos en Chile. A este respecto, cabe recordar que ello incluye tanto la interpretación de la ley¹ como la calificación e interpretación de los contratos, las que, al encontrarse regladas², posibilita que diferentes operadores del derecho lleguen a resultados al menos similares. Lo anterior, junto con hacer posible el control interno y externo de los actos de la administración tributaria, permite satisfacer uno de los principios básicos del derecho fiscal: la igualdad ante la ley.

Por lo mismo, junto con revisar los aspectos generales de los temas mencionados, examinaremos cómo cada ley fiscal puede ir estableciendo parámetros disímiles para efectos de calificar una misma prestación, lo que suele ser más evidente en el caso de los convenios internacionales sobre doble tributación.

De esta manera, profundizaremos en cómo se lleva a cabo el proceso de calificación, lo que exige ir revisando las diversas normas legales aplicables, pues la calificación para efectos tributarios es un proceso propiamente jurídico, sin perjuicio de que cada normativa pueda calificar de manera distinta una misma prestación.

Asimismo, al examinar la jurisprudencia administrativa, veremos como el Servicio de Impuestos Internos ha enfrentado la calificación jurídica cuando la modernización de las modalidades de enseñanza obliga a calificar hechos que no podían haber sido previstos cuando se dictaron las reglas comentadas, como ocurre, por ejemplo, en el caso de las prestaciones realizadas por medios digitales.

Todo esto nos permitirá apreciar que solo mediante un análisis jurídico – el que implica estudiar normas legales– podemos calificar los contratos para poder aplicar la reglamentación impositiva en consonancia con los principios jurídicos de autonomía de la voluntad y de la buena fe contractual.

2. LA CALIFICACIÓN DE LOS HECHOS

Comenzaremos nuestro estudio poniendo énfasis en la importancia de una labor que ha sido desarrollada en extenso por el Derecho Procesal: la determinación de los hechos y circunstancias relevantes para un caso. Ello, porque necesitamos conocer los hechos para efectos de poder luego llevar adelante su calificación.

La determinación de los hechos y circunstancias relevantes implica una actividad probatoria. Es decir, los hechos que se van a evaluar a la luz de normas legales deben encontrarse debidamente sustentados pues requieren ser acreditados.

De ahí que, en la práctica, la documentación de las relaciones contractuales resulta ser tan importante, y por supuesto, requiere que dicha documentación sea fiel reflejo de los hechos que trata de respaldar. Asimismo, en muchos casos será relevante también acreditar los elementos y consideraciones de la formación del respectivo acuerdo de voluntad, por lo que también será necesario contar con los antecedentes que den cuenta de la negociación efectuada por las partes, por ejemplo, las comunicaciones y correos electrónicos intercambiados por quienes participaron en tales negociaciones.

¹ VERGARA QUEZADA (2021) p. 47.

² LÓPEZ SANTA MARÍA y ELORRIAGA DE BONIS (2017) pp. 522-527.

Ahora bien, la doctrina ha destacado la dificultad implícita de la calificación señalando, por ejemplo, la labor de un fumigador, ¿cómo se califica? ¿Es sanitaria, agrícola, ecológica? o, destacando el humor con el que se puede tomar un caso, ¿es aeronáutica?³.

De la misma manera, aun cuando, como han dicho los autores, la prestación de un profesor haciendo clases es evidentemente educacional⁴, no libera de complejidad a esta materia; lo que es posible evidenciar con un ejemplo simple: la calificación de los hechos relacionados con un curso de capacitación. Imaginemos que se nos dice que se ha dictado los últimos tres años, mediante video conferencia, todos los martes del mes de abril, a las seis de la tarde.

De los hechos antes presentados, pareciera que la hora en la que se dicta el curso sería relevante; pero ello solo lo podemos dilucidar si conocemos previamente las normas aplicables.

Por ejemplo, si consideramos que el curso se dicta por video conferencia, conocedores de la normativa, dicha circunstancia nos llevará a indagar más en los hechos del caso, en particular, respecto a la residencia y el domicilio de los involucrados, como factor de conexión relevante para efectos de la tributación.

Luego, a partir igualmente de las reglas fiscales relevantes, sabremos que es necesario establecer primero si se configura un hecho gravado con IVA y de ser así, si aplicaría alguna exención. A continuación, cabría revisar si la respectiva renta se encontraría afecta a impuesto adicional, y si existe alguna liberación de este último tributo, por ejemplo, si fuere aplicable un convenio sobre doble tributación.

En otras palabras, en el caso planteado, dada la vinculación que hace la ley entre el IVA y la aplicación práctica del impuesto adicional, para dilucidar el tratamiento frente al IVA, nos vemos obligados a revisar también las normas que regulan el impuesto adicional, debiendo atender asimismo a los tratados internacionales que, de ser aplicables, pueden traer como consecuencia que nuestro país no tenga competencia para afectar la prestación con el impuesto adicional. Por tanto, de ser el caso, será necesario revisar toda otra serie de hechos y circunstancias, por ejemplo, para determinar el domicilio conforme al convenio.

Todo esto sirve para hacer presente que estos análisis requieren estudio y disciplina para no descuidar ninguno de los pasos del método jurídico de investigación, lo que a su vez nos permite descartar errores en el análisis.

Sobre el particular, la doctrina ha resaltado cómo el método de investigación utilizado tradicionalmente en las escuelas de derecho es muy útil en el derecho tributario, lo que, no obstante, no excluye el problema recién planteado⁵, y que en los procesos judiciales se puede designar como “el enfoque del «ir y venir de la mirada» entre el hecho y la norma, como una forma de razonamiento que le permite al juez fijar los «hechos sustanciales controvertidos» en una etapa temprana del litigio”⁶.

³ DUMAY PEÑA y MONTES ZÁRATE (2010) p. 17.

⁴ DUMAY PEÑA y MONTES ZÁRATE (2010) p. 16.

⁵ SEGUEL MALAGUEÑO (2021) pp. 17-48.

⁶ LARROUCAU TORRES (2017) pp. 159-183.

Ahora bien, en muchos casos, junto con calificar un contrato, lo que en sí es una tarea difícil y, tal como lo ha señalado la doctrina, implica subsumir el acuerdo de las partes conforme a tipos previstos en la legislación⁷, será necesario, además, interpretarlo, lo que igualmente es una labor compleja que, para efectos fiscales, tal como ocurre con la interpretación de la ley⁸, es una actividad reglada⁹.

Es decir, ante la posibilidad de llegar a diferentes interpretaciones de la manifestación de voluntad de las partes que conformó el contrato, quien deba aplicar las reglas impositivas deberá seguir las normas sobre interpretación de los contratos previstas en el Código Civil a efectos de llegar a un resultado controlable por terceros conforme a reglas previamente establecidas por el legislador.

Sin perjuicio de lo dicho, también es muy importante recordar que, en nuestro sistema jurídico, la voluntad de las partes sigue siendo el elemento central de la actividad contractual, por lo mismo, el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido que “en virtud del principio de la autonomía de la voluntad, consagrado, entre otros, en los artículos 1437, 1545 y 1560 del Código Civil, las partes contratantes son libres para establecer y regular sus relaciones jurídicas, teniendo como límite que los actos y contratos celebrados no sean contrarios a la ley, sea imperativa o prohibitiva, el orden público o las buenas costumbres”¹⁰.

Adicionalmente, la tributación depende en gran medida del derecho contractual, considerando que el tráfico jurídico tiene como efecto la creación, modificación y extinción de obligaciones cuantificables, lo que tiene como efectos alteraciones patrimoniales positivas o negativas que se traducen en ingresos, costos, gastos, etc.

Por ello, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que “en el caso de los actos jurídicos bilaterales esa voluntad libre se expresa en un contrato que, más allá de sus efectos relativos –restringido a los derechos y obligaciones generados por dichos acuerdos– crea una nueva realidad, un nuevo status jurídico, la mayor parte de las veces de carácter económico, que implica un desplazamiento de bienes de un patrimonio a otro, situación que no puede ser desconocida por terceros ni por las propias partes que participaron en él”¹¹.

Tampoco debemos olvidar que, en nuestro derecho, el contrato no se debe confundir con el documento que da cuenta del acuerdo de voluntades. Adicionalmente, se debe tener presente también que nuestro derecho contractual no es literalista, de manera que los contratos no solo obligan a lo que ellos expresamente disponen, sino que, además, producto del principio de buena fe reconocido en el Código Civil, ellos obligan también a todas las cosas que emanan de la naturaleza de la obligación, o que por ley o la costumbre pertenecen a ella.

Por lo dicho, el Servicio de Impuestos Internos ha indicado que conforme a “lo disponen los artículos N°s. 1545 y 1546 del Código Civil, este contrato es una ley para los contratantes,

⁷ LÓPEZ SANTA MARÍA y ELORRIAGA DE BONIS (2017) pp. 467-472.

⁸ VERGARA QUEZADA (2021) p. 47.

⁹ LÓPEZ SANTA MARÍA y ELORRIAGA DE BONIS (2017) pp. 522-527.

¹⁰ Oficio SII N°486, de 2010.

¹¹ Oficio SII N°3.284, de 2009.

y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales; debiendo además ejecutarse de buena fe. Por consiguiente, obliga no sólo a lo que en él se expresa, sino a todas las cosas que emanan precisamente de la naturaleza de la obligación, o que por la ley o la costumbre pertenecen a ella”¹².

Dicho todo lo anterior, para abordar de manera didáctica esta materia, iremos analizando los casos que se pueden presentar, sin especular en hechos diferentes a los que en cada caso planteamos, lo que permitirá ir poniendo luz sobre algún punto jurídico interesante para nuestro análisis.

3. LA CALIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS

El derecho civil contiene clasificaciones respecto de las prestaciones acordadas por las partes, lo que da paso a la tipicidad contractual que, como indicamos, permite subsumir el acuerdo dentro de un tipo, lo que determinará las reglas aplicables en caso de silencio de las partes y en el evento de conflicto entre ellas, que suele ser lo más importante para el derecho fiscal, debido a que, por regla general, la administración tributaria nacional no se ocupa de la validez de los acuerdos de las partes¹³.

Luego, son muchas las vías que nos pueden llevar a hacer una calificación contractual, siendo algunas doctrinales y otras legales. Si podemos partir de una división doctrinal clásica de las prestaciones, diremos que las partes pueden acordar dar, hacer y no hacer algo.

Si recurrimos a las divisiones legales, las obligaciones de hacer las podemos dividir según el tipo de prestación. Al respecto, el Código Civil distingue entre obras materiales y obras inmateriales, dependiendo esa división del predominio de la inteligencia por sobre la obra de mano.

En el caso de la educación, evidentemente, ella califica como una prestación de hacer en la que predomina la inteligencia, por lo que es una obra inmaterial. Coloquialmente, en estos casos hablamos de prestación de servicios. Ciertamente la automatización de estas prestaciones no fue contemplada por el Código Civil; automatización que al reducir e incluso eliminar la interacción del ser humano con el beneficiario de la prestación, hace en extremo difícil la aplicación de esta clasificación, debido a que ella se hace considerando aspectos esencialmente humanos que, en este caso, solamente estarán presentes cuando se crea el sistema, programa o plataforma con la que luego interactúa el usuario.

Dicho eso, como veremos más adelante, debido a que las calificaciones que hacen las leyes fiscales solamente consideran la actividad humana en ciertos casos, por ejemplo, para efectos de los factores de conexión de los convenios, el problema anterior no es relevante para determinar la tributación de los servicios de educación prestados de manera remota.

Siguiendo con las calificaciones legales, el Código Civil dispone en su artículo 1915 que el arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a

¹² Oficio SII N° 1.771, de 2015.

¹³ Tradicionalmente, la posición del SII ha sido que, mientras no se dicte una sentencia firme que declara la nulidad de un acto jurídico, el mismo produce sus efectos. Una notable excepción fue el caso de las apuestas en línea. VERGARA QUEZADA (2023) pp. 34-35. Resol Ex. SII N° 26, de 2023.

conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.

Es decir, nuestra ley tiene una primera gran clasificación en la que el acuerdo en el que una parte se obliga a realizar una obra inmaterial es calificado como un arrendamiento de servicios inmateriales. Es necesario tener presente que esta es la clasificación más general, ya que luego el código regula toda otra serie de contratos, como los demás tipos de arrendamiento (cosas en general, predios en particular, transporte, entre otros), junto con la regulación de los demás contratos especiales (censo, sociedad, mandato, comodato, depósito, por nombrar algunos).

La doctrina ha resaltado que, debido a que cuando se redactó el Código Civil los contratos de servicios no tenían la importancia que han adquirido en la economía actual, la regulación de ellos no pudo prever la cantidad de problemas y particularidades que surgen del llamado tráfico jurídico.

También se ha destacado que en muchas ocasiones no son tan obvias las normas supletorias aplicables ante el silencio de las partes o ante el surgimiento de conflictos entre ellas¹⁴. Como adelantamos, las normas supletorias son relevantes ante el silencio de las partes y en caso en el que exista un conflicto por discrepancias entre ellas al aplicar lo acordado.

Además, tal como lo han explicado los autores, se debe tener presente que la normativa supletoria no llena cualquier silencio de las partes, porque “si las partes han mantenido silencio sobre un elemento esencial del contrato –por ejemplo si en una compraventa no existe precio o en un arrendamiento no existe renta– lo que sucederá –dependiendo del resto del contenido prescriptivo del acuerdo– es que o bien no habrá contrato o degenerará en otro contrato distinto”¹⁵.

En el caso del contrato de educación, incluso aquel celebrado por colegios y universidades, estamos frente a un acuerdo atípico porque, si bien existe una Ley General de Educación¹⁶, que define la materia de la manera más amplia posible, señalando que consiste en un “proceso de aprendizaje permanente que abarca las distintas etapas de la vida de las personas y que tiene como finalidad alcanzar su desarrollo espiritual, ético, moral, afectivo, intelectual, artístico y físico, mediante la transmisión y el cultivo de valores, conocimientos y destrezas”, no existe una regulación sistemática del contrato en cuestión.

Es decir, sin perjuicio de la mencionada definición legal amplia de educación, aquella normativa no regula el contenido del contrato de educación, por lo que los acuerdos relacionados con la educación son acuerdos atípicos en nuestro derecho.

4. LA CALIFICACIÓN TRIBUTARIA DE CIERTOS CONTRATOS

La regla general sobre supletoriedad de los vacíos de las leyes impositivas en Chile es similar a la normativa general del Código Civil, con la salvedad que los vacíos de las

¹⁴ BRANTT ZUMARÁN y MEJÍAS ALONZO (2016) pp. 71-103.

¹⁵ DE LA MAZA GAZMURI (2005) p. 1474.

¹⁶ Ley N° 20.370, cuyo texto vigente fue fijado por el DFL N° 2, de Educación de 2010, publicado el 2 de julio de 2010.

regulaciones tributarias son colmados incluso por reglas especiales que han establecido limitaciones sobre su aplicación supletoria a otros casos¹⁷. Esto se explica porque se requiere que en la mayor cantidad de casos sean utilizadas normas de rango legal para resolver los problemas de índole impositiva¹⁸.

Por supuesto, lo anterior no se opone a que las leyes fiscales establezcan tratamientos que se aparten del derecho común¹⁹ o que establezcan sus propias categorías, como ocurre en la materia que es objeto de este estudio, en la que existen tipos de contratos de servicios que no coinciden con tipos contractuales del derecho común.

Dentro de la Ley sobre Impuesto a la Renta el impuesto adicional es generoso en la incorporación de prestaciones que carecen de equivalente en el derecho común. Así, por ejemplo, nos encontramos con conceptos como gastos de embarque y desembarque, almacenaje, pesaje, muestreo y análisis de los productos, someter productos chilenos a fundición, refinación o a otros procesos especiales, todos los cuales son prestaciones que están asociadas a ciertos tratamientos tributarios preferenciales y, al no estar definidas en la ley fiscal y carecer de un derecho común aplicable, tuvieron que ser definidas por el propio Servicio de Impuestos Internos.

Lo anterior, por supuesto, no ha estado exento de polémicas. Por ejemplo, la administración fiscal ha interpretado históricamente que el efecto de la conjunción “y” en “muestreo y análisis de los productos”, implica que, si cualquiera de esas dos prestaciones se realiza de forma independiente, no se vería beneficiada con la exención del impuesto adicional²⁰.

Es decir, si se realiza en conjunto el muestreo y análisis de los productos, la prestación está exenta, en cambio, si se lleva a cabo un muestreo de productos, o un análisis de productos por separado, la prestación respectiva estará afecta al impuesto adicional.

Lo anterior, evidentemente, parece ser una interpretación poco sensata, considerando que la ley tributaria, si se caracteriza por algo, es por su mala técnica legislativa²¹; de ahí que presumir que el legislador fue en extremo cuidadoso con las comas y las conjunciones en este caso, parece más bien un mito: el del legislador letrado, que no actúa sin motivo²². En cambio, parece más certero el aforismo que sostiene que, si la interpretación nos lleva a resultados absurdos, debe ser rechazada²³.

En otras ocasiones, como ocurre con el *know-how*, si bien se trata de un contrato innominado, lo cierto es que el mismo ha sido lo suficientemente diferenciado de los servicios por la doctrina y organismos internacionales. Es por ello que los errores que comete la administración fiscal al confundir servicios complejos con contratos de *know-*

¹⁷ VERGARA QUEZADA (2023) p. 26.

¹⁸ VERGARA QUEZADA (2023) pp. 11–57.

¹⁹ Sin perjuicio de que en esos casos se suelen presentar problemas por la deficiente técnica legislativa VERGARA QUEZADA (2023) pp. 32-34.

²⁰ Oficio SII N° 358, de 2010

²¹ CANTUARIAS RUBIO *et al.* (2020) 160-164.

²² CLARO SOLAR (1942) Tomo I p. 123.

²³ CORRAL TALCIANI (2022) p. 194.

*how*²⁴, resultan bastante desafortunados, particularmente considerando el estado de avance del derecho fiscal en la materia²⁵, y teniendo además presente que el Código Civil utiliza el recurso a la equidad natural en esos casos, lo que permite recurrir a la doctrina más autorizada²⁶, que, como se ha mencionado, hace mucho ha explicado la diferencia entre un contrato de servicio y uno de *know-how*²⁷.

Otras veces, las calificaciones efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos han sido en extremo precisas. Por ejemplo, al analizar si las personas que cantan en la locomoción colectiva²⁸ debían emitir boletas, dijo que quienes “desarrollen actividades artísticas a bordo de vehículos de transporte urbano de pasajeros, no perciben un precio o remuneración, sino que una propina o donación”²⁹, por lo que concluyó que no deben emitir documentos tributarios.

¿Es correcto lo que dice el Servicio de Impuestos Internos? Si analizamos la relación entre los pasajeros y el músico, podremos apreciar que no existe un acuerdo entre ellos y el artista. Entonces, si alguien decide darle dinero, lo hace como una mera liberalidad.

Es más, si imaginamos un caso extremo, para efectos didácticos, si un pasajero sigue de vagón en vagón a un músico que canta en un tren y, aun así, no le da dinero, el músico carece de toda acción jurídica en contra del pasajero, debido a que este último, ante la ausencia de un acuerdo, no tiene obligación alguna de remunerar al músico. La doctrina ha destacado que a conclusiones similares se llegó en el derecho comparado³⁰.

Algo similar ocurre con las propinas que las personas dan a los carteros, respecto de las cuales, igualmente, la administración fiscal concluyó que eran de aquellas donaciones de poca monta, que no requieren cumplir con el trámite de insinuación, y están exentas del impuesto a las donaciones y del impuesto a la renta³¹.

Explicado todo lo anterior, vamos a examinar la calificación que se debe hacer de los contratos que tienen como prestación a la educación, primero para efectos del impuesto de primera categoría, y luego para efectos del IVA y el impuesto adicional, debido a que estos dos tributos han sido vinculados en su aplicación por el legislador, como veremos más adelante.

²⁴ Como lo hace en el Oficio SII N° 120, de 2020.

²⁵ RAMWELL BUSTAMANTE (2021) pp. 119-142.

²⁶ GUZMÁN BRITO (2005) pp. 11-38.

²⁷ Incluso la OCDE, sin que Chile hiciera observaciones al respecto, lo ha aclarado, por ejemplo, en el comentario del artículo 12 párrafo 11 del modelo de convenio sobre doble tributación. OECD (2017).

²⁸ Efectuó el análisis a raíz de la Ley N°20.388.

²⁹ Circular SII N° 10, de 2010.

³⁰ MASSONE PARODI (1995) p. 128-129.

³¹ Oficio SII N° 1.869, de 2025 y Oficio SII N° 1.008, de 2025.

5. CALIFICACIÓN DE LA EDUCACIÓN FRENTE AL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

Debido a que la Ley sobre Impuesto a la Renta aún conserva reglas que proceden de la estructura de los impuestos cedulares, en el artículo 20 se dividen los tipos de renta en 6 números, que corresponden a las categorías que rigieron entre 1924 y 1964, cuyas normas especiales, en gran medida, persisten en la ley vigente³². Esto nos obliga a partir por la clasificación que hace esta norma.

Entonces, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 N° 4, se gravan con el impuesto de primera categoría a las rentas de los “colegios, academias e institutos de enseñanza particulares y otros establecimientos particulares de este género”.

Bajo el antiguo sistema educacional, el SII interpretó que, si una municipalidad realizaba la prestación educacional, la renta se encontraría afecta al impuesto de primera categoría al encontrarse comprendida en el mencionado numeral, sin perjuicio de ser aplicable la exención personal de los municipios³³.

Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos entendió que, al ser las corporaciones que creaban las municipalidades de derecho privado, los cobros que realizaban por los servicios educacionales quedaban comprendidos en la regla anterior, de manera que debían cumplir todas las obligaciones accesorias de la primera categoría³⁴.

Por los mismos motivos, a igual conclusión llegó respecto de los colegios particulares que eran subvencionados por el Estado³⁵, sin perjuicio de que ciertas subvenciones no se encontraban afectas al impuesto a la renta en virtud del DL N° 3.476, de 1980³⁶, y en la medida que se cumplieran ciertas condiciones³⁷.

La conclusión anterior no se alteraba por el hecho de que la entidad prestadora del servicio educacional carezca de fines de lucro, como ocurría, por ejemplo, en el caso de colegios que eran parte de congregaciones religiosas³⁸.

Curiosamente, en un momento el Servicio de Impuestos Internos pasó simplemente a ignorar la exigencia prevista en la norma de que los establecimientos educacionales fueran “privados”, al sostener de manera uniforme que eran contribuyentes del impuesto de primera categoría los mencionados establecimientos “cualquiera sea su condición o calidad jurídica”³⁹.

³² VERGARA QUEZADA (2019a) p. 121-125.

³³ Oficio SII N° 2.818, de 1994.

³⁴ Oficio SII N° 5.110, de 1981.

³⁵ Circular N° 9, de 1975, Oficio SII N° 342, de 1985, Oficio SII N° 1.559, de 1986, entre otros.

³⁶ Oficio SII N° 114, de 1983, Oficio SII N° 3.273, de 1995, entre otros.

³⁷ Por ejemplo, si se adquirían ciertos bienes, que luego podían ser desafectados de la actividad educativa, se debía pagar el impuesto de categoría. Oficio SII N° 215, de 1997 y Oficio SII N° 1.537, de 2002.

³⁸ Oficio SII N° 1.130, de 1983.

³⁹ Oficio SII N° 190, de 2001.

Si somos generosos con la administración fiscal, puede que lo anterior se sustente en una interpretación sistemática de las leyes que se refieren al mismo tema, teniendo en cuenta de que fue necesario establecer exenciones del impuesto de primera categoría para las universidades estatales y para las que son reconocidas por el Estado⁴⁰.

Sobre estas exenciones, es interesante notar que puede existir subcontratación, lo que tiene sentido, considerando que una parte importante de los docentes no se encuentran sometidos a subordinación y dependencia de las universidades.

Así, el Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado respecto de la prestación que realiza una universidad a favor de otra, por ejemplo, integrando comisiones examinadoras, lo que implica que los profesores de una universidad realizan labores a favor de otra, que es diferente de la que los contrató. En este caso, el SII concluyó que eran actividades propias de las universidades, por lo que no consideró que se veía afectado el régimen de exención que las beneficia⁴¹.

A modo de conclusión respecto de esta parte de nuestro estudio podemos indicar que, por regla general las rentas obtenidas producto de una actividad educacional estarán afectas al impuesto de primera categoría, sin perjuicio de que respecto de este gravamen pueden ser aplicables exenciones que requieren un análisis detallado caso a caso.

6. CALIFICACIÓN DE LA EDUCACIÓN FRENTE AL IVA

Los autores han destacado que la norma aplicable para efectos del IVA tiene su referente histórico en la exención prevista en el impuesto a los servicios, negocios y prestaciones del Título II de la Ley N° 12.120, sobre impuesto a las compraventas y otras convenciones, siendo la principal diferencia entre ambas reglas que el DL N° 824, de 1974 dejó de exigir que los establecimientos educacionales estuvieran reconocidos por el Estado⁴². Con ello, esta exención se amplió quedando, curiosamente, como inicialmente había sido concebida el año 1966 por el proyecto de ley del ejecutivo de entonces⁴³.

Pasando a la norma vigente, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que las actividades docentes se encuentran exentas del IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 13 N° 4, del DL N° 825, de 1974⁴⁴. El artículo mencionado, comienza estableciendo que están exentos del impuesto los establecimientos de educación, tan solo para de inmediato aclarar que la “exención se limitará a los ingresos que perciban en razón de su actividad docente propiamente tal”.

Como se puede apreciar la redacción de la norma, al decir de los civilistas, es poco feliz, y el propio legislador lo reconoce, pues enseguida aclara que no se trata de una exención personal para los establecimientos de educación, sino que una exención objetiva aplicable a

⁴⁰ Artículo único de la Ley N° 13.713, publicada el 19 de noviembre de 1959 y artículo 14 del Decreto Ley N° 1.604, de 1976, Oficio N° 1.016, de 2003; Oficio N° 2.582, de 2017.

⁴¹ Oficio N° 3.288, 1988.

⁴² ARAYA SCHNACKE (2007) p. 164.

⁴³ Historia de la Ley N° 16.466 p. 236.

⁴⁴ Oficio SII N° 5.110, de 1981.

las actividades docentes⁴⁵. Es decir, en rigor, la regla está contenida en la aclaración, lo que es una muestra de los recurrentes problemas de técnica legislativa en materia fiscal.

Pasando a los tipos de contribuyentes exentos, a modo de ejemplo, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que la exención del IVA “incluye a los siguientes establecimientos: de enseñanzas de modas, corte y confección, peinados, jardinería, economía doméstica, institutos de modelos, academias de recuperación de estudios, secretariado, taquigrafía y dactilografía, bailes, deportes (incluyendo karate, judo y otras artes marciales), idiomas, música, estampados, dibujo, pintura, escultura, modelados, decoración de interiores, conducción, entre otros”⁴⁶.

Tras el arribo de las prestaciones educacionales realizadas mediante medios digitales, el Servicio de Impuestos Internos interpretó que esa manera de ejecutar la prestación no altera su naturaleza, por lo que siguen estando exentas del IVA conforme a lo dispuesto en el comentado N° 4 del art. 13 del DL N° 825, de 1974, en la medida que sean clasificadas como actividades docentes⁴⁷.

Es decir, las prestaciones, con independencia de la forma en que sean ejecutadas, estarán exentas del IVA si tienen “por objeto entregar conocimientos y técnicas sobre alguna disciplina en particular”⁴⁸.

Por todo lo que hemos visto, es posible concluir en esta parte que la exención del IVA que beneficia a las prestaciones educacionales es objetiva, debido a que ella se aplica con independencia del tipo de organización que realiza la actividad educativa, y sin importar la manera en la que se presta, por lo que, por ejemplo, comprende clases en línea, sincrónicas y asincrónicas.

7. CALIFICACIÓN DE LA EDUCACIÓN FRENTE AL IMPUESTO ADICIONAL

El Servicio de Impuestos Internos interpretó el año 2021 que, cuando la prestación educacional era prestada por un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, aplicaba la exención del IVA, y debía pagar el impuesto adicional con la tasa general, que asciende al 35%⁴⁹.

Para los que están familiarizados con el impuesto adicional esto puede parecer sorprendente, debido a que ese gravamen es más bajo cuando la prestación corresponde a “trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad concedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior”.

⁴⁵ Si bien algunos autores creen ver una exención subjetiva, debido a la redacción de la primera parte de la norma, en rigor, no es relevante la naturaleza de la entidad que realiza la prestación, por lo que ella, de manera similar al impuesto de primera categoría, es objetiva, por lo que no es relevante la naturaleza jurídica de la entidad prestadora del servicio.

⁴⁶ Circular SII N° 11, de 2004.

⁴⁷ Conforme a lo dispuesto en el art. 13 N° 4 del D.L. N° 825, de 1974. Oficio SII N° 2.993, de 2007 y N° 2.998, de 2020.

⁴⁸ Oficio N° 593, de 2022.

⁴⁹ Oficio N° 2.050, de 2021.

El Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que estos trabajos y servicios técnicos corresponden a “aquellos que consisten en la aplicación de un conocimiento especial de una ciencia o arte, entendiendo por conocimiento especial aquellos que poseen cierto grado de complejidad y que normalmente provienen de la experiencia o de estudios formativos en una determinada ciencia o arte, en contraposición al conocimiento general que maneje el común de las personas”⁵⁰, por lo que costaba entender por qué no aplicaba esta regla a la educación.

La explicación del porqué la educación no se conformaría con el concepto anterior la podemos encontrar en la reforma del año 2020, cuando fue modificado el artículo 234, de la Ley N° 16.840.

Ese año, la mencionada regla pasó a disponer que estarán “exentas del impuesto adicional del artículo 59 y 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en el decreto ley N° 824 de 1974, las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por las universidades reconocidas por el Estado, a personas o entidades sin domicilio ni residencia en el país por: i) trabajos técnicos, ii) servicios profesionales o técnicos prestados a través de un consejo, informe o plano, iii) congresos, conferencias o capacitaciones realizadas en Chile y iv) otras prestaciones similares, siempre que se encuentren directamente vinculadas con las actividades docentes que les son propias”.

Al respecto, se dijo durante la tramitación de la ley que “se ha propuesto que, en conformidad con el espíritu de la ley, se precise que dicha exención aplicará sólo respecto de i) trabajos técnicos, ii) servicios profesionales o técnicos, iii) capacitaciones, charlas o conferencias y iv) otras similares, siempre que se relacionen con las actividades docentes que le son propias”⁵¹.

Entonces, conforme a la interpretación sistemática de ambas normas, los servicios educacionales son diferentes de los trabajos o servicios técnicos.

8. EDUCACIÓN ANTE LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN

Una de las particularidades de los convenios sobre doble tributación es que ellos pueden contener calificaciones completamente independientes de la legislación interna de los países que los celebran⁵², de hecho, eso tiende a ser lo deseable para evitar los llamados problemas de calificación, que surgen cuando un mismo hecho tiene calificaciones diferentes en cada país, lo que puede alterar la regla distributiva de la potestad fiscal aplicable.

En el caso de los convenios basados sobre el modelo OCDE, la regla general de los servicios es que ellos se afectan solamente en el país de residencia del prestador. Obviamente, ello a menos que exista un establecimiento permanente en el otro país.

Ahora, en el caso de convenios como el celebrado con Colombia, en el que el artículo 12(3) distribuye la potestad fiscal de manera diferente, permitiendo que los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría, también queden

⁵⁰ Oficio N° 850, de 2021.

⁵¹ Historia de la Ley N° 21.210 pp. 304-305, 512.

⁵² VERGARA QUEZADA (2019b) pp. 83-85.

gravados en el país de la fuente, teniendo en cuenta que la educación no está comprendida en ese tipo de prestaciones, ellos no quedan afectos a la potestad fiscal nacional.

Igualmente, si el prestador es un individuo, si no existe una base fija en Chile, los servicios educativos, que están expresamente contemplados en el art. 14(2), solamente se gravan en Colombia.

Lo mismo ocurre en el caso del convenio celebrado con Brasil, cuyo protocolo dispone que las “disposiciones del párrafo 3 del Artículo 12 se aplican a las rentas procedentes de la prestación de servicios técnicos y asistencia técnica” y, al igual que el caso de Colombia, contempla expresamente la educación en el art. 14(2).

Entonces, en estos casos, cuando el prestador es un domiciliado en Brasil o Colombia conforme a dichos convenios, aplicará la exención del IVA y no estará afecto al impuesto adicional en Chile, por su puesto, a menos que se constituya un establecimiento permanente o una base fija en Chile.

9. NECESIDAD DE DISTINGUIR LAS PRESTACIONES

La doctrina hace mucho ha dado cuenta de que pueden existir lo que podríamos considerar concursos de hechos gravados y que levantan ciertos problemas. Por ejemplo, en el caso del IVA, una prestación puede ser calificada como venta y como servicio debido a que implica transferir bienes (por ejemplo, restaurantes) o porque existen prestaciones que pueden ser consideradas accesorias respecto de otras (por ejemplo, aplicación de medicamentos en una atención médica). A pesar de tener el IVA la misma tasa para todos sus hechos gravados, se deberá dilucidar cuáles son las reglas sobre devengo y obligación de emitir los documentos tributarios, debido a que ellas difieren dependiendo si asimilamos la prestación a venta o a servicio⁵³.

Como es común que la educación no sea la única actividad que realizan incluso establecimientos dedicados completamente a ese rubro, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que, por ejemplo, la venta “de textos y materiales pedagógicos tales como cuadernos, útiles, artículos de laboratorio y otros”⁵⁴; “de otros materiales, como uniformes, insignia, corbata, buzos y otras indumentarias deportivas, mochilas y bolsos, y otros”⁵⁵, y la venta de comidas “a alumnos y funcionarios”. Lo mismo con las entradas “a espectáculos realizados por el establecimiento o por otras organizaciones ligadas a él, como centros de alumnos y centros de padres”⁵⁶ y con el arriendo “de instalaciones inmuebles del establecimiento, como gimnasios, canchas y otras instalaciones deportivas, salones de

⁵³ EMILFORK SOTO (1999) p. 108.

⁵⁴ Circular 11, de 2004. Con todo, precisan las instrucciones que “se consideran dentro de la actividad docente la entrega de material pedagógico del establecimiento educacional, siempre que el valor de éste se encuentre incluido en el importe de la matrícula cobrada por el establecimiento educacional”.

⁵⁵ Ídem.

⁵⁶ Ídem.

eventos, salas y otros”⁵⁷. Lo mismo ocurre con el “transporte de alumnos y funcionarios realizado por el establecimiento de educación”⁵⁸.

En muchos de estos casos, como ocurre con el transporte, existirá una calificación civil y una calificación fiscal diferente.

En algunos casos la diferencia puede ser más difícil de establecer, como ocurre en el caso de clubes y corporaciones, que tiene cuotas para pertenecer a ellos.

En un caso la administración fiscal señaló que “en el caso consultado, de los antecedentes tenidos en vista, se advierte que las corporaciones educacionales indicadas, otorgan a los padres y apoderados de los colegios respectivos, la calidad de «socios cooperadores», y de allí derivan el fundamento para determinar que los pagos que efectúan aquellos corresponden a cuotas de los asociados y no a aranceles o matrículas por el servicio educacional que prestan. Sin embargo, a juicio de esta Dirección Nacional, la simple denominación no cambia la naturaleza de las cosas, de modo tal que si en la situación planteada los pagos que los padres y apoderados de los colegios efectúan a la corporación respectiva, corresponden en realidad a la contraprestación por el servicio educacional que reciben para sus hijos o pupilos, no procede calificarlos para efectos tributarios de cuotas que erogan los asociados y sustraerlos del impuesto a la renta”⁵⁹.

Concluyó el Servicio de Impuestos Internos que los cobros realizados por corporaciones “no corresponden a cuotas sociales de sus asociados, sino que constituyen cobros ordinarios por la enseñanza que imparten a los alumnos de dichos establecimientos, los que se clasifican en el N° 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta, debiendo tributar con los impuestos generales de la ley del ramo, a menos que las citadas entidades cuenten con una exención expresa que las libere de tributación, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 4 del artículo 40 de la ley precitada”⁶⁰.

Otras prestaciones donde la limitación puede no resultar evidente es en los servicios que se prestan en los gimnasios, debido a que algunos se limitan a dar acceso a las instalaciones, mientras que otros prestan servicios educacionales⁶¹ y, por lo mismo, tiene una tributación diferente en el IVA respecto de estos.

⁵⁷ Ídem.

⁵⁸ Ídem.

⁵⁹ Oficio SII N° 517, de 2007.

⁶⁰ Oficio SII N° 517, de 2007.

⁶¹ Oficio SII N° 3.198, de 2022.

10. CONCLUSIONES

En conclusión, la calificación jurídica para efectos tributarios de los servicios educativos demanda un análisis integral que considere tanto las normas del derecho común como las disposiciones específicas del derecho tributario.

La educación, en general califica como una prestación de hacer basada en la inteligencia y encuadrada en el arrendamiento de servicios inmateriales, no obstante, enfrenta desafíos particulares debido a la diversidad de modalidades en que se presta, incluyendo las plataformas digitales, sin que ello altere su naturaleza esencial.

Desde la perspectiva tributaria, las rentas derivadas de actividades educacionales se encuentran gravadas por el impuesto de primera categoría, salvo las exenciones expresamente contempladas, en tanto que la exención objetiva del IVA se aplica a las actividades docentes propiamente tales, independientemente de la forma de prestación.

Por otra parte, la legislación delimita con precisión el alcance del impuesto adicional, distinguiendo los servicios educativos de aquellos técnicos o profesionales, lo que ha sido objeto de interpretaciones evolutivas por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Asimismo, los convenios internacionales de doble tributación deben ser considerados para determinar la competencia tributaria en casos de prestaciones transnacionales, señalando en general la exención del impuesto adicional cuando se cumplen los requisitos previstos.

Finalmente, la correcta diferenciación entre actividades educativas y servicios conexos, tales como ventas, arriendos o transporte, es fundamental para evitar errores en la calificación fiscal y garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes y la eficiencia en la administración tributaria.

Esta complejidad subraya la importancia de un enfoque metodológico riguroso, fundamentado en la interpretación sistemática y la aplicación coherente de las normas jurídicas pertinentes.

11. BIBLIOGRAFÍA

- ARAYA SCHNACKE, Gabriel (2007). *Exenciones y hechos no gravados*. 2ª ed., Santiago: LexisNexis.
- BRANTT ZUMARÁN, María Graciela y MEJÍAS ALONZO, Claudia (2016). El derecho supletorio del contrato de servicios en el código civil chileno: Insuficiencia de las reglas del mandato y del arrendamiento, *Revista de Derecho* (Valparaíso), (46), 71-103.
- CANTUARIAS RUBIO, Rocío; MATUS FUENTES, Marcelo; MONTECINOS ARAYA, Jorge y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2020). Legislar sin datos: El problema de las reformas chilenas, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 8, pp. 157 - 171.
- CLARO SOLAR, Luis (1942). *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado. De las personas* (2ª ed.) (Tomo I). Santiago: Establecimiento Poligráfico Roma.
- CORRAL TALCIANI, Hernán (2022). *Curso de derecho civil. Parte general*. Santiago, 2ª ed., Thomson Reuters.

- DE LA MAZA GAZMURI, Íñigo (2005). “El silencio de las partes y los sonidos del legislador: una mirada a las reglas supletorias en materia de contratos”. En Martinic y Tapia (dir.) *Sesquicentenario del Código Civil de Andrés Bello*, Tomo II, pp. 1467-1489.
- DUMAY PEÑA, Alejandro y MONTES ZÁRATE, Manuel (2010). *Impuesto al valor agregado. Enfoque teórico-práctico*. Santiago: CET.
- LÓPEZ SANTA MARÍA, Jorge y ELORRIAGA DE BONIS, Fabián (2017). *Los contratos. Parte general*, 6ª Ed. Santiago: Thomson Reuters.
- EMILFORK SOTO, Elizabeth (1999). *Impuesto al valor agregado. El crédito fiscal y otros estudios*. Santiago: Ediciones Congreso.
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005). *Estudios dogmáticos de derecho civil*. Valparaíso: Ediciones Universitarias de Valparaíso.
- LARROUCAU TORRES, Jorge (2017): “Razonamiento hermenéutico y «hechos sustanciales controvertidos»”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 44, N°1, pp. 159-183.
- MASSONE PARODI, Pedro (1995). *El impuesto a las ventas y servicios*. Valparaíso: Edeval.
- RAMWELL BUSTAMANTE, Carlos (2021). San Francisco Investment S.A. con Servicio de Impuestos Internos: acerca del secreto empresarial, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 9, pp. 119-142.
- SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2021). Tributación de artistas extranjeros: sobre el método en el derecho tributario, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 10, pp. 17-48.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019a). La propiedad industrial y la tributación de los no residentes, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 6, pp. 58-91.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019b). Los sistemas de imposición a la Renta, *Revistas de Estudios Tributarios*, (21), pp. 95–151.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2021). La interpretación administrativa de la ley tributaria en Chile de 1902 a 1964, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 9, pp. 46-79.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2023). Autonomía e integración de los vacíos del derecho tributario chileno, *Revistas de Estudios Tributarios*, (29), 11–57.
- OECD (2017): *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*.

Instrucciones administrativas:

Circular SII N° 9, de 1975.

Circular SII N° 11, de 2004.

Circular SII N° 10, de 2010.

Oficio N° 1.016, de 2003.

Oficio N° 2.050, de 2021.

Oficio N° 2.582, de 2017.

Oficio N° 3.288, 1988.

Oficio N° 593, de 2022.

Oficio N° 850, de 2021.

Oficio SII N° 1.008, de 2025.

Oficio SII N° 1.130, de 1983.

Oficio SII N° 1.537, de 2002.

Oficio SII N° 1.559, de 1986.

Oficio SII N° 1.771, de 2015.

Oficio SII N° 1.869, de 2025

Oficio SII N° 114, de 1983.

Oficio SII N° 120, de 2020.

Oficio SII N° 190, de 2001.

Oficio SII N° 2.818, de 1994.

Oficio SII N° 2.993, de 2007.

Oficio SII N° 215, de 1997.

Oficio SII N° 3.198, de 2022.

Oficio SII N° 3.273, de 1995.

Oficio SII N° 342, de 1985.

Oficio SII N° 358, de 2010.

Oficio SII N° 5.110, de 1981.

Oficio SII N° 517, de 2007.

Oficio SII N° 3.284, de 2009.

Oficio SII N° 486, de 2010.

Oficio SII N° 2.998, de 2020.

Oficio SII N° 5.110, de 1981.

Resol Ex. SII N° 26, de 2023.

Normativa:

DFL N° 824, de 1974.

DFL N° 825, de 1974.

DL N° 1.604, de 1976.

Ley N° 20.370, cuyo texto vigente fue fijado por el DFL N° 2, de Educación de 2010, publicado el 2 de julio de 2010.

Ley N° 20.388.

Ley N° 13.713, publicada el 19 de noviembre de 1959.

Historia de la Ley N° 16.466.

Historia de la Ley N° 21.210.