

MEDIDAS TRIBUTARIAS INCORPORADAS POR LA LEY 21.256 DE 2020 A RAÍZ DEL COVID-19: REACTIVACIÓN DE LA ECONOMÍA Y RECAUDACIÓN FISCAL

El año 2020 pasará a la historia como uno de los más difíciles para la economía mundial. Las consecuencias de la pandemia desatada por el COVID-19 han incluido, entre otras, el desempleo, la interrupción de las cadenas de producción y la caída del turismo como fuente de ingreso. Lo anterior ha obligado a las economías mundiales a buscar medidas financieras y tributarias que beneficien a los trabajadores que han perdido su fuente de ingreso, ayudándolos a superar los meses sin ventas, y a su vez crear incentivos que ayuden a las empresas, y que en definitiva permitan reactivar la economía en su conjunto.

Como indica la OCDE, ante esta crisis, la prioridad inmediata es responder con rapidez con el objeto de apoyar a las familias y mejorar la liquidez de las empresas para mantener la capacidad productiva de las economías en la medida de lo posible.²⁵³ En consecuencia, los gobiernos han considerado una serie de medidas tributarias con ese objetivo.

Parte de las políticas tributarias adoptadas se han orientado a ámbitos como incentivos a la reinversión, el análisis de exenciones y las medidas destinadas a hacer a los distintos países atractivos tributariamente para atraer fondos extranjeros. Frente a lo anterior, Chile no es excepción, por lo cual se han dictado una serie de medidas tributarias destinadas a ayudar a las pequeñas y medianas empresas a mantenerse a flote, e incentivar en aquellas grandes la continuidad en proyectos de inversión y otros.

A continuación, se detallan algunas de las disposiciones introducidas por el Gobierno para hacer frente a las contingencias derivadas de la pandemia de COVID-19 en Chile durante el año comercial 2020.

I. Medidas tributarias adoptadas para las PyMes

Si bien la Ley N°21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria comenzó a regir este año, algunas de sus disposiciones fueron recientemente modificadas por la Ley

²⁵³ OCDE, Emergency tax policy responses to the Covid-19 pandemic, 2020. Disponible en línea: <<https://bit.ly/37PIRDS>> [consulta: 28 de octubre de 2020].

N°21.256 que establece medidas tributarias que forman parte del plan de emergencia para la reactivación económica y del empleo a raíz de la pandemia de COVID-19 en Chile.

El objetivo de la dictación de esta última ley, la cual incluye normas que flexibilizan las obligaciones laborales, beneficios sociales y préstamos sin interés realizados por el Estado, entre otros, fue poder ayudar a los chilenos, tanto personas naturales como empresas, a superar los meses de confinamiento en los cuales la economía se vio forzada a detenerse.

El principal enfoque se centró en el apoyo a las PyMes, las cuales, como premisa básica y práctica, no cuentan con un flujo de caja necesario para enfrentar situaciones de contingencia, y tampoco son candidatas, en general, para financiamiento de los bancos. Por lo mismo, la Ley N° 21.256 estableció ciertos beneficios que únicamente se aplicarán a los contribuyentes acogidos al Régimen Pro PyMe, establecido en la letra D) del artículo 14 de la LIR, los cuales pasamos a señalar:

- 1) **Reducción transitoria de la tasa de Impuesto de Primera Categoría (IDPC):** Si bien la Ley N°21.210 sobre Modernización Tributaria estableció una tasa de IDPC de 25%, conforme al artículo 20 N°1 de la LIR, para aquellos contribuyentes que cumplieran con los requisitos para acogerse al régimen Pro Pyme, al cual debían optar hasta el 30 de septiembre del año 2020, con motivo de las modificaciones introducidas, dicha tasa de impuesto se redujo transitoriamente a un 10% por las rentas que generen los contribuyentes en los ejercicios 2020, 2021 y 2022.
- 2) **Reducción de la tasa de Pagos Provisionales Mensuales (PPM):** Al igual que en el caso señalado en el número anterior sobre la reducción de la tasa de IDPC por los ejercicios 2020, 2021 y 2022, la tasa de PPM desde el mes de Noviembre del año 2020 se ve reducida a la mitad. Lo anterior fue modificado de conformidad a la facultad establecida en el artículo 100 de la LIR, que permite al Presidente de la República la reducción transitoria de PPM, según las necesidades económicas del rubro.
- 3) **Reembolso de IVA crédito fiscal:** Se permitió que aquellos contribuyentes que tengan acumulado IVA crédito fiscal durante los meses de julio, agosto y septiembre del año 2020 y que deban llevar registro de compras y ventas, pudieran solicitar el reembolso del IVA crédito fiscal. Para estos efectos, se exige que cumplan necesariamente con los siguientes requisitos:
 - i) Que entre el 1° de enero y el 31 de mayo de 2020 el promedio de ingresos afectos, exentos o no afectos a IVA se hubieren visto disminuidos en al menos un 30% respecto del promedio de ingresos en mismo periodo del año 2019.
 - ii) Que de la declaración realizada en mes de junio 2020 resulte un remanente de IVA crédito fiscal generado por la adquisición de bienes o utilización de servicios entre el 1 de enero y 31 de mayo de 2020.
 - iii) Que no se encuentren en las causales del artículo 59 bis del Código Tributario, es decir: (1) Inconsistencias tributarias por sobre UTM 2.000 durante los últimos 36 meses; (2) Infracciones reiteradas (artículos 97 números 6, 7

- o 15 del Código Tributario); (3) No poseer instalaciones mínimas para el desarrollo de la actividad o giro declarado; y (4) Estar formalizado o acusado por delito tributario.
- iv) Que haya presentado todas sus declaraciones de IVA por los últimos 36 periodos tributarios.
- v) Que las operaciones sujetas a reembolso se encuentren registradas en registro de compras y ventas.
- vi) Que no mantenga deuda tributaria, salvo aquellos cumpliendo convenios de pago con Tesorería General de la República.

II. Medidas tributarias para todo tipo de contribuyente

La entrada en vigencia de la Ley N°21.256 estableció algunas medidas tributarias que, en principio, solo se entendían aplicables a contribuyentes ProPyMe como método de apoyo fiscal frente a los gastos en un inicio de la vida del contribuyente. Con todo, dicha norma buscó hacer de estas medidas extensivas para el resto de los regímenes con el objeto de fomentar la inversión, por un lado, retrasar la entrada en vigencia de ciertas disposiciones las cuales significaban, en algunos casos, una mayor carga impositiva por otro, o bien requerían de una adaptación a un sistema nuevo, en tiempos de cuarentena y aislamiento. A continuación, se detallan estas medidas:

- i) **Depreciación instantánea del activo inmovilizado y activo intangible:** Se amplió a todos los contribuyentes que determinen su renta tanto por contabilidad completa, como renta efectiva, la posibilidad de acogerse a un régimen especial de depreciación instantánea para aquellos bienes destinados al activo inmovilizado o intangible que se adquieran entre el 1 de junio y el 31 de diciembre del año 2020 en el mismo ejercicio en el que se adquieren.

Los activos intangibles que se considerarán susceptibles de acogerse a esta norma son únicamente:

- Los derechos de propiedad industrial protegidos conforme a la Ley N°19.039;
 - Derechos de propiedad intelectual protegidos conforme a la Ley N°17.336;
 - La nueva variedad vegetal protegida conforme a la Ley N° 19.342.
- ii) **Ampliación del plazo para emitir únicamente boletas electrónicas:** En virtud de la Ley N°21.210 de Modernización Tributaria se estableció la obligación para todos los contribuyentes de emitir boletas en formato electrónico, estableciendo distintos plazos de entrada en vigencia de las normas correspondientes, según se tratara de facturadores electrónicos o no.

En efecto, los contribuyentes facturadores electrónicos debían comenzar a emitir desde el 1° de octubre todas sus boletas en formato electrónico. El Servicio de Impuestos Internos estableció las instrucciones sobre esta materia mediante Resolución Exenta N°74 de 2020.

A raíz de la contingencia nacional por la pandemia de COVID-19, fue aprobado por el Congreso la modificación del plazo antes indicado, estableciendo como nueva fecha para implementar la emisión de boletas electrónicas la siguiente:

- a) 1° de enero de 2021 para los emisores de facturas electrónicas;
 - b) 1° de marzo de 2021 para contribuyentes que no emiten facturas electrónicas.
- iii) **Liberación del pago de Contribución de 1% para el desarrollo regional:** Se estableció un periodo de gracia para la entrada en vigencia de la contribución de 1% para el desarrollo regional incorporada por la Ley N°21.210 de Modernización Tributaria para los contribuyentes que cumplieran con ciertos requisitos.

Lo que pretende la norma es que aquellos proyectos de inversiones desarrollados en regiones gocen de algún incentivo adicional para de esta forma incentivar el crecimiento de inversión, pese a las contingencias generadas por la pandemia.

Para acogerse a dicha exención, o liberación de pago los contribuyentes deben cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Que los proyectos de inversión sean sometidos al sistema de evaluación de impacto ambiental hasta el 31.12.2021; y,
- b) Haber dado inicio a la ejecución del proyecto dentro de tres años desde la notificación de la resolución de calificación ambiental favorable.

Si bien, las medidas incorporadas, y desarrolladas en el presente texto tienen como finalidad aplacar las consecuencias económicas generadas a raíz de la pandemia de COVID-19, se espera que estas puedan solucionar la mayor cantidad de problemas de los contribuyentes, y probablemente otras medidas adicionales sean dictadas en el futuro, mientras persista la pandemia.

INSTRUMENTO MULTILATERAL BEPS (MLI)

La denominada “Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”²⁵⁴, es un instrumento multilateral que fue firmado en sus orígenes en Francia, el 24 de noviembre de 2016, y que, debido a su naturaleza, también es conocida como “Instrumento Multilateral” o “MLI”.

Este instrumento multilateral es de relevancia tributaria en el mundo, ya que se caracteriza por permitir a las jurisdicciones una rápida implementación de recomendaciones basadas en iniciativas del proyecto de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (, el cual lucha contra la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (en adelante, “Proyecto BEPS”, por sus siglas en inglés).

En este sentido, si no existiera este instrumento, los países tendrían que renegociar y modificar bilateralmente uno a uno sus convenios de doble tributación con sus contrapartes, lo que claramente implicaría muchas dificultades, entre ellas el tiempo para llegar al acuerdo de las partes involucradas.

Es así como actualmente el MLI ha sido suscrito por 94 países, de acuerdo a la información entregada por la Organización para la OCDE, al 29 de septiembre de 2020²⁵⁵; y produce efectos para los 53 países que han completado su tramitación²⁵⁶.

En Chile este instrumento ha adquirido mayor importancia durante el año 2020, ya que, si bien fue suscrito el 7 de junio de 2017, en la ceremonia oficial de la OCDE; el 8 de julio de este año, fue ratificado por el Congreso chileno. Actualmente, se encuentra pendiente de aprobación por el Presidente de la República, pero una vez

²⁵⁴ En inglés, “*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*”.

²⁵⁵ Signatories and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty relates Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>

²⁵⁶ Los países respecto de los cuales el Instrumento Multilateral ha entrado en vigencia (en distintas fechas, según cada caso), son: Albania, Australia, Austria, Bélgica, Bosnia y Herzegovina, Canadá, Costa Rica, Curazao, Chipre, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Francia, Georgia, Guernsey, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Isla de Man, Israel, Japón, Jersey, Jordania, Kazajstán, Corea, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Islas Mauricio, Mónaco, Holanda, Noruega, Omán, Polonia, Portugal, Qatar, Rusia, San Marino, Arabia Saudita, Serbia, Singapur, República Eslovaca, Eslovenia, Suecia, Suiza, Ucrania, Estados Árabes Unidos, Reino Unido, Uruguay.

aprobado, este será promulgado y publicado en el Diario Oficial, lo que se espera que ocurra en un tiempo cercano.

Una vez que entre en vigor en Chile, numerosos Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional suscritos por Chile con otros países, se verán modificados, sin la necesidad de negociaciones bilaterales.

Para efectos de comprender la relevancia del MLI, es necesario antes entender sus orígenes, los que se asocian al denominado Proyecto BEPS.

El Proyecto BEPS es un plan de acción elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE con el objeto de combatir la elusión fiscal internacional, a través de la modificación de los sistemas de tributación.

BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los sistemas impositivos de cada jurisdicción, los que pueden ser utilizados por empresas multinacionales con el propósito de hacer desaparecer beneficios a efectos fiscales, o trasladar beneficios hacia jurisdicciones donde existe baja o nula actividad real²⁵⁷.

En este sentido, el Proyecto BEPS contiene 15 acciones que buscan mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia, acciones que se señalan a continuación:

- a) **Acción 1:** Abordar los retos de la economía digital para la imposición;
- b) **Acción 2:** Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos;
- c) **Acción 3:** Refuerzo de la normativa sobre “*Controlled Foreign Companies*” (CFC Rules);
- d) **Acción 4:** Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros;
- e) **Acción 5:** Combatir las prácticas tributarias perniciosas;
- f) **Acción 6:** Impedir la utilización abusiva de Convenios²⁵⁸;
- g) **Acción 7:** Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente;
- h) **Acción 8 a 10:** Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor;
- i) **Acción 11:** Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella;
- j) **Acción 12:** Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva;
- k) **Acción 13:** Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia;

²⁵⁷<https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

²⁵⁸ Uso abusivo de convenios, también denominado como “*Treaty Shopping*”.

- l) **Acción 14:** Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias; y,
- m) **Acción 15:** Desarrollar un instrumento bilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales. A mayor abundamiento, algunas acciones implican cambios en materia de CDTIs, incluyendo un estándar mínimo con el objetivo de prevenir la búsqueda del tratado más favorable o *treaty shopping*; la revisión de normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento de las transacciones intragrupo; el enfoque sobre el fondo económico de las transacciones en vez de su forma legal, entre otras.

De las acciones mencionadas, cuatro de ellas constituyen los estándares mínimos para la elaboración y desarrollo de un instrumento multilateral, mencionado en la Acción 15, esto es, las medidas contenidas en las Acciones 2, 6, 7 y 14.

De esta forma, la creación de un instrumento multilateral ha tenido por objetivo la modificación de CDTIs, pero coexistiendo con estos convenios y modificando un número limitado de disposiciones comunes a la mayoría de los actuales, incluyendo, cuando así se requiera (en el caso de convenios más “antiguos”), nuevas estipulaciones diseñadas para evitar la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios.

Por otra parte, para efectos de comprender cuándo entrará en vigencia el MLI en Chile, es importante comprender sus etapas de tramitación, las que se indican a continuación:

- i) Suscripción del instrumento multilateral por cada país;
- ii) Ratificación interna por cada país;
- iii) Depósito del instrumento de ratificación o aprobación de cada país; y,
- iv) Entrada en vigencia de las disposiciones.

En este sentido, respecto a Chile, podemos señalar que una vez que se efectúe el depósito del instrumento y confirmación de posiciones, el MLI entrará en vigor *el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses a partir de la fecha de depósito por Chile de su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación*²⁵⁹.

Por otra parte, en relación a los países que han suscrito CDTI con Chile, podemos señalar lo siguiente:

- i) Los siguientes países no han suscrito el MLI: Brasil, Ecuador, Paraguay, Tailandia y Estados Unidos. De todas formas, estos países en el futuro podrán suscribir el MLI con los respectivos efectos para sus CDTIs bilaterales con Chile.
- ii) Los siguientes países excluyeron a Chile del MLI: China, Italia, Japón.

En relación a la mención sobre exclusiones, podemos señalar que estas se explican porque el MLI incluye disposiciones²⁶⁰ que se pueden clasificar en dos categorías:

²⁵⁹ Artículo 34 MLI.

²⁶⁰ El MLI contiene 39 artículos, que tratan sobre los siguientes aspectos, de acuerdo a su división en siete secciones: (i) Ámbito de aplicación e interpretación; (ii) Normas sobre mecanismos híbridos; (iii) Normas sobre abuso de convenios; (iv) Normas sobre elusión artificiosa del estatus

- i) Disposiciones de carácter obligatorio (estándar mínimo), las que no pueden ser objeto de reservas, debiéndose incorporar en los CDTI comprendidos en el MLI, y que incluyen disposiciones relativas al objeto de los CDTI, *principal purpose test* y procedimiento de acuerdo mutuo; y,
- ii) Otras disposiciones de carácter opcional, y respecto de estas últimas los Estados podrán optar por no aplicarlas parcial o totalmente, mediante reservas.

En este sentido, las disposiciones opcionales permiten que el MLI sea un instrumento flexible, que permita a las jurisdicciones adaptar el convenio a sus necesidades, y aplicar reservas respecto de determinadas disposiciones. En la práctica, los CDTI suscritos por Chile con China, Italia y Japón son relativamente recientes e incluyen los criterios actualizados que han sido adoptados por la OCDE, lo que explica tales reservas.

En términos generales, podemos señalar que la modificación de un CDTI cubierto por el MLI, como consecuencia de la aplicación de una norma de este instrumento, dependerá de:

- a) Que Chile no haya formulado una reserva;
- b) Que el otro país contratante del CDTI también suscriba el MLI;
- c) Que el otro país contratante incluya el CDTI con Chile en su listado de convenios cubiertos por el MLI;
- d) Que la posición de dicho país respecto de la norma específica del instrumento coincida con la posición de Chile o se trate de una posición a las que el MLI necesariamente atribuye efectos en los CDTI;
- e) Que Chile y el otro país contratante ratifiquen el MLI y sus posiciones ante la OCDE.

Finalmente, el MLI permitirá incorporar a ciertos convenios tributarios suscritos por nuestro país con otras jurisdicciones, normas que garanticen el uso apropiado y no abusivo de los tratados, y también mejorar los mecanismos de solución de controversias mediante el procedimiento de acuerdo amistoso.

de establecimiento permanente; (v) Mejora a los mecanismos de solución de controversias; (vi) Arbitraje; y, (vii) Disposiciones finales.