

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO

UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES

I. Artículos de Doctrina

II. Notas de Actualidad

III. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

Anuario de Derecho Tributario

Nº 15, Diciembre 2023

Anuario de Derecho Tributario

Nº 15, Diciembre 2023

DIRECTOR

Arturo Selman Nahum

COMITÉ EDITORIAL

Francisco Ossandón Cerda

María Paz Plaza Vallejos

Ignacio Pinochet Raviola

COMITÉ CIENTÍFICO

Cristián Meneses Valenzuela

Rodrigo Ugalde Prieto

Vicente Furnaro Lobos

Sergio Illanes Laso

Hugo Hurtado Araneda

Hernán Gutiérrez Miranda

Luis Seguel Malageño

ASISTENTES EDITORIALES

Agustín Díaz Vicente

Ignacio Leiva Olmedo

José Núñez Salazar

Catalina Rojas Robles

Javiera Sepúlveda Higuera

Fernanda Yoma Schrader

ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO
Nº 15, DICIEMBRE 2023

Accede aquí al sitio web del
Anuario de Derecho Tributario
<https://anuarioderechotributario.udp.cl/>

© Derechos Reservados

Diseño e impresión
versión productora gráfica SpA

Índice

9	Nota del Director. Por <i>Arturo Selman Nahum</i>
11	Siglas y Abreviaturas
I. ARTÍCULOS DE DOCTRINA	
17	Aplicación de convenios tributarios a rentas obtenidas por fondos de pensiones. Por <i>Alejandro Franco Allen</i>
45	Proyectos <i>multifamily</i> : análisis jurídico y tributario. Por <i>Macarena Bustamante Véliz</i> y <i>Gustavo Serrano Ferrer</i>
66	Evolución del concepto de “gasto necesario” para producir la renta de las empresas. Por <i>Carlos Castillo González</i> y <i>Cristóbal Basaure Aguirre</i>
92	Aspectos relevantes en el desarrollo de incentivos tributarios en materia de I+D+i. Por <i>Roberto van Hasselt Garrido</i>
110	Sociedad de profesionales y norma general antielusión. Por <i>Hassen Andrés Kamal</i> <i>Becerra</i>
II. NOTAS DE ACTUALIDAD	
125	Ley sobre Royalty a la Minería
129	Pilar 2: implementación de un impuesto único global para multinacionales
III. JURISPRUDENCIA JUDICIAL Y ADMINISTRATIVA	
135	Jurisprudencia Judicial
153	Jurisprudencia Administrativa
177	IV. NORMAS DE PUBLICACIÓN

Nota del Director

El **ANUARIO DE DERECHO TRIBUTARIO** en su decimoquinta edición pretende dar a conocer a la comunidad jurídica nacional e internacional temas relevantes relacionados a la aplicación de tributos tanto en Chile como en el extranjero. Esta publicación depende académicamente del Magíster en Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales.

La primera sección del Anuario incorpora artículos de doctrina de académicos y profesionales del área, que abordan temas de especial relevancia en el ámbito tributario nacional e internacional. El primer artículo trata sobre la aplicación de convenios tributarios a rentas obtenidas por fondos de pensiones. El segundo artículo, analiza, desde una perspectiva jurídica y tributaria, los proyectos multifamily. El tercer artículo trata sobre la evolución del concepto “gasto necesario” para producir la renta de las empresas. En el cuarto artículo, se analizan aspectos relevantes en el desarrollo de incentivos tributarios en materia de I+D+i. Por último, en el quinto artículo, se realiza un análisis de las sociedades profesionales y la norma general antielusión.

La segunda sección del Anuario trata dos temas de actualidad tributaria, siendo el primero de ellos el nuevo impuesto anual denominado royalty minero introducido por la Ley N°21.591. En segundo lugar, se comentan las reglas del Pilar 2, destinado a la implementación de un impuesto único global para las Multinacionales, circunscrito dentro de las medidas que ha adoptado la OCDE para evitar la erosión de la base fiscal de los distintos países que integran el marco inclusivo sobre BEPS.

Por último, la tercera sección del presente volumen contiene un análisis de la jurisprudencia judicial y administrativa más relevante considerando el período que abarca los años 2022 y 2023. El apartado de jurisprudencia judicial de esta edición contiene sentencias de la Excm. Corte Suprema, Cortes de Apelaciones y Tribunales Tributarios y Aduaneros. El apartado de jurisprudencia administrativa contiene oficios del Servicio de Impuestos Internos principalmente referidos a la Ley sobre Impuesto a la Renta y la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, entre otros. No puedo dejar de agradecer a los miembros del Comité Editorial y Asistentes Editoriales, los cuales son piedra angular de esta publicación, y al Comité Científico que tiene la importante tarea de arbitrar los artículos que recibimos para su eventual publicación.

Arturo Selman Nahum

Director

Siglas y Abreviaturas

- Art.** Artículo.
- Arts.** Artículos.
- AC.** Año Comercial.
- AT.** Año Tributario.
- BEPS.** Erosión de la Base Imponible y traslado de beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting*).
- BC.** Banco Central de Chile.
- BI.** Base imponible.
- CC.** Código Civil Chileno.
- C. de Com.** Código de Comercio.
- CADH.** Convención Americana sobre Derechos Humanos.
- CDTI o Convenio.** Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional.
- CFC Rules.** Controlled foreign corporation rules.
- CGR.** Contraloría General de la República.
- COT.** Código Orgánico de Tribunales.
- CP.** Código Penal.
- CPC.** Código de Procedimiento Civil.
- CPR.** Constitución Política de la República.
- CPT.** Capital Propio Tributario.
- CRS.** Estándar comun de reporte.
- CS.** Corte Suprema.
- CT.** Código Tributario de Chile.
- DDAN.** Registro de Diferencia entre la Depreciación Acelerada y Normal.
- DEDECÓN.** Defensoría de Derechos del Contribuyente.
- Director Nacional.** Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.
- Director Regional.** Director Regional del Servicio de Impuestos Internos.
- DFL.** Decreto con Fuerza de Ley.
- DO.** Diario Oficial.
- DL.** Decreto Ley.
- DS.** Decreto Supremo.
- DTE.** Documentos Tributarios Electrónicos.

- ECE.** Entidades controladas extranjeras.
- EE.UU. / USA.** Estados Unidos de América.
- EI.** Empresario individual.
- E.I.R.L.** Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.
- EMN.** Empresas Multinacionales.
- EP.** Establecimiento Permanente.
- Excma.** Excelentísima.
- FATCA.** Ley estadounidense de cumplimiento fiscal de cuentas en el extranjero.
- FUNT.** Fondo de Utilidades No Tributables.
- FUT.** Fondo de Utilidades Tributables.
- GR.** Procedimiento General de Reclamación.
- GS.** Procedimiento de Aplicación de Sanciones.
- IGC.** Impuesto Global Complementario.
- IA.** Impuesto Adicional.
- Itma (a veces I).** Ilustrísima.
- Itmas.** Ilustrísimas.
- IDPC.** Impuesto de Primera Categoría.
- INA.** Recurso de inaplicabilidad.
- Inc.** Inciso.
- INR.** Ingreso no constitutivo de renta.
- IRS.** *Internal Revenue Service*, equivalente al Servicio de Impuestos Internos.
- IPC.** Índice de Precio al Consumidor.
- ITE.** Impuesto de Timbres y Estampillas.
- IUSC.** Impuesto Único de Segunda Categoría.
- IVA.** Impuesto al Valor Agregado (D. L. 825).
- Ley del IVA. (a veces LIVS).** D.L. 825.
- Ley de S.A. (a veces LSA).** Ley Nº18.046 sobre Sociedades Anónimas.
- LIR.** Ley de Impuesto a la Renta (D.L. 824).
- LMV.** Ley de Mercado de Valores.
- Ltda.** Limitada o de Responsabilidad Limitada.
- LUF.** Ley Única de Fondos.
- Modelo OCDE.** Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
- Nº.** Número.
- Nºs.** Números.
- NCG.** Norma de Carácter General.
- NGA.** Norma General Antielusión.
- OCDE/OECD.** Organización para la Colaboración y el Desarrollo Económico.

- OMS.** Organización Mundial de la Salud.
- OPA.** Oferta pública de acciones.
- ORD.** Ordenanza.
- Pág. (a veces p).** Página.
- Págs. (a veces p o pp).** Páginas.
- PPM.** Pago Provisional Mensual.
- PPMO.** Pago Provisional Mensual Obligatorio.
- PPUA.** Pago provisional por utilidades absorbidas.
- LUF.** Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.
- RAP.** Registro de Rentas Atribuidas Propias.
- RAI.** Registro de Rentas Afectas a Impuestos.
- RAF.** Revisión de la Actuación Fiscalizadora.
- RAV.** Reposición Administrativa Voluntaria.
- Real Academia.** Real Academia de la Lengua Española.
- Reg.** Reglamento.
- Res. Ex.** Resolución Exenta.
- REX.** Registro de rentas exentas o ingresos no renta.
- RIT.** Rol Interno del Tribunal.
- RLI.** Renta Líquida Imponible.
- RUT.** Rol Único Tributario.
- S.A.** Sociedad Anónima.
- S.A.A.** Sociedad Anónima Abierta.
- SAC.** Registro de Saldo Acumulado de Créditos.
- SII o Servicio.** Servicio de Impuestos Internos.
- Sec.** Sección.
- SNA.** Servicio Nacional de Aduanas.
- SpA.** Sociedad por Acciones.
- SRL.** Sociedad de Responsabilidad Limitada.
- SVS.** Superintendencia de Valores y Seguros.
- TC.** Tribunal Constitucional.
- TGR.** Tesorería General de la República de Chile.
- TTA.** Tribunal Tributario y Aduanero.
- UF.** Unidad de fomento.
- USD.** Dólar Estadounidense, por sus siglas en inglés.
- UTA.** Unidad Tributaria Anual.
- UTM.** Unidad Tributaria Mensual.

I
Artículos de Doctrina

APLICACIÓN DE CONVENIOS TRIBUTARIOS A RENTAS OBTENIDAS POR FONDOS DE PENSIONES

ALEJANDRO FRANCO ALLEN¹

RESUMEN

La variedad de estructuras jurídicas que adoptan los fondos de pensiones en el mundo y el hecho de que estén habitualmente exentos de impuesto a la renta en el Estado de su establecimiento, generan dificultades para calificarlos como “personas residentes” de un Estado contratante en el contexto de un convenio tributario, complicando su acceso a los beneficios de estos convenios. En el contexto del plan BEPS Acción 6, la OCDE modificó algunas disposiciones de su modelo de convenio, a fin de garantizar que a los fondos de pensiones se les considere residentes del Estado en el que están establecidos. En el caso de Chile, diversos convenios tributarios suscritos con otros Estados incluyen disposiciones relativas a los fondos de pensiones, incluido el recientemente aprobado convenio con Estados Unidos.

PALABRAS CLAVE: Fondos de pensiones, convenios tributarios sobre la renta y el patrimonio, BEPS Acción 6.

INTRODUCCIÓN

I. FONDOS DE PENSIONES

Existen distintos tipos de sistemas de pensiones. Las diferencias entre uno y otro radican en factores como la participación del trabajador en el financiamiento de la pensión (pensiones contributivas o no contributivas), el modelo de gestión financiera aplicable a los recursos que acumula el sistema previsional (sistemas de reparto o de capitalización), las reglas de definición de beneficios (sistemas de beneficios definidos o de contribuciones definidas), y el régimen de administración (estatal o privado).

Los sistemas de pensiones, en especial aquellos que involucran elementos de capitalización, comprenden la formación de un patrimonio compuesto por los aportes de los trabajadores, que son invertidos en distintos activos con el objeto de obtener rentabilidades

¹ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile. LLM Business Law, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne. Magíster en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez.

que concurran a financiar las pensiones de estos trabajadores. Estos patrimonios se conocen comúnmente como fondos de pensiones.

La naturaleza jurídica de un fondo de pensiones dependerá de la regulación legal del país en que esté constituido. En algunos casos corresponden a entidades independientes con personalidad jurídica y capacidad legal, estructuradas sobre la forma de una fundación, asociación, corporación u otros tipos similares. En otros casos, constituyen patrimonios sin personalidad jurídica, administrados por una entidad separada como una institución bancaria, una compañía de seguros o una entidad administradora de fondos de pensiones. En otros países, los fondos se constituyen en *trusts* o encargos fiduciarios similares².

Los fondos de pensiones pueden invertir en distintos tipos de activos, como depósitos, títulos de crédito, cuotas de fondos de inversión, acciones de sociedades, entre otros, conforme lo permita la regulación de cada país. Muchas veces estos activos están situados en un Estado distinto al del establecimiento del fondo de pensiones.

2. TRIBUTACIÓN DE FONDOS DE PENSIONES

Los sistemas de pensiones comprenden tres situaciones donde existe una posible tributación: (i) los aportes efectuados por los trabajadores o empleadores al sistema de pensiones, (ii) las rentas obtenidas por el fondo de pensiones, y (iii) el retiro de los fondos por el trabajador al momento de su jubilación. De todas las combinaciones posibles de tributación que estas situaciones permiten, un gran número de países aplica un sistema “EET” (*exempt-exempt-taxed*), en el que las contribuciones de los trabajadores y la rentabilidad del fondo de pensiones no están sujetas a impuesto a la renta, quedando la tributación postergada hasta el momento de su retiro por el trabajador durante la jubilación³.

Aun cuando los fondos de pensiones estén exentos de impuesto a la renta en el Estado en que están constituidos, muchas veces quedan sujetos a tributación local cuando invierten en otros Estados. Un ejemplo de esto sería el impuesto de retención aplicable a un dividendo pagado por una sociedad a un accionista que es un fondo de pensiones extranjero.

En estos casos, la aplicación de convenios para evitar la doble tributación internacional, limitaría la potestad tributaria de los Estados en los que estas rentas tienen su fuente⁴. Sin embargo, esta aplicación no ha sido uniforme en las distintas jurisdicciones, algunas de las cuales han negado a los fondos de pensiones el acceso a los beneficios de los convenios.

El presente trabajo busca exponer los principales problemas jurídicos de aplicación de convenios tributarios a rentas obtenidas por fondos de pensiones, la manera en que estos

² Stewart y Yermo (2008), p. 6.

³ OECD (2015), p. 3.

⁴ Los fondos de pensiones disponen de mecanismos alternativos a los convenios tributarios para acceder a una tributación más beneficiosa en otros Estados. Por ejemplo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha hecho extensivo a fondos de pensiones extranjeros el tratamiento tributario previsto para fondos de pensiones nacionales, en aplicación del principio de libre circulación de capitales contenido en el art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Un caso célebre es *College Pension Plan of British Columbia vs. Finanzamt München Abteilung III*, Rol C-641/17.

problemas se presentan en el sistema jurídico chileno, y las disposiciones atinentes de los convenios tributarios suscritos por Chile.

I

CONVENIOS TRIBUTARIOS, LA ACCIÓN 6 DEL PROYECTO BEPS Y FONDOS DE PENSIONES

1. *CONVENIOS TRIBUTARIOS*

Los convenios tributarios son tratados internacionales celebrados entre dos Estados con el objeto de prevenir la doble tributación internacional respecto de rentas obtenidas por un residente de un Estado (“Estado de Residencia”) que provengan del otro Estado (“Estado Fuente”).

A través de un convenio tributario, el Estado de Residencia y el Estado Fuente distribuyen su facultad de gravar con impuesto los diferentes tipos de rentas, de manera que en algunos casos esta facultad será exclusiva de uno de los Estados (que por regla general será el Estado de Residencia), y en otros casos ambos Estados conservan la facultad de gravar, pero limitando la tributación en el Estado Fuente.

La OCDE elaboró un Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (el “Modelo OCDE” o el “Modelo”, indistintamente), publicado por primera vez en 1992 y actualizado periódicamente desde entonces. Las disposiciones del Modelo OCDE son la base para la negociación y aplicación de convenios tributarios entre países, por lo que muchos convenios tributarios están elaborados en base a él, incluidos los suscritos por Chile.

2. *DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA*

Los convenios tributarios contienen reglas que determinan el acceso a sus beneficios. En primer lugar, regulan su ámbito de aplicación en cuanto a las personas e impuestos comprendidos. Luego, comprenden exigencias específicas para acceder al tratamiento tributario previsto para los distintos tipos de rentas. Finalmente, contemplan cláusulas que limitan el acceso a sus beneficios a personas calificadas.

A grandes rasgos, estas reglas serían las siguientes: Un convenio tributario es aplicable a las personas residentes de un Estado contratante, siendo residentes aquellas personas sujetas a imposición en dicho Estado en función de su domicilio u otros criterios análogos. Luego, un residente tendrá acceso al tratamiento tributario previsto respecto de rentas como dividendos e intereses en la medida en que sea el beneficiario efectivo de estas rentas, y además sea una persona calificada para acceder a los beneficios del convenio.

Los problemas de aplicación de convenios tributarios a rentas obtenidas por fondos de pensiones consisten en el cumplimiento de estas reglas. Considerando la diversidad de formas jurídicas que los fondos de pensiones revisten en el mundo, podrían no constituir una “persona”, y por estar exentos de impuesto en el Estado de Residencia podrían no constituir un “residente” de dicho Estado, impidiendo la aplicación del convenio.

3. LA ACCIÓN 6 DEL PROYECTO BEPS

En septiembre de 2013, los países de la OCDE y el G-20 adoptaron un plan conformado por 15 “acciones” para dar respuesta a los problemas de tributación internacional relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. La Acción 6 de este plan se denominó “Impedir la utilización abusiva de los convenios” y buscó desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas que impidan la concesión de los beneficios de un convenio en circunstancias inapropiadas.

El reporte final de la Acción 6 fue publicado en 2015 y en su capítulo introductorio destaca la necesidad de realizar trabajos adicionales respecto a la aplicación de convenios tributarios a fondos distintos a los instrumentos de inversión colectiva. En particular, el reporte indicó que este trabajo adicional garantizaría que un fondo de pensiones sea considerado residente del Estado en el que se haya constituido, independientemente de que se beneficie de una exención fiscal plena o limitada en dicho Estado. Este objetivo se lograría a través de modificaciones al Modelo OCDE que garanticen este resultado respecto de los fondos que merezcan la calificación “fondo de pensiones reconocido”, y la inclusión de Comentarios al Modelo que expliquen los requisitos que componen este concepto⁵.

Estos trabajos adicionales resultaron en la publicación en febrero de 2016 de un primer borrador para discusión denominado *Treaty Residence of Pension Funds*, que propuso incluir la definición de “fondo de pensiones reconocido” en el Art. 3 del Modelo OCDE, incluir a los fondos de pensiones reconocidos en la definición de residente del Art. 4, e incluir nuevos Comentarios a los Arts. 3 y 4 señalados⁶.

Distintas instituciones enviaron observaciones a la OCDE respecto a las modificaciones propuestas al Modelo. Una gran parte de estas observaciones destacó que la redacción propuesta podía dejar fuera del ámbito de aplicación del convenio a esquemas de pensiones por razones relativas a su naturaleza tributaria o el tipo de actividades desarrolladas⁷.

La redacción definitiva de las modificaciones a los Arts. 3 y 4 del Modelo OCDE fueron incluidas en la versión publicada por la OCDE en el año 2017, que incluyó igualmente los nuevos párrafos 10.3 a 10.18 del Comentario al Art. 3, y los párrafos 8.6 a 8.10 del Comentario al Art. 4.

Cabe destacar que Chile se reservó el derecho a no incluir la definición de fondo de pensiones reconocido en sus convenios tributarios, bajo el argumento de que la decisión de incluir un fondo de pensiones como residente en un convenio tributario debe analizarse bilateralmente entre Estados contratantes, dada la gran diversidad de instrumentos jurídicos que pueden atender el pago de prestaciones por jubilación.

⁵ OCDE (2016-1), p. 16.

⁶ OCDE (2016-2).

⁷ OCDE (2016-3).

II

APLICACIÓN DE CONVENIOS TRIBUTARIOS A RENTAS OBTENIDAS POR FONDOS DE PENSIONES

1. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Los convenios tributarios contienen normas que determinan su ámbito de aplicación. En cuanto a las personas comprendidas, el Art. 1(1) del Modelo OCDE indica que el convenio se aplica a “*las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes*”.

De esta manera, el primer requisito para acceder a los beneficios de un convenio es ser una persona. El Art. 3(1)(a) del Modelo OCDE dispone que el término persona comprende “*las personas físicas, las sociedades y cualquiera otra agrupación de personas*”, mientras que el Art. 3(1)(b) explica que el término sociedad significa “*cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos*”.

El segundo requisito es ser un residente de uno o ambos Estados contratantes. El Art. 4(1) del Modelo OCDE señala que el término significa “*toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga*”. Este artículo a continuación explica que el término incluye también “*a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales, así como los fondos de pensiones reconocidos de ese Estado*”.

2. CALIDAD DE “PERSONA” DE LOS FONDOS DE PENSIONES

Un primer problema de aplicación es la calificación de persona que pueda atribuirse al fondo de pensiones. En muchos sistemas de pensiones los fondos no constituyen personas jurídicas propiamente tal, sino más bien patrimonios conformados por bienes y obligaciones, y en otros sistemas los fondos de pensiones revisten características que los acercan más a figuras contractuales que a personas jurídicas.

Sin embargo, la falta de personalidad jurídica de un fondo de pensiones no impediría necesariamente calificarlo como una persona en el contexto de un convenio tributario. En efecto, los Comentarios al Art. 3 del Modelo OCDE indican que la definición de “persona” no es exhaustiva y debe leerse como una indicación de que este término se utiliza en un sentido muy amplio, y que comprende toda entidad que, aun cuando no esté constituida formalmente, se trate como tal a efectos fiscales. De igual manera, el término “sociedad”, que está incluido dentro de la definición de “persona”, se extiende a cualquiera otra unidad imponible que se considere como persona jurídica a los fines de la legislación fiscal del Estado de Residencia⁸.

En este sentido, el concepto de persona utilizado en los convenios haría referencia al tratamiento que la legislación tributaria de un Estado otorga a una determinada entidad más que al estatus jurídico que a ella le confiera el derecho común de ese Estado. La calidad de persona no estaría determinada entonces por la capacidad legal de la entidad para efectos

⁸ Párrafos 2 y 3 de los Comentarios al Art. 3 del Modelo OCDE.

del derecho común, sino por la capacidad legal de la entidad para efectos tributarios⁹. En otras palabras, y en atención al objeto y propósito de los convenios tributarios, sería posible afirmar que una entidad capaz de ser sujeto de obligaciones tributarias respecto de sus rentas debería calificar como una persona en el contexto de un convenio, aún en ausencia de personalidad jurídica¹⁰.

De esta manera, un fondo de pensiones será una “persona” para efectos de un convenio cuando la legislación fiscal del Estado de Residencia lo considere como una entidad separada e independiente, lo que ocurrirá cuando el fondo de pensiones sea la entidad a la que se atribuyan tributariamente las rentas que genere y los activos que posea, siendo susceptible de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias respecto de estas rentas, y sin perjuicio de que estas obligaciones sean cumplidas por otra entidad administradora por cuenta del fondo.

Por el contrario, en caso de que el fondo no constituya una persona independiente para efectos tributarios, porque sus rentas y activos son atribuidos a una entidad distinta, será dicha entidad la que deberá cumplir los requisitos de aplicación de un convenio para acceder a sus beneficios, según se explica más adelante.

3. CALIDAD DE “RESIDENTE” DE LOS FONDOS DE PENSIONES

Un segundo problema de aplicación es la posibilidad de calificar al fondo de pensiones como residente de un Estado contratante. En la práctica, los fondos de pensiones podrán calificar como residentes de un Estado contratante porque el respectivo convenio los incluye expresamente, o bien porque los Estados contratantes consideran que un fondo de pensiones está comprendido en la definición de residente, aún en ausencia de disposición expresa.

En atención a que la inclusión de los fondos de pensiones en la definición de residente del Modelo OCDE es reciente, existen muchos convenios que no la consideran. Algunos convenios incluyen a los fondos de pensiones a través de otras disposiciones, como los Arts. de definiciones generales y de limitación de beneficios, otros contienen disposiciones específicas relativas a fondos de pensiones respecto de un tipo de renta particular, otros los incluyen en sus Protocolos, y en otros no están incluidos en absoluto.

Los siguientes apartados comprenden un análisis de la definición de “fondo de pensiones reconocido” incluido en el Modelo OCDE, así como un análisis de la situación en que los fondos de pensiones no están expresamente incluidos en la definición de residente u otras disposiciones de un convenio tributario.

4. EL “FONDO DE PENSIONES RECONOCIDO” EN EL MODELO OCDE

El Art. 4(1) del Modelo OCDE incluye a los fondos de pensiones reconocidos en la definición de residente de un Estado contratante. Luego, el Art. 3(1) letra i) del Modelo define al fondo de pensiones reconocido como “una entidad o un instrumento establecidos en ese Estado, a los que la legislación fiscal de ese Estado dote de personalidad independiente, y:

⁹ Dourado et al (2015), p. 186.

¹⁰ Wheeler (2013), p. 5.

- (i) *Que se haya creado y se explote exclusiva o casi exclusivamente para administrar o proporcionar prestaciones de jubilación u otras prestaciones complementarias o accesorias a personas físicas y que esté regulado como tal por ese Estado o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales; o*
- (ii) *Que se haya creado y se explote exclusiva o casi exclusivamente para invertir fondos en beneficio de las entidades o instrumentos a los que se refiere el subapartado (i) anterior”.*

Como primer acercamiento, los Comentarios al Modelo aclaran que el efecto de la definición de fondo de pensiones reconocido y de la referencia que a él se hace en el Art. 4, dependerá en gran medida de la legislación interna y de las características jurídicas de los fondos de pensiones establecidos en cada Estado contratante, así como de las restantes disposiciones del convenio para las que esta definición pueda tener relevancia¹¹.

Por otra parte, cabe destacar que algunos convenios contienen una definición de “fondo de pensiones reconocido” que, si bien no corresponde con exactitud a la definición utilizada en el Modelo OCDE, comprende elementos utilizados en ella, resultándoles igualmente aplicables los Comentarios y análisis correspondientes.

Para efectos de su análisis, la definición de “fondo de pensiones reconocido” comprende elementos comunes de los fondos de pensiones reconocidos; elementos de los fondos de pensiones de la letra i) o fondos de pensiones “propriadamente tal”; y elementos de los fondos de pensiones de la letra ii) o “entidades de servicios de fondos de pensiones”, de acuerdo con lo siguiente:

4.1. ELEMENTOS COMUNES DE LOS FONDOS DE PENSIONES RECONOCIDOS

ENTIDAD O INSTRUMENTO. La primera parte de la definición hace referencia a “una entidad o instrumento establecidos en ese Estado”. Los Comentarios al Modelo indican que la gran diversidad de las características de los fondos de pensiones en los distintos países hizo necesario adoptar una formulación poco específica. La referencia a un “instrumento” pretende abarcar, entre otros, los casos en que las prestaciones de jubilación se proporcionen a través de medios como fideicomisos que, conforme a la legislación que les sea aplicable, no pueden considerarse como una entidad. La definición se aplica en tanto el fideicomiso o el conjunto de los fiduciarios se considere, a efectos fiscales, como una entidad distinta¹².

Esta formulación amplia permitiría argumentar que la forma jurídica que revista un fondo de pensiones no es relevante para efectos de calificarlo como tal en el contexto de un convenio tributario, en la medida en que la entidad o instrumento cumpla con los demás elementos de la definición, como la personalidad fiscal independiente y el otorgamiento de prestaciones de jubilación.

¹¹ Párrafo 10.4 de los Comentarios al Art. 3 y párrafo 8.7 de los Comentarios al Art. 4 del Modelo OCDE.

¹² Párrafo 10.9 de los Comentarios al Art. 3 del Modelo OCDE.

PERSONALIDAD FISCAL INDEPENDIENTE. Este elemento hace referencia al concepto de persona a que se refiere el Art. 3(1)(a) del Modelo OCDE, según fue explicado en el acápite anterior. En este contexto, un fondo de pensiones tendrá personalidad fiscalmente independiente cuando las rentas que perciba y los activos que posea sean atribuidos tributariamente al fondo y no a otra entidad, independientemente de que el fondo tenga o no personalidad jurídica. De esta manera, los Comentarios al Modelo indican que cuando un fondo constituya una “persona” distinta de toda otra persona por la que, o en beneficio de la que se ha creado y se gestiona, y en la medida en la que se satisfagan las demás condiciones de la definición, el fondo constituirá en sí mismo un residente de un Estado contratante¹³.

Por el contrario, cuando las rentas y activos generados por el fondo se atribuyan tributariamente a otra persona, como podría serlo la entidad jurídica en cuyo marco se ha creado el fondo, las disposiciones del convenio tributario se aplicarán en la medida en que esta propia entidad jurídica pueda considerarse una persona residente de un Estado contratante conforme al Art. 4 del respectivo convenio.

4.2. ELEMENTOS DE LOS FONDOS DE PENSIONES DE LA LETRA (I) O FONDOS “PROPIAMENTE TAL”

OBJETO DE LA ENTIDAD O INSTRUMENTO: PRESTACIONES DE JUBILACIÓN. La letra (i) dispone que una entidad será considerada un fondo de pensiones reconocido cuando sea creada y explotada exclusiva o casi exclusivamente para administrar o proporcionar prestaciones de jubilación u otras prestaciones complementarias o accesorias a personas físicas.

Los Comentarios al Modelo indican que las prestaciones de jubilación son típicamente las pensiones pagadas tras el retiro de la vida laboral activa o cuando el empleado llega a la edad de jubilación, pero el término es lo suficientemente amplio como para abarcar uno o más pagos efectuados en el momento del retiro o con posterioridad, o al alcanzar la edad de jubilación, en favor de un empleado, un consejero o director de una sociedad, aun cuando estos pagos no adopten la forma de una pensión clásica¹⁴.

La frase “prestaciones complementarias o accesorias” pretende cubrir una serie de prestaciones que no están estrictamente vinculadas a la jubilación, pero que son prestadas por los fondos de pensiones en los distintos Estados. Las palabras “complementarias o accesorias” aclaran que dichos beneficios se prestan además de las prestaciones de jubilación, de manera que un fondo que se constituya esencialmente con el fin de proporcionar prestaciones distintas a las de jubilación no tendría cabida en la definición de fondo de pensiones reconocido. Por otra parte, y si bien no existe un listado exhaustivo de todas las prestaciones que pueden considerarse incluidas entre las “complementarias o accesorias”, estas incluyen: indemnizaciones por deceso o incapacidad; pensiones en favor

¹³ Párrafo 10.5 de los Comentarios al Art. 3 y párrafo 8.8 de los Comentarios al Art. 4 del Modelo OCDE.

¹⁴ Párrafo 10.12 de los Comentarios al Art. 3 del Modelo OCDE.

de los miembros sobrevivientes de la familia de una persona fallecida; pagos efectuados a una persona física víctima de una enfermedad terminal; prestaciones indemnizatorias efectuadas en caso de enfermedad de larga duración o desempleo; ayudas para la vivienda; ayudas para la educación; y la prestación de asesoramiento financiero a los cotizantes, entre otros¹⁵.

Por otra parte, la expresión “exclusiva o casi exclusivamente” busca precisar que todas o casi todas las actividades de un fondo de pensiones deben estar relacionadas con la administración o el pago de las prestaciones por jubilación y otras complementarias o accesorias a personas físicas. Los términos “casi exclusivamente” reconocen que una pequeña parte de las actividades de un fondo de pensiones pueden comprender actividades que no estén estrictamente relacionadas con la administración o el pago de las prestaciones (por ejemplo, la comercialización de los servicios del fondo de pensiones)¹⁶.

Finalmente, cabe destacar que poco importa el número de personas que tienen derecho a estas prestaciones: los fondos de pensiones reconocidos pueden crearse, por ejemplo, por un gran número de trabajadores o por un solo trabajador autónomo¹⁷.

REGULACIÓN LEGAL. La letra (i) exige que el fondo de pensiones esté regulado como tal en su Estado de Residencia. La intención de esta disposición es restringir la definición a entidades que estén sujetas a ciertas condiciones impuestas por el Estado en el que estén establecidos, a fin de garantizar que la entidad se utiliza como sistema para la inversión con el objeto de proporcionar prestaciones de jubilación u otras complementarias o accesorias a personas físicas. Esta parte de la definición excluirá a entidades que una persona pueda constituir y usar para invertir fondos con el fin de proporcionar prestaciones por jubilación a personas relacionadas con ella, o a sus trabajadores, pero que no esté sujeta a las normas impuestas por el Estado en relación con el uso de esa entidad como instrumento para proporcionar las prestaciones por jubilación.

Poco importa si el marco regulador al que esté sujeta la entidad se define en la legislación fiscal o en otros instrumentos jurídicos, lo relevante es que la entidad esté reconocida por ley como un sistema creado para financiar prestaciones de jubilación en favor de personas físicas, y que estén sujetos a las condiciones impuestas para garantizar su utilización a tales efectos¹⁸.

En algunos convenios tributarios, los Estados contratantes han decidido hacer referencia expresa a los cuerpos legales en cuya virtud las entidades deben ser creadas para calificar como fondo de pensiones reconocido. Por ejemplo, el Art. 3(j) del convenio entre Chile y Emiratos Árabes Unidos precisa que, en el caso de Chile, será un fondo de pensiones reconocido aquel “*establecido bajo el sistema de pensiones del decreto ley N°3.500*”.

¹⁵ Párrafo 10.13 de los Comentarios al Art. 3 del Modelo OCDE.

¹⁶ Párrafo 10.11 de los Comentarios al Art. 3 del Modelo OCDE.

¹⁷ Párrafo 10.10 de los Comentarios al Art. 3 del Modelo OCDE.

¹⁸ Párrafo 10.14 de los Comentarios al Art. 3 del Modelo OCDE.

4.3. FONDOS DE PENSIONES DE LA LETRA (II) O “ENTIDADES DE SERVICIO DE FONDOS DE PENSIONES”

La letra (ii) de la definición abarca a las entidades o instrumentos que utilizan los fondos de pensiones comprendidos en la letra (i) para invertir. Es común que los fondos de pensiones se unan con otros fondos de pensiones para realizar sus inversiones, reagrupándolas en otras entidades o instrumentos. Dado que estos instrumentos o entidades intervienen únicamente como intermediarios para la inversión de fondos utilizados para proporcionar prestaciones por jubilación a personas físicas, los Comentarios al Modelo explican que lo apropiado es tratarlos de la misma forma que a los fondos de pensiones que invierten a través de ellos¹⁹.

En este caso, la expresión “exclusiva o casi exclusivamente” contenida en la letra (ii) precisa que todas o casi todas las actividades de la entidad intermediaria debe estar vinculada a la inversión de los fondos en beneficio de las entidades que puedan considerarse fondos de pensiones conforme a la letra (i). La expresión “casi exclusivamente” reconoce que una pequeña parte de las actividades de estas entidades pueden entrañar otras actividades, como la inversión de fondos por fondos de pensiones establecidos en otros Estados y que, por esta razón, no están incluidos en el ámbito de la letra (i)²⁰.

5. RESIDENCIA DE FONDOS DE PENSIONES NO INCLUIDOS EXPRESAMENTE EN UN CONVENIO

El Art. 4(1) del Modelo OCDE define residente de un Estado contratante como toda persona que esté “*sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga*”. La interrogante respecto a los fondos de pensiones es si pueden ser considerados como “sujetos a imposición” aunque gocen de una exención total o parcial de impuesto en el Estado de Residencia.

Los Estados difieren en cuanto al alcance de esta frase. Una primera interpretación exige una sujeción general a impuestos sobre rentas de fuente mundial, de manera que una entidad que no esté sujeta a esta obligación general no puede ser considerada “sujeta a imposición”. De acuerdo con esta interpretación, un fondo de pensiones exento de impuesto en el Estado de Residencia no sería un residente con derecho a los beneficios de un convenio, salvo estipulación convencional en contrario²¹.

Chile sigue esta interpretación. En efecto, Chile realizó observaciones a los Comentarios al Art. 4 del Modelo OCDE, precisando que, en relación con el párrafo 8.12, entre las entidades que no se consideran como residentes pueden incluirse también fondos de pensiones, a menos que estén expresamente cubiertos por el convenio. Además, Chile formuló reservas al Art. 3 del Modelo, reservándose el derecho a no incluir la definición de fondo de pensiones reconocido porque “*la decisión de incluir un fondo de pensiones como residente en un*

¹⁹ Párrafo 10.17 de los Comentarios al Art. 3 del Modelo OCDE.

²⁰ Párrafo 10.18 de los Comentarios al Art. 3 del Modelo OCDE.

²¹ Gouthière (2022), p. 750.

convenio tributario debe analizarse bilateralmente entre Estados contratantes dada la gran diversidad de instrumentos jurídicos que pueden atender el pago de prestaciones por jubilación”.

En Francia, el *Conseil d'État* aplicó esta interpretación en 2015 en dos casos de fondos de pensiones extranjeros que percibieron dividendos de fuente francesa. En un primer caso, un fondo de pensiones alemán exento del impuesto corporativo a las sociedades en Alemania percibió dividendos desde una sociedad francesa, los que quedaron sujetos a una retención en la fuente a una tasa del 25 %. El fondo de pensiones alemán posteriormente reclamó la devolución parcial del impuesto, en aplicación de la tasa reducida de 15 % prevista para este tipo de rentas en el convenio tributario entre Francia y Alemania. En última instancia, el tribunal francés rechazó la aplicación del convenio, explicando que *“una persona exenta de impuesto en un Estado contratante en razón de su estatus o de su actividad no puede ser considerada como sujeta a imposición en el sentido de este convenio, ni, en consecuencia, como un residente de este Estado para la aplicación del convenio”*²².

En un segundo caso análogo, un fondo de pensiones español sujeto al impuesto a las sociedades a tasa de 0 % en España recibió dividendos desde una sociedad francesa, sujetos a una retención en la fuente a una tasa del 25 %. El *Conseil d'État* rechazó la aplicación de la tasa reducida de 15 % establecida para los dividendos en el convenio entre Francia y España, bajo un argumento idéntico al del caso anterior²³.

Cabe destacar que, a pesar de que las sentencias del *Conseil d'État* se fundan en argumentos idénticos, la situación tributaria del fondo de pensiones alemán y el español son distintas. El fondo de pensiones alemán estaba exento de impuesto corporativo en Alemania, mientras que el fondo español estaba sujeto al impuesto a las sociedades en España, pero a una tasa del 0 %. Según la interpretación del *Conseil d'État*, en ninguno de estos casos el fondo podría ser considerado “sujeto a imposición” en el Estado de Residencia.

De acuerdo con una interpretación diferente, estar “sujeto a imposición” en un Estado no exigiría una tributación general ni efectiva en el mismo, y sería más bien una situación legal en la que una entidad está sujeta a la legislación fiscal de dicho Estado, en función de factores como el domicilio, la residencia o la sede de dirección, aun cuando el Estado no aplique finalmente el impuesto porque, por ejemplo, otorga una exención a la entidad en cuestión²⁴. En este sentido, lo relevante sería la existencia de un vínculo entre una entidad y la legislación fiscal de un Estado, y que ese vínculo esté determinado por factores de conexión personales como el domicilio o la residencia, excluyendo los casos en que el vínculo tiene su origen exclusivo en la fuente de las rentas. De acuerdo con esta interpretación, un fondo de pensiones exento de impuesto en el Estado de Residencia podría ser considerado un residente de dicho Estado.

Esta interpretación fue aplicada con matices por el mismo *Conseil d'État* en dos sentencias de 2022 que significaron un cambio de criterio respecto a las sentencias emitidas en el año 2015. Estos casos trataron sobre sociedades tunecinas parcialmente exentas de impuesto

²² Landesaumlrzttekammer Hessen Versorgungswerk (2015), p. 2.

²³ Santander Pensiones SA EGFP (2015), p. 3.

²⁴ Párrafo 8.11 de los Comentarios al Art. 4 del Modelo OCDE.

en Túnez, acogidas a un régimen que eximía de impuesto a las rentas de exportación, donde además la ausencia de rentas de fuente nacional implicó que todas las rentas de la entidad resultaran finalmente exentas. El tribunal francés concedió a estas entidades acceso a los beneficios del convenio entre Francia y Túnez al explicar que, en relación a entidades parcialmente exentas de impuesto, “*la calidad de residente de un Estado contratante está subordinada a la sola condición de que la persona que invoca tal condición esté sujeta a imposición en ese Estado en razón de su domicilio, residencia o vínculo personal análogo y no en razón únicamente de la existencia de rentas procedentes del mismo*”²⁵. Sin embargo, el tribunal francés también explicó que “*las personas que no estén sujetas al impuesto en cuestión por la ley del Estado respectivo en razón de su estatus o actividad no pueden ser consideradas como sujetas en el sentido de estas disposiciones*”. Esta interpretación confirma la relevancia del vínculo personal como criterio para la calificación de residente, pero excluye a las entidades estructuralmente exentas de impuesto a la renta. Significa un cambio de criterio respecto a los fallos de 2015 porque no exige una tributación efectiva ni una sujeción general a rentas de fuente mundial en el Estado de Residencia, permitiendo la aplicación de convenios respecto a entidades coyunturalmente exentas de impuesto, como el caso de entidades que se benefician de exenciones aplicables a determinados tipos de rentas.

Aplicando este criterio del *Conseil d'État* a los fondos de pensiones, corresponderá analizar la legislación propia de cada Estado para calificar las exenciones tributarias aplicables como estructurales o coyunturales. Aquellas exenciones que se establecen y aplican en función de aspectos relativos al estado legal, estructura jurídica o situación del fondo (por ejemplo, en Chile son fondos de pensiones aquellos establecidos de conformidad al Decreto Ley N°3.500) podrían calificar como exenciones estructurales en tanto no exista una posibilidad abstracta de que la entidad resulte sujeta a impuestos, quedando asimismo estructuralmente imposibilitadas de sufrir doble tributación internacional respecto de sus rentas, lo que en teoría justificaría excluirlas de la aplicación de convenios tributarios, cuyo objetivo es justamente evitar esta doble tributación. Por el contrario, aquellos casos en que las rentas del fondo en la práctica no tributen, pero se mantengan “tributables”, debieran ser compatibles con esta noción de residente. Tal sería el caso de regímenes especiales de exención que impliquen el cumplimiento de determinados requisitos, de manera que su incumplimiento conlleve la aplicación de un régimen general o supletorio de imposición. También sería el caso de exenciones aplicables en función de la naturaleza económica de las rentas, como los fondos de pensiones que estén exentos exclusivamente por las rentas que generen los aportes de los trabajadores, quedando afectas las rentas que provengan de otras actividades empresariales. Con todo, cabe cuestionarse si este criterio terminaría finalmente otorgando un tratamiento tributario distinto a entidades cuya realidad económica es la misma, en función de la técnica tributaria utilizada por el Estado de Residencia para la configuración de la exención.

²⁵ Observatoire d'Économie Appliquée (2022), p. 1.

²⁶ TDA International (2022), p. 1.

Por otra parte, la consideración del vínculo personal entre una entidad y la legislación fiscal de un Estado como criterio principal para definir la residencia es consistente con un análisis contextual del Art. 4(1) del Modelo OCDE. Esta norma, a continuación de la frase “*sujeto a imposición en razón de su domicilio [...]*”, contiene una segunda frase que indica: “*Sin embargo, este término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo*”. De esta manera, la primera frase explicaría que la residencia es un vínculo entre la ley tributaria de un Estado y una persona en función de su domicilio u otro criterio análogo, mientras que la segunda frase precisaría que no configuran residencia aquellos casos en que dicho vínculo tiene su único origen en factores como la fuente de las rentas o la ubicación de un patrimonio.

En suma, la posibilidad de calificar a un fondo de pensiones como residente de un Estado contratante en el contexto de un convenio tributario que no incluya expresamente a los fondos de pensiones dependerá del alcance que la jurisprudencia del respectivo Estado otorgue al concepto de residente, en especial a la frase “sujeto a imposición”, así como a la manera en que el Estado de Residencia configure legalmente el régimen de exención de los fondos. Los países que entiendan que este término exige una sujeción general a rentas de fuente mundial podrían excluir a los fondos de pensiones del concepto de residente, aunque por razones de política tributaria deseen incluirlos expresamente en sus convenios. Incluso, un entendimiento del concepto de residente que prescindiera de la sujeción general a impuesto puede excluir a entidades estructuralmente exentas de impuesto, como podrían serlo los fondos de pensiones. Por el contrario, la residencia entendida como un vínculo con la legislación tributaria de un Estado en razón de factores personales debiera incluir a los fondos de pensiones exentos de impuesto en el Estado en que están constituidos.

6. CALIDAD DE “BENEFICIARIO EFECTIVO” DE LOS FONDOS DE PENSIONES

Los Arts. 10, 11 y 12 del Modelo OCDE establecen limitaciones a la potestad tributaria del Estado Fuente respecto de dividendos, intereses y regalías, respectivamente. Estas limitaciones son aplicables en la medida en que la entidad que percibe las rentas sea su beneficiario efectivo.

El Modelo OCDE y sus Comentarios no definen el concepto de beneficiario efectivo, pero estos últimos contienen pautas que ayudan a entender su alcance. En primer lugar, los Comentarios explican que el término no se utiliza en un estricto sentido técnico, sino que debe interpretarse en su contexto, en concreto en relación con los términos “pagados [...] a un residente”, y a la luz del objeto y propósitos del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales²⁷. Luego, el Comentario expone ejemplos de casos en que una persona que recibe una renta no sería su beneficiario efectivo, como representantes, agentes designados, o una sociedad canalizadora de rentas que interviene como fiduciario o administrador. Luego, una entidad será beneficiaria efectiva de las rentas que percibe cuando tenga derecho a disponer de

²⁷ Párrafo 12.1 de los Comentarios al Art. 10 del Modelo OCDE.

estas y a disfrutarlas sin estar limitado por una obligación contractual o legal de ceder el pago recibido a un tercero.

En el caso de los fondos de pensiones, el problema consiste en determinar si estos pueden disponer libremente de las rentas que perciben, considerando que los fondos invertidos tienen por objeto financiar prestaciones de jubilación y otras complementarias o accesorias, o bien si esta circunstancia constituye una obligación legal que impide a los fondos de pensiones el uso y disposición de estas rentas. En otras palabras, la interrogante consiste en determinar si el beneficiario efectivo de las rentas percibidas por un fondo de pensiones es el mismo fondo, o los aportantes y personas jubiladas a quienes dicha rentabilidad beneficiará.

Al respecto, un fondo de pensiones estará obligado a pagar las prestaciones de jubilación a los beneficiarios que hayan cumplido las condiciones previstas por ley. Estas obligaciones normalmente consistirán en un pago en dinero, determinado en función de circunstancias como las contribuciones efectuadas por el trabajador o los beneficios definidos por ley, sin que exista un vínculo directo entre dichos pagos y los ingresos, flujos o rentas que haya obtenido el fondo de pensiones, por lo que los aportantes y los beneficiarios de las prestaciones de jubilación no tendrían un derecho específico para exigir el pago de las rentas que obtenga el fondo, o para gozar y disponer de ellas. De esta manera, el fondo de pensiones podrá normalmente disponer libremente de las rentas que perciba, y utilizarlas en la adquisición de nuevos activos e inversiones, o bien para el pago de las prestaciones que adeude. Esto significa que no existiría en general una limitación directa al fondo de pensiones para disponer de estas rentas, más allá de las limitaciones que por ley le pudieran afectar, como la inversión exclusiva en determinados tipos de activos. Por tanto, en principio un fondo de pensiones debiera calificar como beneficiario efectivo de las rentas que percibe.

En este sentido se pronunció el Tribunal Constitucional de Chile respecto a la propiedad de los afiliados sobre los fondos de pensiones chilenos. Conociendo un recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de las normas que rigen los fondos de pensiones en relación con el derecho de propiedad consagrado en la Constitución Política de la República, el Tribunal Constitucional explicó que los trabajadores no tienen derecho a disponer de los fondos acumulados en sus cuentas de capitalización individual fuera de los casos señalados en la ley, aun cuando su relación con estos fondos esté amparada por el derecho de propiedad. El fallo indica que *“el afiliado solo podrá acceder a los fondos acumulados en su cuenta de capitalización cuando cumpla con los requisitos que establece la ley los cuales dicen relación con que se haya verificado respecto de él uno de los estados de necesidad que deben ser cubiertos con dichos fondos, como son los de vejez, invalidez y sobrevivencia a que se refiere el DL N°3.500”*²⁸. La sentencia luego explica que *“estando dirigidos para ser utilizados únicamente para fines de seguridad social, los dineros acumulados son destinados por ley al pago periódico de pensiones, sin que entonces el trabajador o el ya pensionado pueda usar o disponer libremente de ellos”*²⁹.

²⁸ Valenzuela con AFP Hábitat S.A (2020), considerando 31.

²⁹ Ibid., considerando 32.

Sin perjuicio de lo anterior, algunos Estados han incluido en sus convenios suscritos, o bien en el respectivo Protocolo, disposiciones expresas que reconocen a un fondo de pensiones como beneficiario efectivo de las rentas que recibe. El convenio entre Chile y Emiratos Árabes Unidos dispone en su Art. 3(j) que “*un fondo de pensiones reconocido de un Estado contratante será considerado el beneficiario efectivo de las rentas que perciba*”. A su vez, el Protocolo del convenio entre Chile e Italia indica que un fondo regulado de pensiones “*debe ser tratado como el beneficiario efectivo de las rentas que recibe, aunque todo o parte de su renta o ganancia se encuentre exenta de impuesto bajo la legislación interna de ese Estado*”.

7. CALIDAD DE “PERSONA CALIFICADA” DE LOS FONDOS DE PENSIONES

Uno de los objetivos de los convenios tributarios, además de evitar la doble tributación internacional, es prevenir la evasión y elusión fiscales, así como impedir su utilización abusiva. Para estos efectos, los convenios tributarios suelen incluir una cláusula que restringe la aplicación de sus beneficios a determinadas personas calificadas. En consecuencia, un fondo de pensiones tendrá derecho a los beneficios de un convenio cuando, además de ser una persona residente de un Estado contratante y el beneficiario efectivo de las rentas que percibe, sea una persona calificada para los beneficios del convenio.

Al respecto, el Art. 29(1) del Modelo OCDE, denominado “derecho a los beneficios del convenio”, deniega los beneficios de un convenio a los residentes de un Estado contratante que no sean “personas calificadas”. Luego, el Art. 29(2) del Modelo OCDE indica que las situaciones en las que un residente es una “persona calificada” comprende “*ciertas organizaciones sin fines de lucro y fondos de pensiones reconocidos*”.

Dentro de los convenios tributarios que incluyen expresamente a los fondos de pensiones como personas calificadas, destaca el convenio entre Chile y Países Bajos, que en su Art. 28 indica que “*un residente de un Estado Contratante será una persona calificada al momento en que este Convenio le hubiera otorgado un beneficio si, en ese momento, el residente es: [...] d) un fondo de pensiones reconocido, si, al inicio del año tributario respecto del cual se invoque el beneficio, al menos un 50 por ciento de sus beneficiarios, miembros o participantes son personas naturales residentes de cualquiera de los Estados Contratantes*”.

Adicionalmente, es importante destacar que la Convención Multilateral para adoptar las medidas de prevención de BEPS que afectan a los convenios fiscales (“MLI” o la “Convención Multilateral”, indistintamente) contiene una disposición específica que otorga la calidad de persona calificada a los fondos de pensiones³⁰. Esta disposición reitera

³⁰ El Art. 7° N°9 del MLI indica que “*Un residente de una Jurisdicción Contratante de un Convenio Tributario Cubierto será una persona calificada en el momento en que el Convenio Tributario Cubierto le hubiera otorgado un beneficio si, en ese momento el residente es: [...] d) una persona, distinta de una persona natural, que sea: [...] ii) una entidad o un acuerdo establecido en esa Jurisdicción Contratante que la legislación tributaria de esa Jurisdicción Contratante considere como una persona separada bajo la legislación tributaria de la Jurisdicción Contratante, y: A) es establecida y operada exclusiva o casi exclusivamente para administrar u otorgar prestaciones o beneficios complementarios o accesorios a personas naturales y que esté regulada como tal por esa Jurisdicción Contratante, o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales; o B) es establecida y operada exclusiva o casi exclusivamente para invertir fondos en beneficio de las entidades o acuerdos a que se refiere el subapartado A)*”.

la definición de “fondo de pensiones reconocido” contenida en el Modelo OCDE, de manera que una entidad a la que resulte aplicable dicha definición será también una persona calificada para efectos de un convenio cubierto por la Convención Multilateral.

8. FONDOS DE PENSIONES ESTABLECIDOS EN EL MARCO DE UNA ENTIDAD JURÍDICA

En algunos sistemas los fondos de pensiones se establecen en el marco de otra entidad jurídica, como una sociedad dedicada a actividades comerciales, una entidad de seguros, o el propio Estado o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, con el objeto principal de proporcionar prestaciones de jubilación a personas físicas, o de invertir fondos en beneficio de otros fondos de pensiones.

En estos casos, el fondo de pensiones puede no constituir una persona independiente conforme a la legislación fiscal del Estado en el que está establecido, porque las rentas procedentes de los activos de inversión del fondo se atribuyen tributariamente a la entidad en cuyo marco se ha creado el fondo. En este escenario, las disposiciones de un convenio tributario se aplicarán en la medida en que la propia entidad jurídica a quien se atribuyen las rentas pueda considerarse una *persona residente* de un Estado contratante. De esta manera, la inclusión del término “fondo de pensiones reconocido” es irrelevante respecto a estas entidades³¹.

Tal es el caso, por ejemplo, de algunos fondos de pensión creados bajo el amparo de una persona jurídica de derecho público, concebida de acuerdo con la legislación local como una extensión del Estado mismo, a quien se atribuyen tributariamente las rentas del fondo, en cuyo caso la entidad podría calificar como un residente de un Estado contratante respecto de aquellos convenios que, por ejemplo, incluyan dentro de la definición de residente al Estado, sus subdivisiones políticas, entidades locales o personas jurídicas de derecho público.

III

REGULACIÓN DE LOS FONDOS DE PENSIONES EN CHILE

1. BREVE RESEÑA DEL SISTEMA DE PENSIONES CHILENO

El sistema de pensiones chileno está organizado en torno a un esquema de tres pilares. El primero es un pilar de prevención de pobreza constituido por la Pensión Garantizada Universal, que es una pensión de vejez no contributiva. El segundo es un pilar contributivo obligatorio consistente en un esquema único nacional de capitalización financiera en cuentas individuales administradas por empresas privadas de giro único. El tercero es un pilar voluntario conformado por las aportaciones voluntarias de los trabajadores.

La principal normativa legal que rige al sistema de pensiones es el Decreto Ley 3.500 de 1980 (“DL 3.500”), que regula principalmente los aspectos relativos a los pilares contributivos

³¹ Párrafo 10.5 de los comentarios al Art. 3 del Modelo OCDE.

obligatorios y voluntarios, sobre la base de un sistema de capitalización individual³². El DL 3.500 crea un sistema de pensiones derivado de la capitalización individual que se efectúa por organismos denominados Administradoras de Fondos de Pensiones (“AFP”)³³. Las AFP son sociedades anónimas que tienen como objeto exclusivo administrar fondos de pensiones y otorgar y administrar las prestaciones y beneficios establecidos en la ley³⁴.

En este sistema, los trabajadores afiliados están obligados a cotizar en su cuenta de capitalización individual el 10 % de sus remuneraciones y rentas imponibles³⁵, de manera que estos aportes constituyen los fondos de pensiones regulados en el DL 3.500³⁶. Los fondos compuestos por los aportes de los trabajadores, administrados por las AFP, invierten en distintos tipos de activos con el único objetivo de obtener una adecuada rentabilidad y seguridad. Los recursos de los fondos solo pueden ser invertidos en los activos señalados en el DL 3.500, y en el régimen de inversiones y normativa complementaria dictada por la Superintendencia de Pensiones, dentro de los cuales encontramos depósitos a plazo, títulos emitidos por instituciones financieras, bonos de empresas públicas y privadas, acciones de sociedades anónimas abiertas, cuotas de fondos de inversión nacionales y extranjeros, acciones y bonos emitidos por empresas extranjeras, operaciones con instrumentos derivados, entre otros³⁷.

Luego, una vez que un trabajador cumple las condiciones previstas en el DL 3.500 para su jubilación, podrá disponer del saldo de su cuenta de capitalización con el objeto de constituir una pensión, la que se hará efectiva a través de las modalidades de Renta Vitalicia Inmediata, Renta Temporal con Renta Vitalicia Diferida, Retiro Programado o Renta Vitalicia Inmediata con Retiro Programado³⁸.

2. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS FONDOS DE PENSIONES EN CHILE

El DL 3.500 no comprende una definición expresa de fondo de pensiones. Sin embargo, en su Art. 33 dispone que “*cada Fondo de Pensiones es un patrimonio independiente y diverso del patrimonio de la Administradora, sin que ésta tenga dominio sobre aquellos*”. Esta misma norma luego explica que “*cada Fondo de Pensiones estará conformado por las cotizaciones y aportes [...], sus inversiones y las rentabilidades de éstas, deducidas las comisiones de la Administradora*”³⁹.

³² Existen además otras leyes aplicables al sistema de pensiones, como las siguientes: DFL 101 de 1980, Ley N°19.404 de 1995, Ley N°19.934 de 2004; Ley N°255 de 2008; Ley N°20.301 de 2008, Ley N°20.336 de 2009; Ley 20.446 de 2020, Ley 20.459 de 2010; Ley N°20.531 de 2011; Ley N°21.190 de 2019; Ley N°21.314 de 2021; Ley N°21.419 de 2020, Ley N°21.538 de 2023.

³³ Art. 1° DL 3.500.

³⁴ Art. 23 inc. 1° DL 3.500.

³⁵ Art. 17 DL 3.500.

³⁶ Cada AFP debe mantener cuatro fondos, que se denominan Fondo de Pensiones Tipo B, C, D y E. Adicionalmente, las AFP pueden mantener un fondo adicional, el Fondo de Pensiones Tipo A.

³⁷ Art. 45 DL 3.500.

³⁸ Art. 61 DL 3.500.

³⁹ Adicionalmente, el Art. 35 del DL 3.500 establece que el valor de cada fondo de pensiones se expresará en cuotas, las que serán de igual monto y características. El valor de cada cuota se determina diariamente sobre la base del valor económico o de mercado de las inversiones.

A partir de esta y otras normas, y atendido que no constituyen personas jurídicas, existen distintas teorías que explicarían la naturaleza jurídica de los fondos de pensiones en Chile, siendo el patrimonio de afectación aquella de mayor aceptación⁴⁰. Los patrimonios de afectación han sido definidos como “*patrimonios objetivos, sin vinculación con persona alguna, consistentes en una agrupación de bienes y deudas apreciables en dinero, con valor pecuniario, en torno a un fin común, en que la existencia o no de una persona no tenía importancia alguna*”⁴¹. En este sentido, los fondos de pensiones del DL 3.500 constituirían patrimonios de afectación en tanto corresponden a un conjunto de bienes y deudas apreciables en dinero que se establecen en torno a un fin común, que sería el otorgamiento de las prestaciones de vejez, invalidez y sobrevivencia, donde la existencia de titulares de ese patrimonio no es relevante para efectos de constituirlo en un sujeto de derecho o un interés jurídicamente protegido.

La jurisprudencia judicial y administrativa es consistente con esta teoría. En efecto, el TC afirmó que “*tales fondos constituyen un patrimonio de afectación, destinado a cubrir determinados riesgos sociales mediante el otorgamiento de prestaciones de seguridad social una vez cumplidos los requisitos para que éstas sean exigibles*”⁴². Por su parte, el SII define a los fondos de pensiones como “*patrimonios integrados por las cotizaciones previsionales obligatorias y otros aportes de personas naturales afiliadas al sistema de AFP, para su inversión en los instrumentos que la ley señala con el objeto de una adecuada rentabilidad y seguridad, para el otorgamiento de los beneficios que señala la ley*”⁴³.

Adicionalmente, cabe tener como antecedente la definición de “fondo” utilizada en la Ley 20.712 de 2014 o Ley Única de Fondos, que en su Art. 1° b) dispone que un fondo es un “*patrimonio de afectación integrado por aportes realizados por partícipes destinados exclusivamente para su inversión en los valores y bienes que esta ley permita, cuya administración es de responsabilidad de una administradora*”.

3. CALIDAD DE “PERSONA” PARA EFECTOS FISCALES DEL FONDO DE PENSIONES

Un análisis es necesario en cuanto a determinar si los fondos de pensiones chilenos, aún a pesar de no tener personalidad jurídica, constituyen una entidad considerada como tal para efectos de la ley tributaria chilena, en el contexto de un convenio tributario. Al respecto, el Art. 8° del CT define contribuyente como “*las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos*”, y define persona como “*las personas naturales o jurídicas y los representantes*”. De igual manera, el Art. 3° de la LIR indica que “*toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará sus impuestos sobre sus rentas de cualquier origen*”.

Si bien estas normas restringen el concepto de contribuyente a entidades con personalidad natural o jurídica, esto no impediría que una entidad sin personalidad jurídica

⁴⁰ Otras teorías que explican la naturaleza jurídica de los fondos son aquellas que los describen como una comunidad en los términos del Art. 2.304 del Código Civil, o un tipo de propiedad fiduciaria según el Art. 733 del mismo cuerpo legal.

⁴¹ Figueroa Yáñez (1997), p. 39.

⁴² Valenzuela con AFP Habitat S.A (2020), considerando 39; Ojeda con AFP Cuprum (2020), considerando 46.

⁴³ Oficio 686 de 2019.

pueda ser sujeto de obligaciones tributarias respecto de las rentas que se le atribuyan, y en consecuencia ser considerada una persona a efectos fiscales según la legislación chilena. En efecto, diversas normas de nuestro ordenamiento contemplan esta posibilidad:

- El Art. 66 del CT dispone que *“todas las personas naturales y jurídicas y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujeto de impuestos, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, deben estar inscritas en el Rol Único Tributario de acuerdo con las normas del Reglamento respectivo”*.
- El Art. 68 del CT, que establece la obligación de dar aviso de inicio de actividades, indica en su Inc. décimo que *“las entidades sin personalidad jurídica estarán sujetas a las mismas obligaciones y procedimientos en caso que resulten aplicables a través de su respectivo administrador”*.
- El Art. 69 del CT, que establece la obligación de dar aviso del término de giro, indica en su Inc. sexto que *“si el Servicio cuenta con antecedentes que permiten establecer que una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo, [...] podrá liquidar y girar los impuestos correspondientes [...]”*.
- El Art. 41 G LIR, que regula la tributación en Chile de las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas en el extranjero, es aplicable a *“los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile”*.
- El Art. 41 A LIR, que regula el crédito por impuestos pagados en el extranjero, es aplicable a *“los contribuyentes o entidades domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, que obtengan rentas que hayan soportado impuestos en el extranjero”*.

Las normas citadas permiten esbozar distintas conclusiones. La disposición del Art. 66 del CT implica que una entidad sin personalidad jurídica puede ser “sujeto de impuestos” debido a su actividad o condición, quedando asimismo obligada a inscribirse en el RUT. Además, estas entidades estarían obligadas a dar aviso del inicio y del fin de sus actividades, de acuerdo con lo dispuesto en los Arts. 68 y 69 del CT.

Luego, los Arts. 41 G y 41 A LIR dan cuenta de la posibilidad de atribuir tributariamente rentas de fuente extranjera a una entidad sin personalidad jurídica constituida en Chile, las que quedarían sujetas a impuesto a la renta en el país, otorgando además a dicha entidad el derecho a crédito por los impuestos pagados en el extranjero.

La jurisprudencia administrativa es consistente con este criterio. A través del Oficio 686 de 2019, el Servicio determinó que un fondo de pensiones puede calificar como contribuyente cuando desarrolle actividades afectas a impuestos, en atención a la autonomía de este patrimonio respecto del patrimonio de la administradora, de manera que el fondo de pensiones es titular de los bienes adquiridos e inversiones realizadas, las que son llevadas a cabo por la AFP por cuenta de dichos fondos. El oficio citado indica que *“será el fondo que corresponda el que será titular de los bienes que adquiera y el que se afectará con los tributos que correspondan en relación con las inversiones que realice. Por lo anterior, los Fondos de Pensiones y el Fondo de Cesantía Solidario pueden ser contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, en la medida que desarrollen actividades gravadas con este impuesto”*. De igual manera, el mismo oficio hace aplicables a los fondos de

pensiones otras obligaciones tributarias propias de un contribuyente, como contar con un RUT propio, el registro de sus créditos y débitos fiscales y cumplir con todos los deberes tributarios que la ley impone a los contribuyentes de IVA. Todas estas obligaciones deben ser cumplidas por la administradora a nombre del fondo de pensiones.

A pesar de que el oficio citado resuelve dudas en relación con el IVA, los argumentos utilizados dan cuenta de que un fondo de pensiones puede ser sujeto de obligaciones tributarias, principales o accesorias, las que serán cumplidas a su nombre por la administradora, circunstancia que permitiría a su vez argumentar que los fondos de pensiones serían entidades tratadas como persona a efectos tributarios en Chile.

Adicionalmente, cabe notar que la definición de contribuyente contenida en el Art. 8° del CT incluye a los “*administradores y tenedores de bienes ajenos a impuestos*”, a partir de lo cual el Servicio ha señalado⁴⁴ que la sociedad administradora es contribuyente por el fondo, lo que implica que la falta de personalidad jurídica del fondo, o el hecho de que no sean contribuyentes en sí mismos, no afecta la posibilidad de que estos sean sujetos de obligaciones tributarias, las que serán cumplidas a su nombre por la respectiva sociedad administradora:

- A través del Oficio N°1091 de 2005, el Servicio indicó que “*Los Fondos de Inversión en sí mismos no son contribuyentes, de lo cual evidentemente no puede desprenderse que a su respecto no hay obligaciones tributarias, lo que sería absolutamente improcedente jurídicamente [...].* [...] *Las sociedades anónimas administradoras son contribuyentes por el fondo en cuanto a los bienes ajenos administrados por ellas afectados por impuestos, y sin perjuicio de que estas sociedades administradoras sean también contribuyentes por sus actividades y rentas propias.* [...] *La circunstancia de carecer el fondo en sí mismo de la calidad de contribuyente no altera en modo alguno el régimen general impositivo en cuanto a los impuestos y demás obligaciones tributarias, v.gr. la inscripción en el Rol Único Tributario, con que las actividades, inversiones o negocios del fondo se afecten, pues al respecto, quien asume la calidad de contribuyente es su administradora”.*
- A través del Oficio N°1143 de 2012, el Servicio determinó que “*considerando que la sociedad administradora es contribuyente por el fondo y el sentido amplio que debe darse al término ‘persona’ de acuerdo a lo señalado en los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario elaborado por la OCDE, se estima que podrían existir antecedentes para considerar a un fondo de inversión de la Ley N°18.815 como ‘persona’ para efectos del Convenio”.*

Por tanto, y de conformidad con las disposiciones legales y jurisprudencia administrativa citada, es posible concluir que un fondo de pensiones sería una persona a efectos de la legislación tributaria chilena, en el contexto de un convenio tributario.

⁴⁴ Estos pronunciamientos del SII recayeron sobre consultas relacionadas con fondos de inversión y no con fondos de pensiones. Sin embargo, estimamos que ambos tipos de entidades comparten características fundamentales que harían estos pronunciamientos también aplicables a los fondos de pensiones, como lo son la falta de personalidad jurídica y la existencia de una entidad administradora.

4. IMPUESTO A LA RENTA APLICABLE A LOS FONDOS DE PENSIONES

Las rentas obtenidas por fondos de pensiones tienen el tratamiento tributario de un ingreso no renta, de manera que no están afectas al impuesto de primera categoría. Esta regla tiene su fuente legal en el Inc. 3° del Art. 18 del DL 3.500, al señalar que “*los incrementos que experimenten las cuotas de los fondos de pensiones no constituirán renta para los efectos de la ley sobre Impuesto a la Renta*”.

A partir de esta norma, el Servicio indicó de manera expresa que los fondos de pensiones están liberados de tributación por las rentas que obtengan. En distintos pronunciamientos⁴⁵, el Servicio señaló que “*por expresa disposición del D.L. 3.500, de 1980, la rentabilidad del fondo, a través de los incrementos que experimenten las cuotas de los fondos de pensiones, tienen igualmente el tratamiento de ingreso no renta. En otras palabras, las cotizaciones efectuadas al fondo de pensiones y la rentabilidad que experimente dicho fondo se encuentran liberadas de tributación, cuando se aportan al fondo de pensiones y cuando se obtienen por dicho fondo, respectivamente*”.

5. CALIDAD DE RESIDENTE DE LOS FONDOS DE PENSIONES PARA EFECTOS DE UN CONVENIO TRIBUTARIO

Según se explicó en apartados anteriores, la posición de Chile es que una entidad que no esté afectada de manera general a impuestos sobre sus rentas de fuente mundial no puede ser considerada residente de un Estado contratante en el contexto de un convenio tributario, a menos que el convenio contenga una estipulación expresa que les otorgue dicha calidad.

Algunos pronunciamientos del Servicio confirman esta posición:

- A través del Oficio N°1554 de 2023, el Servicio aplicó de manera expresa esta interpretación a los fondos de pensiones, al señalar que “*bajo los actuales convenios para evitar la doble imposición bilateral que Chile tiene con cada uno de los miembros de la Alianza del Pacífico, los fondos de pensiones establecidos en cada uno de los países miembros de la Alianza del Pacífico, al no estar sujetos bajo las legislaciones internas de sus países a imposición por sus rentas, no son considerados residentes según definición contenida en dichos convenios y, por ende, no gozan de sus beneficios*”.
- En el Oficio N°1143 de 2012, en relación con los fondos de inversión en el contexto del convenio tributario entre Chile y Perú, el Servicio expresó que “*la Ley N°18.815 establece un régimen tributario aplicable a los fondos de inversión según el cual los fondos no están sujetos a impuestos a la renta, ni aún a través de la sociedad que los administra. Lo anterior lleva a concluir que un fondo de inversión privado de la Ley N°18.815 no reúne las condiciones para ser calificado como ‘residente de Chile’ de acuerdo al art. 4 del Convenio*”.
- En el Oficio N°287 de 2017⁴⁶, el Servicio explicó que “*para ser ‘residente’ de un Estado contratante, en conformidad con el art. 4 del Convenio (y de cualquier convenio tributario suscrito por Chile basado en el Modelo de la OCDE y de la ONU), se requiere que concurren dos requisitos: (i) que la persona esté sujeta a tributación general sobre sus rentas de origen local y extranjero en*

⁴⁵ Oficios N°2897 de 2012, N°1469 de 2015; N°1993 de 2017.

⁴⁶ En este mismo sentido, Oficio N°1984 de 2019.

el país del que alega ser residente. Esto implica [...] que las rentas [...] en principio deben estar afectas efectivamente a impuestos en el Estado de residencia [...]; (ii) que dicha tributación general sea en razón de un nexo “subjetivo”, es decir, un vínculo entre la persona y el Estado Contratante que la grava, como lo es el domicilio, la residencia, la sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”.

Esta interpretación deja algunas dudas. En primer lugar, no es claro que la regla de sujeción general a rentas de fuente mundial establecida en el Art. 3° LIR no resulte aplicable a los fondos de pensiones. A pesar de que esta norma ocupe el término “personas”, es claro que cualquier entidad que tenga residencia tributaria en Chile quedará en principio afecta a impuestos en el país por sus rentas de cualquier origen. Por otra parte, el tratamiento tributario de la rentabilidad de los fondos de pensiones es el de un ingreso no renta, de manera que no corresponde estructuralmente a una exención. En otras palabras, podría argumentarse que un fondo de pensiones chileno está en principio sujeto a impuesto sobre sus rentas de fuente mundial, con la particularidad de que sus ingresos no constituyen legalmente rentas. Desde otra perspectiva, podría señalarse que la calificación tributaria de ingreso no renta para toda rentabilidad obtenida por el fondo elimina una posibilidad abstracta de tributación, de manera que la falta de sujeción a impuestos sería estructural y no coyuntural.

Sin perjuicio de lo anterior, es posible concluir que un fondo de pensiones exento de impuesto a la renta no sería un residente para efectos de un convenio tributario conforme a la jurisprudencia administrativa chilena, salvo que el convenio contenga una estipulación que le otorgue expresamente la calidad de residente.

IV

FONDOS DE PENSIONES Y CONVENIOS TRIBUTARIOS SUSCRITOS POR CHILE

1. GENERALIDADES

La posición de Chile es que un fondo de pensiones exento de impuesto a la renta no puede calificar como residente de un Estado contratante en el contexto de un convenio tributario, salvo disposición en contrario. Sin embargo, es parte de la política tributaria de Chile incluir a los fondos de pensiones como beneficiarios de un convenio tributario⁴⁷, por lo que varios de los convenios tributarios suscritos por Chile resultan aplicables a rentas obtenidas por fondos de pensiones, porque estos convenios o sus respectivos Protocolos incluyen disposiciones expresas en este sentido, o bien porque otras convenciones internacionales modifican estos convenios, incluyendo disposiciones relativas a su aplicabilidad a fondos de pensiones.

⁴⁷ En este sentido aparece declarado por Chile en la Minuta de Acuerdo correspondiente a la ronda de negociaciones del convenio tributario entre Chile y China, que tuvo lugar en Beijing, China, entre el 16 y 21 de abril de 2015.

Una gran parte de los convenios suscritos por Chile contiene una disposición que establece tributación exclusiva en el Estado de Residencia respecto de ganancias de capital obtenidas por fondos de pensiones, a pesar de que algunos de estos convenios no contienen otras disposiciones aplicables a fondos de pensiones. Una disposición equivalente respecto a dividendos obtenidos por fondos de pensiones se encuentra en algunos de los convenios más recientes suscritos por Chile. Estas disposiciones en la práctica significan que los fondos de pensiones no estarán sujetos a tributación por las ganancias de capital y dividendos que perciban desde los Estados que incluyan estas disposiciones en sus convenios suscritos con Chile, considerando que normalmente estos fondos estarán exentos de impuesto en el Estado de Residencia.

Las disposiciones del convenio suscrito con China no son aplicables a los fondos de pensiones. Esto porque, según dan cuenta las minutas de negociaciones entre Chile y China, es política tributaria de este último país que los fondos de pensiones no estén incluidos como beneficiarios del convenio. Si China cambia esta política, las autoridades competentes se consultarán.

Los siguientes apartados incluyen un detalle de los convenios tributarios suscritos por Chile que incluyen disposiciones relativas a los fondos de pensiones.

2. CONVENIOS QUE CALIFICAN COMO PERSONA A UN FONDO DE PENSIONES

Califican expresamente a los fondos de pensiones como persona a efectos fiscales los convenios tributarios que Chile ha suscrito con Brasil⁴⁸, Emiratos Árabes Unidos (“EAU”) y Países Bajos.

Los convenios suscritos con EUA y Países Bajos disponen en su Art. 3(d) que “*el término ‘persona’ comprende a las personas naturales, a las sociedades y a cualquier otra agrupación de personas, así como a un fondo de pensiones reconocido*”.

3. CONVENIOS QUE CALIFICAN COMO RESIDENTE A UN FONDO DE PENSIONES

Califican expresamente a los fondos de pensiones como residentes de un Estado contratante los convenios tributarios que Chile ha suscrito con Brasil, EAU, Francia y Países Bajos. Iguales disposiciones se encuentran en los Protocolos de los convenios que Chile ha suscrito con Argentina, Australia, Estados Unidos, Italia, Japón y Uruguay.

El convenio suscrito con EAU indica en su Art. 4(1)(c) que “*la expresión ‘residente de un Estado Contratante’ incluye también a un Estado Contratante y a cualquier subdivisión política o gobierno local del mismo, así como a un fondo de pensiones reconocido de ese Estado Contratante*”. De igual manera, el convenio suscrito con Francia establece en el Art. 4(4) que esta expresión incluye “*un fondo de pensión y cualquier otra entidad establecida en un Estado Contratante y mantenida exclusivamente para administrar fondos para un programa de pensiones y organizado en ese Estado o para proporcionar, según un plan, pensiones u otros beneficios similares a personas naturales*”.

⁴⁸ Las disposiciones relativas a fondos de pensiones fueron introducidas en el CDT entre Chile y Brasil a través de protocolo modificadorio de 3 de abril de 2001, que a la fecha se encuentra suscrito pero no vigente.

Por su parte, el Art. 3(a) del Protocolo del convenio suscrito con Argentina dispone que “*el término ‘residente de un Estado Contratante incluye: [...] (ii) un fondo de pensiones establecido y regulado de acuerdo al sistema de seguridad social de un Estado Contratante fundamentalmente para el beneficio de los residentes de ese Estado, aunque todo o parte de su renta o ganancias se encuentre exenta de impuesto en ese Estado de acuerdo a su legislación interna’.*”

4. *CONVENIOS QUE INCLUYEN UNA DEFINICIÓN DE FONDO DE PENSIONES*

Incluyen una definición expresa de fondo de pensiones los convenios tributarios suscritos por Chile con Brasil, EAU, Estados Unidos, Japón y Países Bajos. Iguales definiciones están incluidas en los Protocolos de los convenios suscritos por Chile con Australia, Irlanda, Italia y Uruguay.

Los convenios tributarios suscritos con EAU, Estados Unidos y Países Bajos contienen una definición similar de fondos de pensiones. El Art. 3(j) del convenio entre Chile y Estados Unidos indica que “*el término ‘fondo de pensión’ significa cualquier persona o entidad establecida en un Estado Contratante que se encuentra:*

- i) generalmente exenta de impuesto a la renta en ese Estado; y*
- ii) operada principalmente, ya sea:*
 - A) para administrar o entregar pensiones o beneficios de retiro o*
 - B) para obtener rentas a beneficio de una o más personas o entidades que reúnan los requisitos de la cláusula i) y subcláusula A) de la cláusula ii) de este subpárrafo’.*

La definición utilizada en estos convenios es similar a la del Modelo OCDE, con algunas diferencias: En primer lugar, estas definiciones agregan un elemento adicional, consistente en que los fondos estén generalmente exentos de impuesto a la renta en el Estado de Residencia. Luego, estas definiciones solo contemplan a entidades que otorguen prestaciones asociadas a la jubilación, sin incluir otras prestaciones complementarias o accesorias, aunque la misma norma indica que deben estar operadas “principalmente” para otorgar este tipo de beneficios, lo que permitiría argumentar que estas entidades pueden otorgar otros tipos de prestaciones y aun así calificar como fondos de pensiones, en la medida en que otorguen principalmente prestaciones de jubilación. En tercer lugar, no exigen que los fondos de pensiones a que hacen referencia estén regulados como tal por la legislación del Estado de Residencia.

Con todo, el Art. 3(j) del convenio entre Chile y Emiratos Árabes Unidos se encarga de precisar que, en el caso de Chile, será un fondo de pensiones reconocido aquel “*establecido bajo el sistema del decreto ley N°3.500’.*” Disposiciones similares se encuentran en los Protocolos de los convenios suscritos con Australia, Irlanda e Italia.

5. *CONVENIOS QUE CALIFICAN A LOS FONDOS DE PENSIONES COMO BENEFICIARIOS EFECTIVOS DE LAS RENTAS QUE RECIBEN*

Califican expresamente a los fondos de pensiones como beneficiarios efectivos de las rentas que reciben los convenios que Chile ha suscrito con Brasil y EAU. Iguales disposiciones están contenidas en los Protocolos de los convenios suscritos con Argentina, Australia e Italia.

El Art. 3(j) del convenio entre Chile y EAU indica que “*un fondo de pensiones reconocido de un Estado Contratante será considerado el beneficiario efectivo de las rentas que perciba*”. A su turno, el Art. 3 del Protocolo del convenio entre Chile y Argentina señala que “*un fondo de pensiones establecido y regulado de acuerdo al sistema de seguridad social de un Estado contratante fundamentalmente para el beneficio de los residentes de ese Estado se tratará como beneficiario efectivo de las rentas que perciba*”.

6. DISPOSICIÓN RELATIVA A LOS DIVIDENDOS

Los convenios tributarios suscritos por Chile con EAU, Estados Unidos, Japón y Países Bajos contienen una disposición que establece tributación exclusiva en el Estado de Residencia respecto a dividendos percibidos por fondos de pensiones.

El Art. 10(3) del convenio entre Chile y Japón señala que “*los dividendos no podrán ser sujetos a imposición en el Estado Contratante del cual la sociedad pagadora de tales dividendos es residente, cuando el beneficiario efectivo de los dividendos sea un fondo de pensiones que sea residente en el otro Estado Contratante, siempre que tales dividendos no sean obtenidos del desarrollo de una actividad empresarial llevada a cabo por tal fondo de pensiones o a través de una empresa asociada*”.

7. DISPOSICIÓN RELATIVA A LAS GANANCIAS DE CAPITAL

Los convenios tributarios suscritos por Chile con Australia, Austria, Bélgica, Colombia, Emiratos Árabes Unidos, España, Estados Unidos, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza contienen una disposición que establece tributación exclusiva en el Estado de Residencia respecto a ganancias de capital percibidas por fondos de pensiones.

El Art. 13(4)(a) del convenio entre Chile e Irlanda indica que “*no obstante cualquier otra disposición de este párrafo, las ganancias de capital obtenidas por un fondo de pensiones que es residente de un Estado Contratante provenientes de la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad que es residente del otro Estado Contratante, serán gravadas únicamente en el Estado Contratante mencionado en primer lugar*”.

8. CONVENCIÓN PARA HOMOLOGAR EL TRATAMIENTO IMPOSITIVO PREVISTO EN LOS CONVENIOS ENTRE LOS ESTADOS PARTE DEL ACUERDO MARCO DE LA ALIANZA DEL PACÍFICO

Con fecha 14 de octubre de 2017, las Repúblicas de Colombia, Chile, México y Perú suscribieron la convención referida, que modifica los convenios tributarios que estos Estados suscribieron entre sí⁴⁹.

Esta convención contiene diversas disposiciones relativas a los fondos de pensiones. Los Arts. 2 y 3 establecen que un fondo de pensiones será considerado una persona y un residente de un Estado contratante, respectivamente. El Art. 4(A) se encarga de definir la expresión “fondo de pensiones reconocido”, que en el caso de Chile significa los fondos de pensiones establecidos de acuerdo con el sistema de pensiones del DL 3.500. Luego,

⁴⁹ A la fecha, esta convención está suscrita pero no vigente.

el Art. 4(B) dispone que un fondo de pensiones reconocido de un Estado contratante será considerado beneficiario efectivo de las rentas que perciba.

Por otra parte, el Art. 5 de la convención establece una limitación a la tributación en el Estado Fuente respecto a intereses percibidos por fondos de pensiones, que no podrá exceder del 10 por ciento del importe de los intereses, por regla general. De manera similar, el Art. 6 de la convención establece una tributación exclusiva en el Estado de Residencia respecto de ganancias de capital obtenidas en la enajenación de acciones de sociedades del Estado Fuente, realizadas a través de una bolsa de valores que forme parte del Mercado Integrado Latinoamericano.

9. LA CONVENCIÓN MULTILATERAL (MLI)

Según se señaló anteriormente, la Convención Multilateral, que modifica los convenios tributarios suscritos por Chile cubiertos por dicho instrumento, contiene una disposición específica que otorga la calidad de persona calificada a los fondos de pensiones, que se encuentra en el Art. 7(9) del instrumento.

Esta disposición es parte de la denominada Disposición Simplificada sobre Limitación de Beneficios, contenida en los Arts. 7(8) a 7(13) del MLI, que Chile decidió aplicar en sus convenios cubiertos por este instrumento.

CONCLUSIONES

Un fondo de pensiones calificará como una “persona” en el contexto de un convenio tributario cuando la legislación fiscal del Estado de Residencia los considere como una entidad separada e independiente, aun cuando no constituyan personas jurídicas. Este será el caso cuando los activos y rentas se atribuyan tributariamente al fondo y no a otra entidad, y cuando el fondo tenga la capacidad de ser sujeto de obligaciones tributarias principales o accesorias sobre estas rentas, ya sea directamente o a través de una entidad administradora. En los casos en que las rentas y activos se atribuyan a una entidad distinta del fondo, esta entidad deberá cumplir por su propio mérito los requisitos previstos para acceder a los beneficios de un convenio. La calificación de persona de los fondos de pensiones no ha generado mayores problemas de aplicación en la práctica.

La razón principal por la que los fondos de pensiones quedan excluidos de la aplicación de un convenio tributario es la imposibilidad de calificarlos como residentes del Estado en que están constituidos, en ausencia de disposición expresa en el respectivo convenio. La dificultad de lograr soluciones uniformes en este sentido radica en el distinto alcance que los países dan al concepto de “sujeto a imposición”, así como las distintas maneras en que los Estados configuran las exenciones tributarias aplicables a los fondos de pensiones. Algunos Estados consideran que las entidades que no están sujetas a una obligación general de imposición sobre rentas de fuente mundial, o que están estructuralmente exentas de impuesto a la renta, no pueden ser consideradas “sujetas a imposición” en el Estado de Residencia y, por tanto, no pueden ser considerados residentes de ese Estado en el contexto de un convenio tributario. Sin embargo, muchos de estos mismos Estados

mantienen como política tributaria la inclusión expresa de los fondos de pensiones como residentes para efectos de un convenio, de manera que sus convenios o protocolos pueden contener disposiciones expresas en este sentido.

Este trabajo de investigación no arrojó mayores resultados de jurisprudencia judicial que nieguen a un fondo de pensiones el acceso a los beneficios de un convenio por no calificar como beneficiario efectivo de las rentas percibidas o como una “persona calificada”. Al respecto, y si bien un fondo de pensiones debiera ser el beneficiario efectivo de sus rentas, muchos convenios y protocolos incluyen disposiciones expresas en este sentido. Por otra parte, no es claro que un fondo de pensiones pueda ser una “persona calificada” en ausencia de una disposición convencional expresa, por lo que existen esfuerzos multilaterales en este sentido. Tanto el Modelo OCDE como la Convención Multilateral incluyen normas que declaran a los fondos de pensiones como “personas calificadas” para acceder a los beneficios de un convenio.

Un gran número de los convenios tributarios suscritos por Chile incluye disposiciones relativas a los fondos de pensiones, en particular los convenios suscritos más recientes (Países Bajos, Estados Unidos, EAU). Las disposiciones más comunes que se encuentran en los convenios suscritos por Chile son aquellas que establecen tributación exclusiva en el Estado de Residencia respecto de dividendos y ganancias de capital.

BIBLIOGRAFÍA

- Dourado, Ana Paula; Kofler, George; Reimer, Ekkehart; Rust, Alexander (2015). “General Definitions”, en Reimer & Rust (eds), “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, 4th Ed.
- Figueroa Yáñez, Gonzalo (1997). “El Patrimonio” (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2^a Edición).
- Gouthière, Bruno (2022). “Les impôts dans les affaires internationales» (Paris, Editions Francis Lefebvre, 16a edición).
- Landesaumlrztchammer Hessen Versorgungswerk (2015), *Conseil d'Etat* N°370054 9/11/15. Disponible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000031464422/>
- Observatoire d'économie appliquée (2022): *Conseil d'Etat* N°443018, 02/02/2022. Disponible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000045118476/>
- OCDE (2015). “Stocktaking of the tax treatment of funded private pension plans in OECD and EU countries”. Disponible en: <https://www.oecd.org/pensions/Stocktaking-Tax-Treatment-Pensions-OECD-EU.pdf>.
- OCDE (2016-1). “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015”, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de los Beneficios, Éditions OCDE, Paris.
- OCDE (2016-2). “Discussion draft on changes to the OECD Model Tax Convention concerning the treaty residence of pension funds”. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/discussion-draft-treaty-residence-pension-funds.pdf>.
- OCDE (2016-3). “Comments received on Public Discussion Draft. Treaty Residence of Pension Funds”. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-received-discussion-draft-treaty-residence-pension-funds.pdf>.
- Ojeda con AFP Cuprum (2020): Tribunal Constitucional, Rol N°7442-2019, 14/05/2020
- Santander Pensiones SA EGFP (2015). *Conseil d'Etat* N°371132, 9/11/15. Disponible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000031464426/>

- Stewart, F. and J. Yermo (2008). “Pension Fund Governance: Challenges and Potential Solutions”, OECD Working Papers on Insurance and Private Pensions, No. 18, OECD publishing.
- Superintendencia de Pensiones (2010), “El Sistema chileno de Pensiones”, 7ª Edición, disponible en: https://www.spensiones.cl/portal/institucional/594/articles-7206_libroVIIedicion.pdf
- TDA International (2022). *Conseil d’Etat* N°446664 02/02/2022. Disponible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000045118485/>
- Valenzuela con AFP Habitat S.A (2020): Tribunal Constitucional, Rol N°7548-2019, 14/05/2020.
- Wheeler, Joanna (2013). “Persons qualifying for treaty benefits”, en Papers on selected topics in administration of tax treaties for developing countries. Disponible en: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2013/05/20130530_Paper2A_Wheeler.pdf

PROYECTOS *MULTIFAMILY*: ANÁLISIS JURÍDICO Y TRIBUTARIO⁵⁰

MACARENA BUSTAMANTE VÉLIZ⁵¹ Y GUSTAVO SERRANO FERRER⁵²

RESUMEN

El modelo de negocio de renta residencial llamado *Multifamily* se ha ido consolidando en Chile durante los últimos años. Los desarrolladores inmobiliarios construyen o adquieren edificios para posteriormente ponerlos en arriendo en su totalidad, sin perseguir una venta de las unidades del conjunto. En este artículo, buscamos analizar el origen, funcionamiento y tratamiento tributario general de este modelo de negocios, enfocado en sus etapas de desarrollo y funcionamiento. Asimismo, se mencionan algunos incentivos tributarios aplicables en EE.UU. para estos proyectos, haciendo hincapié a la diferencia de paradigma para fijar un subsidio o incentivo respecto a nuestro país.

PALABRAS CLAVE: *Multifamily*, arriendo, impuestos.

INTRODUCCIÓN

Históricamente, la actividad inmobiliaria ha tenido una gran importancia para el desarrollo económico del país. No sólo es un motor de empleo relevante⁵³, sino que tiene por objeto suplir la necesidad básica de habitación de los habitantes de la nación. De ahí que tanto los privados como el Estado tengan un rol protagónico en esta industria.

Desde hace un tiempo en el país se vienen desarrollando diversos proyectos residenciales llamados *Multifamily*, los que consisten -básicamente- en la puesta en arriendo de edificios

⁵⁰ Este trabajo corresponde a una versión preparada en conjunto por los autores, cuyo origen proviene del Seminario de Investigación respecto a “Tópicos de Tributación Inmobiliaria” dictado el primer semestre de 2023 en la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Chile.

⁵¹ Estudiante de Derecho, Universidad de Santiago de Chile. Correo electrónico: macarena.bustamante@usach.cl

⁵² Abogado, Universidad de Chile. Magíster en Derecho de la Empresa, Universidad de Los Andes. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Santiago de Chile. Correo electrónico: gserrano@serranoabogados.cl

⁵³ De acuerdo con la información otorgada por la Cámara Chilena de la Construcción, a junio 2023 el sector emplea a más de 720.000 personas en el país (<https://cchc.cl/centro-de-informacion/indicadores/empleo-y-desempleo-sector-construccion> [fecha de consulta: 30 de septiembre de 2023])

completos, en los que se ofrece a los arrendatarios diversos servicios aparte del meramente habitacional, lo que lo convierte en un atractivo oferente en el mercado de arrendamiento.

Así, el objetivo principal de esta investigación es analizar estos proyectos de inversión desde una perspectiva jurídica y tributaria.

Sobre la perspectiva impositiva, nos referiremos al tratamiento aplicable en Chile, donde no existen reglas especiales ni incentivos particularmente aplicables a estos proyectos, así como en Estados Unidos, país donde se originó este modelo de negocios, y en donde sí cuentan con algunas características especiales que buscan incentivar el desarrollo de los *Multifamily*.

Luego, a efectos de comenzar nuestro trabajo, consideramos relevante contextualizar los *Multifamily* dentro una breve perspectiva histórica, tanto en el extranjero como en Chile.

I

BREVE HISTORIA DE LOS PROYECTOS MULTIFAMILY: EXPERIENCIA INTERNACIONAL Y CHILENA.

El *Multifamily*, *Multifamily housing* o *Built To Rent*⁵⁴ es un modelo de negocio de renta a largo plazo⁵⁵, que funciona en base a la puesta en arriendo de departamentos que conforman generalmente un edificio completo de propiedad de un solo dueño, usualmente una inmobiliaria o un grupo de inversión.

Así, definimos a los *Multifamily* como aquellos edificios de vivienda colectiva⁵⁶ destinados a renta residencial, cuya propiedad pertenece, al menos en un 70 %, a un solo dueño.

De esta manera, los *Multifamily* son un negocio de renta a largo plazo, consistente en el arrendamiento, generalmente amoblado, de las unidades del proyecto. Estos suelen construirse en lugares céntricos, con buen acceso a servicios y transportes, lo que supone una mejora en la calidad de vida de quien finalmente arrienda las unidades⁵⁷, además de contar con una administración profesionalizada que se haga cargo de la mantención y servicios permanentes que requieren los departamentos.

El origen de este modelo de negocio se remota a la época de la crisis económica de 1929 de Estados Unidos en donde el presidente Roosevelt creó una serie de políticas intervencionistas para hacer frente a las consecuencias de la gran crisis, bajo el *New Deal*. Dentro de ellas, destaca la creación de la Administración Federal de Vivienda (*Federal*

⁵⁴ A lo largo del trabajo, nos referiremos a estos proyectos como *Multifamily*, cuya traducción al español es “multifamiliar”. La RAE ha definido dicho concepto como: “Adjetivo. Dicho de un edificio: De varias plantas, con numerosos apartamentos, cada uno de los cuales está destinado para habitación de una familia”.

⁵⁵ Esta característica se explica por el hecho de que las rentas generadas por los *Multifamily* provienen del arriendo, y no de las ventas de las unidades.

⁵⁶ Aunque también puede tratarse de condominios de casas, en cuyo caso se denominan como *Single Family*.

⁵⁷ Sepúlveda (2018) p. 85.

Housing Administration), cuya finalidad es contribuir a mejorar las condiciones de vivienda, señalando los estándares y diseños adecuados, además de mejorar el acceso a la vivienda y su financiamiento para poder estabilizar el mercado inmobiliario.

El auge de los *Multifamily* en dicho país se da en la década de los 40, vinculado principalmente a suplir la necesidad de vivienda de los trabajadores y de los participantes en la Segunda Guerra Mundial⁵⁸. En las décadas siguientes, los estándares de construcción y vivienda en general siguieron evolucionando, lo que trajo aparejado una ampliación cada vez mayor del público objetivo al que estaban destinados los proyectos (es decir, de los potenciales arrendatarios).

Como consecuencia de la mayor demanda por estos proyectos, los bancos comenzaron a interesarse en participar en su financiamiento⁵⁹, lo que también derivó en una mayor presencia de *Multifamily* en las principales ciudades de Estados Unidos, como Washington DC, Nueva York, y Los Ángeles⁶⁰.

Actualmente, estas inversiones son principalmente financiadas por compañías que invierten en bienes raíces, grupos de inversionistas, y *family offices*⁶¹. También existe un fondo de inversión que da la posibilidad de participar a pequeños inversionistas del financiamiento de estos proyectos, los que se conocen como REIT (*Real Estate Investment Trust*)⁶².

En nuestro país, el modelo de los *Multifamily* tiene un desarrollo reciente, habiéndose realizado el primer proyecto recién en el año 2010. Actualmente, según el informe “Multifamily Mercado de Renta Residencial” del Cuarto Trimestre 2022 elaborado por Colliers⁶³, existen 120 edificios con un inventario acumulado de 27.145 unidades en la Región Metropolitana⁶⁴. En el mismo sentido, para el 2023 se proyectan “ingresos en torno a las 11.000 unidades de departamentos en 39 edificios, sumando a un total aproximado de 159 edificios en operación a diciembre, y su concentración se encontrará en comunas de Santiago, Ñuñoa, La Florida, San Miguel y Estación Central”⁶⁵.

Desde el punto de vista del desarrollo y operación de los *Multifamily* se encuentran presentes los siguientes actores:

- i. Los desarrolladores, es decir, las constructoras y/o inmobiliarias;
- ii. Los propietarios, esto es, quienes son dueños de los inmuebles;
- iii. Las administradoras de este tipo de proyectos; y
- iv. El arrendatario.

⁵⁸ Gordon (2012).

⁵⁹ Gordon (2012).

⁶⁰ Gordon (2012).

⁶¹ Sepúlveda (2018) p. 90.

⁶² González (2022).

⁶³ Colliers. (2022) Research & Forecast Report: Multifamily, Mercado Renta Residencial. pp. 1-4.

⁶⁴ De acuerdo con el mismo estudio de Colliers (2022), las comunas que mayor porcentaje operativo de proyectos tiene son Santiago Centro, Estación Central, San Miguel e Independencia.

⁶⁵ Colliers. Research & Forecast Report: Multifamily, Mercado Renta Residencial. p. 4.

Cada uno de ellos juega un papel único en estos proyectos, y su rol genera distintos efectos tributarios, de acuerdo con los actos jurídicos y hechos económicos que llevan a cabo, los cuales analizaremos en el siguiente capítulo.

II CONTRATOS QUE TIENEN LUGAR EN EL DESARROLLO DEL MULTIFAMILY: CALIFICACIÓN JURÍDICA Y TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS MISMOS

Como ya se ha indicado, de acuerdo con la naturaleza y características propias de los *Multifamily*, durante su desarrollo se suscriben diversos contratos, cada uno de los cuales presenta particularidades propias en su tratamiento legal y tributario, las que analizaremos, brevemente, en este capítulo.

1. *ADQUISICIÓN DEL TERRENO O BIEN EN EL QUE SE DESARROLLARÁ EL MULTIFAMILY*

En primer lugar, y de acuerdo con las características de los proyectos *Multifamily*, es imprescindible contar con un terreno para llevar a cabo el negocio. Al respecto, usualmente existen dos opciones:

- i. **COMPRAR UN TERRENO PARA LUEGO CONSTRUIR EL EDIFICIO:** si esta es la modalidad escogida, debe tenerse presente que, de acuerdo con lo prescrito por el Art. 2 N° 1 de la LIVS⁶⁶, los terrenos no se encuentran afectos a este impuesto. Por lo mismo, la compra de los mismos no traerá aparejado un crédito fiscal.
Por otro lado, debe considerarse que el terreno pasará a formar parte del activo fijo del contribuyente y que, por su naturaleza, no es sujeto de depreciación. Por lo mismo, el costo del terreno se mantendrá inalterado, sólo debiendo ajustarse por efecto de la Corrección Monetaria que fuese aplicable;
- ii. **COMPRAR UN EDIFICIO QUE YA CONSTRUIDO:** en caso de optar por esta modalidad, es importante considerar que la venta de dicho inmueble podrá o no encontrarse gravada con IVA, lo que dependerá de que el enajenante sea calificado como “vendedor” de acuerdo con el concepto del Art. 2 N°3 de la LIVS, en relación también con lo dispuesto por el Art. 4 del Reglamento de dicha Ley. Así, en caso de que el enajenante califique como vendedor, la venta se encontrará afectada a IVA, debiendo emitirse los documentos respectivos y generando un crédito fiscal que podrá ser utilizado por el comprador de acuerdo con las reglas generales⁶⁷.

⁶⁶ DL 825, de 1974.

⁶⁷ A este respecto, también debe tenerse en consideración lo indicado por el Art. 8 letra m) de la LIVS, que dice relación con el hecho gravado especial de venta de bienes corporales inmuebles que formen parte del activo fijo de un contribuyente. Lo anterior es relevante por cuanto podría configurarse un hecho gravado con independencia de la calidad de “vendedor” del enajenante.

2. CONSTRUCCIÓN DEL PROYECTO

En este contrato “una de las partes, denominada comitente o dueño de la obra, encarga a la otra, denominada contratista o constructor, la construcción de una obra determinada con relación a un plano o proyecto, obligándose a pagar por ello un precio cierto”⁶⁸.

Jurídicamente, el contrato de construcción se clasifica de acuerdo con dos criterios principales, a saber: según quien suministra los materiales de la obra; y respecto a la fijación del precio del contrato.

Así, y, en primer lugar, respecto a quién suministra los materiales de la obra, el contrato se calificará como:

- i. **CONTRATO DE VENTA**, el que se configura cuando es el contratista o constructor quien suministra los materiales para la realización de la obra.

Respecto al constructor o contratista, y sus efectos a nivel de impuesto a la renta, los materiales aportados (y vendidos) generalmente van a haber estado formando parte de su activo realizable (ya que fueron adquiridos para su reventa), considerándose como parte del costo de acuerdo con las reglas generales del Art. 30 de la LIR. Dicho monto se rebajará del ingreso obtenido por la venta de dichos materiales, y la renta determinada tributará de acuerdo con las reglas generales⁶⁹.

Asimismo, la suscripción de este tipo de contratos configura un hecho general gravado con IVA⁷⁰, de acuerdo con el Art. 2 N°1 de la Ley de IVA. Esto implica que se deberá emitir la documentación pertinente en la venta⁷¹. Por lo mismo, y en la medida que sea contribuyente de IVA, tendrá derecho a crédito fiscal por la adquisición de los materiales, de acuerdo con las reglas generales⁷².

Respecto al IVA, debe agregarse que, en caso de que las unidades construidas cumplan con los requisitos aplicables, el constructor podría hacer uso del beneficio del

⁶⁸ Contreras (2016). pp. 1261-1262.

⁶⁹ Esto es, la RLI del ejercicio se gravará con el IDPC con la tasa correspondiente (27 % o 25 % en caso de ser un contribuyente acogido al Régimen del Art. 14 D N°3 de la LIR -al respecto, debe recordarse que los contribuyentes acogidos a este régimen tienen tasas de IDPC rebajadas para los años tributarios 2024 y 2025, correspondientes a un 10 % y un 12,5 %, respectivamente-). Posteriormente, una vez se distribuyan o remesen dichas rentas a los socios o accionistas, estas serán gravadas con los Impuestos Finales aplicables.

⁷⁰ Respecto al IVA, es importante tener presente que los contratos de construcción se encuentran definidos como un hecho gravado especial en el Art. 8 e) de la Ley de IVA, disposición que es complementada por el Art. 12 del Reglamento. En esta última disposición legal, se hace la distinción entre “contratos de instalación o confección de especialidades”, “contratos generales de construcción” y cuando estos se entienden “ejecutados por administración”.

⁷¹ Factura o boleta, de acuerdo con lo dispuesto por el Art. 53 de la LIVS. El momento de emisión de dicho documento, así como el devengamiento del IVA, se regulan en el Art. 55 de la misma Ley.

⁷² Al respecto, ver Art. 23 de la LIVS.

“Crédito Especial para Empresas Constructoras” (en adelante, “CEEC”), regulado por el Art. 21 del DL 910, de 1975⁷³.

Ahora bien, desde el punto de vista del comprador (dueño), los pagos realizados por efectos de este contrato se entenderán formar parte del costo de su activo fijo, considerando que el bien respectivo será entregado en arrendamiento y no fue construido para su venta.

Al formar parte de su activo fijo, podrá deducir anualmente como gasto, una cuota de depreciación, de acuerdo con el régimen aplicable (normal o acelerada), según las reglas generales contenidas en el Art. 31 N°5 de la LIR⁷⁴.

Respecto al IVA, como la celebración del contrato configuró un hecho gravado con dicho impuesto, y en la medida que cumpla con los requisitos generales del Art. 21 de la LIVS, el impuesto soportado podrá ser utilizado como crédito fiscal contra los débitos fiscales que genere en su operación⁷⁵.

Por último, debemos indicar que este contrato de construcción se entenderá perfeccionado cuando la obra sea aprobada por el dueño; y

- ii. **CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE SERVICIOS**, el que se configura cuando los materiales son suministrados por el dueño de la obra.

En este caso, no nos encontramos frente a una venta, sino que a una prestación de servicios por parte del constructor o contratista, quien suministrará su conocimiento y recursos para llevar a cabo el encargo.

Realizando la misma distinción aplicada en el literal anterior, para el constructor o contratista, su renta va a determinarse de acuerdo con los ingresos obtenidos por este contrato, respecto a los cuales podrá rebajar los gastos pertinentes (por ejemplo: sueldos pagados al personal) según las reglas generales. En este caso, los gastos se rebajarán de los ingresos obtenidos por los servicios prestados, y la renta determinada tributará de acuerdo con las reglas generales⁷⁶.

Asimismo, los servicios prestados configuran un hecho general gravado con IVA, de acuerdo con el Art. 2 N°2 de la Ley de IVA, por lo que, al igual que en el caso anterior, deberá emitir la documentación pertinente, y, en la medida que sea

⁷³ Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que el CEEC fue derogado por la Ley N°21.420, a partir del 1 de enero de 2027. Al respecto, existe un régimen transitorio fijado por la Ley N°21.462 -luego modificada por la Ley N°21.558-, y cuyas instrucciones fueron dictadas por el SII a través de la Circular N°37, de 06 de septiembre de 2023.

En resumen, y de acuerdo con los Arts. quinto, sexto y sexto bis transitorios de la Ley N°21.420, el monto a utilizar del CEEC dependerá de la interacción de las siguientes fechas: i) solicitud del permiso de edificación; ii) celebración del contrato general de construcción; y iii) comienzo de las obras.

⁷⁴ Al respecto, y de cumplirse con los requisitos legales pertinentes, podría ser aplicable el régimen de depreciación contenido en el Art. 31 N°5 bis de la LIR.

⁷⁵ Nos referiremos más en detalle a este punto en el Numeral 3 de este Capítulo, al indicar el tratamiento aplicable a los contratos de arrendamiento suscritos.

⁷⁶ Ver nota al pie N°67.

contribuyente de IVA, tendrá derecho a crédito fiscal de acuerdo con las reglas generales⁷⁷.

Luego, desde el punto de vista del comprador (dueño), los pagos realizados por efectos de este contrato se entenderán formar parte del costo de su activo fijo, al igual que los materiales que haya aportado para dicha construcción, considerando en ambos casos que el bien respectivo será entregado en arrendamiento y no fue construido para su venta.

De esta manera, también será procedente la deducción anual como gasto de una cuota de depreciación de acuerdo con las reglas generales ya comentadas anteriormente.

Desde la perspectiva del IVA, como tanto la compra de los materiales que fueron aportados y de los servicios contratados configuran hechos gravados, y también en cuanto se cumpla con los requisitos generales del Art. 21 de la LIVS, el impuesto soportado podrá ser utilizado como crédito fiscal contra los débitos fiscales que genere en su operación⁷⁸.

La calificación recientemente indicada resulta útil a efectos de determinar quién asume los riesgos de la pérdida de los materiales que se desplazan y transfieren en el desarrollo de la obra, siendo la responsabilidad en el “de venta” del constructor, y en el “de arrendamiento” del dueño.

Luego, en segundo lugar, respecto a la calificación considerando la fijación del precio, el contrato puede ser:

- i. **CONTRATO POR PRECIOS UNITARIOS**, en el que “el comitente o mandante pacta con el constructor precios unitarios por volúmenes de obras, se utiliza cuando no se conoce con exactitud o no se puede calcular en forma anticipada, la cantidad probable de ellas”⁷⁹. La finalidad de este contrato es que el constructor sabe que se le pagará un precio según el presupuesto y el tipo de trabajo realizado, en donde se conoce la naturaleza, pero no su cantidad⁸⁰.

Desde el punto de vista tributario, el tratamiento de este tipo de contratos es equivalente al ya indicado para los Contratos de Venta (literal i. anterior);

- ii. **CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE SERVICIOS**, en que el propietario encarga a la constructora la dirección, administración y ejecución de la construcción de una obra, de modo que el costo total y efectivo es de cargo exclusivo del propietario, y la constructora solo recibe un honorario por la dirección y administración de la obra que, normalmente, se concreta en un porcentaje sobre el costo efectivo de la

⁷⁷ Al respecto, ver Art. 23 de la LIVS. En el caso de la prestación de servicios, habrá que atender especialmente a la naturaleza de las compras que pudieren tener aparejado un crédito fiscal, a fin de determinar la procedencia de la rebaja de dicho crédito.

⁷⁸ Ver nota al pie N°72.

⁷⁹ Contreras (2016). 1264.

⁸⁰ Contreras (2016). 1264.

obra o en un momento fijo determinado⁸¹. Este tipo es el que menos riesgos tiene para la constructora, y se utiliza cuando no se conoce la naturaleza de las obras a ejecutar por no tener los proyectos terminados o sólo se pueden terminar después de un tiempo⁸².

Desde el punto de vista tributario, el tratamiento de este tipo de contratos es equivalente al ya indicado para los Contratos de arrendamiento de servicios (literal ii. anterior); y

- iii. **A SUMA ALZADA** (modalidad, mayormente utilizada para la construcción de los proyectos *Multifamily*), en los que los participantes del proyecto pactan un valor único y total por la obra encargada.

Bajo este contrato “el constructor, contratista o empresario, dirige, ejecuta y administra la obra hasta su total terminación por un precio cierto, global y único, aportando el trabajo y los materiales”⁸³.

De acuerdo con la doctrina, este contrato se caracteriza por tener dos elementos esenciales: la obligación que tiene una parte de ejecutar la obra, y la obligación que tiene la otra parte de pagar por ello una contraprestación. Esta interpretación se deriva de lo establecido por los Arts. 1996 y 1915 del CC, cuerpo normativo que no establece una definición exacta de este tipo de contrato⁸⁴.

Ahora bien, respecto al término de *suma alzada*, este “corresponde a una modalidad del precio en virtud de la cual el mandante paga al contratista un monto único y prefijado por la totalidad de las obras ejecutadas bajo el contrato, sin que admita dicho precio variaciones, salvo pacto en contrario o situaciones excepcionales”⁸⁵.

Dichas características (precio fijo e invariable) lo hace ventajoso para el mandante. A efectos de la constructora, debe realizar una exhaustiva planificación de sus riesgos y costos, por cuanto el valor pactado no podrá ser modificado sino por acuerdo de ambas partes, debiendo el mandante cumplir únicamente con el pago del precio pactado, dentro del plazo establecido, no siendo responsable de los riesgos que puede conllevar la construcción.

Para fines tributarios, el constructor deberá reconocer los ingresos provenientes de este tipo de contratos en el (o los) ejercicio(s) en que se formule el cobro, lo que el SII (Ord. N°783, de 1998) ha entendido que se realiza a través de “*la presentación de los respectivos estados de pagos u otros documentos que los reemplacen, independientemente de la fecha en que se paguen o perciban efectivamente los referidos ingresos*”. Así lo indica expresamente el párrafo tercero del Art. 29 de la LIR. Al igual que lo indicado en los casos anteriores, el constructor podrá deducir de sus ingresos (para fines de determinar

⁸¹ Contreras (2016). p. 1265.

⁸² Contreras (2016). p. 1265.

⁸³ Contreras (2016). p. 1236.

⁸⁴ Araya (2018). p. 223.

⁸⁵ Araya (2018). p. 225.

el resultado de su operación), el costo directo que fuese aplicable según las reglas contenidas en el Art. 30 de la LIR.

A efectos del IVA, y de acuerdo con lo prescrito por el inciso tercero del Art. 55 de la Ley de IVA, el constructor deberá emitir una factura por cada estado de avance por el que haya sido percibido el precio respectivo.

Ahora bien, desde el punto de vista del mandante, los pagos realizados serán considerados como parte de su costo tributario, de acuerdo con las reglas ya analizadas anteriormente, las que también son aplicables para efectos del IVA.

3. CONTRATOS CON EL FIN DE AMUEBLAR EL MULTIFAMILY

Tal como indicamos anteriormente, los dueños de los *Multifamily* pueden optar por entregar las unidades completamente amueblados. Lo anterior, generalmente representa una ventaja para el arrendatario, quien no requiere adquirir los muebles respectivos para efectos de habitar el departamento.

Ahora bien, para efectos de lograr el amueblamiento de los departamentos, los dueños pueden optar por contratar servicios de diseños de interiores, tanto con empresas, como directamente con profesionales. Dichos contratos tendrán naturaleza “de arrendamiento de servicios”, en los que se pactará la obligación de amueblar una cantidad determinada de unidades, de acuerdo con los distintos parámetros y tipología de estas, por un precio que será determinado y acordado por las partes.

Respecto al tratamiento tributario de estos contratos, debe tenerse presente lo ya indicado anteriormente⁸⁶, pero considerando una importante diferencia respecto al IVA, a saber: De acuerdo con la nueva definición de “Servicio” incluida en el Art. 2 N°2 de la LIRS, la regla general en materia de este impuesto es que los servicios se encuentren gravados con IVA. Ahora bien, existe una exención relevante que se debe tener en cuenta, a saber, la incorporada en el Art. 12 E N°8 de la Ley de IVA⁸⁷.

En este sentido, y en el caso que los servicios contratados correspondan al de “diseño de interiores”, ellos se encontrarán o no afectos a IVA dependiendo de la quien preste el servicio. Así, si los servicios de diseño de interiores son prestados por una persona natural o una sociedad de profesionales, los mismos se acogerán a la exención indicada en el párrafo anterior. Por otra parte, si los servicios son contratados a un proveedor que no tenga las calidades señaladas, entonces los servicios se encontrarán gravados con IVA de acuerdo con las reglas generales.

Asimismo, en esta etapa puede contratarse la compra de bienes corporales muebles específicos, con la finalidad de que las unidades cuenten con los bienes necesarios para la habitación del arrendatario.

⁸⁶ En particular, lo señalado respecto al contrato de arrendamiento de servicios, ver págs. 51 y 52 del presente artículo.

⁸⁷ Las instrucciones respectivas fueron dictadas por el SII en su Circular N°50, de 27 de octubre de 2022.

En estos casos, la compra puede realizarse directamente por el dueño del *Multifamily* (en cuyo caso el tratamiento tributario aplicable es el que rige para la compra de bienes que formarán parte del activo fijo del contribuyente⁸⁸). De optar por esta modalidad, el IVA se devengará de acuerdo con lo establecido en el Art. 9 a) de la Ley del ramo, esto es, al momento de la emisión del respectivo documento tributario.

Por otra parte, la compra podría también estar incluida o encargada como parte de la prestación de servicios de diseño de interiores contratada. En este caso, en el caso que los servicios hayan sido encargados a una sociedad de profesionales, es nuestra opinión que la totalidad de la prestación se deberá gravar con IVA y que la sociedad perderá su calificación como “sociedad de profesionales”⁸⁹.

Por último, y en caso de que la compra se incluya en los servicios contratados a una persona natural, para efectos de determinar si los mismos se deberán gravar o no con IVA, se deberá considerar si lo contratado efectivamente es un servicio, o si, por el contrario, se ha contratado un servicio y una venta.

En el primer caso, creemos que los servicios podrán seguir estando exentos de IVA, al ser prestados por una persona natural (calificándose, por lo mismo, en el Art. 42 N°2 de la LIR). Ahora bien, en caso de que lo contratado sea una venta, y que la misma sea realizada por una persona natural, deberá estarse al criterio de habitualidad contenido en la definición de “vendedor” incluida en el Art. 2 N°3 de la Ley de IVA. Así, en caso de que la persona natural califique como “vendedor”, la prestación se encontrará afectada a IVA⁹⁰.

⁸⁸ Al respecto, ver lo indicado en pág. 50, respecto a la calificación de contratos de construcción como ventas.

⁸⁹ Indicamos lo anterior ya que, de acuerdo con lo indicado por la Circular N°50, de 2022, las sociedades de profesionales, para efectos de poder acogerse a la exención, deben contar con ingresos provenientes exclusivamente de rentas calificadas en los Arts. 42 y 48 de la LIR, esto es, “aquellas donde predomine fundamentalmente el trabajo sobre el capital”. De esta manera, a nuestro entender, en caso de que los bienes muebles sean comprados a una sociedad de profesionales (o a una persona natural), el contrato no sólo será de prestación de servicios, sino que también de compraventa.

Lo anterior, considerando el criterio de “interpretación restrictiva” que rige en nuestro sistema respecto a las exenciones tributarias, determina que, como los ingresos de la sociedad de profesionales no provienen *exclusivamente* de la prestación de servicios, la sociedad no cumple con los requisitos a efectos de acogerse a la exención en comento.

Por último, es relevante indicar que, en este caso, tampoco resultaría aplicable lo prescrito por el inciso 2° del Art. 2 N°2 de la LIRS, ya que no existen servicios “afectos y no exentos o no gravados” que se estén prestando por la sociedad de profesionales. En otras palabras, podemos decir que, en el caso de análisis, los servicios profesionales se contaminan por efecto de la venta de los materiales, pasando a conformar, en su totalidad, una prestación gravada con IVA.

⁹⁰ En este caso, debe tenerse especial consideración con el hecho de que, si la persona natural no ha iniciado actividades en la Primera Categoría, no contaría con facturas de venta para documentar la operación. En dicho caso, tampoco podrá utilizar el crédito fiscal proveniente de las compras de los bienes, por lo que parece ser una situación altamente ineficiente para todas las partes.

4. CONTRATOS DURANTE LA OPERACIÓN DEL MULTIFAMILY

Una vez construido y operativo el *Multifamily*, las unidades se ponen en arrendamiento al público. Una vez se arriendan los inmuebles pertinentes, se determinarán las obligaciones entre el cliente (arrendatario) y el dueño (arrendador), las que serán reguladas mediante el contrato de arrendamiento, el cual se encuentra regulado en el Título XXVI del Libro IV del CC.

En efecto, el Art. 1.915 de dicho Código lo define como “un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a 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”.

Por otro lado, la Ley N° 18.101 regula específicamente los arrendamientos de predios urbanos, fijando normas especiales tales como el término anticipado de los contratos, y el procedimiento monitorio -que procura una cobranza ágil y oportuna- al cual se acogen las demandas en caso de incumplimiento del pago de arriendo⁹¹.

Respecto a la duración de los contratos de arriendo en proyectos *Multifamily*, ellos suelen ser a plazo fijo, esto es, con una fecha cierta de término y con normas particulares que regulan sus prórrogas. Al respecto, el plazo pactado y mayormente utilizado es mínimo de un año, sin perjuicio de que algunos contratos puedan suscribirse por hasta 6 meses.

Respecto al canon de arriendo total a pagar, el mismo asciende a aproximadamente 11,55 UF⁹², dependiendo del tipo de unidad y de si se incluyen los gastos comunes y/o los servicios anexos.

Nos referiremos al tratamiento tributario de estos contratos en el siguiente Capítulo de nuestro trabajo.

III TRIBUTACIÓN DE LOS MULTIFAMILY UNA VEZ SE ENCUENTRAN OPERATIVOS

En este apartado, analizaremos el tratamiento tributario aplicable a los dueños u operadores de un *Multifamily* quienes, básicamente, se encontrarán afectados a los impuestos generales establecidos por nuestro ordenamiento jurídico.

Como señalamos anteriormente, durante la construcción del *Multifamily* se generan diversos hechos gravados con IVA, así como también se deberán ir determinando los efectos a nivel de Impuesto a la Renta para cada año tributario.

A continuación, nos iremos refiriendo a los impuestos aplicables, mencionando algunas de las particularidades que se deben tener en consideración al momento de analizar este tipo de proyectos.

⁹¹ Esto es especialmente relevante en cuanto a la posibilidad que el dueño del *Multifamily* pueda recuperar las unidades que se encuentran con arriendos impagos, a efectos de procurar que el flujo proyectado del negocio no se vea mayormente afectado.

⁹² Reporte Mercado de Renta Residencial Multifamily. 4T. (2022). p. 6.

1. IVA

Por las características propias de este tributo, especialmente su carácter de *plurifásico*, el mismo irá gravando cada etapa del proyecto *Multifamily*, desde su comienzo hasta su explotación, siempre en la medida que se generen hechos gravados con IVA.

En términos generales, el dueño del proyecto irá acumulando crédito fiscal por las compras realizadas, o los servicios contratados, durante la etapa de desarrollo del inmueble. Al respecto, nos remitimos a lo ya señalado anteriormente en este trabajo.

Luego, una vez operativo el *Multifamily*, se celebrarán los contratos de arrendamiento respectivos, cuyos pagos configurarán los ingresos del contribuyente.

Desde el punto de vista del IVA, los arrendamientos de bienes inmuebles se encontrarán gravados con dicho impuesto siempre y cuando los mismos sean “amoblados”, de acuerdo con el hecho gravado especial incluido en el Art. 8 letra g) de la LIVS.

Así, y a efectos de entender qué es lo que se entiende como un “inmueble amoblado”, es relevante remitirnos a lo indicado por el SII en su Circular N°37 del 2020 y en la Resolución Exenta N°53, de 2021. En dichos pronunciamientos, se establecen los parámetros generales para que se configure este hecho gravado especial. Así, indica la autoridad fiscal que el inmueble deberá contar al momento de celebrarse el contrato, con bienes muebles que sean suficientes para su uso, lo cual implica que el inmueble cuente con el mobiliario mínimo que permita al arrendatario darle tal destino. Asimismo, para el arrendamiento de departamentos, se entenderá que cuenta con muebles suficientes para considerarse amoblado, al incluir a lo menos una cama, mesa de comedor, y vajilla, que permitan el alojamiento o pernoctación de una persona.

Ahora bien, en caso de que los departamentos no cumplan con las características recientemente señaladas, entonces el arrendamiento no configurará un hecho gravado con IVA, no debiendo recargarse o cobrarse el impuesto a los arrendatarios

En caso de que los departamentos se encuentren amoblados, la base imponible de los arriendos, conforme al Art. 17 de la LIVS, se calcula deduciendo de la renta una cantidad equivalente al 11 % anual del avalúo fiscal del inmueble propiamente tal, o la proporción correspondiente en caso de que el arrendamiento fuere parcial o por períodos distintos de un año.

En dicho sentido, el Art. 33 del Reglamento de IVA, señala que para efectuar esta rebaja se deberá considerar el avalúo fiscal vigente a la fecha en que deba pagarse la renta, remuneración o precio, conforme el contrato. La rebaja del 11 % es de carácter obligatorio para efectos de determinar la base imponible sobre la que se cobrará el IVA. Así, la base imponible correspondiente corresponderá al monto de arriendo, respecto al cual se deduce la proporción aplicable del 11 % del avalúo fiscal⁹³.

⁹³ En términos generales, la deducción mensual aplicable corresponderá a (1/12) del 11 % del avalúo fiscal pertinente.

1.1. ART. 27 BIS DE LA LIVS.

Como el desarrollo de los proyectos de *Multifamily* tiene un desarrollo generalmente largo (entre 2 y 3 años hasta que queden operativos), y durante todo ese período el dueño del proyecto irá acumulando crédito fiscal, existe la posibilidad de solicitar al SII la devolución de dicho remanente, de acuerdo con las reglas generales contenidas en el Art. 27 bis de la LIVS.

En términos muy generales, y atendida la natural complejidad de esta norma tributaria, creemos relevante realizar las siguientes observaciones sobre este beneficio, aplicables específicamente para el caso de este tipo de proyectos de inversión:

- i. Será razonable solicitar esta devolución únicamente en caso de que los departamentos o unidades sean arrendados amoblados, ya que de esta manera se generarán ingresos afectos a IVA que permitirán que la restitución del monto devuelto por efecto del Art. 27 bis se haga de manera normal, sin restituciones adicionales;
- ii. Como contrapartida, en caso de que las unidades sean arrendadas sin amoblar, como no se generará un hecho gravado con IVA, procederá la restitución adicional⁹⁴, lo que en definitiva transformará a esta restitución en un beneficio muy costoso para el contribuyente;
- iii. Por último, debe tenerse en especial consideración lo resuelto por el SII mediante su Ord. N°2381, de 06 de septiembre de 2023, en el que la autoridad fiscal resuelve que todo tipo de ingresos percibido por el contribuyente deberán ser tomados en consideración a efectos del cálculo de la restitución adicional⁹⁵.

Por lo anterior, el análisis respecto a la conveniencia financiera de solicitar la restitución del Art. 27 bis, debe realizarse caso a caso, atendiendo a las características particulares y específicas no sólo del proyecto en específico, sino que, en especial, del contribuyente.

⁹⁴ Para quienes deseen profundizar sobre la “restitución adicional” aplicable para los casos del Art. 27 bis, se recomienda estudiar las instrucciones impartidas al respecto por el SII, en especial, la Circular N°94, de 19 de diciembre de 2001.

⁹⁵ En particular, el Ord. Indicado se refiere a los ingresos que la entidad consultante obtenga con motivo de distribuciones de dividendos o las ganancias de capital que perciba o devengue con motivo de la compraventa de acciones.

Lo interesante en este caso es la interpretación del SII respecto a que cualquier tipo de ingreso percibido por la sociedad (por ejemplo, los intereses que provengan de operaciones destinadas a mantener y resguardar los flujos de caja de la compañía) deberán ser considerados para efectos de calcular la restitución adicional que pudiese ser aplicable, atendida la calidad de operaciones no gravadas o exentas de IVA que tienen dichos intereses, distribuciones o mayores valores obtenidos. Por lo mismo, es relevante que la empresa desarrolladora del proyecto tenga en cuenta esta interpretación administrativa en caso de requerir una devolución por concepto del Art. 27 bis.

Respecto a lo señalado, no debe dejarse de tener presente el principio general en materia tributaria según el cual las interpretaciones del SII no son obligatorias para los contribuyentes, y que el asunto podría ser llevado a discusión ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente.

2. IMPUESTO A LA RENTA

Este impuesto irá gravando, de manera anual, las utilidades⁹⁶ que para el contribuyente genere el *Multifamily*.

Tributariamente, para conocer el resultado tributario de los contribuyentes, se debe determinar la Renta Líquida Imponible (en adelante, “RLI”) del período respectivo, lo que generalmente se realiza de forma anual.

La RLI se determina de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\begin{aligned}
 &+ \text{Ingresos Brutos (Art. 29 de la LIR)} \\
 &- \text{Costos Directos (Art. 30 de la LIR)} \\
 &- \text{Gastos (Art. 31 de la LIR)} \\
 &+/- \text{Ajustes (Arts. 32 y 33 de la LIR).} \\
 &= \text{RLI}
 \end{aligned}$$

Sobre dicha RLI, en caso de ser positiva, se aplicará el Impuesto de Primera Categoría pertinente⁹⁷.

Tal como señalamos anteriormente, en el negocio de los *Multifamily* los ingresos están formados por los arriendos que perciba el dueño del proyecto, y que son pagados por los arrendatarios.

De dichos ingresos, deberán deducirse los costos directos incurridos en la explotación del negocio, de acuerdo con las reglas generales contenidas en el Art. 30 de la LIR. Una vez deducidos dichos costos, se determina la “Renta Bruta” del contribuyente. De dicho monto, deben luego ser descontados aquellos gastos en que se haya incurrido, de acuerdo con las normas generales contenidas en el Art. 31 de la LIR, y teniendo en consideración también los gastos que se encuentran especialmente tratados en dicha disposición legal⁹⁸.

3. IMPUESTO TERRITORIAL

Este impuesto “grava la riqueza de las personas mantenida en la forma de propiedad de bienes raíces, distinguiendo entre bienes raíces agrícolas, bienes raíces no agrícolas, y bienes raíces no agrícolas para la habitación”⁹⁹. Así, al ser los *Multifamily* proyectos de carácter inmobiliario, este impuesto se aplicará durante toda la vida de los inmuebles,

⁹⁶ Al respecto, debe tenerse en consideración el criterio amplio de “Renta” que contiene la LIR en su Art. 2 N°1.

⁹⁷ Sobre el particular, ver nota al pie N° 69 de este trabajo.

⁹⁸ Al respecto, y enfocados en los proyectos de carácter inmobiliario, son especialmente aplicables los gastos de depreciación provenientes del inmueble o demás bienes del activo fijo (por ejemplo, los muebles adquiridos para amueblar las unidades), de acuerdo con lo dispuesto por el N°5 de este Art. 31. Al respecto, la vida útil de los activos se encuentra fijada por el SII a través de la Resolución Exenta N°43, de 2002.

⁹⁹ Yáñez (2016), p. 253.

siempre y cuando los avalúos fiscales de los mismos se encuentren sobre el tramo exento fijado por la Ley N°17.235¹⁰⁰.

De acuerdo con la información disponible en el sitio web del SII¹⁰¹, para el año comercial 2023, los bienes raíces de destino habitacional (como lo serían aquellos que conforman un *Multifamily*) tienen un monto exento de \$54.533.049.

Ahora bien, en caso de que una o más de las unidades del *Multifamily* se encuentren afectas al Impuesto Territorial¹⁰², el contribuyente podrá deducir dichos montos como gasto, de acuerdo con lo prescrito por el Art. 31 N°2 de la LIR¹⁰³, al corresponder este desembolso al pago de un impuesto fijado por ley.

3.1. SOBRETASA DE IMPUESTO TERRITORIAL

Este impuesto fue establecido mediante la Ley N°21.210, a través de la incorporación del Art. 7 bis a la Ley sobre Impuesto Territorial¹⁰⁴, cuyas instrucciones fueron dictadas por el SII a través de su Circular N°28, del 09 de abril de 2020.

Este impuesto se aplica sobre la suma total de los avalúos fiscales de los bienes raíces que sean de propiedad del contribuyente al 31 de diciembre del año anterior a aquél que deba girarse la sobretasa.

Este tributo también se cobra de manera progresiva, contando con un tramo exento de 670 UTA. Luego, se cobra de la siguiente manera, según lo prescrito por el literal c) del Art. 7 bis:

- a. Sobre 670 UTA y hasta 1.175 UTA, la tasa será de 0,075 %;
- b. Sobre 1.175 UTA y hasta 1.510 UTA, la tasa será de 0,15 %; y
- c. Sobre 1.510 UTA, la tasa será de 0,425 %.

¹⁰⁰ Respecto a los tramos exentos, son particularmente relevantes las normas contenidas en los Arts. 2 (inciso 2°), 7 y 9 de dicha Ley.

¹⁰¹ Ver: [https://www.sii.cl/ayudas/ayudas_por_servicios/2242-reajustes_exenciones-2468.html#:~:text=Para%20el%20segundo%20semestre%20del,1%2C021%20respecto%20de%20semestre%20anterior.&text=%24%20194.760.860%20\(en%20%24,este%20valor%20es%20de%201%2C042%25](https://www.sii.cl/ayudas/ayudas_por_servicios/2242-reajustes_exenciones-2468.html#:~:text=Para%20el%20segundo%20semestre%20del,1%2C021%20respecto%20de%20semestre%20anterior.&text=%24%20194.760.860%20(en%20%24,este%20valor%20es%20de%201%2C042%25) [fecha consulta: 30 de septiembre de 2023].

¹⁰² A mayor abundamiento, debe considerarse que la tasa de este impuesto se aplica de manera progresiva, de acuerdo con lo prescrito por el Art. 7 c) de la Ley: A saber: Un 0,893 % sobre la parte exenta, y hasta \$194.760.860, y un 1,042 % sobre la parte que exceda de dicha cantidad. Lo anterior, se basa también en los criterios fijados por el SII a través de su Resolución Exenta N°11, de 2022.

¹⁰³ Sobre el particular, cabe agregar además que, como estos inmuebles no han sido construidos para su posterior venta, los montos pagados por concepto de Impuesto Territorial no podrán ser utilizados como créditos de acuerdo con la norma del Art. 20 N°3 de la LIR. Ahora bien, precisamente por el hecho de que estos montos no son deducibles como crédito, es que procede su deducción como gasto según lo ya indicado.

¹⁰⁴ A pesar de que la Sobretasa se encuentra regulada en la Ley de Impuesto Territorial, estimamos que el mismo tiene una naturaleza jurídica diferente, ya que grava el patrimonio inmobiliario propiedad de un contribuyente en su totalidad, sin considerar a los inmuebles individualmente.

Así, este tributo deberá ser pagado de forma anual por el dueño de los inmuebles, y podrá ser rebajado como gasto a efectos de la RLI, de acuerdo con las normas ya indicadas para el caso del Impuesto Territorial.

IV BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN LA LEGISLACIÓN NORTEAMERICANA: UNA BREVE APROXIMACIÓN

Tal como se puede apreciar de lo expuesto en el capítulo anterior, el tratamiento tributario de los *Multifamily* es el mismo aplicable a cualquier otro negocio de renta inmobiliaria, no contando estos proyectos con normas o beneficios especiales que puedan ser impetrados por sus dueños.

En este sentido, y para efectos de contar con antecedentes que puedan ser tenidos en cuenta en futuros debates impositivos, es que hemos considerado relevante indicar, de manera general, algunos beneficios tributarios que existen en la legislación norteamericana para el desarrollo y explotación de los *Multifamily*.

En particular, nos parece interesante contar con esta data entendiendo que este modelo de negocio surgió hace varias décadas en Estados Unidos, país en el que los *Multifamily* cuentan actualmente con un mercado posicionado que presenta distintas ventajas e incentivos tributarios para la inversión en este tipo de negocio.

Al respecto, los beneficios para estos proyectos se explican principalmente como un medio para lograr disponer de una mayor opción de viviendas que sean accesibles a la población¹⁰⁵. Así, por medio de distintos beneficios, se busca incentivar la construcción o renovación de los distintos bienes raíces.

A continuación, nos referiremos, brevemente, a algunos de los incentivos tributarios aplicables para este modelo de negocios.

1. CRÉDITO FISCAL PARA VIVIENDAS DE BAJOS INGRESOS (LIHTC)¹⁰⁶

Este beneficio tiene por objetivo incentivar a los desarrolladores privados a construir o comprar y renovar viviendas que sean asequibles para las personas de bajos recursos.

El LIHTC es un programa del gobierno federal que otorga fondos a los gobiernos estatales y territoriales conforme a su población, para que luego la *Agencia de Financiamiento de Vivienda* de cada territorio sea la encargada de otorgar los créditos a los desarrolladores privados que cumplan con las condiciones necesarias, teniendo estos un periodo de 10 años para poder reclamar el crédito, y reducir su carga tributaria federal.

¹⁰⁵ Al respecto, el comité de finanzas del Senado de EEUU tuvo una audiencia pública celebrada el 1 de agosto de 2017 titulada “La Crisis de La Vivienda Asequible en Estados Unidos: Desafíos y Soluciones”. De dicha instancia, personal de la Comisión Mixta de Tributación del Senado elaboró un informe con los antecedentes generales de los incentivos fiscales existentes para las viviendas de alquiler.

¹⁰⁶ Siglas por su nombre en inglés “Low-Income Housing Tax Credit” que se incluyó en la reforma fiscal “Tax Reform Act of 1986” Section 42, The Internal Revenue Code (IRC).

Dentro de quienes se adjudican este crédito, existen varios desarrolladores de *Multifamily*, que, por aplicación de este incentivo, logran poner a disposición del público unidades con un monto de arriendo menor al del mercado general, el cual se calcula en base a los ingresos del área en donde se construye o se encuentra en servicio.

En términos generales, deben cumplir las siguientes condiciones esenciales respecto a las unidades puestas en arrendamiento, para poder adjudicarse el LIHTC:

- El 20 % o más de las unidades deben ser exclusivamente para arrendatarios que ganan el 50 % o menos del ingreso bruto medio del área (“regla 20/50”)
- El 40 % o más de las unidades deben ser exclusivamente para arrendatarios que ganan el 60 % o menos del ingreso bruto medio del área (“regla 40/60”)
- Al menos el 40 % o más de las unidades deben ser exclusivamente para arrendatarios cuyo ingreso no sea superior al 60 % del ingreso medio del área, y ninguna unidad debe ser arrendada a personas con un ingreso superior al 80 % del ingreso medio del área¹⁰⁷.

Se deberá cumplir con una de estas condiciones durante 15 años. En caso de incumplimiento, se recapturarán los créditos (en general se extiende a 30 años en total), con el fin de que exista una seguridad para los arrendatarios de que el canon de arriendo no aumentará desproporcionalmente durante un plazo razonable.

Ahora bien, respecto al cálculo del crédito, este será igual a un porcentaje del crédito multiplicado por la base calificada del proyecto.

Para el caso de viviendas recientemente construidas no subsidiadas por el gobierno, el porcentaje aplicable será de un 70 % del valor presente (siendo su tasa mínima el 9 %), y un 30 % del valor presente para propiedades adquiridas para su renovación o financiadas con bonos exentos de impuestos (con tasa mínima del 4 %)¹⁰⁸.

2. CRÉDITO DE REHABILITACIÓN (“REHABILITATION TAX CREDIT”)

El fin de este crédito es incentivar la conservación y restauración de edificios históricos. Para solicitar este crédito es necesario que los edificios históricos se encuentren certificados en el Registro Nacional, o que se encuentren ubicados en un distrito histórico, que esté registrado y certificado de importancia histórica para el distrito por el secretario del interior de la “*Secretary of the Treasury*”.

Este crédito proporciona un 20 % para gastos de renovación, del que se podrá hacer uso para cualquier año fiscal durante un periodo de 5 años, contados desde que se pone en funcionamiento el edificio rehabilitado¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Disponible en: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-low-income-housing-tax-credit-and-how-does-it-work> [fecha de consulta: 30 de septiembre de 2023].

¹⁰⁸ Disponible en: <https://www.taxnotes.com/research/federal/usc26/42> [fecha de consulta: 30 de septiembre de 2023].

¹⁰⁹ Section 47, The Internal Revenue Code (IRC).

Los gastos que se cubren con este crédito son aquellos que tengan relación con características estructurales, es decir, paredes, pisos, y escaleras según señala la autoridad fiscal norteamericana (“*Internal Revenue Service*”, o “*IRS*”). Al respecto, cabe mencionar que toda restauración debe conservar el carácter histórico de las infraestructuras, con lo que se busca impulsar la inversión privada para la preservación histórica de las propiedades norteamericanas y la creación de puestos de empleos¹¹⁰.

El crédito correspondiente es otorgado por el IRS, previa solicitud mediante el formulario 3468. Dicha petición puede ser realizada por cualquier persona, corporaciones, socios, accionistas de patrimonios y fideicomisos¹¹¹.

3. *FINANCIAMIENTO CON BONOS EXENTOS DE IMPUESTOS PARA PROPIEDADES RESIDENCIALES DE ARRENDAMIENTO*¹¹²

Estos bonos son emitidos por la autoridad gubernamental para financiar actividad privada, siempre y cuando el proyecto sea de una actividad calificada en la *section* 142 (7) del *Internal Revenue Code*. En dicha disposición legal se encuentran los proyectos de alquiler residencial calificados, dentro de los cuales se considera a los *Multifamily*.

Los bonos tienen una limitación de volumen estatal anual (“*State Volume Cap*”). Este tope, según el informe elaborado por la Comisión Mixta de Tributación para el año 2022, era de \$110 US por residente del Estado, o \$335,115,000 si la suma anterior fuese mayor¹¹³.

Ahora bien, para hacer uso de estos bonos exentos, los proyectos deben tener una de las siguientes características (similares a las del LIHTC):

- Será calificado si el 20 % o más de las unidades están ocupadas por personas cuyos ingresos pertenecen al 50 % o menos del ingreso bruto medio del área (regla 20/50).
- Si el 40 % o más de las unidades están ocupadas por personas cuyos ingresos pertenecen al 60 % o menos del ingreso bruto medio del área (regla 20/50).

El desarrollador deberá certificar cada año que cumple con una de estas condiciones.

Respecto a la circulación de estos bonos, ellos tienen una limitación temporal, correspondiente a que el vencimiento promedio de la circulación de estos bonos no podrá exceder del 120 % de la vida económica del inmueble que se financió¹¹⁴.

¹¹⁰ Ibidem.

¹¹¹ Más información al respecto, disponible en: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/rehabilitation-credit-historic-preservation-faqs#eligibility> [fecha de consulta: 30 de septiembre de 2023].

¹¹² En inglés “Tax-Exempt Bond Financing for Residential Rental Property”.

¹¹³ Al respecto, *Joint Committee on Taxation, Present Law and Background Relating to Tax Incentives for Residential Real Estate (JCX-16-22), July 18, 2022*. Disponible en: www.jct.gov [fecha de consulta: 30 de septiembre de 2023].

¹¹⁴ *Joint Committee on Taxation, Present Law and Background Relating to Tax Incentives for Residential Real Estate (JCX-16-22), July 18, 2022*. Disponible en: www.jct.gov [fecha de consulta: 30 de septiembre de 2023].

4. DEPRECIACIÓN ACELERADA PARA PROPIEDADES RESIDENCIALES DE ARRENDAMIENTO

Para la depreciación de los proyectos *Multifamily* se sigue el Sistema Modificado de Recuperación Acelerada de Costos (“MACRS”)¹¹⁵, que permite recuperar el costo de la propiedad de forma acelerada durante un tiempo determinado. Al respecto, existen dos tipos de sistemas de depreciación para fines tributarios: uno general (“GDS”)¹¹⁶ y uno alternativo (“ADS”)¹¹⁷, que tienen fórmulas de recuperación distintas.

Así, a efectos de depreciar un *Multifamily*, el mismo deberá encontrarse en funcionamiento, y el monto de depreciación a utilizar dependerá del sistema de depreciación escogido.

Así, en caso de acogerse al GDS, se debe seguir un método de depreciación lineal que implica aplicar un porcentaje determinado respecto al valor libro del activo. Por lo mismo, este sistema permite descontar un mayor gasto por concepto de depreciación durante los primeros años, al aplicarse sobre un valor libro (base imponible) mayor.

En cambio, si se utiliza el sistema ADS, la cuota anual de depreciación anual será la misma durante toda la vida útil del bien.

Por último, cabe indicar que cada desarrollador podrá determinar qué sistema de depreciación utilizará, y dicha decisión se aplicará respecto de todas las propiedades que sean de la misma clase. Asimismo, la elección no se podrá cambiar en el tiempo¹¹⁸.

CONCLUSIONES

Luego del análisis realizado en esta investigación, y tras haber dado un contexto histórico y de negocio respecto a los *Multifamily*, nos detuvimos respecto al estudio de los contratos involucrados en estos proyectos, y del tratamiento tributario general que cada uno de ellos tiene aparejado.

Asimismo, nos referimos a los impuestos aplicables en el desarrollo y explotación de estos proyectos, concluyendo que en Chile no se cuentan con normas especiales, sino que el tratamiento es el mismo que rige a todos los negocios de carácter inmobiliario.

Lo anterior contrasta con el mercado norteamericano, en donde se han establecido diversos incentivos tributarios para el desarrollo de los *Multifamily*, los que pretenden apoyar la oferta de estos proyectos, logrando así una mayor disponibilidad de viviendas disponibles para el arrendamiento.

Al respecto, resulta interesante apreciar la diferencia en los paradigmas aplicados en estas decisiones de política tributaria. Por un lado, en Chile existen diversos programas de incentivo que subsidian o incentivan la demanda (esto es, que se enfocan en el usuario

¹¹⁵ Siglas por su nombre en inglés “*Modified Accelerated Cost Recovery System*”.

¹¹⁶ *General Depreciation System*.

¹¹⁷ *Alternative Depreciation System*.

¹¹⁸ Disponible en: https://invatatiafaceri.ro/es/diccionario-financiero/sistema-acelerado-de-recuperacion-de-costos-modificado-macrs/?expand_article=1 [fecha de consulta: 30 de septiembre de 2023].

final, con el objetivo principal de incentivar la propiedad de un inmueble¹¹⁹), mientras que en EEUU se subsidia o incentiva la oferta (esto es, al desarrollador de los proyectos), teniendo como preocupación el suplir la necesidad de vivienda asequible, aunque la misma no sea como dueño sino en calidad de arrendatario.

Ante una situación de déficit habitacional cada vez más importante en el país, y a la dificultad de acceder a viviendas en carácter de propiedad, especialmente por las actuales restricciones de financiamiento para los compradores, la posibilidad de implementar incentivos tributarios o regulatorios (por ejemplo, subsidios al canon de arrendamiento de unidades disponibles en estos proyectos, depreciación instantánea, etc.) que incentiven al desarrollo de proyectos *Multifamily* presenta una alternativa eficiente en el uso de recursos fiscales (ya que los proyectos son desarrollados a costo y riesgo del dueño), además de generar un impacto en un menor plazo en la disponibilidad de una mayor cantidad de viviendas de calidad para el arrendamiento.

BIBLIOGRAFÍA

- Abarca, Vasti (2018) “Se dispara el número de chilenos que arriendan: quieren comprar pero no les alcanza”, *Las Últimas Noticias*.
- Araya, Álvaro (2018): “El contrato de construcción en Chile. Análisis Económico y Jurisprudencial”, *Revista Chilena de Derecho Privado*, N° 31.
- Cámara Chilena de la Construcción, Datos de Empleabilidad, obtenidos en <https://cchc.cl/centro-de-informacion/indicadores/empleo-y-desempleo-sector-construccion> [fecha de consulta: 30 de septiembre de 2023]
- Colliers (2022) Research & Forecast Report: Multifamily, Mercado Renta Residencial.
- Contreras, Osvaldo (2016) *Instituciones del Derecho Comercial*, Tomo II. (Santiago, Editorial Thomson Reuters).
- Diario Digital Interferencia, “Déficit habitacional: Chile vuelve al nivel de 1996” Disponible en: <https://interferencia.cl/articulos/deficit-habitacional-chile-vuelve-al-nivel-de-1996>
- Gordon Lasner, Matthew (2012): “Multifamily Private Housing Since World War II”, California, SAH Archipedia, eds. Gabrielle Esperdy and Karen Kingsley, Charlottesville: UVaP, Disponible en: <http://saharchipedia.org/essays/TH-01-ART-005> [Fecha de Consulta: 15 de mayo 2023].
- González, Noelia (2022) “REIT: Qué son y cómo funcionan”. Disponible en: <https://senseizero.es/reit-que-son-y-como-funcionan/> [Fecha de consulta: 20 de mayo 2023].
- https://invatiafaceri.ro/es/diccionario-financiero/sistema-acelerado-de-recuperacion-de-costos-modificado-macrs/?expand_article=1 [fecha de consulta: 30 de septiembre de 2023].

¹¹⁹ Al respecto, podemos indicar diversas normas que se enfocan en esto. Por ejemplo: la exención de IVA especial contenida en el Art. 12 F de la LIVA (a efectos de evitar alzas en el precio de venta de las viviendas que cumplan con los requisitos indicados en dicha norma); el CEEC, también aplicable sólo para casos de viviendas construidas para su posterior venta; la utilización del Impuesto Territorial como crédito contra el IDPC, aplicable también únicamente en ciertos casos de ventas de inmuebles. Dentro de las normas no tributarias que apuntan en la misma dirección, quizás la más utilizada en el último tiempo es el Subsidio de Integración Social y Territorial, conocido como “DS 19” (<https://serviumetropolitana.minvu.gob.cl/subsidio-de-integracion-social-y-territorial-ds19/> [fecha de consulta: 30 de septiembre de 2023]).

EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE “GASTO NECESARIO” PARA PRODUCIR LA RENTA DE LAS EMPRESAS

CARLOS CASTILLO GONZÁLEZ¹²⁰ Y CRISTÓBAL BASAURE AGUIRRE¹²¹

RESUMEN

El concepto de “gasto necesario” para producir la renta de las empresas, ha evolucionado en el tiempo; tal como consta en la Ley de Impuesto a la Renta, como en la jurisprudencia judicial y administrativa. En efecto, los requisitos del “gasto necesario” se han ido flexibilizando con el tiempo, primero, en razón de diversos pronunciamientos administrativos (entre ellos, la Circular N°5 de 2018), y finalmente, con la promulgación de la Ley N°21.210, la que, dictada en época de pandemia, vino a incluir el concepto de “*aptitud*” para producir la renta, el cual se mantiene hasta hoy.

PALABRAS CLAVES: Gasto Necesario, Evolución, Reformas Tributarias, Renta, Contribuyente, Ley sobre Impuesto a la Renta.

INTRODUCCIÓN

El concepto de “gasto necesario” para producir la renta de las empresas ha evolucionado con el tiempo, sin perjuicio de la existencia de ciertos elementos o criterios comunes que se han mantenido. En efecto, los requisitos o más bien, la estricta correlación entre ingreso-gasto que había sostenido la jurisprudencia del SII, se ha flexibilizado, primero, en razón de diversos pronunciamientos administrativos (entre los cuales se encuentra la Circular N°5 de 2018), y finalmente, con la promulgación de la Ley N°21.210, la que, dictada en época de pandemia, vino a incluir el concepto de “*aptitud*” para producir la renta, el cual se mantiene hasta hoy.

¹²⁰ Abogado, Universidad de Chile. Magister en Estrategia Internacional y Política Comercial, Instituto de Estudios Internacionales, Universidad de Chile. Diplomado en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile. Diplomado en Planificación Tributaria, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile. Magister en Dirección y Gestión Tributaria, Facultad de Derecho, Universidad Adolfo Ibáñez.

¹²¹ Abogado, Universidad Adolfo Ibáñez. Diplomado en Análisis y Planificación Tributaria, Pontificia Universidad Católica de Chile.

En ese orden de ideas, es menester dilucidar qué se entendía por “gasto necesario” con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada Ley, y si su interpretación generaba controversia a la hora de definir si una erogación califica como *necesaria*.

A modo meramente ejemplar, y sin perjuicio del posterior análisis jurisprudencial, la CS había arribado en distintos fallos a la conclusión de lo que se entendía por “gasto necesario”, entre los cuales se encuentra el pronunciamiento en causa Rol N°7343-12, en dónde indicaba:

“SÉPTIMO: [...] el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta; sin embargo, es dable concluir que se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios”¹²²,¹²³

Por su parte, el SII lo entendía como el “[s]acrificio económico que, sin tener el carácter de costo, dice relación con el funcionamiento y desarrollo de la empresa como una unidad productiva”¹²⁴, exigiendo siempre, una correlación irrestricta entre el mencionado sacrificio económico y la generación de un ingreso paralelo. Dicha posición del ente fiscalizador era esencialmente relevante a la fecha de fiscalizar a los contribuyentes, situación en la cual, en muchos casos, se llegaba a rechazar diversos desembolsos que, si bien no tenían una correlación directa con un ingreso, sí tenían la **potencialidad de generarlos**; o al menos, eran ineludibles, inevitables y necesarios para el contribuyente.

Estas y otras consideraciones fueron tomadas en cuenta por el ejecutivo, quien en el Mensaje N°107-336 de fecha 23 de agosto de 2018, con el que sometió a consideración de la honorable Cámara de Diputados de la época el proyecto de Ley que Modernizó la legislación Tributaria -que finalizó con la promulgación de la Ley N°21.210-, indicó lo siguiente:

“En los últimos años y especialmente a raíz de la incorporación de la Norma General Antielusiva (“NGA”), el servicio de alguna manera recrudesció el rechazo de gastos en la determinación de la renta líquida imponible, aplicando esta norma especial de antielusión de manera bastante extendida, y poniendo en tela de juicio o privando al contribuyente de la posibilidad de deducir gastos que resultan en interés del negocio de la empresa, y que pena a no generar rentas de manera directa, si son necesarios para desarrollar el giro”¹²⁵.

Para entender la cronología de la evolución del gasto necesario, es imperioso revisar las principales reformas tributarias que modificaron dicha normativa. Sin perjuicio de ello, y con el objeto de dar mayor orden a este estudio, a continuación, se exponen las principales reformas a la Ley Sobre el Impuesto a la Renta y un breve resumen del contenido de las mismas.

¹²² Corte Suprema, Rol N°7343-2012, 24/10/2013.

¹²³ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile / CBN, “Historia de la Ley N°21.210”, pág. 6.

¹²⁴ Oficios 216/1999, 2566/2000 y 1118/2004 del SII.

¹²⁵ Mensaje Ley N°21.210, Chile.

I REFORMAS TRIBUTARIAS Y EVOLUCIÓN DE LA LEY SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA

La Ley sobre el Impuesto a la Renta contenida en el Art. primero permanente de la LIR ha sufrido una serie de reformas, las que se han intensificado en los últimos años. Si bien la referida Ley ha experimentado múltiples modificaciones a la fecha, podemos encontrar antecedentes previos de la LIR en nuestro país que datan del año 1924.

En efecto, la Ley N°3.996 promulgada el 2 de enero de 1924, estableció un “*impuesto sobre las rentas*” conforme a las 6 categorías establecidas en el mencionado cuerpo normativo. En lo atinente a la evolución del concepto de “gasto necesario”, el Art. 18° de la referida norma señalaba, en relación a la forma del “cómo determinar” la renta imponible, lo siguiente: “*La renta imponible de cualquiera industria o comercio será la diferencia que resulte de las entradas brutas una vez deducidos los gastos y amortizaciones necesarios para producirlas*”.¹²⁶

Como se puede apreciar, ya en ese entonces se mencionaba un concepto de “gasto necesario”, más no existía una definición de qué se entendía por el mismo, abriendo una ventana a la interpretación por parte de los contribuyentes.

En dicho orden de cosas y si bien no todas las sucesivas reformas modificaron los requisitos del “gasto necesario”; las principales modificaciones a la LIR son las siguientes:

1. REFORMA DE 1925

La Ley N°3.996 fue modificada por los Decretos 330 y 755 del 12 de marzo y 18 de diciembre de 1925 respectivamente; incorporándose a través de dichas reformas el IGC y el IA que gravaba rentas de las sucursales de empresas extranjeras que ejercieran sus actividades en Chile, así como también las obtenidas por personas naturales con domicilio en Chile que se ausentasen por cierto periodo de tiempo.

2. LEY N°8.419 DE 1946

En virtud de esta reforma se fijó el texto refundido de la Ley sobre el Impuesto a la Renta, modificando entre otras cosas el citado Art. 18, señalando que: “*Art. 18. (20) La renta neta imponible de una persona natural o jurídica que explote una industria, comercio o empresa correspondiente a esta categoría, será determinada deduciendo de la renta bruta las siguientes cantidades: a) Todos los **gastos ordinarios y necesarios** para producirla, pagados y aquellas que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o empresa, siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección*”. En esta instancia, el legislador amplió el concepto a “*gastos ordinarios y necesarios*” pero sin entregar una definición respecto de éstos.

¹²⁶ Ley N°3.996, Chile.

3. *LEY N°15.564 DE 1964*

Publicada el 14 de febrero de 1964, implementó una serie de reformas en materia tributaria, entre ellas la definición del concepto de renta y un impuesto a las ganancias de capital. En cuanto al gasto, el Art. 25° señalaba que la renta líquida de las personas indicadas en dicha Ley se determinaba deduciendo de la renta bruta todos los “*gastos necesarios para producirla*”, que no hayan sido rebajados, pagados o adeudados durante el ejercicio anual correspondiente y siempre que se acrediten o justifiquen de forma fehaciente ante el Servicio.

4. *D.L. N°824 DE 1974*

El texto original del DL N°824 de 1974, que aprobó el texto de la LIR, introdujo una serie de modificaciones a nuestro sistema impositivo, entre ellos la incorporación del concepto corrección monetaria. Por su parte, estableció la forma de determinar la renta líquida en su Art. 31, señalando que se debía deducir de la renta bruta todos los “*gastos necesarios para producirla*”; en efecto la LIR se contiene en el Art. Primero permanente del mencionado DL.

A esta altura, ya podemos vislumbrar que era una constante del legislador hablar de los “*gastos necesarios para producir la renta*”, pero sin especificar qué se entendía por ellos. Si bien en el mismo Art. 30 aceptaba la deducción de ciertos desembolsos específicos, permitía a su vez que los contribuyentes pudiesen determinar cuáles gastos calificarían de necesarios y cuales no; circunstancia que generó múltiples interpretaciones tanto por parte del SII como de nuestros tribunales y los propios contribuyentes.

5. *LEY N°18.293 DE 1984*

Publicada el 31 de enero de 1984 y estableció diversas normas sobre el impuesto a la renta, entre las cuales se encontraba la posibilidad de postergar la tributación personal para cuando las utilidades sean retiradas desde las empresas. Sin embargo, para efectos de este estudio, no se efectuaron modificaciones en cuanto al gasto necesario para producir la renta.

6. *LEY N°18.682 DE 1987*

Esta Ley introdujo modificaciones a la LIR, específicamente al IA, disminuyendo su tasa. En cuanto al concepto de gasto, no se efectuó ninguna variación.

7. *LEY N°18.985 DE 1990*

Por medio de esta Ley publicada en el Diario Oficial con fecha 28 de junio de 1990, se introdujo, entre otras modificaciones, el aumento de la tasa del IDPC, imponiendo a su vez como regla genérica de tributación, la renta efectiva. Respecto al gasto, no se modificó su concepto.

8. *LEY N°19.247 DE 1993*

Publicada el 15 de diciembre de 1993, esta Ley introdujo una serie de modificaciones a la LIR, tales como la escala o progresividad del Impuesto Único y del IGC. Con todo para efectos de este análisis, no se efectuaron modificaciones al concepto de “gasto necesario”.

9. *LEY N°19.388 DE 1995*

Mediante esta Ley se incorporó como *gasto rechazado* el uso o goce de bienes de la empresa y se incorporó al Art. 21 de la LIR las presunciones de retiros. Sin perjuicio de ello, no existió modificación o complementación respecto al gasto necesario y sus requisitos.

10. *LEY N°19.506 DE 1997*

La referida Ley modificó la LIR y estableció la forma en que debían acreditarse los gastos realizados en el exterior, fijando un tope aceptado. En cuanto al concepto de “gasto necesario para producir la renta”, no existió complementación o modificación.

11. *LEY N°19.578 DE 1997*

Concedió un aumento a las pensiones y estableció su financiamiento en virtud de la modificación a la Ley sobre el Impuesto a la Renta. Entre dichas modificaciones, no se encuentra ningún cambio en el concepto de “gasto necesario”.

12. *LEY N°19.738 DE 2001*

Publicada el 19 de junio del año 2001, ésta buscaba combatir la evasión tributaria, incluyendo modificaciones a la Ley sobre el Impuesto a la Renta, como limitación de las contribuciones como crédito contra el IDPC; sin embargo, no se efectuaron modificaciones en cuanto al concepto de “gasto necesario” y sus requisitos.

13. *LEY N°19.753 DE 2001*

Publicada el 28 de septiembre de 2001, modificó la LIR para efectos de rebajar el impuesto a la renta que afectaba a las personas naturales, modificando los tramos afectos de los IUSC y del IGC, sin efectuar ningún tipo de cambio en relación al concepto de “gasto necesario”.

14. *LEY N°19.768 DE 2001*

Publicada el 07 de noviembre de 2001, introdujo adecuaciones de índole tributaria al mercado de capitales y flexibilizó el mecanismo de ahorro voluntario. En esta oportunidad, no se introdujeron modificaciones a la forma de determinar la renta líquida ni al concepto de gasto necesario.

15. *LEY N°19.801 DE 2002*

Dicha Ley precisó el régimen tributario aplicable al mayor valor de la enajenación de acciones de sociedades anónimas abiertas. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

16. *LEY N°19.840 DE 2002*

Publicada el 23 de noviembre de 2002, estableció normas tributarias para que empresas con capital del exterior puedan efectuar inversiones desde Chile al extranjero. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

17. *LEY N°19.879 DE 2003*

Mediante esta Ley se reguló la aplicación de normas sobre endeudamiento excesivo al financiamiento de proyectos y otras materias tributarias. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

18. *LEY N°20.026 DE 2005*

Esta Ley estableció un impuesto específico a la actividad minera. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto gasto necesario para producir la renta, limitándose a indicar que debían agregarse como gastos necesarios para producir la renta a los ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros.

19. *LEY N°20.154 DE 2007*

Publicada el 09 de enero de 2007, redujo las tasas de IA a la incorporación de conocimiento y tecnología desde el exterior. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

20. *LEY N°20.171 DE 2007*

Incrementó el crédito por impuestos pagados en el exterior disponible para las inversiones en sociedades extranjeras entre otros. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

21. *LEY N°20.170 DE 2007*

Estableció un régimen simplificado para determinación del impuesto a la renta de los pequeños contribuyentes. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el gasto necesario para producir la renta.

22. *LEY N°20.190 DE 2007*

Publicada el 05 de mayo de 2007, introdujo adecuaciones en materia tributaria para el fomento de la industria de capital de riesgo y continuó el proceso de modernización del mercado de capitales. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

23. *LEY N°20.219 DE 2007*

Publicada el 03 de octubre de 2007, modificó la LIR en su Art. 4°, derogando el Inc. final del N°1 del Art. 42 y derogando el N°4 del Art. 69 de la norma en comento. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

24. *LEY N°20.239 DE 2008*

Publicada el 08 de febrero de 2008, liberó del impuesto a la renta a las compensaciones económicas originadas al término de un matrimonio, agregándolas al Art. 17 de la LIR (N°31). No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

25. *LEY N°20.255 DE 2008*

Estableció una reforma previsional, modificando en razón de ello el Art. 42 bis de la LIR. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

26. *LEY N°20.263 DE 2008*

Publicada el 02 de mayo de 2008, perfeccionó la administración tributaria y aduanera con el objeto de facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

27. *LEY N°20.326 DE 2009*

Publicada el 29 de enero de 2009, estableció incentivos tributarios transitorios, rebajando transitoriamente los PPM del impuesto de Primera Categoría. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

28. *LEY N°20.343 DE 2009*

Modificó, entre otros cuerpos legales, la LIR con el objeto de mejorar las condiciones de financiamiento para personas y empresas. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

29. *LEY N°20.455 DE 2010*

Modificó distintos cuerpos legales para obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción del país, aumentando transitoriamente a 20 % la tasa del IDPC. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

30. *LEY N°20.448 DE 2010*

Publicada el 13 de agosto de 2010, introdujo una serie de reformas en materia de liquidez, innovación financiera e integración en el mercado de capitales, derogando los Art. 18 bis, 18 ter y 18 quáter de la LIR. Además, introdujo nuevos Art. en el título VI sobre “*disposiciones especiales relativas al mercado de capitales*”. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

31. *LEY N°20.469 DE 2010*

Publicada el 21 de octubre de 2010, introdujo modificaciones a la tributación de la actividad minera, sustituyendo el Art. 64 bis de la LIR. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el gasto necesario para producir la renta, pero reguló la forma de determinar la renta imponible operacional minera.

32. *LEY N°20.552 DE 2011*

Publicada el 17 de diciembre de 2011, modernizó y fomentó la competencia del sistema financiero. A su vez modificó los Art. 42 y 42 bis de la LIR. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

33. *LEY N°20.630 DE 2012*

Perfeccionó la legislación tributaria y financió la reforma educacional. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

34. *LEY N°20.712 DE 2014*

Publicada con fecha 07 de enero de 2014, conocida también como la LUF, vino en regular los fondos de terceros y carteras individuales, unificando en un solo cuerpo legal, la regulación de los Fondos de Inversiones Públicos, Privados y los Fondos Mutuos. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

35. *LEY N°20.727 DE 2014*

Esta Ley introdujo modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispuso una serie de medidas. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

36. *LEY N°20.780 DE 2014*

Modificó el sistema de tributación de la renta e introdujo diversos ajustes al sistema tributario; estableciendo dos regímenes generales de tributación (atribuido y semi-integrado), entre otras tantas modificaciones. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

37. *LEY N°20.899 DE 2016*

Publicada el 08 de febrero de 2016, simplificó el sistema de tributación a la renta, modificando las normas de relación entre otras. En cuanto al concepto de gasto necesario, no se efectuó ninguna variación.

38. *LEY N°20.956 DE 2016*

Esta Ley estableció medidas para impulsar la productividad y modificó una serie de normas de la LIR. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

39. *LEY N°21.047 DE 2017*

Publicada con fecha 23 de noviembre de 2017, incorporó diversas medidas de índole tributaria; sin embargo, para efectos de este artículo, no se modificó ni complementó el concepto de gasto necesario para producir la renta.

40. *LEY N°21.133 DE 2019*

Publicada el 02 de febrero de 2019, modificó normas para la incorporación de los trabajadores independientes a los regímenes de protección social. No se introdujo ninguna modificación relacionada con el concepto de gasto necesario.

41. LEY N°21.210 DE 2020

La Ley N°21.210 que *Moderniza la Legislación Tributaria*, publicada el 24 de febrero de 2020, vino en reemplazar el Inc. primero del Art. 31 de la LIR, incluyendo el concepto de “*aptitud*” del gasto necesario –como se verá más adelante– quedando dicha norma de la forma que sigue:

*“i. Reemplázase la primera oración por la siguiente: “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los **gastos necesarios** para producirla, entendiendo por tales aquellos **que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30**¹²⁷, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”¹²⁸.*

42. LEY N°21.256 DE 2020

Publicada el 27 de agosto de 2020, estableció medidas tributarias que formaban parte del plan de emergencia para la reactivación económica. No se modificó ni complementó el concepto de gasto necesario para producir la renta.

43. LEY N°21.540 DE 2023

Publicada el 15 de febrero de 2023, repuso el tratamiento tributario para *leasing* financiero. No se modificó ni complementó el concepto de gasto necesario para producir la renta.

II

INCISO PRIMERO DEL ART. 31 DE LA LEY SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA. EL GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA

1. EL GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA

De acuerdo con el Art. 31 de la LIR, los contribuyentes pueden deducir de su renta bruta, **todos los gastos necesarios para producirla**, que no hayan sido rebajados como costo y que se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el SII.

Efectivamente el inciso primero del Art. 31 de la LIR señala que:

*“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los **gastos necesarios para producirla**, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en*

¹²⁷ El mayor énfasis nos corresponde.

¹²⁸ Ley N°21.210, Chile.

forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director, mediante resolución fundada, lo establezca por cumplirse los requisitos establecidos en la primera parte de este inciso”

Con todo, el Inc. cuarto de la misma norma, enumera una serie de erogaciones que cumpliendo los requisitos particulares de cada numeral y además los requisitos indicados en el inciso primero, clasificarán como “*gastos necesarios*” para producir la renta y, por ende, podrán ser rebajados de la base imponible del contribuyente. En efecto el inciso en comento señala que “[p]rocederá la deducción de los siguientes gastos especiales, siempre que, además de los requisitos que para cada caso se señalen, cumplan los requisitos generales de los gastos a que se refiere el inciso primero, en la medida que a estos últimos les sean aplicables estos requisitos generales conforme a la naturaleza del gasto respectivo: (...)”.

El SII ha precisado en diversos pronunciamientos los requisitos necesarios para calificar un gasto como *necesario para producir la renta* y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible.

Tales requisitos son los siguientes:

- a. Que se relacione directamente con el giro o actividad que desarrolla;
- b. Que se trate de **gastos necesarios para producir la renta**, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, **indispensable** o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual. Con todo, actualmente este requisito se ha flexibilizado, incluyéndose el concepto de **aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios**. En efecto, el SII indica al respecto que, de acuerdo con la incorporación del elemento de *aptitud*, ahora “no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con el IDPC (IDPC), sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen”¹²⁹. En ese orden de cosas, cabe indicar, que hay ciertos gastos enumerados en el Inc. 4 del Art. 31 de la LIR, que por expresa naturaleza jurídica y por las mismas instrucciones del SII, no deben cumplir con el requisito de necesidad; entre ellos se encuentran los del N°13 y 14.
- c. Que **no se encuentren ya rebajados** como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

¹²⁹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 53 de 2020.

- d. Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre **pagado o adeudado** al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una **adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente;**
- y
- e. Que se acredite y justifique en forma fehaciente ante el SII, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

2. LA APTITUD O POTENCIALIDAD

Como hemos indicado, el elemento de “*aptitud*” o “*potencialidad*” fue incorporado recientemente en la LIR¹³⁰, con el objetivo de flexibilizar el vínculo irrestricto entre el ingreso y gasto.

En efecto, con la incorporación del elemento de aptitud, la idea, es que no sólo fuesen gastos necesarios aquellos desembolsos que **generasen** (hoy o en la inmediatez) rentas gravadas con el IDPC, sino aquellos que fueren **aptos o tuviesen la potencialidad** para generar rentas afectas a dicho impuesto, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, incluso, cuando en definitiva, no se genere ningún tipo de ingreso en el futuro¹³¹; siempre y cuando, se encuentren asociados al “interés, desarrollo o mantención del giro o negocio” del contribuyente.

No obstante, la idea inicial y respecto a la aptitud el SII ha indicado que “*una cuestión es la aptitud de un desembolso para calificar como gasto –aptitud anclada en su potencialidad para generar rentas– y, otra distinta, la forma de prorratear o distribuir ese desembolso –ya calificado como gasto– a través del tiempo. Luego, lo primero (refiriéndose a la aptitud)*¹³², **en caso alguno, implica o dice relación con descartar la exigencia de una correlación inmediata entre ingreso y gasto, como indica en su presentación**”¹³³. Al respecto creemos que en esta última parte el SII yerra, ya que existen una serie de erogaciones que no necesariamente traen de consigo, un ingreso de la mano, y no obstante ello, son necesarias, obligatorias e inherencias para la mantención de la actividad o la continuidad del giro de un contribuyente. En ese orden de cosas, se encuentran por ejemplo los desembolsos para la realización de actividades de esparcimiento para los trabajadores de una empresa, donde la correlación de ese desembolso con un ingreso futuro, es poco clara o incluso inexistente. Es más, era el mismo SII que en Circular N°53 de 2020 indicaba lo mismo, es decir, establecía a dichas erogaciones como ejemplos de “gastos necesarios”, señalándose a su vez que “*se entienden como necesarios para producir la renta aquellos gastos destinados a propiciar un buen clima laboral cuyo origen es voluntario, sin una obligación contractual, tales como: celebraciones de fiestas patrias y navidad, aniversarios institucionales que son*

¹³⁰ A través de la ley N°21.210.

¹³¹ Esta última parte, como ha sido indicado, fue señalada por el SII en Circular N 53 de 2020,

¹³² El paréntesis nos corresponde.

¹³³ Oficio N°2048 de 2021 y en idénticos términos también en Oficio N°49 de 2022 y en Oficio N°1588 de 2022.

parte de la costumbre, naturalmente dentro de un rango de montos establecidos”¹³⁴. Bajo esta premisa, el SII en el caso de un contribuyente (asociación gremial) que pretendía implementar un programa de becas para pagar el arancel de personas que se encontrasen en el último año de sus estudios superiores vinculados con los intereses del gremio, indicó que “el desembolso que implican las becas no constituye un gasto que tenga aptitud o potencialidad de generar rentas afectas a IDPC para la asociación gremial, ya sea actualmente o en ejercicios futuros, incumpliendo el requisito de necesidad, esencial para su deducción en la determinación de la renta líquida imponible”¹³⁵. Razones similares por las cuales en otra consulta, el SII indicó que las donaciones no podían clasificarse como “gasto necesario” al no tener aptitud para generar rentas afectas a IDPC ni “están asociadas al desarrollo o mantención de las actividades económicas del contribuyente, de forma que no corresponde su deducción como gasto necesario para producir las rentas”¹³⁶.

Cabe indicar que en el año 2022 y en el mismo orden de cosas el SII profundiza la idea indicando que son “gastos aceptados aquellos relacionados con proyectos empresariales que interese desarrollar en que existe una **razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto** por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso, pero que si, en definitiva, ese propósito o finalidad se frustra, ello no torna en innecesario el gasto”¹³⁷.

Con todo, el SII precisó que “además de la aptitud o potencialidad de generar rentas, los desembolsos deben estar asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio, sea que su origen provenga o no de una obligación contractual. Luego, si bien hay gastos que son transversalmente necesarios para el desarrollo de las actividades económicas o para los distintos contribuyentes, por regla general la “necesidad” del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la primera categoría, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar”. Asimismo, debe considerarse la razonabilidad del gasto, para cuyo efecto, como se instruye en la Circular N° 53 de 2020, se debe distinguir entre **operaciones efectuadas con terceros independientes o no relacionados** y operaciones efectuadas con partes relacionadas”¹³⁸. En efecto en el caso de las operaciones con relacionados, o en beneficio de éstas, el SII indicó que “corresponde analizar especialmente que el monto del gasto sea razonable, atendidas las circunstancias particulares del caso y el interés de la empresa que incurre en el desembolso”¹³⁹.

Lamentablemente a la fecha, es poca la jurisprudencia administrativa del SII que trata de darle un contenido o profundidad al concepto de “aptitud” y la poca existente, va más en el sentido de seguir limitando y manteniendo la idea de la conexión entre el ingreso y gasto. En efecto, en base a lo ya indicado podemos resumir:

- La aptitud o potencialidad, es la capacidad de un gasto (erogación) de poder generar rentas afectas a dicho impuesto, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el

¹³⁴ Oficio N°738 de 2022.

¹³⁵ Oficio N°534 de 2021.

¹³⁶ Oficio N°2484 de 2023.

¹³⁷ Oficio N°738 de 2022.

¹³⁸ Oficio N°366 de 2021.

¹³⁹ Oficio N°2940 de 2020.

gasto o en los futuros ejercicios, incluso, cuando, en definitiva, no se genere ningún tipo de ingreso en el futuro; siempre y cuando, se encuentren asociados al “interés, desarrollo o mantención del giro o negocio” del contribuyente.

- En palabras del SII, lo anterior NO quiere decir en caso alguno, que NO deba exigirse la exigencia de una correlación inmediata entre ingreso y gasto.
- En efecto, en palabras del SII, la norma exige –al menos– que exista una **razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto** por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso, pero que si, en definitiva, ese propósito o finalidad se frustra, ello no torna en innecesario el gasto. En otras palabras, que exista una razonable vinculación entre el desembolso y al menos la expectativa de generar ingresos futuros, aun cuando, en definitiva, estos ingresos no sucedan.

Cabe indicar que –en nuestro entendimiento– dicha interpretación y aplicación de la norma NO era el objetivo del Ejecutivo cuando se promulgó la Ley N°21.210, en donde consta fehacientemente, que una de las metas era liberar a los contribuyentes del recrudescimiento en el rechazo de los gastos por parte del SII. El problema acá, entendemos, es haber incorporado un concepto (aptitud o potencialidad) sin definición, ni elementos objetivos que permitan determinar cuándo se cumple o no; sino que, imbuido de un elemento subjetivo, que será eventualmente cuestionado por el SII.

III

EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE “GASTO NECESARIO”, EN LAS INSTRUCCIONES (CIRCULARES) DEL SII

1. CIRCULAR N° 127 DE 1975

En razón de la entrada en vigencia del Art. 7° permanente del DL N°824 de 1974, que derogaba el Art. 64 de la Ley N°17.073, el SII dictó las instrucciones relacionadas con el tratamiento tributario de los “*gastos pendientes*”. Cabe indicar que el concepto de “pendiente” se refería a dichos gastos que no habían sido posibles de rebajar de la base imponible del IDPC por no estar ni siquiera “adeudados”, es decir, no ser aún exigibles.

El SII indicó en dicha Circular que:

- Los gastos devengados o generados en el ejercicio comercial que estén *pendientes* al 31 de diciembre de 1974, **pueden** ser rebajados de la renta bruta de dicho año comercial, sin que importe que esos gastos pendientes sean exigibles por el acreedor o beneficiario en una fecha posterior al referido balance, siempre y cuando se cumplan los requisitos señalados en la Ley e indicados en la Circular en comento.
- Los gastos devengados o generados a partir del 1 de enero de 1975, **deben** ser rebajados de la renta bruta de dicho año comercial, sin que importe que esos gastos pendientes sean exigibles por el acreedor o beneficiario en una fecha posterior.

2. CIRCULAR N.º 18 DE 1976

En dicha Circular, el SII precisó los componentes o requisitos mínimos que debía tener un gasto para efectos de entenderse “*adeudado*”. En efecto el SII señaló que: “*para que un gasto se estime adeudado por la empresa, se hace imperativa la existencia de una obligación de pago posterior que resulte indefectible, es decir, que la obligación de pago no sea eventual; todo ello independiente de su exigibilidad*”.

3. CIRCULAR N.º 52 DE 1976

Referido a la provisión de la indemnización por años de servicio, en dicha Circular el SII precisó que ésta calificará como un gasto adeudado “*siempre que para la empresa constituya una obligación el pago de esa indemnización, solamente condicionada en cuanto a su exigibilidad a la cesación de los servicios del trabajador, de tal modo que exista, correlativamente y de parte de los trabajadores, el derecho adquirido a percibirla*”¹⁴⁰.

4. CIRCULAR N.º 53 DE 1978

En dicha Circular, el SII instruyó el tratamiento tributario que debía darse a los egresos en que incurra un arrendatario de un inmueble, en su habilitación o acondicionamiento como oficina, local de venta, bodega u otros, para su destinación a un giro o uso comercial, industrial u otra actividad de las indicadas en los numerales 3 y 4 del Art. 20 de la LIR.

Al respecto, el SII:

- Señaló y preciso qué es lo que debía entenderse como reparaciones locativas, mejoras necesarias y mejoras útiles. En efecto respecto a las **mejoras locativas** indicó que éstas se referían a aquellas que tienen por objeto subsanar los deterioros de los inmuebles, por su uso normal. Respecto a su tratamiento, indicó que éstas clasificarían como gasto necesario rebajándose en el ejercicio en que se paguen o adeuden. Respecto a las **mejoras necesarias** indicó que éstas se referían a aquellas que tienen por finalidad reparar inmuebles que se arriendan en mal estado, buscando mantenerlo en condiciones mínimas de uso, sin agregar valor importante al inmueble. Respecto a su tratamiento, indicó que éstas tendrían el mismo tratamiento que las mejoras locativas. Respecto a las **mejoras útiles** indicó que éstas se refieren a aquellas que agregan valor al inmueble, tales como, erogaciones por habilitación, remodelación o acondicionamiento de un inmueble. Respecto a su tratamiento, indicó que éstas al pasar de pleno derecho al dominio del arrendador (propietario) no podían contabilizarse como bienes propios del arrendatario (salvo que las partes estipulasen algo distinto). Con todo permitió su rebaja, pero no como un gasto “*ordinario o común*”¹⁴¹, sino que serían amortizables en el tiempo.

¹⁴⁰ Servicio de Impuestos Internos, Circular N.º 52 de 1976.

¹⁴¹ El SII usaba dicho concepto para referirse a aquellas erogaciones que podían rebajarse en un solo ejercicio.

- Finalmente, el SII indicó que, si se pone término al contrato antes de la amortización de todos los gastos anteriores y siempre que el arrendatario no pueda llevarse las mejoras introducidas sin generar menoscabo al inmueble, el valor neto de éstas pasará a ser un gasto o pérdida para el arrendatario en el ejercicio en que ocurra dicha circunstancia.

5. CIRCULAR N° 36 DE 1988

En dicha Circular, el SII instruyó el tratamiento tributario y los requisitos para que la asignación de movilización pudiese ser considerada como un gasto necesario para la empresa. Cabe indicar que antes de dicha fecha la suma o cantidad que era aceptada como gasto, estaba contenida en el Art. 20 del DL N°97 de 1973; exigiéndose ahora el cumplimiento de los requisitos del inciso primero del Art. 31 de la LIR, siempre que además fuese razonable a juicio del Director Regional.

En razón de ello en dicha Circular se establecieron los requisitos (que hoy son generales de todo gasto) para que dichas erogaciones fuesen aceptadas, los cuales son: (i) Que sean necesarios para producir la renta, es decir, inevitables u obligatorios, indicándose además que **el monto haya sido efectivamente necesario para producir la renta de la empresa**; (ii) Que guarden relación con el giro del negocio; (iii) Que se trate de gastos pagados o adeudados; (iv) Que se acrediten o justifiquen ante el SII; (v) Que sean desembolsos del ejercicio; y, (vi) Que no se encuentren formando parte del costo directo de bienes y servicios.

Si bien no guarda estricta relación con el tema, es menester indicar que dicha Circular fijó criterios o parámetros cuantitativos para que una asignación de movilización calificase como un ingreso no renta para los trabajadores, en razón del N°14 del Art. 17 de la LIR.

6. CIRCULAR N° 37 DE 1995

En dicha Circular, el SII instruyó el tratamiento tributario de los gastos rechazados, con razón de la publicación de la Ley N°19.398, la cual mediante su Art. 3° modificó los Arts. 21, 31, 33 N°1, letra f) y 101 de la LIR, con el objeto de gravar determinados actos u operaciones, que representaban erogaciones o desembolsos efectivos, o retiro de bienes de la empresa.

Cabe indicar que en dicha Circular el SII precisó que:

- Dichos desembolsos no se aceptarían como gastos, al relacionarse con bienes que no están destinados al giro o actividad de la empresa, ya que están siendo usados para fines personales por sus propietarios, socios accionistas y demás personas que indica el Art. 21 y la letra f) del N° 1 del Art. 33, desembolsos o cantidades que pueden provenir por sumas pagadas, adeudadas o determinadas por la adquisición, mantención, habilitación, reparación o depreciación de tales bienes.
- Que dicho tratamiento aplicaría a los gastos a los desembolsos que las empresas incurran por bienes que sean tanto de su propiedad como arrendados a terceros, incluyendo los bienes adquiridos o recibidos mediante sistema leasing, para ser entregados a las personas antes indicadas para su uso o goce personal.

- Que se liberarían de dicha tributación (sanción) aquellos desembolsos efectuados por empresas, relacionados con la realización de actividades rurales, que se encuentren ubicados en dichos lugares, como también por aquellos bienes ubicados en cualquier lugar y destinados al esparcimiento de su personal o respecto de cualquier otro bien utilizado por dichas personas, siempre y cuando tal actividad **no constituya un hecho habitual**.

7. CIRCULAR N° 59 DE 1997

En dicha Circular, el SII dictó las instrucciones sobre el tratamiento tributario respecto a las asignaciones de traslación, no solo para efectos de que éstas calificasen como un INR para los trabajadores, sino para que pudiesen ser rebajadas por la empresa como *gasto necesario*. Respecto al tratamiento para la empresa, señaló que estos reembolsos por traslación podrían ser rebajados como gastos necesarios cuándo: (i) Se acredite la obligación de pago de tales asignaciones (en virtud de contratos y/o convenios colectivos celebrados con los trabajadores); (ii) Se acredite que son de propiedad de los trabajadores los vehículos -cualquiera que sea su tipo-, que éstos utilizan en el cumplimiento de sus funciones y que van en directo beneficio de la empresa; (iii) Que las sumas a reembolsar se determinen mediante algún procedimiento objetivo que permita medir el monto efectivamente incurrido por el trabajador por la utilización de su vehículo; (iv) Que, no se trate de cantidades fijas, estimadas o globales que no estén fundamentadas en el uso efectivo del vehículo, sino que correspondan a gastos efectivamente incurridos debidamente acreditados con la documentación correspondiente; (v) Que, no se pretenda con el otorgamiento de tales asignaciones, financiar el traslado del trabajador de su casa-habitación a las oficinas de la empresa, ya que en dicho caso se trataría de una “asignación de movilización”; (vi) Que no se otorguen tales asignaciones en forma generalizada a todos los trabajadores de la empresa.

Es menester indicar que dicha Circular fijó también criterios o parámetros cuantitativos para que dichos reembolsos califiquen como Ingresos no Renta (“INR”) para los trabajadores de la empresa.

8. CIRCULAR N° 37 DE 1998

En dicha Circular, el SII dictó las instrucciones sobre el tratamiento tributario respecto al procedimiento de operación en las ventas de colaciones por medio de vales o cupones. Cabe indicar que en dicha Circular el SII nuevamente instruyó criterios de proporcionalidad, para que dichos desembolsos sean aceptados como gastos necesarios; indicando, por ejemplo que: “*En todo caso, la cantidad de este tipo de vales que se entregue mensualmente no podrá ser superior a la cantidad que resulte de multiplicar un 10 % del número total de trabajadores de la empresa por el número de días a trabajar por las personas antes indicadas o bien, idéntica a la cantidad que resulte de multiplicar el número de trabajadores temporales o part-time que sean contratados por las empresas clientes por el número de días trabajados por ellos*”¹⁴².

¹⁴² Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 37 de 1998.

9. CIRCULAR N° 49 DE 2006

En dicha Circular, el SII instruyó el tratamiento tributario respecto a los desembolsos efectuados por las empresas para la construcción y mejoramiento de caminos públicos. Para dichos efectos, el SII nuevamente utilizó criterios de proporcionalidad y/o racionalidad para su aceptación, indicando por ejemplo que *“El monto del gasto será equivalente a aquella parte del aporte que guarde razonable correspondencia con los menores costos de transporte y carga en que incurrirá la empresa. Para estos efectos, la empresa deberá contar con un análisis financiero que permita comparar su estructura de costos de transporte antes y después del aporte, elaborado bajo una metodología de evaluación de proyectos reconocida por el Sistema Nacional de Inversiones del Ministerio de Planificación o similar (...)”*.

10. CIRCULAR N° 45 DE 2013

En dicha Circular, el SII instruyó el tratamiento tributario respecto al nuevo Art. 21 de la LIR, modificado con la publicación de la Ley N°20.630. En efecto, dicha modificación vino en simplificar el sistema, igualando la tributación sobre ciertas cantidades que señala, sin distinguir la estructura social ni el tipo de contribuyente que incurren en ellas, aplicándoles en general a dichas sumas, un impuesto con tasa de 35 %, en carácter de impuesto único a la renta, a nivel de la empresa; o la afectación con el IGC o IA, según corresponda, aplicando una tasa adicional de dichos impuestos de un 10 %.

Esencial en dicha Circular o más en la modificación del Art. 21, es la posibilidad de que ciertos gastos que calificasen de “posteriores” en razón de la vinculación exigida por el SII de ingreso-gasto, no fuesen afectados con la tributación del Art. 21 de la LIR. En efecto, se liberó de dicha tributación: *“a cantidades corresponden a aquellos gastos o desembolsos, que atendiendo a la temporalidad de ingresos versus gastos, son imputables o corresponden a ejercicios posteriores, y que por tal razón, sólo por un tema de oportunidad de reconocimiento del gasto, no son aceptados tributariamente como tales en la determinación del resultado tributario del ejercicio respectivo, correspondiendo sin embargo que en el o los ejercicios siguientes si sean tributariamente rebajados como tales”*¹⁴³.

11. CIRCULAR N° 1 DE 2015

En razón de la modificación al Inc. 1° del Art. 31 de la LIR en virtud de la Ley N°20.780 de 2014, que buscó reducir la deducibilidad como gasto necesario de los desembolsos incurridos por compras en supermercados y comercios similares, precisando qué requisitos debían concurrir para que dichos desembolsos puedan constituir un gasto necesario para producir la renta; el SII dictó la Circular de referencia indicando que: *“La nueva regulación sobre la materia, por regla general, no permite la deducción como gasto necesario para producir la renta de los desembolsos efectuados por compras en supermercados y otros comercios similares cuando las adquisiciones que originaron dichos desembolsos no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente”*¹⁴⁴.

¹⁴³ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 45 de 2013.

¹⁴⁴ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 1 de 2015.

Sin embargo, excepcionalmente, la norma permite la deducibilidad como gasto necesario para producir la renta afecta a IDPC de aquellos desembolsos incurridos por compras en supermercados y otros comercios similares que cumplan con los siguientes requisitos copulativos: (i) El monto total de aquellos, no debe exceder de la suma de 5 UTA, en el ejercicio comercial respectivo¹⁴⁵; (ii) Se cumplan los requisitos generales del Art. 31 de la LIR.

La Ley N°20.780 de 2014, como recordaremos, buscaba restringir no solo variadas franquicias tributarias esparcidas en distintos cuerpos normativos, sino que también, establecer regímenes generales de tributación del IDPC; limitando además una serie de erogaciones para efectos de que éstas, o más bien la cuantía de las mismas, estuviese restringida o limitada.

Cabe indicar que dicha Circular también se refirió al nuevo tratamiento tributario del *goodwill* tributario no distribuido entre los activos no monetarios existentes; generándose un activo intangible equivalente a dicha cantidad no asignada o distribuida.

12. CIRCULAR N° 5 DE 2018

Cabe indicar que el SII había (a dicha fecha) emitido las Circulares N°71 y 130 ambas de 1977, en donde se impartieron las instrucciones sobre el tratamiento tributario a la adquisición de vehículos motorizados. Ahora bien, es el mismo SII que reconoce en dicha Circular, que “*considerando el tiempo transcurrido desde la dictación de las referidas instrucciones y, teniendo presente la circunstancia de que este Servicio a través de su jurisprudencia administrativa ha emitido con posterioridad algunos pronunciamientos sobre aspectos tributarios referidos a la adquisición, tenencia o enajenación de vehículos motorizados, es preciso actualizar las instrucciones referidas al tratamiento tributario de los vehículos*”¹⁴⁶.

En efecto, en dicha Circular se objetivaron los requisitos y conceptos de los vehículos que sí serían aceptados como gasto necesario, y que por otro lado, darían derecho a crédito fiscal IVA. En efecto, dicha Circular reviste notoria importancia, al establecer, por primera vez, criterios funcionales, personales, temporales, territoriales, económicos para la aceptación de los gastos de adquisición y arrendamiento de toda clase de vehículos, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento; indicando que:

- **CRITERIO FUNCIONAL:** Independiente del tipo de vehículo utilizado, se debe evaluar la procedencia del gasto en función del **modelo de negocios** que lleva adelante el contribuyente y la función de soporte al mismo que tendrán los vehículos que se pretenden utilizar para el logro respectivo.
- **CRITERIO PERSONAL:** Se debe determinar y precisar qué personas son las que usan o harán uso de los vehículos en cuestión, considerándose los roles funcionales de estas personas en dicho modelo.

¹⁴⁵ Salvo autorización previa del SII.

¹⁴⁶ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 5 de 2018.

- **CRITERIO TEMPORAL:** En qué épocas del año y, en qué horarios del día o semana los vehículos en cuestión son utilizados efectivamente en el desarrollo del giro.
- **CRITERIO TERRITORIAL:** Determinación de si los vehículos serán utilizados en zonas urbanas, rurales o extremas, lo que necesariamente implica una adecuación técnica del tipo de vehículo seleccionado. Cabe indicar que estos criterios, debían tener una relación estrecha con el criterio funcional o el modelo de negocios de la empresa.
- **CRITERIO ECONÓMICO:** Adicionado a todo lo anterior, es necesario que exista proporcionalidad en los valores de adquisición, mantención y utilización de los respectivos vehículos y la realidad económica de la sociedad o empresa.

13. CIRCULAR N° 32 DE 2020

Tras las modificaciones introducidas por el N°13 del Art. 2° de la Ley N°21.210 en el inciso primero del Art. 31 de la LIR y sobre todo, en virtud de la contingencia ocasionada por el COVID-19; el SII dictó las instrucciones de referencia, flexibilizando el concepto de “necesidad” e “inevitabilidad” tan antes mencionado, como requisito básico del concepto de “gasto necesario”.

En efecto, a partir de ese año y en esa Circular, se comenzó a barajar el concepto de *aptitud de generar renta*, es decir, un gasto sería necesario, no por existir una correlación ingreso-gasto, sino que ahora bastaría con que la erogación tenga una aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

Respecto a dicha “aptitud”, el SII indicó que *“la modificación al inciso primero se funda en el hecho que determinados desembolsos no siempre pueden garantizar la obtención cierta de una renta, así como también en la existencia de operaciones o negocios cada vez más sofisticados, y la introducción de nuevas o más estrictas exigencias que la sociedad, la Ley o la autoridad administrativa imponen a las actividades económicas, por ejemplo. De acuerdo con lo anterior, no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que efectivamente generen rentas gravadas con el IDPC (en adelante, “IDPC”), sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad de generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen”*^{147,148}.

Insistimos, la modificación antes señalada, iba en estrecha relación con la incertidumbre por la pandemia del COVID-19; permeando la situación mundial, las reformas que se plasmaron a través de la Ley N°21.210.

14. CIRCULAR N° 53 DE 2020

De la mano con las instrucciones establecidas en la Circular N°32 de 2020 y en base a las modificaciones de la Ley N°21.210, el SII vino en establecer, el nuevo concepto de “gasto necesario”, en razón de la modificación del inciso primero del Art. 31 de la LIR.

¹⁴⁷ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 32 de 2020.

¹⁴⁸ El mayor énfasis nos corresponde.

Tanto así que el SII indicó en la mencionada Circular que “*Considerando que un determinado desembolso **no garantiza la obtención cierta de una renta**, la existencia de operaciones o negocios cada vez más sofisticados y las nuevas o más estrictas exigencias que la sociedad, la Ley o la autoridad administrativa imponen a las actividades económicas, **se incorporó en el inciso primero del Art. 31 una definición de gastos “necesarios” para producir la renta**, estableciendo que deben entenderse por tales “aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio”¹⁴⁹150.*

IV EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE “GASTO NECESARIO” EN LA JURISPRUDENCIA JUDICIAL

Habiendo analizado la evolución del concepto de gasto necesario en materia administrativa por medio del estudio de las instrucciones (circulares) relevantes del SII; así como también las reformas tributarias de la LIR; corresponde ahora abocarnos en algunos pronunciamientos por parte de nuestros tribunales superiores de justicia en torno al sentido y alcance del concepto de “*gasto necesario*” para producir la renta, y si se ha compartido la interpretación y requisitos que ha sostenido el SII.

Como hemos expuesto latamente hasta este punto, la interpretación de cuáles o qué erogaciones sí son gastos necesarios no ha sido un tema sin controversia; circunstancia que se mantuvo y fue esencial para la dictación de la Ley N° 21.210. En ese orden de ideas, nuestra CS, por medio de distintos fallos, efectuó una definición de dicho concepto, arribando a sus propias conclusiones en cuanto a qué desembolsos o cuáles eran los requisitos de dicho concepto, todo según se detalla en las sentencias que se exponen a continuación:

1. SENTENCIA DE FECHA 16-06-2012, ROL 9154-2009

La CS acogió un recurso de casación en el fondo deducido por el Fisco de Chile en contra de una sentencia de la ICA de Valparaíso, que revocó la de primer grado en la parte en que no se había aceptado como gasto necesario para producir la renta el efectuado por una SRL; dejándose, en consecuencia, sin efecto las liquidaciones por IDPC de los años tributarios 2004 y 2005.

En cuanto al concepto del gasto necesario, si bien no señaló expresamente una definición, en su considerando séptimo dejó en claro que, como principio general, que: “*ha de considerarse entonces que el gasto que puede deducirse para determinar la renta líquida es el necesario para producirla*”¹⁵¹.

¹⁴⁹ Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 53 de 2020.

¹⁵⁰ El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁵¹ Asesorías e Inversiones Cinque Terre Limitada con Servicio de Impuestos Internos (2009); Corte Suprema de Chile, Rol N°9154-2009, 16/06/2012.

2. SENTENCIA DE FECHA 02-04-2013, ROL 9606-2011

La CS rechazó un recurso de casación en la forma y fondo deducido en contra de una sentencia definitiva de segunda instancia pronunciada por la ICA de Valdivia, que confirmó la sentencia de primer grado que negó lugar a un reclamo entablado en contra de una resolución que modificó la determinación del resultado tributario declarado por un contribuyente en el año tributario 2007.

En lo relevante, en el Considerando Duodécimo de su sentencia, entregó una clara interpretación del concepto de “gasto necesario”, señalando lo siguiente: “[...] Si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley, de la lectura de la norma transcrita es dable concluir que éste sin duda se refiere a aquellos gastos que se **relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad**, que sean **necesarios para producir la renta** y que tengan el carácter de **inevitables y obligatorios**. Se trata de **desembolsos en que forzosamente ha debido incurrir**¹⁵² el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar. Sin embargo, la situación fáctica establecida por la sentencia no consigna que los gastos en que incurrió la contribuyente reúnan las condiciones anotadas pues no existen antecedentes acerca de su necesidad ni la incidencia que la participación en la actividad del rodeo tuvo en la venta de caballos”¹⁵³.

3. SENTENCIA DE FECHA 16-09-2014, ROL 7657-2013

La CS acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto por el SII, en contra de la sentencia dictada por la ICA de La Serena que confirmó la de primer grado, que acogió el reclamo deducido en contra de la Resolución Exenta N° 1396 de mayo de 2012.

Nuevamente en este fallo, la Segunda Sala de la Corte se pronunció sobre el concepto de “gasto necesario” en los considerandos quinto y sexto de su sentencia indicando: “**QUINTO: Que si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta**, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura de la norma transcrita, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que **tengan el carácter de inevitables y obligatorios**. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo “necesarios”, esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar.

SEXTO: Que atendiendo a estos conceptos, el gasto debe justificarse fehacientemente ante el ente fiscalizador y ser necesario, por lo que sólo así puede considerarse en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, conforme al texto expreso de la Ley [...]¹⁵⁴.

¹⁵² El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁵³ Corte Suprema de Chile, Rol N° 9606-2011, 02/04/2013.

¹⁵⁴ Corte Suprema de Chile, Rol N° 7657-2013, 16-09-2014.

4. SENTENCIA DE FECHA 10-11-2014, ROL 8241-2013

La Corte acogiendo el recurso de casación en el fondo presentado por el contribuyente que señalaba que los gastos en que incurrió son parte del giro de su actividad, indicó que:

*“QUINTO: Que si bien el concepto de gasto necesario **no ha sido definido por la Ley** de la Renta, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura de la norma transcrita, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan **directamente con el ejercicio o giro** del contribuyente, que sean **necesarios para producir la renta** y que tengan el **carácter de inevitables y obligatorios**”¹⁵⁵. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo “necesarios”, esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar”¹⁵⁶.*

Como se puede apreciar, la Corte utilizó prácticamente la misma definición que en la sentencia anteriormente expuesta.

5. SENTENCIA DE FECHA 24-04-2016, ROL 7092-2015

La CS acogió un recurso de casación en el fondo impetrado por el SII en contra de la sentencia definitiva dictada por la ICA de Puerto Montt, la que confirmó el fallo de primer grado, que hizo lugar al reclamo deducido en contra de la resolución que denegó la solicitud de devolución de PPUA (se denunció vulneración del Art. 31 Inc. primero de la LIR entre otros).

En la referida sentencia, en su considerando décimo cuarto, la Segunda Sala de la Corte recalca la importancia de la necesidad y “obligatoriedad” de los gastos incurridos, “amén de su compromiso con el giro:

*“Décimo cuarto: Que de lo transcrito se infiere que incumbe al contribuyente probar la existencia, necesidad y obligatoriedad de los gastos en que hubo de incurrir para producir su renta, **amén de su compromiso con el giro**”¹⁵⁷, porque sólo esas erogaciones podrán ser descontadas a los efectos de determinar la renta líquida imponible y, en caso de las pérdidas, han de ejecutarse una serie de reglas de imputación”¹⁵⁸.*

6. SENTENCIA DE FECHA 12-02-2019, ROL 3972-2017

La CS rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por la contribuyente en contra de la sentencia dictada por la ICA de Valparaíso, que confirmó el fallo de primer grado, que a su vez rechazó el reclamo tributario interpuesto en contra de una Resolución denegatoria de PPUA (se denunció vulneración del Art. 31 Inc. primero de la LIR entre otros).

¹⁵⁵ El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁵⁶ Corte Suprema de Chile, Rol N° 8241-2013, 10-11-2014.

¹⁵⁷ El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁵⁸ Corte Suprema de Chile, Rol N° 7092-2015, 24-04-2016.

En el caso de marras, destacamos el razonamiento y entendimiento de la ICA de Valparaíso en cuanto al concepto de gasto, el que es replicado por la CS en el considerando segundo de su sentencia: “[...] *Hechas estas consideraciones, expresa el sentenciador que resulta acertado concluir, como lo hace la autoridad tributaria, que el **concepto de gasto** corresponde al **sacrificio económico** que, sin tener el carácter de costo, dice relación con el funcionamiento y desarrollo de la empresa como unidad productiva destinada a generar renta, lo que se desprende claramente del Art. 31 citado que excluye tributariamente de dicho concepto todos aquellos gastos que no tengan como finalidad o destino la generación de ingresos tributables, conforme el objeto social, giro o actividad de la empresa, lo que se traduce en que **debe existir y demostrarse el vínculo entre la renta que se obtiene o se pretende obtener y el inevitable sacrificio económico para conseguirla***^{159**160}.

7. SENTENCIA DE FECHA 17-02-2020, ROL 36727-2017

La CS rechazó recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de la sentencia dictada por la ICA de Santiago, que confirmó el fallo de primer grado, quien rechazó reclamo tributario interpuesto. Se denunció que no se valoró correctamente la prueba aportada y que no se habría analizado el cumplimiento del Art. 31 de LIR.

En cuanto al concepto de gasto necesario, la Corte expuso en su considerando séptimo lo siguiente:

*“Séptimo: Que en lo referente al tercer acápite del arbitrio de nulidad, expresa la recurrente que tenía la obligación de pagar los créditos contraídos por la primitiva sociedad a un tercero por lo que los desembolsos realizados con esa motivación eran gastos necesarios. Al respecto, debe considerarse que **si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley sobre Impuesto a la Renta**, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura del Art. 31 de la normativa que la regula, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se **relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad**, que sean **necesarios para producir la renta** y que tengan el carácter de **inevitables y obligatorios**¹⁶¹. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo “necesarios”, esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar¹⁶².”*

8. SENTENCIA DE FECHA 15-06-2020, ROL 5392-2018

La CS rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por un contribuyente en contra de sentencia dictada por la ICA de Santiago, que confirmó el fallo dictado por el Cuarto TTA de la Región Metropolitana, que rechazó el reclamo deducido en contra de una Resolución Exenta, la cual hizo lugar en parte a la solicitud de devolución por concepto de PPUA y ordenó la disminución de la pérdida tributaria consignada en la declaración anual de renta del año tributario 2012. Fundó parte de su casación en infracción al Art. 31 de la LIR respecto al gasto tributario.

¹⁵⁹ El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁶⁰ Corte Suprema de Chile, Rol N° 3972-2017, 12-02-2019.

¹⁶¹ El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁶² Corte Suprema, Rol N° 36727-2017, 17-02-2020.

Respecto al concepto de “gasto necesario”, la Corte señaló: “Cuarto: [...] Si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley sobre Impuesto a la Renta, esta Corte ha concluido, a partir de la lectura del Art. 31 de la normativa que la regula, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con **el ejercicio o giro de la sociedad**, que sean **necesarios para producir la renta** y que tengan el carácter de **inevitables y obligatorios**¹⁶³. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo “necesarios”, esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar”¹⁶⁴.

Como se puede apreciar, la Corte comienza a unificar su criterio, distinguiendo claramente los elementos esenciales del gasto y entregando sentido al vocablo “necesario”.

CONCLUSIONES

El concepto de “gasto necesario” para producir la renta de las empresas, efectivamente ha evolucionado desde un punto de vista legal, como también, en la interpretación judicial y administrativa.

Como se ha revisado y si bien se han mantenido en el tiempo ciertos requisitos o elementos esenciales del “gasto necesario”, a partir del año 2014, el SII recrudesció la fiscalización de qué desembolsos sí podían ser rebajados por los contribuyentes y cuales no; procediendo a cobrar el impuesto sanción establecido en el Art. 21 de la LIR a todos aquellos gastos rechazados por el ente fiscalizador.

En ese orden de cosas y en base a la necesidad de redefinir los elementos esenciales, se dictó la Ley N°21.210 que vino en introducir el elemento de *aptitud* dentro del concepto de “gasto necesario”, para efectos de ampliar la definición de los mismos. Con todo, el mismo SII ya había ampliado su interpretación administrativa a partir del año 2018.

En nuestra opinión, la eliminación del vínculo irrestricto entre ingreso y gasto es necesaria efectivamente desde el año 2014 e incluso antes; época en donde el SII efectivamente rechazó muchas erogaciones que, a todas luces, al menos, no debían castigarse con el impuesto sanción del Art. 21 de la LIR (tales como los honorarios de asesoría jurídica para la defensa judicial de un contribuyente).

Lamentablemente el SII en los últimos oficios ha mantenido la necesidad de la vinculación entre un gasto con un ingreso futuro potencial; cuando -en nuestro entendimiento- el objetivo de la Ley N°21.210, era liberar a los contribuyentes del recrudescimiento en el rechazo de los gastos por parte del SII, en casos donde un desembolso sí es obligatorio y necesario para la mantención del giro o la actividad de un contribuyente pero éste NO trae de la mano ni siquiera la potencialidad de un ingreso futuro. El problema acá, entendemos, es haber incorporado un concepto (aptitud o potencialidad) sin definición, ni elementos objetivos que permitan determinar cuándo se cumple o no; sino que, imbuido de un elemento subjetivo, que será eventualmente cuestionado por el SII.

¹⁶³ El mayor énfasis nos corresponde.

¹⁶⁴ Corte Suprema de Chile, Rol N° 5392-2018, 15-06-2020.

BIBLIOGRAFÍA

- DL N°824, “Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta”, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1974 (Chile).
- Ley N° 20.210, “Moderniza la Legislación Tributaria”, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020 (Chile).
- Ley N°3.996, “Establece un Impuesto Sobre Las Rentas”, publicada en el Diario Oficial de fecha 02 de enero de 1924 (Chile).
- Ley N°8.419, “Ley Sobre Impuesto a la Renta”, publicada en el Diario Oficial de fecha 10 de abril de 1946 (Chile).
- Ley N°15.564, “Modifica la Ley N°5.427, Sobre Impuestos a las herencias, asignaciones y donaciones y sustituye la Ley N°8.419, sobre impuesto a la Renta, publicada en el Diario Oficial de fecha 14 de febrero de 1996 (Chile).
- Ley N°18.293, “Modifica La Ley Sobre Impuesto a la Renta, y DL N°910 de 1975”, publicada en el Diario Oficial de fecha 31 de enero de 1984 (Chile).
- Ley N°18.682, “Introduce Modificación al IA de la Ley a la Renta y Otros”, publicada en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1987 (Chile).
- Ley N°18.985, “Establece Normas sobre la reforma tributaria”, publicada en el Diario Oficial de fecha 28 de junio 1990 (Chile).
- Ley N°19.247, “Introduce modificaciones a la Ley sobre impuesto a la Renta; modifica Tasa del Impuesto al valor agregado; establece beneficio a las donaciones con fines educacionales y modifica otros textos legales que indica”, publicada en el Diario Oficial de fecha 15 de septiembre de 1993 (Chile).
- Ley N°19.388, “MODIFICA LA LEY N° 18.695, ORGANICA CONSTITUCIONAL DE MUNICIPALIDADES, EL DL N° 3.063, DE 1979, SOBRE RENTAS MUNICIPALES, LA LEY N° 17.235, SOBRE IMPUESTO TERRITORIAL, Y OTROS CUERPOS LEGALES”, publicada en el Diario Oficial de fecha 30 de mayo de 1995 (Chile).
- Ley N°19.506, “MODIFICA EL DL N° 824, SOBRE IMPUESTO A LA RENTA; EL DL N° 825, SOBRE IMPUESTOS A LAS VENTAS Y SERVICIOS, DE 1974; EL CODIGO TRIBUTARIO; LA LEY ORGANICA DE SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS Y OTRAS NORMAS LEGALES”, publicada en el Diario Oficial de fecha 30 de julio de 1997 (Chile).
- Ley N°19.758, “CONCEDE AUMENTO A LAS PENSIONES Y ESTABLECE SU FINANCIAMIENTO POR MEDIO DE MODIFICACIONES A NORMAS TRIBUTARIAS”, publicada en el Diario Oficial de fecha 29 de julio de 1998 (Chile).
- Ley N°19.738, “NORMAS PARA COMBATIR LA EVASION TRIBUTARIA”, publicada en el Diario Oficial de fecha 19 de junio de 2001 (Chile).
- Ley N°19.753, “MODIFICA DL N°824, DE 1974, REBAJANDO EL IMPUESTO A AL RENTA QUE AFECTA A LAS PERONAS NATURALES”, publicada en el Diario Oficial de fecha 28 de septiembre de 2001 (Chile).
- Ley N°19.768, “INTRODUCE ADECUACIONES DE INDOLE TRIBUTARIA AL MERCADO DE CAPITALES Y FLEXIBILIZA EL MECANISMO DE AHORRO VOLUNTARIO”, publicada en el Diario Oficial de fecha 07 de noviembre de 2001 (Chile).
- Ley N°19.801, “PRECISA EL REGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE AL MAYOR VALOR DE LA ENAJENACION DE ACCIONES DE SOCIEDADES ANONIMAS ABIERTAS”, publicada en el Diario Oficial de fecha 25 de abril de 2002 (Chile).
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile / CBN, “Historia de la Ley N°21.210”, pag. 6.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°216 de 1999.
Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2566 de 2000.
Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1184 de 2004.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°127 de 1975.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°52 de 1976.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°53 de 1978.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°36 de 1988.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°37 de 1995.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°59 de 1997.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°37 de 1998.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°49 de 2006.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°45 de 2013.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°1 de 2015.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°5 de 2018.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°32 de 2020.
Servicio de Impuestos Internos, Circular N°53 de 2020.
Asesorías e Inversiones Cinque Terre Limitada con SII (2009): CS, Rol N°9154-2009, 16/06/2012.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°9606-2011, 02/04/2013¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°7343-2012, 24/10/2013¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°7657-2013, 16-09-2014¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°8241-2013, 10-11-2014¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°7092-2015, 24-04-2016¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°3972-2017, 12-02-2019¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°36727-2017, 17-02-2020¹⁶⁵.
Corte Suprema, Sentencia Causa Rol N°5392-2018, 15-06-2020¹⁶⁵.

¹⁶⁵ Conforme al acta N°44-2022 de la Corte Suprema, se resguarda la identidad de las partes a través de la anonimización.

ASPECTOS RELEVANTES EN EL DESARROLLO DE INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN MATERIA DE I+D+i

ROBERTO VAN HASSELT GARRIDO¹⁶⁶

RESUMEN

Una de las principales herramientas utilizadas por los países para fomentar la inversión en I+D+i son los incentivos tributarios. Estos deben lograr un equilibrio entre el estímulo a la inversión y la integridad del sistema tributario, a fin de maximizar los beneficios que este tipo de inversiones generan, pero sin que ello implique un menoscabo sustancial en la recaudación fiscal. Por ello, en el presente artículo se realiza una descripción somera de los elementos que, a nivel comparado, se utilizan en el diseño de este tipo de beneficios tributarios y los riesgos asociados a una deficiente técnica legislativa, analizando luego la norma chilena en atención a tales consideraciones.

PALABRAS CLAVES: I+D+i, incentivo tributario, propiedad intelectual, gasto tributario.

INTRODUCCIÓN

La ciencia se califica como “el motor del progreso” por cuanto genera un notable aumento de la productividad de las empresas y redundando en un despegue del crecimiento económico de los países en los que se desarrolla¹⁶⁷. Por ejemplo, *The Oxford Encyclopedia of Economic History* cita estudios que “atribuyen el 90 % del crecimiento de la renta desde 1780 en Inglaterra y Estados Unidos a la innovación tecnológica, no a la mera acumulación de capital”¹⁶⁸.

Paralelamente, existe vasta evidencia que da cuenta que los retornos sociales de la investigación, el desarrollo y la innovación (I+D+i)¹⁶⁹ en sí son mucho más altos que los

¹⁶⁶ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de Universidad Austral de Chile. Magister en Tributación de la Universidad de Chile.

¹⁶⁷ Méndez-Morales y Muñoz (2019), pp. 158-172.

¹⁶⁸ Provel, Virginia. “Economic Scene; What separates rich nations from poor nations? History can provide some answers”. *The New York Times*, jueves 1º de enero de 2004. Disponible en: <<https://www.nytimes.com/2004/01/01/business/economic-scene-what-separates-rich-nations-poor-nations-history-can-provide-some.html>> [fecha de consulta: 9 de diciembre de 2023].

¹⁶⁹ En Chile se ha usado principalmente el concepto de I+D en su acepción más tradicional, comprendiendo tres tipos de actividades: investigación básica, investigación aplicada y desarrollo

retornos privados¹⁷⁰, lo cual justifica teóricamente la intervención estatal, por cuanto permite mitigar las deficiencias del mercado asociadas a las externalidades positivas generadas¹⁷¹.

Así, por ejemplo, la inversión realizada en el Proyecto Genoma Humano tuvo un costo cercano a los US\$2.700MM, cantidad que difícilmente se habría podido financiar únicamente con aportes privados. Según un estudio realizado el 2013, producto de este gran hito de la ciencia moderna, por cada dólar público invertido se generaron al menos 65 dólares para la economía estadounidense¹⁷², sin contar la gran cantidad de vidas que se han salvado o que han gozado de una mejora sustancial de calidad gracias a estas investigaciones.

Así, un desarrollo robusto en I+D+i en un país puede generar un círculo virtuoso de crecimiento social y económico, ya que implica la formación y atracción de recursos humanos altamente calificados, la mejora de infraestructura (activos fijos tecnológicos) y la adquisición o creación de intangibles patentables, mediante los cuales se refuerza el desarrollo de futuros proyectos que nuevamente enriquecerán el capital humano, la infraestructura tecnológica y la creación de patentes.

Las actividades de investigación tienen como principal característica que se tratan de inversiones económicamente riesgosas (por cuanto no hay certeza sobre el resultado que se puede obtener), y que pueden llegar a ser altamente costosas, motivo por el cual no siempre cuentan con los niveles de inversión socialmente óptimos. Si bien esto ya importa una traba para la investigación aplicada y el desarrollo experimental (los cuales buscan algún tipo de retorno), puede implicar una completa desfinanciación de los proyectos de “investigación básica”, por cuanto no necesariamente se efectúan con el afán de generar algún tipo de producto o proceso con una rentabilidad asociada.

Fomentar ambos tipos de investigación (básica y aplicada) puede tener impactos económicos y sociales importantes. Un ejemplo de ello es el descubrimiento realizado por Francis Mujica, quien investigando porqué ciertas bacterias eran capaces de sobrevivir bajo concentraciones muy altas de sal (investigación básica), terminó descubriendo una secuencia genética denominada CRISPR¹⁷³, la cual permitió el desarrollo de la herramienta de edición genética CRISPR-cas9 (investigación aplicada), por el cual las biólogas Emmanuelle Charpentier y Jennifer Doudna ganaron el Premio Nobel de química en 2020, y que permite editar el ADN de cualquier organismo de forma simple y a bajo

experimental. No obstante, actualmente es más frecuente que se hable de “I+D+i” (Investigación, Desarrollo e Innovación) o “I+D+i+TT” (Investigación, Desarrollo, Innovación y Transferencia Tecnológica). Al efecto, y dado el objeto del presente estudio, únicamente se usará la abreviatura I+D+i.

¹⁷⁰ Bronwyn et al. (2009), p. 33.

¹⁷¹ CIAT (2018), pp. 90-92.

¹⁷² Wadman, “Economic return from Human Genome Project grows”. Revista Nature. 12 de junio de 2013 Disponible en: <https://doi.org/10.1038/nature.2013.13187>

¹⁷³ Por las siglas de “Clustered Regularly Interspaced Short Palindromic Repeats” (CRISPR), lo cual en español significa “repeticiones palindrómicas cortas agrupadas y regularmente interespaciadas”.

costo, y mediante el cual se están desarrollando diversos tratamientos para curar todo tipo de enfermedades (ej.: VIH, la distrofia muscular de Duchenne, el Huntington, la fibrosis quística, diversas formas de cáncer, entre muchas otras).

Ahora bien, los ejemplos dados corresponden a casos excepcionales (pero sumamente relevantes en lo que a su aporte se refiere), siendo muy frecuente que grandes inversiones no logren generar los retornos esperados. Un ejemplo icónico fue el primer teléfono con pantalla táctil de *Blackberry*, un producto que no logró hacerse de un espacio en el mercado y que le generó a la compañía pérdidas por cientos de millones de dólares.

Si bien existen una gran cantidad de variables que inciden en las inversiones de I+D+i en un país (infraestructura, estabilidad política y macroeconómica, robustez de sus instituciones, las normas de regulación de la propiedad intelectual e industrial, etc.), en lo que respecta a las políticas de Estado, normalmente se recurre al financiamiento directo y a los incentivos tributarios. La coexistencia de ambos mecanismos deriva de los distintos beneficios que cada uno de estos puede otorgar (política mixta).

El financiamiento directo otorga al Estado mayor control sobre los proyectos que desea fomentar¹⁷⁴. Además, ha demostrado tener un mejor resultado en el fomento de la investigación (ya sea básica como aplicada, en los casos que no necesariamente se busca a un nuevo producto o proceso)¹⁷⁵.

Por su parte, los incentivos tributarios han demostrado ser más adecuados para fomentar actividades de desarrollo, de carácter más experimental, y dirigidas precisamente a la búsqueda de nuevos productos o procesos productivos¹⁷⁶. Además, son herramientas menos selectivas y de menor costo de administración¹⁷⁷.

Para efectos del presente artículo, se analizarán los incentivos tributarios como mecanismo de fomento estatal al I+D+i. Así, se estudiarán sus aspectos generales, principalmente desde las dos herramientas más utilizadas en esta área (los incentivos basados en los gastos en I+D+i y los incentivos basados en los ingresos generados por actividades de I+D+i), a fin de identificar sus características, ventajas y desventajas, funcionamiento a nivel comparado y, principalmente, los elementos claves para una adecuada elaboración de este tipo de instrumentos.

I

ASPECTOS GENERALES

La complejidad de abordar los programas de los incentivos tributarios consiste en su dificultad para ser evaluados y comparados, existiendo una amplia gama de mecanismos que pueden ser utilizados (los cuales varían dependiendo de los fines específicos de las políticas de cada país) y cuyos resultados pueden diferir tanto por los elementos técnicos

¹⁷⁴ González et al. (2021), p. 8.

¹⁷⁵ OECD (2020), pp. 46-50.

¹⁷⁶ Ibid.

¹⁷⁷ González et al. (2021), p. 8.

considerados en la elaboración de las políticas de incentivos, como por elementos externos, como pueden ser las características económicas de cada país, su situación político-social, etc.

A modo ejemplar, si se busca fomentar la infraestructura especializada y el desarrollo del capital humano, se podría optar por incentivos que estimulen dichas áreas, como puede ser la depreciación instantánea para ciertos activos, beneficios asociados a investigación básica o a los realizados en centros de investigación, etc. En cambio, si se busca potenciar el desarrollo de ciertos sectores económicos, los incentivos tributarios pueden enfocarse en el desarrollo y atracción de patentes o el desarrollo de *startups* en áreas específicas, etc.

Sin perjuicio de los grandes beneficios que pueden tener aparejados los incentivos tributarios en esta materia, no hay que olvidar que estos tienen un costo recaudatorio evidente -en la medida que implican una disminución en los ingresos fiscales-, lo que puede afectar el desarrollo de diversas políticas más urgentes. De este modo, se hace necesario encontrar un punto de equilibrio al momento de determinar la generosidad de estos beneficios con el sacrificio económico que cada estado está dispuesto a soportar.

Según Agostini y Jorratt (2013)¹⁷⁸, una de las formas tradicionales de clasificar los incentivos tributarios es en atención a la técnica tributaria utilizada. Así, los incentivos pueden ser clasificados en:

- Exenciones, que corresponden a ingresos u operaciones que se excluyen de la base imponible;
- Deducciones, que permiten rebajar de la base imponible cierto monto vinculado a la inversión realizada;
- Créditos, que permiten rebajar de los impuestos determinados de cierto monto vinculado a la inversión realizada;
- Tasas reducidas, mediante la aplicación de alícuotas de impuestos inferiores a las generales;
- Diferimientos, que permiten postergar el pago de un impuesto; y
- Contratos de estabilidad tributaria, que corresponden a contratos entre el Estado y el inversionista donde el primero se obliga a mantener, respecto del segundo, algunas de las normas tributarias vigentes al momento de la inversión, por un plazo determinado.

En términos generales, a fin de optimizar la gestión de los recursos fiscales, los incentivos tributarios en materia de I+D+i suelen tomar las siguientes consideraciones:

1. FOCALIZACIÓN SEGÚN TIPO DE EMPRESA

Los incentivos tributarios pueden ser universales, independiente de la naturaleza, tamaño y sector económico de la empresa, o bien específicos o focalizados, como, por ejemplo, distinguiendo según su tamaño o atendiendo a sectores económicos específicos (como el energético, minero o tecnológico) o zonas geográficas determinadas.

¹⁷⁸ Agostini y Jorratt (2013), pp. 21-22.

En lo que respecta a la diferenciación de acuerdo con el tamaño, hay evidencia que señala que los incentivos son más eficientes en PYMES que en las grandes empresas, dado que estas, en promedio, invierten menos I+D+i que las empresas más grandes (y por lo mismo este tipo de medidas, a nivel porcentual, genera un mayor impacto). De manera similar, tampoco se genera un aumento considerable de gasto en I+D+i en industrias que, por su naturaleza, son altamente intensivas en investigación (productos farmacéuticos, fabricación de ordenadores, I+D científica)¹⁷⁹. Este es un aspecto relevante al momento de desarrollar un incentivo tributario, toda vez que permite evitar problemas de redundancia, esto es, que se otorguen incentivos para inversiones que se efectuarían aun en ausencia de estos¹⁸⁰.

Por otro lado, hay evidencia que respalda la idea de que, respecto los grupos de empresas multinacionales, los niveles de inversión no varían sustancialmente ante incentivos tributarios. Esto no significa que estas medidas les resulten indiferentes, ya que, aun ante los mismos niveles de inversión intragrupo, estas empresas tienden a aprovechar este tipo de beneficios y reubicar estas inversiones en las jurisdicciones que les puedan resultar más atractivas tributariamente¹⁸¹, lo cual implica que el incentivo únicamente beneficia al grupo empresarial, pero a nivel global termina implicando una menor recaudación fiscal.

En cuanto a su funcionamiento a nivel comparado, si bien la mayoría de los incentivos tributarios que aplican los países europeos son generales (permitiendo mantener la neutralidad de la política tributaria), existen instancias donde el instrumento se aplica focalizando por tamaño de empresas, privilegiando normalmente a las empresas pequeñas y medianas (Francia, Grecia, Hungría, Japón, Estados Unidos, Reino Unido, entre otros)¹⁸².

Otra forma de focalización del incentivo es según edad de las empresas, usualmente favoreciendo a las jóvenes (*startups*) como es el caso de Bélgica, Países Bajos, Francia, Estados Unidos, Israel y Portugal. También la focalización se ha utilizado para promover el desarrollo de I+D+i en ciertas regiones geográficas de un país, como se ha hecho en Canadá, Grecia, Israel, Polonia, España y Estados Unidos¹⁸³; o ciertos sectores productivos, como es el caso de Israel, donde se fomenta el desarrollo de empresas de biotecnología y nanotecnologías o en Bélgica y Portugal, donde parte del incentivo favorece a las tecnologías medioambientales.

Al respecto, hay evidencia que respalda la idea de que los incentivos tributarios dirigidos a sectores que producen para mercados nacionales o industrias extractivas generalmente tienen poco impacto, mientras que aquellos dirigidos a sectores orientados a la exportación y al capital móvil parecen ser relativamente efectivos¹⁸⁴.

Finalmente, cabe hacer presente que, si bien utilizar herramientas de focalización de los incentivos permite una mejor gestión de recursos y potenciar áreas que resulten de

¹⁷⁹ OECD (2020), p. 10.

¹⁸⁰ IMF et al. (2015), p. 11.

¹⁸¹ Hanappi y Whyman (2023), pp. 23-24.

¹⁸² Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile (2017), p. 14.

¹⁸³ Ibid.

¹⁸⁴ IMF et al. (2015), p. 4.

interés para un determinado gobierno, este tipo de políticas pueden resultar proteccionistas, favoreciendo proyectos de escaso aporte social o en desmedro de otros que, pudiendo serlo, carecen de apoyo estatal por encontrarse fuera del foco protegido; o también pueden resultar poco eficientes por tener aparejados altos costos de fiscalización y administración. Igualmente hay que considerar que la empresa podría elegir vías de innovación que sean rentables en términos privados pero que no aporten mucho al bienestar social, y que terminan implicando una menor recaudación.

2. ESTABLECIMIENTO DE LÍMITES A LOS BENEFICIOS¹⁸⁵

Otro aspecto para considerar en los incentivos tributarios se refiere a la existencia de montos límite para el beneficio tributario. Si el monto máximo es muy bajo, se puede terminar excluyendo proyectos de alta calidad, pero costosos, pero si el límite superior es muy alto, la recaudación fiscal se verá claramente mermada sin que ello se vea necesariamente respaldado con la generación de una externalidad que justifique dicha disminución.

A nivel mundial, la gran mayoría de los países que usan estos incentivos recurren a algún monto límite del beneficio, según se analizará más adelante.

3. TEMPORALIDAD DE LOS INCENTIVOS¹⁸⁶

Los incentivos tributarios pueden ser temporales o permanentes, lo cual puede afectar su uso o impacto, así como por la forma en que la comunidad empresarial espera que se siga proporcionando el apoyo tributario a la I+D+i y en qué términos.

La mayoría de los programas de apoyo tributario a la I+D+i surgen como medidas temporales, pero con el tiempo se pueden ir consolidando como políticas de estado de carácter permanente.

4. FORMA EN QUE SE OTORGAN LOS BENEFICIOS

A nivel de diseño, la forma más frecuente de desarrollar los incentivos tributarios es según si entregan en base a los gastos incurridos en actividades de I+D+i o si benefician a los ingresos generados como producto de estas actividades de I+D+i. Dado lo anterior, y en atención a las complejidades de cada uno de estos mecanismos, se analizarán a continuación de manera separada.

II

INCENTIVOS BASADOS EN EL GASTO

Los incentivos tributarios basados en el gasto en I+D+i tienen como objetivo fomentar el aumento de dichas actividades al reducir su costo después de impuestos. En los países de la OCDE, en el 2022, los incentivos tributarios basados en el

¹⁸⁵ Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile (2017), p. 15.

¹⁸⁶ OCDE (2023), pp. 12-13.

gasto fueron el instrumento más utilizado, siendo adoptado por 33 de los 38 países de la organización¹⁸⁷.

Este tipo de incentivos tienen como principal característica que no requieren de un resultado en particular, lo que no solo otorga mayor libertad de investigación, sino que también da un mayor margen de error y experimentación, esencial en todo proceso creativo. El fundamento de este mecanismo está dado en que muchos de los beneficios asociados a la I+D+i se pueden originar dentro el proceso mismo de investigación o como consecuencia de este, aun cuando no exista un resultado patente, por cuanto estos proyectos pueden generar una mejora en el capital humano, en infraestructura, adquisición de patentes, generación de *know how*, etc.

Una desventaja es que estos incentivos tributarios pueden ser objeto de abuso o manipulación, como a través de la clasificación incorrecta de gastos como I+D+i o la sobreestimación del monto de la inversión en I+D+i. En este sentido, los incentivos tributarios para la I+D+i basados en gastos pueden ser complejos y suponer una mayor carga administrativa, reduciendo la eficiencia del sistema tributario. Por ello, su efectividad depende de las características de diseño de los incentivos, resultando esencial que su desarrollo sea efectuado de forma cuidadosa.

Así, además de las características generales, señaladas en el Título II (focalización, límites, temporalidad), el diseño de este tipo de incentivos debe considerar los siguientes elementos¹⁸⁸:

1. CRÉDITOS FISCALES FRENTE A DEDUCCIONES

Como ya se adelantó, los incentivos tributarios pueden entregarse como una deducción de la base imponible, un crédito, una exención, tasas reducidas, diferimientos y contratos de estabilidad.

Para el caso de las actividades de I+D+i, las formas más frecuentes de materializar este tipo de beneficios son mediante el uso de créditos y deducciones. No obstante, esta elección es más formal que sustantiva¹⁸⁹, dado que pueden tener el mismo impacto económico dependiendo de la forma en que se estructuren y de la tasa impositiva (es lo mismo una deducción del 100 % de un gasto que un crédito por el 27 % del gasto, en el caso de una tasa impositiva del 27 %). En el caso de Chile, por ejemplo, la Ley N° 20.241 otorga un crédito del 35 % del gasto efectuado en I+D+i, más la posibilidad de deducir como gasto el 65 % restante (lo que en principio sería lo mismo que otorgar un crédito por el 52,55 % del gasto -bajo una tasa de impuesto a la renta del 27 %-).

Sin embargo, esta distinción otorga al legislador cierta flexibilidad al momento de estructurar los beneficios, pudiendo, por ejemplo, diferenciar los momentos en que se aplican los beneficios, o discriminar en la posibilidad de traspasarlos a ejercicios posteriores

¹⁸⁷ OCDE (2023), p. 7.

¹⁸⁸ OCDE (2023), p. 12.

¹⁸⁹ *Ibid.*

(ya sea como pérdida de arrastre o como remanente de crédito, con distintas limitaciones según sea el caso).

2. DETERMINACIÓN DEL GASTO QUE SE PUEDE ACOGER A LAS FRANQUICIAS TRIBUTARIAS

Algunos de los gastos asociados a actividades de I+D+i son la contratación de centros de investigación, de personal especializado, capacitación de empleados en nuevos procesos o en apoyo de nuevos productos, marketing asociado con la introducción de bienes y servicios nuevos o mejorados, costos de innovación organizativa, compra de propiedad intelectual externa, incluyendo patentes, derechos de autor, marcas registradas y *know how*, compra, instalación y uso de equipos tecnológicos, actividades de software y bases de datos, etc.¹⁹⁰

En general, determinar cuál de estos gastos son susceptibles de acogerse a estos beneficios dependerá de cuáles son los objetivos por los que se desarrollaron las políticas de Estado respectivas y qué tan generoso pretende ser el beneficio tributario, considerando el impacto que este puede tener en la recaudación fiscal.

Por ejemplo, algunas franquicias tributarias de I+D+i se centran en costos específicos, usualmente los gastos corrientes relativos a personal, en desmedro de la adquisición de activos de capital (normalmente vía depreciación acelerada), ya que estos activos pueden tener otros usos. También se puede distinguir si los gastos corresponden a una investigación intramuros (efectuado por la empresa) y extramuros (efectuado por un tercero calificado).

3. SITUACIÓN DE EMPRESAS NUEVAS O SIN UTILIDADES¹⁹¹

Los incentivos tributarios, en principio, pueden no resultar del todo atractivos para empresas nuevas o sin utilidades (*insufficient tax liability*), dado que no se encontrarán en condiciones de aprovecharlos.

Sin embargo, existen diversos mecanismos que permiten compensar esta situación, mediante la figura denominada “*carry-over*” o “*carryforward*”, esto es, la posibilidad de traspasar los beneficios a ejercicios posteriores (ya sea como pérdida de arrastre o como remanente de crédito).

En este sentido, si bien existen reglas de “*carryforward*” en la mayoría de los países de la OCDE y otras economías importantes, el período de tiempo durante el cual se pueden aprovechar los incentivos tributarios no utilizadas difiere notablemente entre los países. Por ejemplo, en 2022, estos se podían acumular durante tres años en la República Checa, seis años en Polonia, 8 años en Portugal, 18 años en España y 20 años en Estados Unidos, y de forma indefinida en Australia, Dinamarca, Lituania, Turquía, entre otras.

Otra herramienta más atractiva para este tipo de empresas son los reembolsos –totales o parciales– de los gastos o créditos no aprovechados. La posibilidad de obtener un reembolso puede ser especialmente beneficiosa para las empresas jóvenes y activas en I+D+i, en la

¹⁹⁰ Bronwyn et al. (2009), p. 3.

¹⁹¹ OCDE (2023), p. 13.

etapa de inversión en el desarrollo y lanzamiento de sus productos. En el caso de Bélgica, por ejemplo, si se generan remanentes de créditos que no son aprovechados, pueden dar derecho a devoluciones.

También está la posibilidad de que el beneficio tributario sea imputable a otras obligaciones tributarias distintas del impuesto a la renta y, por lo tanto, en principio pueden aprovecharse tanto en escenarios de ganancias como de pérdidas, ayudar a la empresa con su flujo de caja en lo que respecta al pago de tales obligaciones.

4. DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO EN ATENCIÓN AL VOLUMEN DE INVERSIÓN¹⁹²

Otro factor que puede incidir en el beneficio tributario es el volumen de la inversión en I+D+i. En este sentido, el alcance del beneficio se puede determinar únicamente en atención al volumen, mediante un factor incremental o a través de un sistema mixto, esto es:

- i. En los incentivos basados en el volumen de inversión, estos se calculan en base al total del gasto efectuado en I+D+i. La cuantificación de dicho volumen se puede efectuar en atención a distintos elementos: gasto total, costos en personal investigador, etc.
- ii. En los incentivos incrementales, se establece un monto mínimo de inversión, de modo tal que el beneficio se calcula sobre el aumento del gasto efectuado en un periodo determinado, normalmente considerando el promedio de inversión efectuado en ejercicios anteriores.
- iii. En los incentivos de carácter mixto, se aplica el mismo método que en un sistema basado en volumen hasta que se alcanza un umbral, superado el cual se aplican tasas incrementales. Este es el tipo de sistema implementado en la mayoría de los países europeos.

Los esquemas por volumen son de más fácil implementación y traen aparejados menores costos de administración, mientras que los esquemas incrementales son más complejos y, por ende, más costosos.

Un esquema de incentivos tributarios por volumen puede resultar ineficiente en los casos de empresas que usualmente efectúan inversiones en I+D+i (aun sin incentivos tributarios), de modo que la menor recaudación no tendría como correlato una mayor inversión. En el otro extremo, en el caso de esquemas incrementales, si los requisitos de entrada no están bien diseñados, se podrían excluir a pequeñas empresas con proyectos de interés. Además, estos no son muy eficientes para proyectos de larga duración, en los que los gastos involucrados no siempre van en aumento¹⁹³.

¹⁹² Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile (2017), pp. 13-14.

¹⁹³ *Ibid.*

5. *LIMITACIÓN DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN I+D+i*¹⁹⁴

Así como algunos esquemas consideran montos mínimos de inversión, varios países introducen diferentes tipos de umbrales o límites superiores para el acceso a este tipo de franquicias.

Esto implica una reducción en el tamaño del beneficio tributario por I+D+i una vez que el gasto supera un umbral predefinido, ya sea un monto fijo (Francia y los Países Bajos) o una disminución decreciente en el beneficio (Canadá).

Si bien la presencia de umbrales o límites superiores permite reducir los efectos negativos de una, la menor recaudación producida por el beneficio tributario (especialmente en los casos que existe riesgo de redundancia) también puede disminuir el efecto incentivador entre las empresas con niveles más altos de I+D+i.

Además, este tipo de limitaciones puede ser eludido mediante la distribución de las actividades de I+D+i en distintas empresas. Para evitar lo anterior, países como Canadá y Reino Unido han establecido reglas especiales (que permitan determinar los límites dentro de empresas relacionadas), no obstante fiscalizar esta situación también implica un aumento en los costos administrativos.

6. *TRIBUTACIÓN DEL INCENTIVO TRIBUTARIO*

Los créditos pueden representar ingresos tributables, situación que debe ser considerada en la elaboración de la franquicia en atención a los objetivos de esta. Así, por ejemplo, los créditos tributarios son ingresos gravables en Canadá y el Reino Unido o se ven afectos a impuestos en la práctica (Australia y Estados Unidos) en cuanto, por ejemplo, al ser usados como créditos se termina tributando por el desembolso que no pudo ser deducido¹⁹⁵.

III INCENTIVOS BASADOS EN LOS INGRESOS

Si bien los incentivos tributarios basados en el gasto en I+D+i son los instrumentos de política más utilizado en los países de la OCDE, los incentivos tributarios basados en los ingresos han tenido un aumento considerable en los últimos años, pasando de solo cinco países en el 2000 a 29 en 2022¹⁹⁶. Sin embargo, a pesar de ser cada vez más utilizados por los gobiernos como parte de una política mixta, la evidencia sobre su efectividad no es categórica¹⁹⁷. Probablemente, es por este motivo que, salvo el caso de Luxemburgo, todos los países que utilizan este método lo hacen en conjunto con los incentivos basados en los gastos¹⁹⁸.

¹⁹⁴ OCDE (2023), p. 14.

¹⁹⁵ OCDE (2023), p. 13.

¹⁹⁶ González et al. (2023c), p. 9.

¹⁹⁷ González et al. (2023a), p. 7.

¹⁹⁸ González et al. (2023a), p. 12.

Estos incentivos otorgan beneficios tributarios a las empresas respecto de las utilidades generadas como consecuencia de los procesos de I+D+i, por lo que, a diferencia del caso anterior, condicionan el beneficio tributario al éxito de la actividad. En este sentido, los incentivos tributarios basados en los ingresos pueden estar dirigido únicamente a los ingresos derivados de activos de propiedad intelectual, como las cajas de patentes (“*IP box*”) introducida en Italia, la “Caja de Desarrollo de Conocimiento” (“*Knowledge Development Box*”) de Irlanda y el régimen de “Exención de Impuestos sobre Ingresos de Adquisición de Tecnología” introducido por Corea en 2015 como un incentivo temporal para las PYME y las “empresas de alto potencial”¹⁹⁹.

Si bien estos incentivos, al igual que el resto, nacen con la finalidad de ayudar a abordar las fallas en el mercado y la posible subinversión en I+D+i, también pueden establecerse debido a presiones competitivas que los países tengan para atraer o retener los activos intangibles resultantes de la I+D+i, especialmente considerando que los activos intangibles son altamente móviles, y el rendimiento de la I+D+i y la propiedad de propiedad intelectual están concentrados en grandes empresas multinacionales que pueden reubicar funciones por cualquier parte del mundo²⁰⁰. Luego, mantener o atraer este tipo de activos resulta atractivo para los países por su impacto directo en la economía local y por el efecto recaudatorio de adquirir y/o mantener la potestad tributaria sobre ganancias que estos generan.

El constante aumento en el número de este tipo de incentivos ha generado una “competición a la baja” en las distintas jurisdicciones que los utilizan, llevando a una disminución global de la tributación de los activos intangibles de I+D+i. En los países de la Unión Europea, la tasa impositiva promedio efectiva de los activos intangibles de I+D+i generados internamente ha disminuido del 23.2 % al 8,6 % entre 2000 y 2022²⁰¹.

Si bien en el punto II ya se mencionaron algunas de las formas que pueden tomar los incentivos tributarios, en términos generales, existen una serie de elementos que se deben considerar al momento de diseñar un incentivo tributario basado en los ingresos, a saber:

1. *TRIBUTACIÓN PREFERENCIAL*

Los incentivos tributarios generalmente se conceden en forma de una exención respecto de determinados ingresos (por ejemplo, República Checa, Grecia, Turquía, Chipre, Hungría e Italia) o mediante una tasa impositiva reducida²⁰².

2. *EXIGENCIA DE CONDICIONES DE DESARROLLO*²⁰³

Se ha recomendado el establecimiento de condiciones de desarrollo que restrinjan la posibilidad de recibir beneficios tributarios si el contribuyente no participó en las actividades de I+D+i que llevaron a la creación del activo. En ausencia de tales condiciones, se

¹⁹⁹ OECD (2016), p. 19.

²⁰⁰ González et al. (2023b), p. 7.

²⁰¹ González et al. (2023c), p. 45.

²⁰² González et al. (2023a), pp. 29-32.

²⁰³ González et al. (2023a), pp. 15-16.

pueden crear incentivos para transferir la propiedad intelectual a entidades que podrían beneficiarse de estos incentivos tributarios sin la generación de las externalidades positivas buscadas.

Estas condiciones de desarrollo pueden ir desde requerir porcentajes mínimos de participación en el costo del desarrollo del activo intangible (España, Países Bajos) o exigir que la actividad sea desarrollada por el propio contribuyente o, al menos, cumpla con ciertos estándares de participación (“*qualifying development*”) es su desarrollo (Reino Unido). Otros países, como Francia, establecen un período mínimo de posesión de la propiedad intelectual para que los activos adquiridos pudieran beneficiarse del incentivo.

A partir de 2015, el estándar mínimo de la Acción 5 del BEPS introdujo un “enfoque de nexo” que vinculaba los beneficios fiscales basados en los ingresos a la proporción de gastos incurridos por el contribuyente en el desarrollo del activo asociado. Para los regímenes que siguen el estándar mínimo de la Acción 5 del BEPS, las condiciones de desarrollo se introducen a través de un “*nexus ratio*”, el cual define la proporción de los ingresos de propiedad intelectual que se pueden acoger al beneficio basado en los gastos de I+D+i incurridos por el contribuyente (o subcontratados a partes no relacionadas). De los 27 países con este tipo de incentivos vigentes en 2022, 21 (78 %) tenían condiciones de desarrollo en línea con el enfoque de nexo²⁰⁴.

3. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE BENEFICIADA

Además de la tasa de impuestos preferencial, el impacto de este tipo de incentivos depende de la definición de la base imponible beneficiada, es decir, establecer cuáles son las utilidades originadas en la I+D+i que se pueden acoger.

También es importante establecer criterios que permitan velar porque no exista un doble beneficio fiscal, esto es, que la empresa se beneficie de una tasa de impuestos preferencial (más baja) sobre el ingreso de propiedad intelectual y además de una tasa de impuestos a la renta (más alta) a la cual se podrían deducir los gastos y las pérdidas de propiedad intelectual. Antes de la introducción de la Acción 5 del BEPS, estas situaciones existían en muchos países²⁰⁵.

4. SEGÚN EL TIPO DE ACTIVOS CALIFICATIVOS

Los incentivos tributarios basados en ingresos se dirigen principalmente a activos que se benefician de una protección formal, como patentes, marcas comerciales, diseños, software con derechos de autor, modelos de utilidad o derechos de variedades vegetales. Los activos de propiedad intelectual que están protegidos de manera informal, como a través de secretos comerciales, usualmente se afectan con las reglas generales de tributación.

²⁰⁴ González et al. (2023b), p. 26.

²⁰⁵ Evers et al. (2015), pp. 517-520.

5. *SEGÚN LOS TIPOS DE INGRESOS CALIFICATIVOS*

Casi todos los incentivos tributarios cubiertos brindan alivio a los ingresos derivados de la comercialización de la propiedad intelectual mediante la concesión de licencias a otra empresa (regalías) o la venta y transferencia de la propiedad intelectual (ingresos por la venta o ganancias de capital). Un subconjunto más pequeño de países también otorga incentivos tributarios a los ingresos derivados del uso de la propiedad intelectual propia por parte de una empresa (ingresos de propiedad intelectual integrada). Además, en alrededor del 70 % de los países de la OCDE y los países de la UE donde existen dichos regímenes, los ingresos derivados de la protección de la propiedad intelectual (por ejemplo, indemnizaciones o infracciones) también se pueden acoger a este tipo de beneficios.

6. *INCENTIVOS PREFERENCIALES*

En algunas ocasiones se pueden acceder a tasas impositivas preferenciales sujetas a condiciones específicas, ya sea según el tamaño o el área de la empresa, si la propiedad intelectual fue desarrollada por la empresa o fue adquirida u otro tipo de condicionantes especiales. Por ejemplo, en Italia, se puede acceder a una exención preferencial en caso de invertir al menos el 90 % de las ganancias de capital en el mantenimiento o desarrollo de otros activos intangibles en un periodo determinado²⁰⁶.

También, en 6 de los 22 países de la OCDE y 5 de los 17 países de la UE, los contribuyentes más pequeños pueden acceder a un beneficio tributario para un conjunto más amplio de activos intangibles con requisitos menos estrictos de protección formal en ciertas circunstancias²⁰⁷.

7. *LÍMITES DE LOS BENEFICIOS*²⁰⁸

En 8 de los 22 países de la OCDE se aplican topes a los montos absolutos de los beneficios tributarios o en relación con los ingresos gravables, lo que limita efectivamente la extensión de los beneficios tributarios a los que pueden acceder las empresas.

IV CASO CHILENO

La normativa nacional contiene diversas disposiciones que, de una u otra forma, establecen beneficios tributarios que incentivan o promueven las inversiones en materia de I+D+i. A modo ejemplar, cabe destacar las siguientes:

- i. La LIR, en el Art. 31, N° 11, permite deducir los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa, aun cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.

²⁰⁶ González et al. (2023a), p. 33.

²⁰⁷ González et al. (2023a), p. 7.

²⁰⁸ Ibid.

- ii. El Art. 59 N°2 de la LIR permite eximir del IA a las sumas pagadas en el caso de bienes y servicios exportables por investigación científica y tecnológica.
- iii. El Art. 12, letra B), N° 10, de la LIVS exime de IVA la importación de los bienes de capital que se destinen al desarrollo, exploración o explotación en Chile de proyectos mineros, industriales, forestales, de energía, de infraestructura, de telecomunicaciones, de investigación o desarrollo tecnológico, médico o científico, entre otros, que impliquen inversiones por un monto igual o superior a cinco millones de dólares.
- iv. El Art. 17 N° 8, letra e) de la LIR, dispone que están exentas del impuesto a la renta las cantidades obtenidas por personas naturales por la enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial, siempre que el enajenante sea el respectivo inventor o autor.
- v. Tampoco constituye renta, conforme al numeral 20 del mismo artículo, la constitución de la propiedad intelectual, sin perjuicio de los beneficios que se obtengan de estos.
- vi. El Art. 41 G N°3) de la LIR, respecto de las normas CFC, dispone que no se consideran rentas pasivas aquellas provenientes de proyectos de investigación y desarrollo definidos conforme a la letra f) del Art. 1° de la ley N°20.241 y que sean aprobados previamente por la Corporación de Fomento de la Producción²⁰⁹, excluyendo tales ingresos de dicha norma y, por ende, permitiendo diferir su tributación.

Sin perjuicio de anterior, la principal norma en I+D+i es, precisamente, la Ley N°20.241 sobre incentivo tributario a la inversión privada en investigación y desarrollo. En este sentido, y en atención a lo analizado en los capítulos anteriores, es posible señalar lo siguiente:

- i. Se trata de un incentivo tributario basado en los gastos, por cuanto su alcance depende exclusivamente de los montos invertidos;
- ii. Establece un criterio concreto respecto de los desembolsos que se pueden acoger a esta norma, limitándola a los pagos en dinero efectuados conforme a los contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados por la Corporación de Fomento de la Producción, celebrados con centros de investigación y desarrollo registrado (investigación extramuros), así como los pagos por concepto de gastos corrientes y la cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado, siempre que estos bienes físicos sean adquiridos en el marco de un proyecto de investigación y desarrollo debidamente certificado por la Corporación de Fomento de la Producción y cumplan con ciertas características expresamente señaladas en la ley (investigación intramuros).

²⁰⁹ Véase Ossandón (2021), pp. 346-349.

Además, dispone que el beneficio únicamente acompañe a los empresarios hasta el momento del término y la aparición de los resultados finales de la investigación, quedando excluidas del beneficio las actividades posteriores²¹⁰;

- iii. No contiene herramientas de focalización, por cuanto no discrimina entre actividades económicas o el tamaño de las empresas, por lo que cualquier empresa, en principio, podría acceder al beneficio.

Si bien esta situación ayuda a estimular de este tipo de actividades y fomenta la industria relacionada al I+D+i, hay que considerar que una empresa podría elegir vías de innovación que sean rentables en términos privados pero que no aporten mucho al bienestar social, y que terminan implicando una menor recaudación. Además, tampoco se hace cargo de eventuales problemas de redundancia, esto es, que se otorguen incentivos para inversiones que se efectuarían aun en ausencia de esta norma;

- iv. El incentivo tributario está estructurado en base a las modalidades complementarias de otorgamiento de créditos y deducción de gastos, permitiendo aprovechar como crédito contra el IDPC el 35 % de los desembolsos realizados, conforme a lo señalado anteriormente, y deducir aquella parte no utilizada como crédito como gasto necesario para producir la renta;
- v. Se trata de un incentivo basado en el volumen de inversión, con un umbral de acceso bajo (100 UTM) que facilita el acceso a pequeñas empresas con proyectos de interés. Sin embargo, al no considerar un factor incremental puede resultar ineficiente en los casos de empresas que usualmente efectúan inversiones en I+D+i (redundancia), de modo que la menor recaudación no tendría como correlato una mayor inversión;
- vi. Contiene un límite para el uso de los créditos (15.000 UTM) y ninguno para los gastos. Si bien la presencia de este umbral permite reducir los efectos negativos de una menor recaudación producida por el beneficio tributario también puede disminuir el efecto incentivador entre las empresas con niveles más altos de I+D+i. Por ende, la valoración de este umbral requiere de estudios cualitativos que permitan determinar el impacto de la norma;
- vii. No establece un límite temporal para el uso del crédito, pero sí uno para la deducción de los gastos, los cuales solo pueden ser imputados hasta en diez ejercicios

²¹⁰ En este sentido, el Inc. 2° del Art. 1° de la Ley N°20.241 dispone expresamente cuales actividades no se considerarán de investigación y desarrollo, excluyendo a las pruebas y evaluaciones, una vez que un prototipo se transforma en un material, producto o proceso comercializable; las mejoras, adaptaciones y análisis de carácter rutinario, repetitivo o menor; modificaciones estéticas o menores de aplicaciones ya existentes para diferenciarlas de otra; los cambios periódicos o de temporada de materiales, productos o procesos; la promoción de aquello que sea resultado de investigación o desarrollo, la adquisición de propiedad intelectual o industrial cuando ésta consista en el objeto principal de las labores de investigación y desarrollo, y estudios de mercado.

- comerciales consecutivos contados a partir del mismo ejercicio en que se haya otorgado la certificación correspondiente;
- viii. No contiene consideraciones que la hagan especialmente atractiva para las empresas más jóvenes o sin utilidades, como sería la devolución de los créditos no utilizados o su imputación a otros impuestos, por lo que estas empresas solo podrían aprovechar estos beneficios cuando comiencen a generar utilidades;
- ix. Se trata de un beneficio de carácter temporal, por cuanto, conforme a lo dispuesto en su artículo primero transitorio, solo es aplicable a contratos y proyectos cuyas solicitudes de certificación fueren presentadas hasta el día 31 de diciembre de 2025. Lo anterior implica, además, que pronto se deberán evaluar los resultados de esta norma a fin de determinar si se continuará con el mecanismo que esta establece o si, por el contrario, se reformulará el beneficio tributario o se continuará únicamente con los demás beneficios existentes.

CONCLUSIONES

Las actividades de I+D+i desempeñan un papel fundamental en el desarrollo económico y social de los países, toda vez que sus retornos sociales superan a menudo los retornos privados. Por ello, la intervención estatal encuentra su justificación en la necesidad de abordar las fallas en el mercado y la posible subinversión en I+D+i, a fin de poder aprovechar las externalidades positivas que generan. Sin embargo, estos programas son difíciles de evaluar y comparar, no siendo posible afirmar de manera categórica qué tipo de incentivos tributarios son mejores o más recomendables que otros, de forma tal que la elección del instrumento idóneo dependerá del contexto dentro del cual se analice.

En este sentido, resulta importante que las franquicias diseñadas resulten concordantes con las políticas de Estado, las cuales deben estar claramente determinadas y tener una mirada de largo plazo. Así, los responsables de políticas deben considerar equilibrar los incentivos tributarios con el uso de medidas de apoyo directo para fomentar la innovación donde es menos probable que el mercado la entregue por sí solo. También deben evaluar cómo interactúan y se complementan entre sí diferentes instrumentos de apoyo a la innovación a fin de establecer la combinación óptima de herramientas²¹¹.

En términos generales, hay una serie de elementos que se replican en diversos países, como la focalización de los incentivos según el tamaño o sector económico de las empresas beneficiadas y el establecimiento de límites a los beneficios (siempre con cuidado que estos no impliquen montos muy bajos pueden restringir la calidad de los proyectos, ni montos muy altos pueden afectar la recaudación fiscal sin justificación).

En el caso de los incentivos tributarios basados en el gasto en I+D+i, son una herramienta clave para fomentar la inversión en este tipo de actividades, reduciendo su costo, lo que proporciona mayor libertad y margen de error a las empresas.

²¹¹ Appelt et al. (2016), pp. 26-27.

Como incentivos, no requieren un resultado en particular y pueden abarcar una amplia gama de gastos en la materia, permitiendo estimular de mejor forma el desarrollo de infraestructura y conocimiento técnico. Sin embargo, los incentivos basados en el gasto pueden ser propensos a abusos o manipulaciones, como la clasificación incorrecta de gastos como I+D+i. La complejidad de estos incentivos puede aumentar los costos administrativos para las empresas y reducir la eficiencia del sistema tributario.

En particular, estos incentivos pueden tener un impacto positivo en las *startups* en la medida que el enfoque se realice en atención a sus necesidades (flujo caja, capacidad crediticia, etc.).

Respecto de los incentivos basados en ingresos, estos además buscan atraer o retener los activos intangibles resultantes de la I+D+i, estimulando de paso la economía local. No obstante, deben tratarse con precaución, dada la falta de evidencia de su efectividad y el riesgo de beneficiar desproporcionadamente a empresas establecidas, grandes empresas, empresas multinacionales e innovaciones susceptibles de protección por patentes²¹². Parecieran ser menos efectivos para las pequeñas y medianas empresas que puede que no obtengan ingresos como consecuencia de su investigación hasta varios años después que esta concluya.

Igualmente, este tipo de políticas requieren de consideraciones internacionales, idealmente mediante el desarrollo de políticas conjuntas con otros países, a fin de combatir los problemas aparejados a una posible competencia impositiva que derive en una menor recaudación a nivel global (y con el riesgo que, además, ello no estimule efectivamente el desarrollo en I+D+i).

En el caso chileno, y considerando que no es objeto del presente estudio el efectuar una revisión del impacto económico de la Ley N°20.241, ni valorarla en cuanto a su mérito, es posible concluir que esta norma es de carácter general, donde se da primacía a la neutralidad de la política tributaria por sobre la focalización; pero que, por ende, no contiene ningún enfoque claro en cuanto a las áreas que cuyo desarrollo puede considerarse prioritario, ni tampoco resulta particularmente amigable con las nuevas empresas innovadoras.

BIBLIOGRAFÍA

- Agostini Claudio y Jorratt Michel (2013), “Política tributaria para mejorar la inversión y el crecimiento en América Latina”. Disponible en <https://dds.cepal.org/redesoc/publicacion?id=2754>
- Alegria, Nicolás (2012). Incentivos Tributarios para la Inversión Privada en Investigación y Desarrollo: Análisis del Tema en Chile, de la Ley 20.241 y de la Nueva Ley 20.570. Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile. Disponible en <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/112528>
- Appelt, S. et al. (2016), “R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts”, OECD Science, Technology and Industry Policy Papers, No. 32, OECD Publishing, Paris. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/5jlr8fldqk7j-en>

²¹² Ibid.

- Bronwyn H. Hall, Jacques Mairesse y Pierre Mohnen (2009) “Measuring the Returns to R&D”. Disponible en: https://eml.berkeley.edu/~bhhall/papers/HallMairesseMohnen09_rndsurvey_HEI.pdf
- CIAT (2018), “Diseño y evaluación de incentivos tributarios en países en Desarrollo”. Disponible en: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5562>
- Evers, L., H. Miller, and C. Spengel (2015), “Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 22/3. Disponible en <https://doi.org/10.1007/s10797-014-9328-x>
- Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile (2017), “Estudio de evaluación de la ley de incentivo tributario a la inversión en I+D”. Disponible en: <https://datainnovacion.cl/politica-publica#portafolio>
- González Cabral, Ana et al. (2021). “Corporate effective tax rates for R&D: The case of expenditure-based R&D tax incentives. OECD Taxation Working Papers N° 54”. Disponible en <https://dx.doi.org/10.1787/ff9a104f-en>
- González Cabral, Ana et al. (2023a). “Design features of income-based tax incentives for R&D and innovation. OECD Taxation Working Papers N° 60”. Disponible en <https://dx.doi.org/10.1787/a5346119-en>
- González Cabral, Ana et al. (2023b). “A time series perspective on income-based tax support for R&D and innovation. OECD Taxation Working Papers N° 62”. Disponible en <https://dx.doi.org/10.1787/dae3cd5c-en>
- González Cabral, Ana et al. (2023c). “Effective tax rates for R&D intangibles. OECD Taxation Working Papers N° 63”. Disponible en <https://dx.doi.org/10.1787/191dad43-en>
- Hanappi, Tibor y Whyman, David (2023). “Tax and Investment by Multinational Enterprises. OECD Taxation Working Papers N° 64”. Disponible en <https://dx.doi.org/10.1787/e817ce39-en>
- IMF-OECD-UN-World Bank (2015), “Options for Low Income Countries’ Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment, A report prepared for the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank”. Disponible en <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/101515.pdf>
- Méndez-Morales, Edgard y Muñoz, Daniela (2019). “Input, Output, and Behavioral Additionality of Innovation Subsidies”. *Journal of technology management & innovation*. Disponible en <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-27242019000400158>
- OCDE (2016), “R&D tax Incentives; Design and Evidence”. Disponible en <https://one.oecd.org/document/DSTI/IND/STP%282016%291/en/pdf>
- OCDE (2020), “The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix: Findings from the OECD microBeRD project, 2016-19”. Disponible en <https://doi.org/10.1787/65234003-en>
- OCDE (2023), “R&D Tax Incentives Database”. Disponible en [https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI\(2023\)2/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI(2023)2/FINAL/en/pdf)
- Ossandón, Francisco (2021). “Beneficios y excepciones tributarias a la investigación en ciencia y tecnología en Chile”. *Revista De Estudios Tributarios*. Disponible en <https://revistaestudios-tributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/64659>
- Provel, Virginia. “Economic Scene; What separates rich nations from poor nations? History can provide some answers”. *The New York Times*, jueves 1° de enero de 2004. Disponible en: <https://www.nytimes.com/2004/01/01/business/economic-scene-what-separates-rich-nations-poor-nations-history-can-provide-some.html> [fecha de consulta: 9 de diciembre de 2023].

SOCIEDAD DE PROFESIONALES Y NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN

HASSEN ANDRÉS KAMAL BECERRA²¹³

RESUMEN

Dentro de las políticas de recaudación para implementar la Pensión Garantizada Universal (PGU) instauradas por el Gobierno de Sebastián Piñera, se buscó a través de la Ley N° 21.420 gravar toda clase de servicios con IVA, lo que antes de la fecha de publicación de esta Ley, solo afectaba a ciertos servicios. Lo anterior dejó abierta la posibilidad para que los contribuyentes que quedasen afectos a esta carga impositiva, puedan optar por cambiar su régimen tributario al cual estaban afectos IDPC, al de “Sociedad de Profesionales”, regulada en el Art. 42 del mismo cuerpo legal, cumpliendo ciertos requisitos. En este artículo se abordarán las características del IVA, el concepto de la Sociedad de Profesionales y la opción que tienen los contribuyentes de poder reorganizarse (transformarse) para poder optar por este régimen tributario y, por último, se analizará si este tipo de reorganizaciones pueden ser catalogadas como una conducta elusiva para el SII.

PALABRAS CLAVE: Sociedad de Profesionales, IVA, Exención, Reorganización, Elusión, NGA.

INTRODUCCIÓN

La existencia de ciertos servicios como los de consultoría realizados por empresas (ingeniería, contabilidad, legales, entre otros), servicios de cobranzas, servicios de administración y dirección, diseño, desarrollo de software (excluyendo los programas SaaS), servicios audiovisuales, entre otros, han tenido un trato diferente a nivel de IVA frente a otros servicios que sí son afectos como, por ejemplo, los de publicidad, comisionistas y otros. Sin embargo, desde el 01 de enero de 2023, a raíz de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.420 todos los servicios sin importar su naturaleza se encuentran afectos a IVA, salvo algunas exenciones tanto reales como personales.

²¹³ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad Andrés Bello. Máster en Tributación y Diplomado de la Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile. Profesor Universidad de Las Américas. Socio y Director Legal de Grupo de Estudios Tributarios. Correo electrónico: hkamal@estudiotributarios.cl.

Dentro de la exenciones personales y reales, podremos encontrar una en particular, que para efectos de este estudio, sería una exención híbrida. La denominada “Sociedades de Profesionales”, se puede plantear que es una exención híbrida porque contempla requisitos a nivel personal (calidad de los socios) como también requisitos a nivel real (naturaleza de los servicios) los cuales en su conjunto permiten que esos servicios se encuentren exentos de IVA.

El cambio que determinó el legislador resulta relevante e importante para todos los contribuyentes que brindan los servicios anteriormente señalados y que no quieran soportar y/o transferir el IVA (19 %) a sus clientes. Es por ello, que la opción de una reorganización (transformación) societaria (que también podría denominarse “planificación²¹⁴” o también una transformación social), resulta bastante interesante y real para este tipo de contribuyentes.

Lo importante y el objeto de este estudio es determinar hasta qué punto o nivel, los contribuyentes que opten por migrar de un tipo jurídico que no permite ni cumple con los requisitos propios de una Sociedad de Profesionales, no sean catalogados y/o analizados por el SII como una conducta elusiva a través de la NGA.

El concepto de “legítima razón de negocios”, como la libertad que tienen los contribuyentes para poder optar por una estructura societaria es parte de la autonomía de la voluntad de cualquier contribuyente, y esto no debe obedecer netamente a un abuso de la norma jurídica (tributaria) ni tampoco a una simulación, ahora bien, además analizaremos los casos donde los contribuyentes puedan simular el escenario de una Sociedad de Profesionales en que los servicios a realizar no cumplen con los requisitos propios de la Sociedad.

I LA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

Las reorganizaciones empresariales han tenido como objetivo casi exclusivo, generar estructuras que permitan planificar el Impuesto a la Renta, impuestos patrimoniales, entre otros. Sin embargo, con la introducción a la Ley N° 21.420, hoy en día las reorganizaciones se están realizando en la lógica de obtener ventajas a nivel comercial, financiero y hasta tributario más eficientes. A modo de ejemplo, encontrar la forma de no estar gravado con IVA a través de una Sociedad de Profesionales, es una manera eficiente de reorganización (transformación) dado que se podrá ser más competitivo frente a otras sociedades que presten similares o idénticos servicios, dado que no todos los beneficiarios de estos son contribuyentes de IVA.

El desarrollo de las reorganizaciones empresariales ha sido un tema bastante desarrollado a nivel doctrinario, profesores como Faúndez ha tratado este tema en varios

²¹⁴ La Planificación tributaria ha sido catalogada por un sector de la doctrina como una maniobra elusiva y por tanto contraria al Derecho, en palabras de este autor, la Planificación tributaria es totalmente legal si se cumplen con los parámetros definidos por la Ley.

artículos²¹⁵, como también en libros²¹⁶. Como también el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile ha investigado sobre la relación entre las reorganizaciones empresariales y la elusión.

Faúndez nos señala que todas las reorganizaciones tributarias tienen una relación con la rebaja o eliminación de un impuesto, pero lo relevante es la legítima razón de negocios que conlleva lo que lo hace lícito.

Lo anterior invita a entrelazar los conceptos de reorganización -ya definido- con el concepto de Planificación Tributaria.

Para ellos debemos citar a los profesores Ugalde y García, los cuales dejan una definición de planificación tributaria determinándola como; “[...]la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”.²¹⁷

Por otro lado, tenemos al autor Samuel Vergara que nos define la planificación tributaria como: “[...]un proceso metódico y sistemático, constituido por conductas lícitas del contribuyente, realizadas ingeniosamente con la finalidad de aumentar su rentabilidad financiero fiscal, mediante la elección racional de alguna de las opciones legales tributarias que el ordenamiento jurídico establece”.²¹⁸

A nivel de elusión, también ha existido una número importante de publicaciones y estudios sobre la materia, las más importantes pueden ser las publicadas por el profesor Ugalde, donde nos entrega la definición de Elusión como “evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho –aun cuando una de ellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la Ley tributaria”²¹⁹.

El legislador no define el concepto de elusión, pero sí lo describe a través del Art. 97 N° 4 Inc. 2° parte final del CT, que sanciona: “el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto. Esta figura es una figura penal residual, aplicable a todas aquellas conductas que no hayan sido tipificadas como delito tributario en las demás normas del CT o en las Leyes especiales de índole tributaria”.

Si analizamos la historia jurisprudencial desde la promulgación de la NGA (año 2015) hasta la fecha, no podemos encontrar ni asegurar que ha existido una sentencia o resolución judicial donde se haya aplicado la NGA a favor del Fisco o al Contribuyente²²⁰, es por ello, que para este trabajo solo podemos enfocarnos en los estudios, análisis, y doctrina al respecto, en específico como una reorganización (transformación) podría llegar a ser catalogada por la autoridad como una conducta elusiva.

²¹⁵ Faúndez (2016).

²¹⁶ Faúndez (2021).

²¹⁷ Ugalde (2007), p. 53.

²¹⁸ Vergara (2006), p. 15.

²¹⁹ Ugalde y García (2020).

²²⁰ Sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, ROL 242-2022, sobre la NO aplicación de NGA por existir norma particular.

II CONCEPTOS CLAVES

Para comprender completamente este tema, es necesario definir algunos conceptos claves que ayudarán a abordar la normativa tributaria nacional a desarrollar.

En primer lugar, debemos señalar que las reorganizaciones empresariales son; *“el proceso para cambiar la estructura societaria o la calidad jurídica de empresarios unipersonales, sus objetivos sociales y determinar los activos que requiera para su nueva operación”*²²¹, es por ello, que las empresas al momento de generarse cambios normativos, y este caso impositivo como el IVA, que es aquel impuesto regresivo, indirecto que grava el consumo o en este caso en particular a los servicios. Los contribuyentes optan por elegir un tipo de tributación denominado “Sociedad de Profesionales” definido por el SII como: *“Asociación de personas que prestan servicios o asesorías profesionales por intermedio de sus socios o asociados, como, por ejemplo, la sociedad de abogados, arquitectos, contadores, ingenieros, etc”*.

Lo relevante sobre este tipo de reorganización (transformación) es determinar si el SII puede catalogar este cambio como una elusión a la luz de la NGA. La NGA no define lo que entendemos como elusión, pero si nuevamente el SII a través de su diccionario básico tributario contable nos entrega lo siguiente; *“Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas.”*

III EL IVA Y LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

La Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el Art. 1º del D.L. N° 825, de 1974, en su Art. 8º 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 Art. 20, de la LIR.

La promulgación de la Ley N° 21.420 vino en eliminar el párrafo primero del número 2 del Art. 2 de la Ley de IVA indicando que todas las actividades pasarían a estar gravadas con este impuesto desde el 01 de enero de 2023.²²²

Sin embargo, el Art. 12 del mismo cuerpo legal determina ciertas exenciones, dentro de ellas la indicada en su letra E número 8, indicando que los ingresos de este tipo de rentas quedarían exentas. El SII a través de su Circular 50 del año 2022, determinó que las “Sociedades de Profesionales” también estaban comprendidas. *“Para estos efectos quedarán comprendidos los ingresos de las **sociedades de profesionales** referidas en el Art. 42, N° 2, de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría”*.²²³

²²¹ Castro y Gormáz (2009).

²²² Por «servicio», la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

²²³ Circular 50/2022 del S.I.I.

Como bien se señala, las Sociedades de Profesionales serían las únicas “sociedades” que pudiesen acogerse a las normas del Art. 42 N°2 de la LIR y, por tanto, quedar exentas de IVA por los servicios a entregar. Esto invita a los diferentes contribuyentes que no deseen estar gravados con IVA en sus servicios a contar del 01 de enero de 2023, y que puedan cumplir con los requisitos legales/tributarios que establece la norma, a poder acogerse a este régimen, en razón que la aplicación de un impuesto del 19 % que fuese soportado por el mismo contribuyente o traspasado a sus clientes, pudiese afectar significativamente sus arcas financieras a nivel de caja por no tener capacidad de pago del impuesto IVA débito o que sus clientes no soportarían un incremento del 19 % en los servicios que recibirán, obligándonos a tomar la decisión de contratar otro prestador de servicios que no se encuentra gravado con IVA.

Sin embargo, los contribuyentes que quisiesen ser Sociedad de Profesionales tendrían que cumplir requisitos de forma y fondo para su aplicación. Siendo uno de los más importantes (forma) que sean Sociedad de Responsabilidad Limitada. Así lo ha establecido el SII a través de su Circular 21 del año 1991, cuando indica que las sociedades de profesionales deben ser constituidas por personas naturales y/o jurídicas, pero éstas a su vez deben ser profesionales, no pudiendo ser sociedades de capital (S.A. o SpA).

En específico, la Circular determina en su apartado II.- letra B *Sociedades de profesionales” punto 3 que; “El ejercicio de una profesión es atributo sólo de las personas. Por consiguiente, para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de “personas” en que todas ellas sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales. Según el Art. 549 del Código Civil las personas pueden ser naturales o jurídicas”.*

Más adelante, la Circular en su letra b) punto 4 de la misma letra, determina qué rentas no quedan clasificadas en el Art. 42 N°2, en específico, si uno o más de sus socios, sea persona natural o jurídica, solo aporta capital. Siendo este punto el gatillante del porqué una sociedad de capital nunca podría llegar a ser catalogada como Sociedad de Profesionales.

Al existir este tipo de limitación por parte de la autoridad administrativa, esto es, no poder constituirse como Sociedad de Profesionales al ser jurídicamente una sociedad de capital (S.A. o SpA), obligaría al contribuyente de este tipo societario a transformarse en una SRL, para así adoptar tributar bajo una Sociedad de Profesionales y a su vez, adoptar las normas de la Segunda Categoría u optar por las normas de IDPC, según lo indicado en el párrafo tercero del N°2 del Art. 42 de la LIR.

Todo lo anterior, puede traducirse en una simple reorganización (transformación) donde el contribuyente a través de una decisión que implicaría transformarse desde una sociedad de capital a una sociedad de personal y optar por la sociedad de profesionales conllevaría estar exenta de IVA por los servicios que presta a sus clientes. Pero lo relevante de esta decisión tal vez simple y/o que no revierte mucho análisis es que para el SII que un contribuyente que a raíz de la promulgación de la Ley N° 21.420 pasaría a estar gravado con IVA, toma una decisión (razonable y debidamente regulada por el legislador) para seguir no afecto a IVA, o exento según la nueva normativa.

Entonces, para realizar esta operación el contribuyente debe reorganizar su estructura jurídica, a lo que denominamos comúnmente como una Reorganización (transformación) Empresarial. El profesor Faúndez lo define como: “*La modificación de la organización de la empresa, es decir, es la variación del conjunto de relaciones que inciden en su constitución o funcionamiento, como, por ejemplo, una división, una fusión, una conversión de empresa individual en una sociedad de cualquier naturaleza, una disminución de capital, etcétera*”²²⁴.

Esta decisión del contribuyente podría llegar a ser catalogada como un abuso de la normativa nacional por parte de la autoridad administrativa y así ejecutar la denominada NGA, norma regulada en el Art. 4 bis y siguientes del CT, en específico para analizar el caso en comento debemos atenernos a lo que determina el Art. 4 ter del CT: “*Art. 4° ter. - Los hechos imponibles contenidos en las Leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso*”.

El Art. 4 ter, nos señala que si el contribuyente (en este caso sociedad de capital) decide transformarse a una SRL (sociedad de personas) con el solo objetivo de no estar gravado con IVA (objetivo primordial y específico de la Ley N° 21.420) podría llegar a configurar un abuso de la forma jurídica en razón que está evitando totalmente la realización del hecho gravado. Al leer esta hipótesis resulta lapidario y definitivo que cualquier contribuyente que adoptare esta maniobra debería ser catalogado y perseguido por el SII como una conducta elusiva, sin embargo, el mismo Art. 4 ter en su inciso siguiente señala: “*Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la Ley tributaria*”.

Analizando lo indicado en el párrafo anterior, podríamos llegar a señalar que la opción de reorganizarse (transformarse) de un tipo societario a otro con el objetivo de no quedar gravado con IVA podría catalogarse como una razonable opción de conducta, toda vez que, a juicio personal, la opción de constituir una nueva sociedad de responsabilidad limitada (sociedad de personas), optar por el régimen de Sociedad de Profesionales, acogerse a las normas de IDPC no sería una maniobra elusiva sino que totalmente válida, como también emitir Boleta de Honorarios como persona natural por sus servicios.

²²⁴ Faúndez (2016).

IV

¿TODA REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN) TIENE COMO FINALIDAD UNA CONDUCTA ELUSIVA?

Contamos con una definición doctrinaria de reorganización, la cual, señala que es cualquier forma de transformación, conversión, división, fusión u otra operación de similar naturaleza donde un contribuyente cambia su composición societaria, pero lo relevante es determinar por qué lo hace.

La mayoría de los contribuyentes optan por una reorganización (transformación) para establecer procesos de eficiencia productiva y financiera, sobre todo en un mundo globalizado donde las empresas están constantemente innovando, creando nuevas estrategias de mercado y captando clientes con el propósito de ser más atractivos para ellos. El fin de la reorganización (transformación) va más allá de solo cambiar u optar por un cambio societario y/o de constitución si no que obedece a una reestructuración de activos, pasivos y estrategias comercial que permitan un crecimiento económico relevante al futuro.

Todo lo anterior deben ser definidas en su conjunto como una “*actitud legítima de negocios*” o como lo dice el legislador “*una legítima razón de negocios*”. El legislador ha considerado y aceptado que cualquier empresa pueda optar por una reorganización (transformación) que conlleve efectos a nivel impositivos como lo son no pagar un impuesto o rebajar su carga tributaria, sin embargo, también ha determinado que en ciertos casos el contribuyente podría abusar de la normativa y caer dentro de una elusión. Entonces, las organizaciones para poder respaldarse y no encontrarse bajo una revisión por parte del órgano administrativo debe contar con respaldos a nivel legales, judiciales, doctrinarios, pero también circunstanciales como lo son actas de directorio, planes de negocio, y estrategias que contengan un plan de desarrollo amplio en el tiempo.

V

¿POR QUÉ LAS ORGANIZACIONES PODRÍAN LLEGAR A OPTAR POR UNA REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN) DE ESTE TIPO?

Habiendo analizado y detallado los cambios legislativos que se vienen desde el 01 de enero de 2023, esto es, todos los servicios -salvo los de Educación, Transporte y Salud- se encontrarán gravados con IVA. Se crea la interrogante de por qué los contribuyentes que ofrecen servicios como los de asesorías, consultorías de gestión, u otros de similar naturaleza, donde prevalece el esfuerzo intelectual sobre el físico y son realizados por personas a raíz de una profesión podrían llegar a migrar a un régimen donde no estarían gravados con IVA.

La respuesta al parecer resulta simple, no es una opción subir sus precios u honorarios en un 19 %²²⁵, dado que muchos de sus clientes, no están dispuestos a pagar un impuesto que no podrán aprovechar y/o que les encarece sus costos.

²²⁵ Artículo 14° del DFL 324- Los contribuyentes afectos a las disposiciones del presente Título pagarán el impuesto con una tasa de 19 % sobre la base imponible.

Es de público conocimiento que el IVA es un impuesto regresivo, esto es, el monto de IVA pagado como fracción del ingreso de cada contribuyente, se observa que la fracción resultante para los contribuyentes de más alto nivel de ingreso es menor que la de los contribuyentes de más bajo nivel de ingreso²²⁶, pero por otro lado es el impuesto que más recauda en Chile hoy en día, así lo ha informado la Dirección de Presupuestos del Gobierno de Chile el año 2022 en su informe²²⁷, en particular ha señalado “La tributación total aumentó 34,1 % real anual, compuesta por un aumento en lo recaudado por concepto del IVA. Entonces podríamos concluir que desde el año 2023 la recaudación debiera aumentar exponencialmente a raíz del nuevo hecho grabado a los servicios”.

Aunque los porcentajes de recaudación de IVA han ido en aumento, es importante señalar que los países de la OCDE en promedio tienen un 10 % de evasión y los países que tienen su tasa más baja es alrededor del 8 %²²⁸. La posición del SII actualmente es rebajar su actual tasa del 20 % de evasión del IVA (que incluso podría llegar al 24 %) a un 14 %, sin embargo, la reorganización (transformación) tributaria analizada en comentario podría llegar a impactar en la tasa de recaudación produciendo un alza, pero totalmente justificada al alero del marco legal.

De todas maneras, resulta interesante plantearse cuáles serán los destinatarios y/o clientes de los potenciales contribuyentes que podrían llegar convertirse en Sociedades de Profesionales, esto por cuanto, el IVA funciona de la siguiente manera:

Todos los contribuyentes afectos a IVA deben recargar dentro de sus servicios y/o ventas la tasa del impuesto (19 %), a esto lo denominados “IVA Débito” el cual el contribuyente debe declarar y pagar en el Formulario 22 cada periodo tributario, pero por otro lado, al momento de adquirir algún servicio o bien que esté afecto a IVA obtiene lo que denominamos “IVA Crédito”, entonces el contribuyente podrá compensar con el “IVA Crédito” su “IVA Débito” al periodo siguiente. A modo de ejemplo señalemos el siguiente caso (con la nueva normativa a aplicar):

- Ejemplo I: Contadores y Abogados SpA adquirió un set de computadores por un valor neto de \$1.000.000 y se encuentra gravado con un IVA (19 %) de \$190.000, lo cual corresponde a un crédito. Luego, se prestaron servicios legales y contables gravados por un valor neto de \$3.000.000 que están afectas a un IVA (19 %) de \$570.000. Así, el débito fiscal resultante es de \$380.000 (\$570.000-\$190.000), monto que debe ser pagado al fisco.

Así nos damos cuenta que el contribuyente (ahora afecto a IVA) deberá pagar \$570.000, esto es, \$190.000 más que antes no tenía planificado ni dispuesto a pagar.

Sin embargo, podemos optar por otro ejemplo donde cambian los montos y el IVA crédito resulta mayor:

²²⁶ Yáñez (2014).

²²⁷ https://www.dipres.gob.cl/598/articles-272692_Informe_PDF.pdf

²²⁸ Base de datos global de estadísticas tributarias, OCDE, 2022.

- Ejemplo II: Contadores y Abogados SpA adquirió un set de computadores por un valor neto de \$3.000.000 y se encuentra gravado con un IVA (19 %) de \$570.000, lo cual corresponde a un crédito. Luego, se prestaron servicios legales y contables gravados por un valor neto de \$1.000.000 que están afectas a un IVA (19 %) de \$190.000. Así, el crédito fiscal resultante en este caso será de \$380.000, monto que lo podrá usar a su favor en periodos tributarios posteriores o en su defecto optar por la devolución anticipada según lo indicado en el Art. 27 bis del DFL 824, por tratarse de bienes de su activo fijo.

A raíz de los ejemplos indicados anteriormente, podemos ratificar que los contribuyentes que no realicen este tipo de reorganización (transformación) y por tanto ser sujetos de IVA a contar del 01 de enero de 2023, podrán tener un riesgo bastante alto en cuanto generar más IVA Débito que Crédito, y por tanto generar efectos financieros adversos o no deseados. Aun así, uno podría determinar y señalar que el IVA Débito finalmente lo recarga en sus clientes y en los casos que esos clientes sean contribuyentes de IVA, podrán utilizar este crédito a su favor. No obstante, resulta importante señalar y destacar que los ingresos y pagos recibidos por las empresas, sobre todo de las PYMES, no son de inmediato, es decir, actualmente las empresas no reciben los flujos de dinero al contado y/o rápido al momento de emitir sus facturas, por tanto, los contribuyentes afectos a este tipo de impuesto no pueden esperar a que sus clientes paguen las facturas para recién pagar el IVA Débito si se ha generado.

Es por ello, que los contribuyentes pueden optar por esta figura de migrar de un régimen de Primera Categoría con una estructura societaria determinada a una donde les permitan estar exentos más allá del tipo de servicios que ofrezcan (siempre señalando que son servicios prestados por personas naturales y que tengan un título profesional) a través de una sociedad de personas, acogidos al régimen de segunda categoría o excepcionalmente poder optar por las normas de IDPC.

Ahora bien, lo último nos invita a analizar cuáles son los requisitos para una sociedad de responsabilidad limitada pueda ser catalogada como Sociedad de Profesional según la normativa. Lo interesante es que el Legislador no contempló ni señaló los requisitos para que una SRL pueda ser catalogada como una Sociedad de profesionales, sino que es el SII a través de diversos Oficios ha señalado como una SRL puede ser una Sociedad de profesionales, a modo de resumen se determinan los siguientes (Circular 50/2022 del SII);

1. Debe tratarse de una sociedad de personas.
2. Su objeto exclusivo debe ser la prestación de servicios o asesorías profesionales.
3. Estos servicios deben ser prestados por intermedio de sus socios, asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación del servicio profesional.
4. Todos sus socios (sean personas naturales u otras sociedades de profesionales) deben ejercer sus profesiones para la sociedad, no siendo aceptable que uno o más de ellos solo aporte capital.
5. Las profesiones de los socios deben ser idénticas, similares, afines o complementarias.

A través del Oficio N° 3245 del año 2022 del SII, se especifica el requisito de los socios respecto a su calidad de “profesional” indicando lo siguiente:

- a. Aquellas realizadas por las personas que tengan un título profesional otorgado por alguna universidad del Estado o reconocida por éste, según las normas de cada actividad profesional: y,
- b. Aquellas realizadas por personas que se encuentren en posesión de algún título no profesional, otorgado por alguna entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.

Lo interesante respecto a este Oficio, es que el SII determina que una persona con un título universitario (Químico farmacéutico) *a priori* no podría ser parte de una Sociedad de profesionales que tenga por objeto realizar asesorías tributarias y contables, sin embargo, señala que si cuenta con estudio como un diplomado sobre tributación y/o actividades afines podría perfectamente cumplir con los requisitos contemplados en la Circular N° 50 del SII.

VI

REORGANIZACIÓN (TRANSFORMACIÓN) COMO CAUSAL DE ABUSO ANTE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA

Antes de señalar que una reorganización (transformación) puede ser denominada como una conducta elusiva, es relevante indicar que las reorganizaciones nunca serán objeto de una conducta elusiva *per se*, esto porque las reorganizaciones siempre estarán sujetas a una legítima razón de negocios. Así lo ha establecido el SII a modo de ejemplo en su Circular N° 45 de fecha 16 de julio de 2001, referente al ejercicio de la facultad de tasación que establece el Art. 64 del CT, al indicar que: “*En todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización (transformación) para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del periodo de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida*”.

Siguiendo en la misma línea, el SII en su Circular N° 50 del año 2022, en específico, en su punto 2.4, nos comenta; “***En principio, el hecho que una sociedad se reorganice o reestructure para tributar como sociedad de profesionales para quedar exenta de IVA por sus servicios, en sí mismo, no configura abuso o simulación en los términos del Art. 4° bis y siguientes del CT, sin perjuicio que las circunstancias concretas del caso puedan modificar esta afirmación. Los contribuyentes señalados en el párrafo anterior y aquellos que, cumpliendo con los requisitos para constituirse como sociedades de profesionales, no iniciaron actividades como tales, podrán, de manera extraordinaria y por única, vez acogerse a la normativa señalada en la Circular N° 21 de 1991 (apartado 2.3.3) con el objeto de ejercer su opción de tributar conforme a las normas de la primera categoría. Este Servicio, mediante resolución, determinará la forma de implementar lo señalado en el párrafo anterior***”.

Entonces, la pregunta que uno debe hacerse es ¿Qué figura podría producir o desencadenar la NGA?, la respuesta es cualquier operación que no esté basada en una legítima razón de negocios o sea una planificación tributaria abusiva.

El profesor Faúndez, nos comenta que una reorganización (transformación) no sería una conducta elusiva, y por tanto no será una planificación tributaria abusiva en los siguientes casos;

- a. Que la reorganización (transformación) empresarial no tenga como consecuencia una planificación tributaria. En este caso, la reorganización (transformación) empresarial revestida de una legítima razón de negocios, puede que no contemple un método destinado a conseguir una disminución o aumento de los impuestos, caso en el cual dicha operación estará desprovista de una planificación tributaria, la que no podría ser cuestionada por el SII.
- b. Que la planificación tributaria sea consecuencia de una reorganización (transformación) empresarial desarrollada bajo una legítima razón de negocio. Esto consiste en que, si la reorganización (transformación) empresarial fundada en una legítima razón de negocios consideró, asimismo, en un segundo plano o como efecto de ella, una planificación tributaria, el beneficio tributario que experimente el contribuyente no resultará cuestionable, lo que se debe a que la planificación tributaria es una consecuencia de la reorganización (transformación) empresarial ligada legítimamente a una gestión empresarial.
- c. Que la reorganización (transformación) empresarial se constituya en el método de la planificación tributaria tendiente a pagar un menor impuesto. Si se acuerda una planificación tributaria destinada a conseguir una disminución en los impuestos, concretando para tal efecto una reorganización (transformación) empresarial cuya razón de negocios fue precisamente pagar una menor carga impositiva, en este caso, la referida reorganización (transformación) será el método para materializar la planificación tributaria, lo que podría ser cuestionado por el Servicio de Impuestos Internos como una elusión tributaria.
- d. Que la reorganización (transformación) empresarial se constituya en un método de la planificación tributaria tendiente a pagar un mayor impuesto. Considerando que en este caso no existirá un perjuicio fiscal, no se generará una contingencia tributaria, por más que esa reorganización (transformación) empresarial carezca de una legítima razón de negocios.²²⁹

Habiendo analizado los puntos anteriores, debemos hacer un *check list* o test de elusión para determinar y señalar que las reorganizaciones de sociedades comerciales que desean transformarse a SRL para así acogerse a un régimen de Sociedad de Profesionales no deberán ser catalogadas como elusivas.

Los puntos A) y B) podemos señalar que se cumplen a cabalidad, ya que la legítima razón de negocios se cumple, toda vez que los clientes de las Sociedades que se verían gravadas con el IVA, no soportarán un mayor valor a sus servicios que reciben ni tampoco este tipo de sociedades estará dispuesta a ocupar sus flujos para pagar el IVA débito que generen cuando los clientes no paguen a tiempo sus servicios.

²²⁹ Faúndez (2016).

En cuanto a los puntos C) y D), el primero podría catalogarse como una conducta elusiva ya que el único objetivo de realizar este tipo de reorganización (transformación) es no estar gravado con IVA, sin embargo, tomando en consideración los puntos A) y B) la decisión de realizar este tipo de operación conlleva un perjuicio económico mayor e importante, que hasta puede determinar la disolución o quiebra de la empresa. Respecto al punto D) en específico no se podría llevar a cabo en este escenario.

CONCLUSIONES

En Chile y el mundo estamos inmersos en una economía global, de mercado, competitiva, donde los clientes (empresas, personas, Estados entre otras organizaciones) van a buscar rendir al máximo sus ingresos y gastos que pudiesen incurrir, esto en resumen lo podemos definir con el concepto de “Economía de Opción”²³⁰. La implementación de políticas públicas por parte del Estado para gravar servicios que anteriormente no se encontraban con un impuesto, invitan a los contribuyentes a analizar estrategias y vías de acción para ser más competitivos frente a sus clientes y así no perder presencia en el mercado. Así es como hasta la fecha más de 12.000 contribuyentes han optado por una legítima razón de negocios y reorganizarse como Sociedades de Profesionales para evitar estar gravados sus servicios con un 19 % de impuestos (IVA).

Es por ello, que a lo largo del presente trabajo hemos analizado cada una de las aristas, elementos, causales, requisitos y escenarios **zanjando a nuestro criterio que este tipo de actuaciones por parte de los contribuyentes no estarían dentro del marco de una conducta elusiva**, según lo indicado por la Norma General Anti elusiva (Arts. 4bis y siguientes del CT).

La conclusión arribada va más allá del simple análisis de la NGA y/o encasillarse de si la reorganización (transformación) es una legítima razón de negocios o no. Se ha determinado su legalidad en razón de la misma conducta que ha realizado el órgano fiscalizador a lo largo del tiempo, esto es, a través de Circulares como son las del año 1991 (N° 21) y la más actual, Circular N°50 del año 2022 y sus Oficios que durante este último tiempo han sido variados, ha tomado una posición de aceptar y validar que los contribuyentes tomen este tipo de actuaciones para evitar el IVA.

Esperamos que la inclusión del IVA a los servicios sea una herramienta de recaudación óptima, y que no presione al legislador o al órgano fiscalizador a tomar medidas excesivas y carentes de juicios técnicos sobre las Sociedades de Profesionales.

Por último y basados en los conceptos y hechos analizados, entendemos que se podría aplicar la NGA en los siguientes casos:

- i. Que se utilice la reorganización (transformación) de empresa, con la única finalidad de forzar la operación real prestada por la sociedad, para cumplir la norma,
- ii. Que la prestación actual, comparada con la anterior, difieran significativamente,

²³⁰ La economía de opción es la posibilidad de elegir entre dos o más fórmulas jurídicas que la ley ofrece, con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos tributarios diferentes, pudiendo todas ellas servir al fin práctico o resultado real que el contribuyente se propone alcanzar.

- iii. Que los servicios no sean materialmente prestados por sus socios,
- iv. Que los servicios prestados por sus socios o colaboradores sean de una magnitud ínfima o no relevante en función del servicio real prestado,
- v. Que los administradores sean terceros, y
- vi. Cualquier maniobra que conduzca a hechos similares a los indicados anteriormente, dado que la norma debe ser de aplicación objetiva y ser arbitrada por sus dueños o asesores.

BIBLIOGRAFÍA

- Faúndez Ugalde, Antonio. (2016). Reorganización (transformación) empresarial y planificación tributaria. *Revista De Estudios Tributarios*.
- Faúndez Ugalde, Antonio. (2021). *Tributación en las reorganizaciones empresariales*. Editorial Tirant Lo Blanch (Santiago de Chile, I edición.)
- Ugalde Prieto, R. (2007). *Elusión, planificación y evasión tributaria*. (2ª ed., Santiago, Editorial Lexis Nexis)
- Vérgara Hernández, S. (2006). *Planificación Tributaria & Tributación*. (Santiago, Editorial Nova Lex)
- Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime: *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Legal Publishing.
- Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago Sentencia Rol 242-2022 (respecto de la no aplicación de NGA por existir norma particular.
- Castro, Víctor y Gormaz, Francisco. Efectos tributarios en las empresas, obtenidos de <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/139607>
- Servicio de Impuestos Internos, Circular 50 de 2022
- Yáñez, José (2014). *IVA: eficiencia y crecimiento*. Centro de Estudios Tributarios, (Santiago de Chile).
- Dirección de Presupuesto del Gobierno de Chile. *Informe Finanzas Públicas, primer semestre del año 2022*, Santiago de Chile. Obtenido de: https://www.dipres.gob.cl/598/articles-272692_Informe_PDF.pdf
- OCDE (2022). *Base de datos global de estadísticas tributarias*.

II

Notas de Actualidad

LEY SOBRE ROYALTY A LA MINERÍA

El 10 de agosto de 2023 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 21.591 (en adelante, la “Ley”), que estableció, con vigencia a partir del 1° de enero de 2024, un nuevo impuesto anual denominado royalty minero y derogó, a partir de la misma fecha, el impuesto específico a la actividad minera contenido en los Arts. 64 bis y 64 ter de la LIR²³¹.

Por su parte, el Servicio dictó instrucciones sobre la materia a través de la Circular N°3 de 2024 (en adelante, la “Circular”), por lo que a continuación revisaremos algunos de sus aspectos más relevantes tanto de la Ley como de dichas instrucciones.

1. INTRODUCCIÓN

El royalty minero, si bien mantiene ciertas similitudes con el derogado impuesto específico a la actividad minera (por ejemplo, en cuanto a los sujetos gravados y a las escalas de tasas progresivas en uno de sus componentes como regla general), presenta también aspectos muy novedosos. Uno de los más importantes, es que el impuesto puede comprender dos tipos de componentes distintos: un componente “ad valorem”, que grava en forma específica a los grandes explotadores mineros de cobre, y un componente denominado “sobre la rentabilidad”, aplicado sobre la renta imponible operacional minera ajustada del contribuyente.

Para la aplicación de uno o ambos de los componentes indicados anteriormente, la Ley distingue según el nivel de ventas de los explotadores mineros, así como los minerales explotados por éstos. La suma de estos componentes corresponderá al royalty minero, el cual se devengará anualmente y deberá ser enterado en arcas fiscales durante el mes de abril de cada año.

2. DEFINICIONES

Antes de comenzar la revisión del impuesto, conviene tener presente las siguientes definiciones que entrega la propia Ley en su artículo 1.

- **EXPLOTADOR MINERO:** toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en

²³¹ Sin perjuicio que, como se señalará más adelante, se mantiene vigente el referido impuesto para aquellos contribuyentes beneficiados con el régimen de “invariabilidad tributaria”.

que se encuentren, excluyendo los pequeños mineros, los mineros artesanales y los pirquineros, a quienes no les aplica la Ley, sino las respectivas normas de la LIR.

- **PRODUCTO MINERO:** la sustancia mineral de carácter concesible ya extraída haya o no sido objeto de beneficio, en cualquier estado productivo en que se encuentre.
- **VENTA:** todo acto jurídico celebrado por el explotador minero que tenga por finalidad o pueda producir el efecto de transferir la propiedad de un producto minero.
- **INGRESOS OPERACIONALES MINEROS:** todos los ingresos determinados de conformidad a lo establecido en el Art. 29 de la LIR, deducidos aquellos que no provengan directamente de la venta de productos mineros, con excepción de los conceptos señalados en la letra e) del N° 4 del Art. 6 de la Ley.
- **RENDA IMPONIBLE OPERACIONAL MINERA AJUSTADA (RIOMA):** la renta líquida imponible del contribuyente (explotador minero), determinada conforme a los Arts. 29 a 33 de la LIR, y ajustada según dispone el Art. 6.
- **MARGEN OPERACIONAL MINERO (MOM):** el cociente que resulte de dividir la RIOMA por los ingresos operacionales mineros del contribuyente (explotador minero), multiplicado por cien.

3. COMPONENTE AD VALOREM

Los explotadores mineros se afectarán con este componente siempre que concurran copulativamente los siguientes requisitos:

- a. Que el promedio sus ventas anuales de productos mineros sea superior al equivalente a 50.000 Toneladas Métricas de Cobre Fino (TMCF).
- b. Que en el ejercicio comercial respectivo hayan efectuado ventas de cobre.

Para determinar si las ventas anuales superan las 50.000 TMCF, el contribuyente deberá considerar el promedio de las ventas anuales de todos los productos mineros de los últimos seis ejercicios comerciales consecutivos, independientemente del producto minero que se trate, añadiendo al cálculo las ventas de sus personas relacionadas.

Por su parte, el valor de una TMCF se determinará de acuerdo con el valor promedio del precio que el cobre Grado A haya presentado durante el ejercicio respectivo en la Bolsa de Metales de Londres, el cual será publicado por la Comisión Chilena del Cobre (COCHILCO), en moneda nacional, dentro de los primeros treinta días de cada año.

Por otro lado, la tasa plana y única de este componente es del 1 % y se aplicará sobre la base imponible, que corresponderá exclusivamente al monto equivalente a las ventas anuales de cobre (y no otros productos mineros) que el explotador minero haya efectuado en el ejercicio respectivo.

Luego, salvo cargos por tratamiento y refinación, no corresponde efectuar deducción alguna a la referida base por concepto de costos o gastos.

Finalmente, de acuerdo con el Art. 2 de la Ley, si en el ejercicio comercial respectivo la RIOMA del explotador minero es negativa, el componente ad valorem corresponderá a la cantidad positiva que resulte de restar a dicho componente el monto negativo de la RIOMA. Con todo, dado que tal ajuste debe ser interpretado en concordancia con lo

dispuesto en el Art. 8, el royalty minero a pagar será el que finalmente se determine por aplicación de este último artículo, ajustando nuevamente el componente *ad valorem*.

4. COMPONENTE SOBRE LA RENTABILIDAD

Para efectos de este componente se debe distinguir, a su vez, entre el componente sobre el margen minero dispuesto en el Art. 3 y el componente establecido en el Art. 4.

Estos tipos de componentes sobre la rentabilidad son excluyentes entre sí, por lo que sólo concurrirá uno de ellos en una situación particular. En concreto, sólo procederá aplicar las normas del componente sobre el margen minero si es que se cumplen los requisitos que indica la norma. En caso contrario, aplicará por defecto la regla general, que es el componente del Art. 4.

4.1. COMPONENTE SOBRE EL MARGEN MINERO

Los explotadores mineros se afectarán con este componente siempre que concurran copulativamente los siguientes requisitos:

- a. Que el promedio de sus ventas anuales de productos mineros, determinado conforme lo instruido anteriormente precedente, sea superior al equivalente a 50.000 TMCF.
- b. Que más del 50 % de las ventas del ejercicio comercial respectivo correspondan a cobre.

Como es posible apreciar, este componente está pensando para la gran minería.

La base imponible del componente sobre el margen minero corresponde a la RIOMA del explotador minero. Dicha RIOMA tiene como punto de partida la RLI de los Arts. 29 a 33 de la LIR, pero debe ajustarse conforme establece el Art. 6 de la Ley, por lo que existen agregados y/o deducciones que deberán incorporarse para efectos del royalty minero.

Por ejemplo, se debe agregar a la base el propio componente sobre la rentabilidad, los gastos de imputación común, los gastos por intereses, pérdidas en ejercicios anteriores y depreciación acelerada del Art. 31 de la LIR, entre otros.

Por su parte, la tasa a aplicar se determinará en base al margen operacional minero que tenga el contribuyente, de acuerdo con las fórmulas establecidas por la ley. De esta manera, la tasa oscilará entre un mínimo de 8 % y hasta 26 %, dependiendo de la situación particular del contribuyente, en función de su MOM.

4.2. COMPONENTE DEL ART. 4

Los explotadores mineros a quienes no les sean aplicable las disposiciones indicadas en el numeral 4.1 anterior, se sujetarán a las tasas que se indican en el párrafo siguiente, aplicadas sobre su RIOMA. De esta manera, la base imponible corresponderá a la RIOMA del contribuyente, ajustada de la misma forma indicada precedentemente.

A su turno, la tasa del impuesto dependerá del promedio de ventas anuales de productos mineros del contribuyente: (i) si el promedio de ventas anuales no excede el valor equivalente a 12.000 TMCF, estarán exentos (ii) Si el promedio de ventas anuales es superior al

equivalente a 12.000 TMCF y menor a 50.000 TMCF, aplicará una tasa marginal entre 0,4 % y 4,4 %; (iii) Si el promedio de ventas anuales es superior al equivalente a 50.000 TMCF, aplicará una tasa determinada en función del MOM, que varía entre un 5 % y un 27,5 %.

5. *LÍMITE DE CARGA TRIBUTARIA MÁXIMA POTENCIAL*

El Art. 8 de la Ley establece un límite de carga tributaria máxima potencial a los explotadores mineros afectos al royalty minero, equivalente al 46,5 % de su RIOMA.

El referido porcentaje disminuirá a un 45,5 %, en caso que el promedio de sus ventas anuales de productos mineros no supere el equivalente a 80.000 TMCF.

La señalada carga tributaria máxima potencial se determinará considerando los siguientes tributos:

- a. El IDPC pagado en el correspondiente ejercicio, determinado conforme a la LIR.
- b. Impuestos finales, considerándose un valor tal que, incluyendo el IDPC, implique una carga tributaria de 35 % aplicada sobre la RLI determinada según las normas de la LIR.
- c. El Royalty Minero, compuesto por el componente Ad Valorem, sobre el Margen Minero y el componente del Art. 4° de la Ley N°21.591, según corresponda.

6. *INVARIABILIDAD TRIBUTARIA*

Los explotadores mineros que tengan vigente un contrato de invariabilidad tributaria por aplicación del Art. 11 ter del Decreto Ley N°600, de 1974, Estatuto de la Inversión Extranjera; de la Ley N°20.026, que establece un impuesto específico a la actividad minera, o de la Ley N°20.469, que introduce modificaciones a la tributación de la actividad minera, señalando que éstos se regirán por las disposiciones vigentes al 1 de enero de 2022, por el tiempo que medie entre la entrada en vigencia de la Ley N°21.591 y la fecha en que finalice la invariabilidad tributaria.

Por lo tanto, para estos contribuyentes “continúa vigente” el derogado impuesto específico a la actividad minera de los Arts. 64 bis y 64 ter de la LIR.

Lo anterior, sin perjuicio de que estos contribuyentes de forma voluntaria puedan acogerse anticipadamente al nuevo royalty minero, caso en el cual se entenderá que renuncian a la invariabilidad tributaria.

PILAR 2: IMPLEMENTACIÓN DE UN IMPUESTO ÚNICO GLOBAL PARA MULTINACIONALES

Con fecha 20 de diciembre de 2021 la Organización para la Cooperación y Desarrollo (OCDE) emitió las reglas para la implementación del Pilar 2. Este pilar se encuentra dentro de las distintas medidas que ha tomado el organismo las cuales buscan evitar la erosión de la base fiscal de los distintos países. 137 países y jurisdicciones que integran el Marco inclusivo sobre BEPS (*Base Erosion Profits Shifting*) de la OCDE y el G-20 firmaron este acuerdo, dentro de los cuales se encuentra Chile.

Estas medidas adoptadas por la comunidad internacional se hacen necesarias toda vez que producto de la digitalización y globalización de la economía se han generado nuevos desafíos para que los países logran aplicar una tributación a los grandes grupos multinacionales, y así evitar que producto de reorganizaciones tributarias agresivas puedan obtener mejores beneficios fiscales. El Pilar 1 consistió en identificar las reglas para la atribución de base imponible en una economía global y digitalizada entregando a los países del mercado nuevas potestades tributarias. El Pilar 2, como segunda medida para implementar la aplicación de las reglas GloBE (*Global Anti Base Erosion*), se trata de la instauración de un impuesto mínimo mundial aplicable a las sociedades, de tasa 15 %. Este impuesto mínimo será aplicable, en una primera instancia, a aquellas empresas multinacionales cuyos ingresos superen los 750 millones de euros²³², y su objetivo final es impedir el traslado de beneficios a regímenes o jurisdicciones de baja o nula tributación²³³.

Este acuerdo suscrito por Chile requiere de la incorporación en nuestra legislación y en los Convenios tributarios de normas que permiten que, aquellos países fuente o residentes puedan gravar la renta generada por estas empresas multinacionales en caso de

²³² “Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy- Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponible en: < <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/782bac33-en.pdf?expires=1705074423&id=id&accname=guest&checksum=7091CEEAF4A4C42C5B147545C25909E9> > [fecha de consulta: 10 de enero de 2024]. Ver página 8 para mayores detalles respecto a requisitos.

²³³ Romano, Álvaro (2020). “La Fiscalidad de la economía digital”, Revista de Estudios Tributarios, N°24, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile (Santiago). Disponible en: < <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/download/60705/64475/206652> > [fecha de consulta: 10 de enero de 2024].

no cumplir con la tasa mínima global que, en otras circunstancias por aplicación de los propios Convenios, se hubieran encontrado limitados en gravar.

Es así como en el mes de septiembre de 2023 las negociaciones entre los distintos países para adoptar las medidas del Segundo Pilar tuvieron como resultado el “Convenio Multilateral para facilitar la implementación del Pilar Dos Sujeto a la Ley Tributaria²³⁴”, el cual se encuentra disponible para que los distintos países lo suscriban, e incorporen a sus legislaciones.

Las preocupaciones derivadas de la implementación de este impuesto mínimo global no han sido pocas. Varios países en vías de desarrollo han manifestado su preocupación en cuanto creen que estas medidas afectan la soberanía en la toma de decisiones en materia de políticas económicas de cada país, dado que las jurisdicciones son libres de establecer ciertos incentivos de carácter fiscal para lograr la atracción de inversionistas. Casos ejemplares pueden ser los de Luxemburgo e Irlanda quienes, incluso al suspender la aplicación de sus beneficios tributarios, han logrado retener a las compañías que se alocaron en dichas jurisdicciones.

1. REGLAS PROPUESTAS POR EL PILAR 2

Para lograr el objetivo buscado, el cual corresponde a este impuesto mínimo global, se establecieron 4 reglas a seguir para implementar lo anterior²³⁵. Estas corresponden a:

(i) *Income Inclusion Rule*, o en español, regla de inclusión en la renta.

Esta regla aplicaría a las empresas multinacionales cuando se compruebe que las rentas obtenidas por sus subsidiarias se encontraron exentas de tributación, o bien no tributaron con el impuesto mínimo global establecido.

De encontrarse en dicha circunstancia, el estado residente de la casa matriz tendrá derecho a gravar dichas rentas, agregándose a la base imponible de la sociedad controladora del grupo, los montos correspondientes. Se consideran excluidos en la aplicación de esta regla las instituciones sin fines de lucro y organismos internacionales.

(ii) *Switch Over Rule*, o regla de reversión de exención.

Esta regla busca que, aquellos Estados que otorgan exenciones en la aplicación de mecanismos para evitar la doble imposición, y de no haber sido gravada la renta de acuerdo al impuesto mínimo global, podrá optar por gravar la renta generada y entregar un crédito respecto al impuesto pagado.

²³⁴ Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule” Disponible en: <<https://legalinstruments.oecd.org/api/download/?uri=/private/temp/79f8cdee-5501-440f-bd6b-4bb51daf4d8b.pdf&name=MLI%20STTR%20-%20Booklet%20-%20en.pdf>> [fecha de consulta: 10 de enero de 2024].

²³⁵ Romano, Álvaro (2020).

(iii) *Subjet to Tax Rule*, o regla de sujeción a imposición.

La aplicación de esta regla correspondería para aquellas entidades relacionadas que, respecto a rentas pasivas como lo son intereses y royalties, puedan no aplicar las disposiciones establecidas en un Convenio de Doble Tributación, si la jurisdicción del otro Estado no grava dichos pagos con la tasa mínima global aplicada. Siguiendo mismo sentido, las retenciones realizadas por los contribuyentes deberán tomar en consideración la tasa mínima global, y no aquella vigente en el CDTI.

(iv) *Undertaxed Payment Rule* o Regla sobre pagos sub gravados.

En el caso de realizar un pago a un relacionado, el cual no se encuentre gravado con el impuesto mínimo global, se obliga a la entidad pagadora a incluir la renta en su base imponible. Esta norma es una alternativa a la aplicación de la regla (i) sobre inclusión de renta, dado que de aplicarse ambas de manera copulativa, dicha renta se encontrará sujeta a doble imposición²³⁶.

2. IMPLEMENTACIÓN DE LAS MEDIDAS DEL PILAR 2 EN CHILE.

En nuestro país, las medidas destinadas a la implementación de este Pilar son un compromiso internacional ya adquirido, pero han sido poco abordadas por parte de la autoridad fiscal. Los proyectos de reforma tributaria presentados durante los años 2021 y 2022 tampoco establecían un modelo de adecuación frente a la normativa del Pilar 1 y 2 de manera clara.

El SII, como organismo encargado de la fiscalización en el pago de los impuestos informó que, dentro de su plan de cumplimiento para el año 2023 y con respecto al seguimiento de grandes grupos empresariales, principalmente en sus medidas destinadas a la prevención, facilitación y colaboración para la fiscalización, su plan de acción incluye “*Participar en las mesas de trabajo del FTA-OCDE para la implementación de acciones referidas al Pilar 2 sobre pago mínimo de impuesto a los Grupos Empresariales Multinacionales*”²³⁷.

Mayores medidas en la implementación de este acuerdo no han sido formalizadas por parte del Estado o la autoridad fiscal, pero en virtud de la dictación del “Convenio Multilateral para facilitar la implementación del Pilar Dos Sujeto a la Ley Tributaria” deberán ser prontamente adoptadas dentro de la política fiscal de Chile.

²³⁶ Ver también Mahu, Pablo (2021). “Impuesto Mínimo Global: Reglas “GloBE” y Pilar Dos de la OCDE”, International Fiscal Association Chile (Santiago). Disponible en: < <http://www.ifachile.cl/2021/09/08/columna-impuesto-minimo-global-reglas-globe-y-pilar-dos-de-la-ocde/> > [fecha de consulta: 10 de enero de 2024].

²³⁷ Ver Plan de cumplimiento tributario en el siguiente enlace: <https://www.sii.cl/destacados/pgct2023.pdf>

III
Jurisprudencia Judicial
y Administrativa

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

“Sumup Chile SpA con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Stgo Oriente” RIT VD-18-00023-2021, 4º TTA, 14/02/2023

Materia: Operadores de medios de pago electrónicos – Comprobantes de pago –
Vulneración garantías fundamentales.

El 4º TTA rechaza el reclamo por vulneración de derechos interpuesto por el contribuyente en contra de las Resoluciones N°176-2020 y N°76-2021 del SII en virtud de las cuales se imparten instrucciones en relación a la emisión del comprobante o “recibo de pago” generado en transacciones pagadas a través de medios electrónicos como sustituto de la boleta, tanto electrónica como papel y boletas no afectas o exentas. El reclamo se fundamenta en que, por medio de resoluciones señaladas, el SII impondría diversas cargas y obligaciones que vulneran sus derechos consagrados en el N°14 del Art. 8 bis del CT, así como las garantías constitucionales establecidas en los N°s 21, 22 y 24 del Art. 19 de la CPR.

En primer lugar, el tribunal dispone que el reclamo por vulneración de derechos no es el medio idóneo para reclamar toda vez que, atendido el carácter de acto administrativo de las resoluciones, el reclamante tenía otras vías para solicitar sean dejadas sin efecto, ya sea mediante la vía administrativa, cuyo procedimiento se encuentra regulado en el Capítulo IV, de la Ley N°19.880, “Revisión de los actos administrativos”, o la vía jurisdiccional, mediante una acción de nulidad de derecho público, por ejemplo, u otra que le permitiera obtener que las referidas Resoluciones fuesen dejadas sin efecto, pero en todo caso, siempre mediante un juicio de lato conocimiento y no mediante un procedimiento cautelar, por cuanto no puede el procedimiento por vulneración de derechos ser transformado o desviado para constituir un recurso subsidiario o supletorio de los recursos ordinarios que la ley ha establecido

Sin perjuicio de lo anterior, y en relación con el fondo del asunto, en específico con la alegación que el SII no contaría con las facultades legales para darle al comprobante o recibos de pago en operaciones de venta y servicios un valor mayor al dado por la ley, el TTA estima que fue la Ley N°20.727 de 2014 la que le otorgó a los comprobantes o recibos generados en transacciones pagadas a través de medios electrónicos el valor de boleta de ventas y servicios. Por otra parte, la discusión planteada por la reclamante en orden a que la expresión “tendrán el valor” de boleta de ventas y servicios utilizada en el Art. 54 de la LIVS, es distinta a la expresión “corresponderá” a una boleta de ventas y

servicios, que es utilizada en la Res. N°176-2020, es más bien semántica y dichos conceptos no son contradictorios entre sí y tampoco contradicen el espíritu de la modificación legal. De esta forma, ha sido la ley quien ha otorgado a los comprobantes de pago de ventas y servicios el valor de boleta, y el SII solo ha regulado la forma en que los sistemas deben estar integrados y el formato en que los comprobantes deben ser extendidos. En cuanto a que el SII no contaría con las facultades para establecer la obligatoriedad de emisión del comprobante de ventas y servicios, dispone el TTA que la obligatoriedad de la emisión de comprobantes de ventas y servicios ha sido impuesta por ley y no por el SII, entidad que mediante las resoluciones reclamadas solo ha regulado la forma en que estos comprobantes de venta y servicios deberán ser emitidos.

En relación con la alegación relativa a que la forma en que el SII obliga a los administradores u operadores de medios de pago electrónico a inscribirse en el registro especial y enviar diariamente la información requerida, no cumple con las formalidades legales, dispone el TTA que existe un porcentaje importante de contribuyentes que no emite boletas cuando la venta es pagada con tarjeta de crédito y débito, evadiendo el pago de IVA, el que, no obstante, es cobrado y está incluido en el valor de venta que paga el comprador, por lo que la información requerida resulta necesaria para fiscalizar que los establecimientos comerciales que realizan ventas mediante este sistema de pago cumplan efectivamente con la obligación de emitir las correspondientes boletas o facturas que impone la LIVS. Además, la información solicitada corresponde solo a las liquidaciones realizadas por estos POS al comercio por transacciones pagadas con tarjeta de crédito o débito, no así los antecedentes que pudieran servir para individualizar a los titulares de las tarjetas que han efectuados los pagos.

En cuanto que el SII no contaría con las atribuciones legales para dictar normas en materia de operación de medios de pago, el TTA señala que al dictar las resoluciones no hizo más que dar cumplimiento a lo dispuesto en el Art. 54 de la LIVS, que de manera expresa indica “(...) ambos sistemas tecnológicos deberán estar integrados en la forma que establezca el SII mediante resolución” (...), norma legal que por lo demás no hace sino recoger las facultades que ya tiene el Director del SII según lo dispuesto en el Art. 1° de LOC del SII, Art. 7° letras b) y p), y Art. 6°, letra A.- N°1 del CT.

En lo relativo a que el SII impone a la reclamante la carga de identificar la calidad de contribuyente de IVA de los usuarios de los terminales, así como la calidad de venta de bien o servicio de cada transacción, el tribunal dispone que lo que se busca con las instrucciones impartidas, es que los lectores de tarjetas proporcionados cuenten con las herramientas técnicas necesarias para que los comercios puedan efectuar dicha distinción.

En cuanto a la arbitrariedad de los actos reclamados, el TTA señala que es posible establecer que las Resoluciones reclamadas tienen un motivo o razón lógica que las fundamentan y justifican, cual es facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de la obligación de emitir sus boletas de ventas y servicios, evitar la duplicidad de documentos tributarios y combatir la evasión, motivaciones que en ningún caso son ajenas a las previstas por la ley, sino que por el contrario, se encuentran en armonía con éstas y buscan implementar la forma en que se debe de cumplir lo mandato por la ley.

En relación a la vulneración de los derechos consagrados en el Art. 19 N°21 de la CPR, el tribunal dispone que dichas normas establecen a la ley como excepción o límite al derecho que se garantiza, al señalar “salvo los casos previstos en la ley” y “respetando las normas legales”, y como ya se indicó, la adecuación de los sistemas se efectuó en virtud de las Resoluciones según mandato legal, se configura la excepción que establece tanto el Art. 19 N°21 de la Constitución, como el Art. 8 bis N°14 del CT.

En cuanto a la vulneración del derecho consagrado en el Art. 19 N°22 de la CPR, el reclamante indica que las Resoluciones reclamadas son discriminatorias, ya que imponen obligaciones que no son legalmente exigibles y hace más gravosa y compleja su actividad, entregando además un beneficio a los contribuyentes de IVA, ya que los liberaría de la obligación de emitir boleta y registrar la información que requiere el registro de compra y venta. Sin embargo, el tribunal estima que, del análisis de los antecedentes, no se advierte tal discriminación, toda vez que las Resoluciones son de carácter general, que se aplican a la totalidad de las entidades procesadores e intermediarios de medios de pago, sin excepción. Por otra parte, siempre el obligado a la emisión de la boleta es el comercio, y las referidas entidades procesadoras de pago lo que deben hacer es ajustar los formatos y contenidos de los comprobantes de pago electrónicos o *voucher* emitidos por sus máquinas de pago electrónicos, de tal forma que contengan la información necesaria para identificar a su emisor y enviar un resumen diario de la información de transacciones realizadas por los contribuyentes comercios, según el formato, garantizando el anonimato de toda información sobre los consumidores finales.

En cuanto a la vulneración del derecho consagrado en el Art. 19 N°24 de la CPR por la excesiva suma de dinero que debería disponer para adecuar su negocio a las obligaciones impuestas por la Resoluciones, el tribunal indica que el hecho de deber invertir en el negocio a fin de mejorar el servicio y adecuar los sistemas a las normas establecidas, en ningún caso tiene el carácter de tributo o expropiatorio.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

**“Garetto Vives y otros con Servicios de Impuestos Internos
Dirección Regional - (LTE)”
ROL 242-2022, ICA Santiago, 09/03/2023**

Materia: Norma General Antielusión – Art. 63 LIHD (NEA) – Buena fe en materia tributaria.

La ICA de Santiago rechazó el recurso de apelación presentado por el SII, confirmando la sentencia de primer grado del 1° TTA de la Región Metropolitana, que acogió el reclamo tributario deducido por los contribuyentes en contra de las Liquidaciones del SII por concepto de diferencias de Impuesto a las Herencias y Donaciones.

El SII alegó que existieron obligaciones contraídas por los futuros herederos y el causante, que corresponderían a maniobras realizadas con el objeto de encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, cuestionando además la edad del causante, a la fecha que se contrajeron las obligaciones.

La ICA confirma la sentencia de primera instancia, y señala que el Servicio no pudo desvirtuar la prueba presentada por los reclamantes que acreditan tanto la existencia de las obligaciones como su cumplimiento parcial y, en la parte que las obligaciones no se alcanzaron a cumplir por sobrevenir el fallecimiento del causante, los reclamantes reconocieron que dichas sumas no se habían pagado, de lo que quedó constancia en autos. Agrega que, el argumento del SII en cuanto a que las obligaciones contraídas a sus 71 años sean cuestionables, debe ser desestimado, ya que de conformidad con nuestro ordenamiento jurídico son capaces todos aquellos que la ley no declara incapaces, siendo plenamente capaz un hombre de 71 años para disponer de lo suyo.

En relación con lo medular del asunto debatido, es decir, la existencia de maniobras realizadas con el objeto de encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia con la finalidad de la determinación del impuesto de la LIHD, indica la ICA que comparte los criterios del juez de fondo, en el sentido que no es aplicable al caso la NGA, por existir una NEA, así como por no estar vigente la NGA a la fecha de los hechos, sin perjuicio que los principios inspiradores de dicha norma son principios generales relevantes en materia tributaria, siendo el más importante el principio de la buena fe, no vislumbrándose en la especie que los reclamantes hayan carecido de buena fe al momento de celebrar los actos y contratos impugnados por el SII, lo que fueron suscritos en uso del principio de la autonomía de la voluntad con casi seis años de antelación a la fecha del fallecimiento.

En relación con la carga de la prueba, se señala que, en virtud del Art. 63 de la LIHD, le correspondía al SII probar los hechos que se encuadran dentro de la discusión en aplicación concreta de los principios inspiradores de la NGA, lo que son de referencia fundamental para dar sentido y alcance a las disposiciones involucradas, aun cuando la NGA no haya estado vigente a la época de los hechos, ya que en el caso existe una suerte de imputación, en donde se señala que se utilizaron maniobras deliberadas para reducir la carga tributaria.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

**“Sociedad Marítima de Inversiones S.A con S.I.I.*”
ROL 5389-2018, CS, 27/03/2023**

Materia: Tributación venta de acciones – Art. 107 de la LIR – Régimen general de tributación.

La ECS acogió el recurso de casación en el fondo deducido por el reclamante en contra de la sentencia de la ICA que confirmó la de primer grado, que, a su vez, rechazó el reclamo deducido en contra de la Resolución del SII que desestimó la pérdida declarada como afecta a régimen general de IDPC y, niega lugar a la devolución por concepto de PPUA.

El recurso, según se señala en la sentencia, se estructura sobre la base de impugnar lo decidido sosteniendo que a las pérdidas obtenidas en la enajenación de acciones materia de autos, se le debió aplicar el régimen general de tributación establecido en el Art. 20 N°2

de la LIR, como consecuencia lógica de no haberse verificado en la especie la totalidad de los presupuestos que copulativamente exige el legislador para atribuir el régimen de excepción en el Art. 107 N°5 de la misma ley, en su texto vigente para el AT 2012.

Señala que, el Art. 107 de la LIR, en su redacción vigente a la época, establece un beneficio tributario que favorece a las rentas obtenidas en la enajenación de acciones emitidas por S.A.A., que tengan presencia bursátil al momento de efectuarse su venta, siempre que la operación se realice en una bolsa de valores del país, autorizada por la SVS; en un proceso de OPA o; en el aporte de valores acogido a lo dispuesto en el Art. 109 de la LIR. Tales requisitos son generales y deben concurrir copulativamente para que sea procedente el beneficio tributario. Misma lógica es la que impera respecto del supuesto contenido en el N°5 del Art. 107, es decir, resulta indispensable que su enajenación se haya efectuado en una bolsa de valores autorizada por la SVS; en una OPA o en el aporte de valores acogido al Art. 109.

En el mismo sentido, del análisis del numeral 1° del Art. 107 de la LIR, se puede concluir que los requisitos exigidos para que una enajenación de acciones se puede acoger al régimen tributario excepcional previsto, son generales y copulativos respecto de todas las enajenaciones de acciones efectuadas por una S.A.A. constituidas en Chile con presencia bursátil, por lo que necesariamente deben verificarse en su totalidad, independiente del resultado de utilidad o pérdida de la operación. Es por esto que, se descarta la diferenciación que el SII pretende establecer con la finalidad de afectar las pérdidas obtenidas en la enajenación de acciones, en bolsa o fuera de ella, al régimen tributario de excepción en cuando ello se aparta del verdadero sentido y alcance de la norma.

Que, en el caso, no encontrándose acreditados los supuestos de hecho que permitirían configurar cada uno de los requisitos copulativos exigidos en la letra a) del N°1 del Art. 107 de la LIR para la aplicación del tratamiento tributario de excepción, el actuar del SII en orden a aplicar la normativa de excepción y desestimar la pérdida afecta al régimen general de IDPC, junto con denegar la devolución no se ajustó a derecho.

La sentencia se acordó con el voto en contra de los Ministros Sres. Brito y Llanos, quienes estuvieron por rechazar el recurso, en cuanto, si bien en el caso de autos la enajenación de acciones, no se llevó a cabo en ninguno de los escenarios ya indicados, el Art. 107 N°5 de LIR expresamente estipula que: “Las pérdidas obtenidas en la enajenación, en bolsa o fuera de ella, de los valores a que se refiere este artículo, solamente serán deducibles de los ingresos no constitutivos de renta del contribuyente”, de lo que se colige que no obstante que en la especie la venta de las acciones fue realizada fuera de bolsa, dada su naturaleza, y en cuanto éstas fueron emitidas por sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil, y fueron adquiridas por un aumento de capital de la sociedad anónima abierta con presencia bursátil, resultaba plenamente aplicable la tesis contenida en la resolución reclamada.

“TERSAINOX SpA con Servicio de Impuestos Internos – XIX Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte del Servicio de Impuestos Internos”

ROL 91-2020, ICA Santiago, 11/04/2023

Materia: Acto propio – Extensión fundamentos de los actos administrativos terminales.

La ICA de Santiago rechazó el recurso de apelación presentado por el SII, confirmando la sentencia de primer grado del 2° TTA, que acogió la reclamación deducida por el contribuyente, ordenando que se modifique la Resolución emitida por el SII en el año 2017, en lo tocante al monto acreditado como pérdida tributaria y la suma que se ordenó devolver por concepto de PPUA, respecto del AT 2016.

El SII funda el recurso de apelación en aquella parte en que el tribunal *a quo* tuvo por acreditadas sumas correspondientes a ciertas cuentas de gastos, que el SII indica que no son necesarios para producir la renta. La ICA destaca que, el SII centra sus esfuerzos argumentativos en lo determinado en una Liquidación, emitida en el año 2019, que se refiere al mismo contribuyente y al mismo periodo tributario, pero que no es el acto administrativo reclamado en la presente causa.

Respecto a dicha Liquidación, la ICA indica que el contribuyente en ningún momento reclamó contra dicho acto administrativo en el procedimiento de autos, no siendo acompañado en primera instancia, agregando que, en el procedimiento de autos, se reclamó contra la Resolución. Asimismo, sostiene que la Liquidación no se acompañó legalmente a la causa en primera instancia por parte del SII, aun cuando fue dicho Servicio quien alegó su extensión a la presente causa al responder el traslado del recurso de reposición contra la interlocutoria de prueba y, de igual forma, no acompañó en segunda instancia.

Por último, la ICA indica respecto de una cuenta de resultado, que, como reconoce el propio SII, corresponde a la partida que, principalmente, dio origen a la pérdida tributaria, en el proceso de fiscalización seguido por el AT 2016 (con posterioridad a la emisión de la Resolución reclamada), estimó que dicho gasto estaba conciliado, razón por la cual debe estarse al criterio técnico manifestado por el órgano competente -como hecho sobreviniente- por cuanto recoge la posición del Servicio, quien debe aceptar los efectos jurídicos de sus propios actos.

La causa se encuentra firme y ejecutoriada.

“Inversiones Capital Global S.A. con SII, Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro”

ROL 197-2021, ICA de Santiago, 14/04/2023

Materia: Ventas Indirectas – CDI Chile y España.

La ICA de Santiago acogió el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente, compañía constituida con arreglo a las leyes de España, en contra de la sentencia de primer grado que rechazó el reclamo deducido, confirmando la Resolución que denegó la devolución solicitada por el reclamante a título de IA.

Comienza su razonamiento la ICA, exponiendo que, el fallo de primer grado plantea que la letra b) del párrafo 4 del Art. 13 del CDTI entre España y Chile dispone que las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación de acciones de una sociedad residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante si el perceptor de la ganancia ha poseído, en cualquier momento, dentro del periodo de 12 meses precedentes a la enajenación, directa o indirectamente, acciones u otros derechos consistentes en un 20 % o más del capital de esa sociedad. Concluye que la participación en las sociedades chilenas, que corresponde al activo subyacente que se enajena, es superior al 20 % de participación indirecta en la enajenante y que es la reclamante, quien obtuvo una ganancia de capital por la enajenación de las acciones de las sociedades constituidas en el otro Estado Contratante, por lo que la operación puede ser gravada en Chile, sin límites. Indica que, en el caso de marras se cumplirían los presupuestos de la norma indicados en la norma del CDTI, pudiendo la operación ser gravada sin límites en Chile, descartando la aplicación del párrafo 5 del Art. 13, que solo operaría cuando no se contemple una norma específica en los cuatro párrafos anteriores, que no sería el caso.

El recurso de apelación deducido por el contribuyente, se fundamenta, principalmente, en que el párrafo 4 se refiere a enajenación de acciones en sociedades que residan en el Estado Contratante distinto de aquel en que reside el perceptor de la ganancia, por lo que la enajenación no corresponde a la operación que dio origen a la solicitud de devolución que recae en la enajenación de acciones en una sociedad española, efectuada por un español y cuyo perceptor de la ganancia también es español, realizándose entonces una errónea aplicación del CDTI, integrando en su análisis aspectos de la normativa local para recalificar la operación en una no contemplada especialmente en el Art. 13 del CDTI, configurando un hecho gravado que no ha sido incluido en dicha norma, sosteniendo el tribunal que el párrafo 4 se refiere a ventas indirectas, sin mayor razonamiento, en circunstancias que debe aplicarse el párrafo 5, según el cual la operación solo queda afecta a tributación en el país de residencia del enajenante, es decir, España. De esta forma, manifiesta que la interpretación del tribunal de primer grado respecto de que procede, en virtud de lo dispuesto en el Art. 13, párrafo 4, letra b) el CDTI, del Art. 58 de la LIR, sobre ventas indirectas, constituye un error jurídico, que vulnera las reglas interpretativas de dicho Convenio y de la Convención de Viena.

La ICA señala en primer lugar que, el legislador en la letra a) del inciso tercero del Art. 10 de la LIR, regula la potestad tributaria sobre las rentas que generen no domiciliados ni residentes en Chile respecto de las enajenaciones de ciertos títulos o derechos representativos del capital de una entidad constituida en el extranjero, cuando todo o parte del valor de ésta reside en activos chilenos, los cuales son considerandos activos subyacentes, la que sería la situación de hecho que se configura en el caso sobre que versa la reclamación.

Señala que la normativa sobre transferencias indirectas en nuestra legislación solo tuvo límites definidos, en términos más o menos completos, en virtud de las reformas introducidas por la Ley N°20.630 del año 2012, en circunstancias que el CDTI entre Chile y España fue firmado en julio de 2003. De esta forma, históricamente las ganancias

obtenidas por ventas de acciones de sociedades extranjeras con activos subyacentes en el país efectuadas por no residentes en Chile no pagaban IA, consagrándose las primeras normas de ventas indirectas, de manera más precaria, en la Ley N°19.840 (23.11.2002), en época más o menos coetánea con la celebración del CDTI entre Chile y España. En razón de lo anterior, estima pertinente sostener que la afirmación del fallo de primer grado en el sentido que, “la correcta interpretación de la norma del Art. 13 Párrafo 4 letra b) del Convenio, es precisamente regular este tipo de situaciones conocidas como ventas indirectas (...)” resulta errada, puesto que de haberse llevado a cabo la operación sobre que versa el reclamo a la época de la celebración del CDTI, no habría pagado IA (pues la Ley N°19.840 no cubría dicha hipótesis), mal podría sostenerse que el CDTI haya pretendido que la venta o transferencia indirecta constituyera un hecho gravado.

Agrega que, en consideración a que Chile forma parte de la OCDE desde el 2010, y que desde antes ha utilizado su modelo en lo que a CDTI se refiere, es necesario recurrir a él y las modificaciones que se han introducido en los CDI celebrados, habiéndose reconocido por el propio SII que los comentarios que acompañan el modelo de convenio reflejan el conceso internacional sobre la materia y pueden servir como parte de los medios de interpretación de los convenios suscritos. Señala que es posible concluir, en primer lugar que, atendido que las normas del modelo del convenio de la OCDE no le otorgan jurisdicción al país de la fuente de la renta para gravar la venta directa de acciones, tampoco podrían estimarse gravadas las ventas indirectas, sin perjuicio que, en todos los tratados suscritos por Chile, se han solicitado modificaciones estructurales al modelo, y en virtud de lo anterior, el efecto de los CDTI en la aplicación de las normas de venta indirecta debe analizarse a la luz del contexto, alcance y finalidad de las modificaciones que Chile ha negociado. Específicamente, en relación con el Art. 13 de los CDTI, norma sobre ganancia de capitales, existe un elemento común que radica en que en todos los casos en que se ha negociado cambios al modelo OCDE se deja claramente establecida la jurisdicción tributaria de Chile para gravar la venta directa de acciones constituidas en el país, como es el caso del párrafo 4 del CDTI con España.

De esta forma, el residente en España que obtiene ganancias por la enajenación de acciones de una sociedad española no puede ser gravada en Chile con IA aun cuando los activos subyacentes de esa sociedad española cuyas acciones se venden, sean acciones de una sociedad residente en Chile, pues el precepto no regula esa situación, la que tampoco estaba regulada en la legislación interna a la época de la celebración del CDTI como para que se justifique sostener que la modificación al modelo OCDE lo fue para estar en armonía con esa legislación interna.

Atendido el origen de su dictación y contenido, las normas de venta indirecta chilenas pueden ser catalogadas como normas específicas de control sobre ventas directas establecidas a nivel de ley interna, que por su carácter deben interpretarse en sentido restrictivo.

Agrega que, en otros casos en que Chile ha suscrito CDTI, como es el caso de Argentina en el 2016 y Uruguay en el 2019, en ambos se ha convenido de manera expresa que el Estado de la fuente puede gravar las transferencias indirectas, lo que demuestra que un hecho gravado de tal naturaleza debe de manera necesaria acordarse de forma explícita entre las partes que suscriben un CDTI.

A la fecha de redacción de este resumen, se encuentra pendiente la resolución del recurso de casación interpuesto por el SII.

**“Liebherr Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos
XV DR Stgo Oriente - (LTE) -Vuelve a Tabla”
ROL 292-2022, ICA de Santiago, 04/05/2023**

Materia: Acto propio – Revisión pérdida de arrastre.

La ICA de Santiago acoge el recurso de apelación deducido por el contribuyente, acogiendo en definitiva la reclamación en contra de la Resolución del SII que denegó la devolución solicitada.

Señala que, conforme a los antecedentes que han sido presentados por la apelante, durante el año 2019, SII realizó una fiscalización que tuvo por objeto la revisión de las pérdidas acumuladas desde el año 2008 al año 2016, inclusive, actividad fiscalizadora que fue iniciada mediante Citación. Agrega que, como resultado de dicha fiscalización, el SII reconoció de forma explícita que la totalidad de las partidas citadas fueron conciliadas, lo que incluye la Partida N°1, referida a la pérdida de arrastre. De esta forma, también se acreditó que durante el ejercicio correspondiente al AT 2014, objeto específico de la reclamación, no hubo rentas que generasen impuestos a pagar que debiesen ser imputados a los PPM pagados por la sociedad.

Que, como consecuencia de aquello, se permite concluir fehacientemente que el SII revisó y validó el resultado tributario del ejercicio, es decir, que la reclamante registró una pérdida tributaria, y a su vez tenía pérdidas de arrastre en el AT 2014. Por lo tanto, en esta causa, el Servicio, no puede desconocer sus actos propios, aun cuando esta fiscalización haya sido posterior al AT 2014, ya que el foco de revisión fue la misma “Pérdida de Arrastre”. Así, producto de la existencia de la pérdida tributaria (y la no existencia de rentas, ni impuestos a pagar), y habiendo efectuado durante el año 2013 PPM y, teniendo, además, crédito por gastos de capacitación, se determina que la reclamante tiene derecho a obtener la devolución de los PPM pagados y el crédito registrado.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

**“TNT Express Chile Limitada con Servicio de Impuestos Internos,
Dirección de Grandes Contribuyentes”
ROL 30-2021 / 29-2021, ICA de Santiago, 10/05/2023**

Materia: Concepto de *Goodwill* – Gasto tributario – Legítima razón de negocio.

La ICA de Santiago acogió el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente que rechazó el reclamo tributario, y se decide que se acoge la reclamación, dejando sin efecto la Liquidación del SII.

Como consecuencia de la reorganización empresarial llevada a cabo en el año 2010 que comprendió un total de 17 empresas, el SII concluyó que no resulta procedente aceptar el *goodwill* tributario determinado por el contribuyente.

Sobre el respecto, la ICA señala que, la reorganización empresarial del contribuyente se acredita con el mérito de los antecedentes acompañados a la causa, pues la compraventa de acciones realizada mediante escritura pública acredita las operaciones y el precio pagado por las acciones adquiridas. En dicho documento se explica la forma en que las partes acuerdan el precio, el desglose del mismo y los criterios de ajuste para su determinación.

Indica que, sin perjuicio de lo anterior, el concepto de *goodwill* no se identifica con el gasto tributario, razón por la cual no es procedente exigir al contribuyente una legítima razón de negocio en relación a las operaciones que lo generan. En efecto, el *goodwill* se origina cuando una entidad que posee un valor que no es directamente atribuible a sus activos o pasivos, es fusionada con otra empresa u otra entidad adquiere el 100 % de su propiedad (fusión impropia) de modo que la inversión efectuada en la sociedad que desaparece es superior al valor libro de los activos y pasivos de la misma. Como señala la doctrina, la operación se explica en términos simples cuando se “compra caro” pues los recursos y obligaciones de la entidad que deja de existir reflejan un valor menor a la inversión efectuada para adquirirla.

Concluye que, considerando la documentación acompañada y los montos señalados previamente, el *goodwill* tributario fue correctamente determinado y acreditado por el contribuyente, al igual que las cuentas asociadas sobre “Amortización goodwill tributario” y “Corrección monetaria goodwill tributario” respecto del AT 2011.

A la fecha de redacción de este resumen se encuentra pendiente de resolución el recurso de casación deducido por el Servicio.

En la causa 29-2021, en sentencia de la misma fecha respecto del mismo contribuyente, la ICA decide tener por justificadas las cuotas deducidas por concepto de *goodwill* en los AT 2014 y 2015, en virtud de lo fallado en la causa 30-2021, considerando que el reproche del ente público tiene por fundamento el *goodwill* del año comercial 2010, sin haber cuestionado el monto de los PPM o el crédito por gastos en capacitación declarado por el contribuyente, por lo que corresponde que el SII acceda a la devolución solicitada en el Formulario 22 de dicho periodo tributario. A la fecha de redacción de este resumen se encuentra pendiente de resolución el recurso de casación deducido por el Servicio.

**“Nicolas Andres Mardones Pérez con Servicio de Impuestos Internos
XV DR Stgo Oriente LTE”**

ROL 20-2023, ICA de Santiago, 05/06/2023

Materia: Buena fe – Error en Formulario 22.

La ICA de Santiago, rechazó el recurso de apelación deducido por el SII en contra de la sentencia de primera instancia que acogió la reclamación interpuesta por el contribuyente, dejando sin efecto la Liquidación por concepto de IDPC e IGC, correspondiente al AT 2013.

Indica la ICA que, el contribuyente da cuenta de forma consistente que en sus ejercicios anteriores y posteriores al AT 2013, ha tributado bajo el régimen de renta presunta, estimando que una omisión en la línea 39 del F22, correspondiente al AT 2013, no significa que haya hecho ejercicio de alguna opción que implique un régimen de tributación

diverso, de tal forma que no resulta acertado que sea considerado como un contribuyente que tribute bajo el sistema de renta efectiva.

Señala que, el cúmulo de documentos que el contribuyente acompaña permite reconocer la buena fe del mismo en su conducta relacionada al caso, por lo que, de conformidad con lo dispuesto en el Inc. 2º del Art. 4 bis del CT, principio que también es recogido por la Circular N°65 de 2015, lleva a concluir que las omisiones incurridas en el Formulario 22, no obedecen sino a un error del contribuyente.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

**“Mex Luetjen con Servicio de Impuestos Internos XV DR Stgo Oriente -
(LTE) - Vuelve a Tabla”
ROL 295-2022, ICA de Santiago, 12/06/2023**

Materia: Carga probatoria –Relación prueba con argumentos del reclamo.

La ICA de Santiago, rechazó el recurso de apelación deducido por el contribuyente, confirmando la sentencia de primer grado que rechazó el reclamo tributario.

Indica la ICA que, de conformidad con el Art. 17 y Art. 21 del CT, se determina que la carga de la prueba es del contribuyente, quien se encuentra obligado a acompañar la documentación contable, así como los antecedentes que le dieran sustento y que, en definitiva, reflejasen las operaciones o anotaciones contables que se encuentran reclamadas.

Señala que, los antecedentes contables presentados, así como los documentos de respaldo, deben relacionarse con los argumentos del reclamo, que sucede que, las observaciones efectuadas por el SII y que han sido reclamadas, no están siquiera suficientemente fundamentados en los hechos, ni apoyados en prueba suficiente, aportándose documentación que no se explica claramente en el reclamo o son fotocopias simples, sin indicar a qué hechos económicos o contables van relacionados, por lo que no se puede hacer debidamente su correlación y/o trazabilidad.

La causa se encuentra firme y ejecutoriada.

**“Servicio de Impuestos Internos Direccion Regional Stgo Oriente
con Sur Eventos SpA - (LTE)”
ROL 218-2022, ICA de Santiago, 13/06/2023**

Materia: Rebeldía del denunciado – Derecho a defensa.

La ICA de Santiago casa de oficio la sentencia dictada por el 3º TTA, que rechazó el Acta de Denuncia emitida por el SII, retrotrayendo la causa al estado en que el juez no inhabilitado que corresponda reciba la prueba, debiendo continuar con su tramitación hasta el pronunciamiento de la sentencia definitiva.

Se señala que, en la causa se dictó sentencia definitiva que rechazó el Acta de Denuncia por no encontrarse acreditada la comisión de la conducta prevista y sancionada en el Art. 97 N°4, Inc. segundo del CT, sin que se hubiere recibido la causa a prueba. En contra de este fallo, el SII deduce recurso de apelación y solicita sea revocado, ordenando se

retrotraiga la causa al estado anterior a la dictación de la resolución que citó a las partes a oír sentencia y, en definitiva, se ordene que se reciba la causa a prueba y se continúe el procedimiento hasta su conclusión por juez no inhabilitado.

El TTA concluyó que no fue posible comprobar la utilización por la denunciada del crédito fiscal que consignan las supuestas facturas falsas, puesto que no se acreditó ni la falsedad de las facturas cuestionadas, ni se acompañaron los Formularios 29, de tal manera que no se configuró la conducta tipificada y sancionada por el Art. 97 N°4 del CT y, por ende, resolvió rechazar la pretensión infraccional denunciada por el SII.

Consta de los antecedentes analizados por la ICA que la causa se siguió en rebeldía del contribuyente y, según la ICA, no puede sino concluirse que existía controversia entre las partes sobre el objeto de la litis, desde que al no comparecer el denunciado al juicio y no formular sus descargos, manifestó implícita o tácitamente su rechazo a lo pretendido por el Servicio, debiendo entenderse controvertidos los hechos que se le atribuyó en la denuncia que dio origen al proceso. Indica que, al no recibirse la causa a prueba, como le era obligatorio por el Art. 161 N°4 del CT, resulta evidente que el TTA dejó a las partes en la indefensión, sin permitirles ejercer su derecho a defensa, rendir la prueba que estimaren pertinente para acreditar sus dichos y controvertir las pretensiones de la contraparte.

Continúa indicando que, el Art. 775 del CPC faculta a la Corte para actuar de oficio, invalidando la sentencia cuando de los antecedentes se advierta que ella adolece de vicios que dan lugar a la casación en la forma. A su vez, el N°9 del Art. 768 del CPC contempla como causal de casación en la forma haberse faltado a algún trámite o diligencias declarados esenciales por la ley o a cualquier otro requisito por cuyo defecto las leyes prevengan expresamente que hay nulidad. Que, a su vez, el N°3 del Art. 795 del mismo cuerpo legal referido, consagra como trámite o diligencia esencial el recibimiento de la causa a prueba cuando proceda conforme a la ley.

“Super Diez SA con Servicio de Impuestos Internos XV DR Stgo Oriente - (LTE) - Vuelve A Tabla”

ROL 266-2022, ICA de Santiago, 23/06/2023

Materia: Notificación requerimiento de antecedentes – Derechos del contribuyente – Vulneración derecho a defensa – Acreditación gastos capacitación.

La ICA de Santiago acoge el recurso de apelación deducido por el reclamante en contra la sentencia de primera instancia, y en su lugar, acoge el reclamo interpuesto en contra de la Resolución del SII, dando lugar a la devolución que fue declarada improcedente por la autoridad administrativa.

Indica la ICA que, es preciso advertir que una de las obligaciones del SII en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, es aquella contenida en el Art. 11 del CT que establece como forma de notificación la personal, por cédula o por carta certificada enviada al domicilio del interesado, con las excepciones que en la misma norma se consideran, agregando que la doctrina es consistente en este punto al detallar que “todos los actos de notificación son actos administrativos, los que además de ser fundados y cumplir con los

requisitos generales de los actos administrativos, deben notificarse al contribuyente o a la persona a la que son dirigidos para quienes surtan efectos legales”.

Continúa indicando que, como derechos del contribuyente se han reconocido: a) que el SII debe indicar con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda; b) indicar de manera expresa el plazo dentro del cual deberá ser concluida la actuación del SII; c) entregar información clara sobre el alcance y contenido de la actuación; d) se informe la naturaleza y materia a revisar y el plazo para interponer alegaciones o recursos. Todo contribuyente tendrá derecho a que se certifique, previa solicitud, el plazo de prescripción que resulte aplicable; entre otros.

Indica que la carta que tuvo por objeto poner en conocimiento del contribuyente observaciones derivadas de la declaración renta del AT 2014, no consta que haya sido efectivamente notificada en la forma prescrita en los Arts. 11 y 11 bis del CT, no dejándose constancia de aquella circunstancia en la Resolución reclamada. Señala que, ésta es una circunstancia que la Corte no puede soslayar, porque atenta contra el derecho del contribuyente de conocer los detalles de la naturaleza y materia a revisar y el plazo para interponer alegaciones o recursos, o bien para allegar la información al SII en el marco de sus potestades fiscalizadoras, que hubieran permitido subsanar oportunamente las observaciones detectadas. Este vicio es sustancial y produjo un perjuicio evidente para la sociedad reclamante, ya que se le ha vulnerado su derecho a defensa.

Agrega que, de la revisión de los antecedentes, en cuanto a las “Observaciones” que realiza el SII a la declaración de Impuesto a la Renta del AT 2014 son meras observaciones a códigos del F22, y en ningún caso pueden ser consideradas como fundamento para haber denegado la devolución solicitada por gasto de capacitación, que es un gasto efectivamente pagado y acreditado a través del Certificado de Liquidación del año 2013 emitido por el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo, el cual es el único documento válido para que los contribuyentes acrediten ante el SII los gastos efectuados por dicho concepto.

La sentencia se encuentra firme y ejecutoriada.

**“Inversiones Lago Colico Limitada con Servicio de Impuestos Internos XV
DR Stgo Oriente”**

ROL 94-2023, ICA de Santiago, 13/07/2023

Materia: Sobretasa sitios no edificados – Impuesto Territorial – Art. 4 ter
Código Tributario.

La ICA de Santiago revoca, con costas, la sentencia apelada, y en su lugar se decide que se rechaza en su totalidad el reclamo de la contribuyente en contra del ORD. DAV 15.001 N°4 del SII que referida a la sobretasa establecida en el Inc. 1° del Art. 8 de la Ley N°17.235 que afecta a sitios no edificados con urbanización, propiedades abandonadas o posos lastreros.

La Corte indica que la Circular N°60 del 2008 del SII establece, en su letra d), como causal de revisión de la sobretasa que en la propiedad exista una construcción terminada o en condiciones de ser usada, requiriéndose recepción definitiva; y e) que en la propiedad

exista una edificación en construcción que cuente con el respectivo permiso municipal. Respecto de la existencia de una edificación en construcción, se aportaron por el contribuyente 2 actas de visitas de Notario, la primera, del año 2011, da cuenta de excavaciones para cimientos, visita que duró 15 minutos y la segunda, del año 2014, indica faenas de construcción consistente en una caseta montada sobre cimientos consistentes en poyetes y estructura de madera pre moldeada como piso sobre vigas de madera, visita que duró 5 minutos. Indica la ICA que, sin embargo, se trata de actas en que el Notario no tuvo a la vista el plano del proyecto que exige la ley, ni siquiera se aportaron fotografías autorizadas por dicho Ministro de fe que den cuenta del real estado de las faenas y si efectivamente se trata de una construcción, máxime si entre ambas visitas transcurrieron varios años, respecto de un inmueble adquirido en el 2004 y cuyo permiso se obtuvo el año 2008. Se requiere además que el permiso municipal esté vigente y para tales efectos el contribuyente solo aportó permiso de edificación de fecha 12.06.2008 que autoriza la construcción de una vivienda unifamiliar de 1 piso de 14,21 m², indicándose que deberá comunicar el inicio de las obras a D.O.M. y previo inicio de éstas, deberá obtener un certificado de estado del espacio público o en su defecto se presumirá que el espacio público frente al predio se encuentra en óptimas condiciones.

Indica que el contribuyente debió acompañar el plano del proyecto y documentos que den cuenta de que éste se está ejecutando, considerando que los fiscalizadores del SII realizaron una visita a la propiedad el año 2016, es decir, 2 años después de las Actas Notariales de avance y constataron, como consta del acto reclamado, que la edificación existente es una caseta destinada a cuidadores o vigilantes, la que se encuentra en condiciones de inestabilidad careciendo de conexiones a servicio básicos, por lo que no precede realizar su tasación. De esta forma, solo se ha probado que existe una construcción provisoria, la que además es precaria y no cuenta con condiciones de seguridad, habitabilidad y protección de los habitantes.

Agrega la ICA que tampoco se acompañó ningún antecedente que diera cuenta de la comunicación a la Municipalidad del inicio de las obras y de la obtención del certificado de espacio público, lo cual permite presumir que el contribuyente se limitó a obtener el permiso de edificación, por lo que solo cabe concluir que no se ha acreditado que en la propiedad exista un proyecto en ejecución con el permiso municipal respectivo, por lo que corresponde la aplicación del Impuesto Territorial. Al no haberse aportado los planos del proyecto, no consta que se hayan realizado los trazados ni las excavaciones contempladas, por lo que solo cabe entender que la obra para la cual el contribuyente tenía un permiso de 8 años de antigüedad no se ha iniciado. En efecto, el permiso municipal no tiene relación alguna con las obras visitadas por el Notario los años 2011 y 2014, ni con lo observado en terreno por los funcionarios fiscalizadores del SII, por lo que el certificado municipal debe entenderse caducado el permiso por el solo ministerio de la ley.

Agrega la ICA que, en este caso, resulta aplicable lo dispuesto en el Art. 4 ter del CT desde que el contribuyente con solo una caseta provisoria para trabajadores ha buscado desviar los fines de la legislación en materia de Impuesto Territorial para obtener un resultado no deseado por ella, esto es, ser excluido de la sobretasa.

A la fecha de redacción de este resumen, se encuentra pendiente de resolución el recurso de casación interpuesto en contra de la sentencia de segunda instancia.

**“Cimienta Mutuo Hipotecario S.A. con Servicio de Impuestos Internos
XV DRM Stgo Oriente”**

ROL 143-2023, ICA Santiago, 25/07/2023

Materia: Actividad probatoria reclamante.

La ICA de Santiago rechazó el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la sentencia de primer grado, confirmando la sentencia que rechazó el reclamo.

Se indica que la actividad probatoria que el reclamante requería desplegar para demostrar la efectividad de sus alegaciones no se satisface con la simple entrega de los libros y documentos como un todo, sino que se necesita que el aporte de la prueba se realice de manera individualizada y analítica en que se indique claramente la forma en que los gastos aludidos en el reclamo cumplen con los requisitos para dar lugar a la devolución solicitada.

A la fecha de redacción de este resumen, se encuentra pendiente de resolución por la ECS el recurso de casación deducido.

**“Deshidratados Natural Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos
XV DR Stgo Oriente LTE”**

ROL 112-2023, ICA Santiago, 27/07/2023

Materia: Ley N°18.320 – Prescripción de la acción fiscalizadora.

La ICA de Santiago acogió el recurso de apelación deducido por el contribuyente en contra de la sentencia de primera instancia, que rechazó el reclamo tributario interpuesto en contra de las Liquidaciones emitidas por la autoridad tributaria el 19 de agosto de 2016.

Se indica que, el contribuyente fue investigado por la autoridad fiscal para los AT 2011 a 2015, siendo objeto de requerimiento de antecedentes por medio de notificación de fecha 09 de enero de 2015. Luego, el contribuyente fue citado con fecha 01 de enero de 2016, transcurrido el plazo general (6 meses) de prescripción de conformidad con el numeral 4 del Art. Único de la Ley N°18.320, vigente a la época.

Se señala asimismo que, no le era posible al SII extender el plazo estimando que las declaraciones eran maliciosamente falsas, atendido que el único indicio a su respecto pudo constituirlo una querrela a una de las proveedoras cuestionadas, cuestión que fue presentada muy posteriormente y que además en dicha causa se tuvo por comunicada la decisión de no perseverar por parte del ente persecutor.

A la fecha de redacción de este resumen, se encuentra pendiente de resolución el recurso de casación interpuesto en contra de la sentencia de segunda instancia.

**“Walmart Chile S A con Dirección Grandes Contribuyentes -
(LTE) - Vuelve A Tabla”**

ROL 192-2022, ICA de Santiago, 09/08/2023.

Materia: Crédito Fiscal – Derecho personalísimo – Art. 126 Código Tributario.

La ICA de Santiago rechaza el recurso de apelación deducido por el SII, confirmando la procedencia de la devolución del IVA pagado en exceso por las predecesoras legales del reclamante.

La devolución solicitada se funda en la incorrecta determinación del crédito fiscal en ciertos periodos de los años 2013, 2014 y 2015. Por su parte, el SII fundamenta el rechazo a la devolución en que el remanente de crédito fiscal, consagrado en el Art. 28 de la LIVS constituye un derecho personalísimo de las sociedades predecesoras de la reclamante, que, como tal, no puede ser transferido ni transmitido. La solicitud se funda en la incorrecta determinación del crédito fiscal correspondiente, solicitando la devolución del IVA pagado en exceso a causa de ello, de acuerdo con lo preceptuado en los Arts. 57 y 126 del CT. Agrega que, el crédito fiscal que les correspondía era superior al declarado ocasionado por la falta de registro oportuno de facturas de compra, generándose así una errónea determinación del impuesto

La Corte señala que se debe tener presente que el “remanente de crédito fiscal” se encuentra establecido en el inciso primero del Art. 28 de la LIVS, norma de la cual se concluye que el “remanente de crédito fiscal” constituye un beneficio o franquicia tributaria, por el cual únicamente el contribuyente titular del saldo de crédito fiscal, esto es, el que lo generó y que se verifica al momento de su término de giro, puede hacer uso de dicho saldo para los fines establecidos en señalado Art. 28, razón por la cual se le atribuye la naturaleza de derecho personalísimo. Continúa indicando que, la pretensión de la reclamante no ha sido la imputación de saldo o remanente de crédito fiscal generado por las sociedades absorbidas, a que se refiere el Art. 28 de la LIVS, sino que a la devolución del impuesto que aquellas pagaron en exceso a causa de la declaración de un crédito fiscal menor al que correspondía en los periodos que indica, lo que constituye un crédito o derecho personal que se transmitió a la reclamante en virtud de lo establecido en el Art. 99 de la LSA. Por tanto, concluye que, el SII no posee causa real y lícita para retener el impuesto pagado en exceso, debiendo, por tanto, proceder a su devolución de acuerdo con lo presupuestado en los Arts. 57 y 126 del CT.

**“Laboratorios Andrómaco S.A. con Servicio de Impuestos Internos
DGC LTE”**

ROL 64-2023, ICA de Santiago, 10/08/2023

Materia: Exceso de endeudamiento – Pago sin causa.

La ICA de Santiago revoca la sentencia apelada dictada por el 2º TTA, y en su lugar se decide que se hace lugar al reclamo en contra la Resolución del SII, ordenando la devolución del pago en exceso.

Indica la ICA que el objeto de la controversia consiste en determinar la procedencia de devolución del pago de impuesto para cuyos efectos se requiere determinar si la sociedad reclamante se encontraba obligada al pago de IA, respecto de los AT 2016 y 2017, sosteniendo la reclamante que el Art. 59 N°1 de la LIR no se encontraba vigente, por lo que no estaba obligada al pago de ese impuesto. Al respecto, señala que, mediante la Ley N°19.738, se establecieron reglas con el objeto de desincentivar el exceso de endeudamiento en el contexto de la lucha contra la evasión. El sentido de la norma es evitar que las utilidades de las empresas del país se transfieran a empresas relacionadas en la forma de intereses o costos financieros, estableciendo el impuesto único del 35 % que se efectúa al pago, abono en cuenta o puesta a disposición de las sumas gravadas con dicho impuesto, siempre que al término del ejercicio también se verifique la existencia de un exceso de endeudamiento.

Dispone la ICA que, cabe advertir que no fue discutido que durante los AT 2016 y 2017 la contribuyente pagó erróneamente el impuesto por exceso de endeudamiento, pago que realizó en el erróneo entendimiento que lo hacía en cumplimiento del artículo 59 de la LIR, en circunstancias que aquella norma no estaba vigente y que, además, tampoco quedó afecto a este impuesto según el articulado transitorio la Ley N°20.780 que derogó dicha normativa. En efecto, las normas transitorias de dicha ley, establecieron en relación con las obligaciones contraídas con anterioridad al 01 de enero de 2015 (que es el caso de la demandante) que la aplicación del impuesto del 35 % contemplado en el Art. 41 F de la LIR solo procede para los casos en que hayan sido novadas, cedidas, o se modifique el monto del crédito o la tasa de interés, o cuando directa o indirectamente hayan sido adquiridas por empresas relacionadas, considerando las relaciones a que se refiere dicho artículo, situación en la que no se encuentra la reclamante. Los créditos otorgados u operaciones celebradas con anterioridad al 01 de enero de 2015, cuyos intereses y otras partidas se afectaban con el impuesto del 35 %, a partir del 01 de enero de 2015 dejarán de estar afectas a la referida tributación.

Por lo anterior, resulta forzoso concluir que el reclamante, en los AT 2016 y 2017, pagó un impuesto al cual no se encontraba obligado, toda vez que en su caso particular no estaba afecto al régimen de tasa 35 % previsto en el Inc. 4° del Art. 59 de la LIR, porque tal norma estaba derogada, careciendo entonces de causa el pago efectuado por el contribuyente.

A la fecha de redacción de este resumen, se encuentra pendiente de resolución el recurso de casación interpuesto en contra de la sentencia de segunda instancia.

**“Bupa Chile Servicio Corporativos SpA con Servicio de Impuestos Internos
XV DRM Oriente LTE”**

ROL 30-2023, ICA de Santiago, 16/08/2023

Materia: Solicitud devolución – Facultades fiscalizadoras del Servicio – Art. 97 de la LIR.

La ICA de Santiago, rechazó el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente, en contra de la sentencia de primera instancia que no dio lugar al reclamo en contra de la Resolución del SII que denegó la devolución solicitada por concepto de PPUA en el AT 2015.

El tribunal de alzada sostiene que el SII dentro de los plazos de prescripción, puede llevar a cabo procedimientos de fiscalización y revisión de declaraciones de los contribuyentes, de conformidad con el Art. 59 del CT, por lo que en razón de aquellas facultades fiscalizadoras se requirió a la sociedad reclamante que acreditara la procedencia de devolución solicitada con la documentación de respaldo, además de la existencia de diferencias entre lo consignado en su F22 y la información que posee el Servicio, no habiéndose acreditado en la auditoría la veracidad y exactitud de la información consignada por el reclamante.

Dispone la ICA que, el SII, conserva, respecto de declaraciones de impuestos en que se requiere devolución o imputación de específicas sumas satisfechas por un contribuyente, iguales facultades que aquellas en que se delimita el pago de un impuesto, y queda habilitado para ejercitar sus atribuciones dentro de los plazos generales de prescripción. De esta forma, carece de asidero la interpretación del Art. 97 de la LIR, propuesta por el compareciente, acerca del plazo de 30 días para practicar la reposición de las cantidades pedidas, ya que el precepto supone la existencia de observaciones a la declaración de impuesto, o que tal comparación cuente con la conformidad del Servicio, y en ningún caso, constituye una derogación de las prerrogativas generales de fiscalización que le proporciona su LOC.

En consecuencia, la actuación del Servicio de exigir al contribuyente la comprobación de las partidas de su declaración de impuestos que originan su petición de devolución, en forma previa a cursar el desembolso, y si en su ejercicio no se logra determinar la exactitud de la declaración, y, por consiguiente, la procedencia de la devolución, la administración está legitimada para negar el pago pretendido, sin que ello exceda sus atribuciones legales.

A la fecha de redacción de este resumen, se encuentra pendiente de resolución el recurso de casación interpuesto en contra de la sentencia de segunda instancia.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

SELECCIÓN OFICIOS DE RENTA, IVA Y OTRAS NORMAS PUBLICADOS DURANTE 2022 Y 2023

Ley sobre Impuesto a la Renta

ORD. N°1556, DE 11.05.2022
ORD. N°1796, DE 03.06.2022
ORD. N°1868, DE 10.06.2022
ORD. N°2231, DE 22.07.2022
ORD. N°2394, DE 10.08.2022
ORD. N°2573, DE 24.08.2022
ORD. N°3060, DE 18.10.2022
ORD. N°3200 DE 03.11.2022
ORD. N°881, DE 21.03.2023
ORD. N°1031 DE 03.04.2023
ORD. N°1310, DE 28.04.2023
ORD. N°1153, DE 13.04.2023
ORD. N°1279, DE 26.04.2023
ORD. N°2213, DE 21.07.2023

Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

ORD. N°3186, DE 03.11.2022
ORD. N°3243, DE 08.11.2022
ORD. N°3245, DE 08.11.2022
ORD. N°3470, DE 28.11.2022
ORD. N°1013, DE 31.03.2023
ORD. N°1293, DE 27.04.2023

Otras normas tributarias

ORD. N°2117, DE 12.07.2022
ORD. N°2571, DE 24.08.2022
ORD. N°191, DE 19.01.2023

ORD. N°1070, DE 06.04.2023

ORD. N°1538, DE 24.05.2023

ORD. N°2221, DE 17.08.2023

SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS RELEVANTES DE IMPUESTO A LA RENTA

ORD. N°1556, DE 11.05.2022

Conceptos clave: Anticipo, pro-pyme.

En el caso de un contribuyente pro-pyme del Art. 14, letra D), N° 3, de la LIR, solicita aclarar si en el caso de recibir anticipos de clientes la empresa debe considerarlos como ingresos del ejercicio, agregando que los anticipos no han sido facturados.

Al respecto, las empresas sujetas al régimen pro pyme determinarán la base imponible sumando los ingresos del giro percibidos en el ejercicio y deduciendo los gastos o egresos pagados en el mismo, salvo en operaciones de la pyme con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A) del mismo Art. 14, en cuyo caso la pyme deberá determinar la base imponible y los pagos provisionales computando los ingresos percibidos o devengados y los gastos pagados o adeudados, conforme con las normas generales.

Por su parte, los anticipos recibidos de clientes constituyen ingresos percibidos de la empresa, por lo que deberán considerarse en la determinación de la base imponible afecta del ejercicio correspondiente, aun cuando estos no hubieran sido facturados.

Lo anterior, se entiende, sin perjuicio de la obligación de emitir la correspondiente factura para lo cual debe distinguirse si el contribuyente realiza ventas de bienes corporales muebles o si presta servicios. En el primer caso, las facturas deberán ser emitidas en el mismo momento en que se efectúe la entrega real o simbólica de las especies. En el segundo, las facturas deberán emitirse en el mismo período tributario en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

ORD. N°1796, DE 03.06.2022

Conceptos clave: Normas de relación, mayor valor, enajenación de un bien raíz.

Una persona natural, que no tiene asignados bienes raíces a alguna EI que tribute en renta presunta, enajenó un bien raíz a una SpA en la que su padre es socio mayoritario, pero en la cual el enajenante no tiene ninguna participación (accionaria o administrativa).

Al respecto, consulta sobre el concepto de “relacionado” y la aplicación del INR en esta enajenación, hasta por un monto de 8.000 UF y la aplicación del impuesto único sustitutivo del 10 % establecido en el numeral iii) de la letra b) del N° 8 del Art. 17 de la LIR.

Al respecto, el tratamiento tributario aplicable a las personas naturales por el mayor valor obtenido en la enajenación de inmuebles situados en Chile, y que no se encuentren asignados a su EI, no constituye renta aquella parte del mayor valor que no exceda – independiente del número de enajenaciones realizadas o del número de inmuebles de propiedad del contribuyente– la suma total equivalente a 8.000 UF.

Lo anterior, cumpliendo ciertos requisitos, entre ellos, que la enajenación no se efectúe a un relacionado. De acuerdo a lo instruido en la Circular N°43 de 2021, los supuestos de relación concurren cuando el propietario enajena el bien respectivo:

1. A una sociedad de personas o anónima cerrada en que participe directa o indirectamente;
2. Al cónyuge, conviviente civil o parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad;
3. A un relacionado en los términos del N°17 del Art. 8° del CT;
4. A los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad en que el enajenante participe directa o indirectamente, así como a toda entidad controlada directa o indirectamente por estos últimos.

En este caso no se configura ninguno de los supuestos de relación previamente indicados, por lo cual, el mayor valor obtenido en la enajenación del bien raíz será un ingreso no constitutivo de renta en la parte que no exceda de las 8.000 UF, siendo aplicable, a su vez, el impuesto único y sustitutivo de 10 %.

Sin perjuicio de lo anterior, el SII podría revisar la operación a la luz de la NGA, en particular, la fecha de constitución de la sociedad adquirente e ingreso del padre como socio, si el bien adquirido obedece a razones de negocio o la existencia de flujos efectivos de dinero para pagar el precio del inmueble, entre otras cuestiones.

ORD. N°1868, DE 10.06.2022

Conceptos clave: Condonación deuda, empresa relacionada, procedimiento concursal, Estados Unidos.

El Grupo W, a través de la sociedad holding X desarrolla sus distintas líneas de negocio en Chile y el resto de Latinoamérica.

En Chile X es propietaria del 100 % de los derechos de Y SpA, que a su vez concentra el 93 % de la participación de Z SpA, entidad que actualmente se encuentra desarrollando un proyecto en Chile. Durante el año 2021, el Grupo W sometió a Z a un procedimiento concursal en los Estados Unidos (“EE.UU.”), sujeto a las disposiciones del Capítulo XI del Código de Quiebras de dicho país (“Capítulo XI”), con el objeto de reestructurar sus pasivos y negociar mejores condiciones de financiamiento con sus acreedores que le permitan continuar con el desarrollo y operación del proyecto de energía.

A diciembre de 2021, Z había obtenido financiamiento para el desarrollo del proyecto de cuatro fuentes distintas: (i) de terceros acreedores; ii) del propietario minoritario; (iii) de entidades relacionadas; y (iv) de parte de la antigua propietaria minoritaria a la fecha de iniciación del proyecto. Asimismo, W decidió concentrar en X los préstamos intragrupo que se habían otorgado a Z, razón por la cual en octubre de 2021 se celebró una novación por cambio de acreedor entre X, Y y Z, consolidando de esta manera las cuentas por cobrar en X.

Con el objeto de otorgar viabilidad financiera y económica a Z, W celebró un acuerdo de apoyo a la reestructuración con el resto de los acreedores no relacionados de Z. Como parte del mismo proceso, los acreedores que querían hacerse parte del proceso debían verificar sus créditos por medio de la presentación de sus respectivas reclamaciones.

Posteriormente, una vez alcanzando un acuerdo definitivo de reestructuración entre Z y los acreedores que hayan verificado sus créditos, entre ellos X, y en la medida que el Tribunal de Quiebras de EE.UU. considere que el plan o acuerdo cumple con los requisitos exigidos por la ley que regula el proceso, éste debe ser confirmado y validado por dicho Tribunal. Por medio de la confirmación del Tribunal, se liberará a Z de aquellas deudas adquiridas con anterioridad a la fecha de la confirmación, incluyendo las deudas intercompañía que mantiene con X, declarando tales acreencias como incobrables.

A febrero de 2022, el monto total adeudado por Z a X y que se extinguiría o condonaría como consecuencia de la confirmación del Acuerdo de Reorganización por parte del Tribunal de Quiebras de EE.UU., asciende a aproximadamente 100 millones de dólares norteamericanos.

Con base a lo expuesto y lo dispuesto en el Inc. primero del Art. 31 de la LIR, la Circular N°53 de 2020 y la jurisprudencia administrativa del SII, considera que la extinción o condonación de los créditos intercompañía antes mencionados, como consecuencia de la eventual confirmación judicial del Acuerdo de Reorganización bajo las reglas del Capítulo XI del Código de Quiebras de EE. UU., constituye un gasto necesario para producir la renta.

Luego, solicita confirmar que:

1. La condonación de una deuda entre entidades relacionadas, realizada en el marco de un proceso de reestructuración de pasivos sujeto a las disposiciones del Capítulo XI del Código de Quiebras de EE.UU., y que incluye el monto de los créditos que fueron objeto de una novación por cambio de acreedor en forma previa, sería un gasto necesario para producir la renta a nivel del acreedor y, por tanto, deducible en la determinación de su base imponible afecta al IDPC.
2. El hecho que no exista un acuerdo expreso de condonación, por medio del cual el acreedor perdona la deuda o renuncie a su derecho a exigirla, no obsta a la calificación de gasto necesario para producir la renta que tendría la condonación efectuada en el marco del Capítulo XI, por cuanto dicha calificación se adquiriría como consecuencia de la confirmación del Acuerdo de Reorganización que realizaría el Tribunal de Quiebras de los EE.UU., y por medio de la cual las deudas intercompañía serían declaradas extintas.

De acuerdo con los antecedentes, se entiende que la consulta no trata de créditos cuyo procedimiento de castigo se encuentra regulado en el N°4 del Inc. cuarto del Art. 31 de la LIR, sino que respecto de créditos cuya extinción o condonación se pretende sujetar a las normas generales del Art. 31 de la LIR.

Conforme a esto, y sujeto a la revisión de las correspondientes instancias de fiscalización, para aceptar como gasto la condonación de deuda con una empresa relacionada,

realizada en el marco de un proceso de reestructuración de pasivos sujeto a las disposiciones del Capítulo XI del Código de Quiebras de EE.UU., se deberá acreditar que dicha condonación ha sido necesaria para el interés, desarrollo o mantención del giro de la empresa que lo efectúa.

De este modo, la condonación de una deuda entre entidades relacionadas, realizada en el marco de un proceso de reestructuración de pasivos sujeto a las disposiciones del Capítulo XI del Código de Quiebras de EE.UU., y que incluye el monto de los créditos que fueron objeto de una novación por cambio de acreedor en forma previa, podrá constituir un gasto necesario para producir la renta a nivel del acreedor y, por tanto, deducible en la determinación de su base imponible afecta al impuesto de primera categoría, en la medida que la condonación se encuentre asociada al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

Sujeto a lo expuesto precedentemente, el mero hecho que no exista un acuerdo expreso de condonación, por medio del cual el acreedor perdona la deuda no obsta a la calificación de gasto necesario para producir la renta, en el entendido de que la deuda sea declarada extinta por el Tribunal competente.

ORD. N°2231, DE 22.07.2022

Conceptos clave: Empresario individual, Régimen Pro-Pyme General.

Se le consulta al Servicio respecto de la viabilidad de que un empresario individual arriende un inmueble amoblado a sí mismo en su calidad de persona natural. Además, se indaga acerca de la posibilidad de permanecer en el régimen pro-pyme general, en caso de no superar el límite del 35 % de ingresos calificados como rentas del numeral 1° del Art. 20 de la LIR.

Respecto de la primera consulta, el Servicio señala que, no es factible, dado que la empresa individual y la persona natural son consideradas la misma persona. En cuanto a la segunda consulta, señala que se podrá mantener en el régimen pro-pyme en la medida que cumpla con los requisitos legales.

ORD. N°2394, DE 10.08.2022

Conceptos clave: Rifa, Enajenación de un inmueble.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie sobre los efectos tributarios de una rifa cuyo premio es un inmueble, que se enajenaría al ganador.

Al respecto, el SII informa que no existe un código de actividad económica que permita informar este tipo de operación.

En relación con los efectos tributarios, desde la perspectiva de la persona que enajenará el inmueble, los ingresos por la venta de derechos de participación en la rifa se considerarán rentas, sujetas a IDPC e impuestos finales. Por otro lado, la transferencia del premio se debería materializar por medio de una compraventa, cuyo ingreso deberá tributar

con impuestos finales, considerando como valor de adquisición, el valor del derecho de participación en la rifa.

Respecto de los efectos tributarios, desde la perspectiva del ganador, éste percibirá un incremento patrimonial, que corresponderá a la diferencia entre el valor pagado por el derecho de participación y el valor del inmueble en una posterior enajenación.

Por último, el SII se pronuncia acerca de los efectos tributarios de la contratación de servicios de terceros con motivo de la rifa, señalando que los ingresos por comisiones y honorarios de terceros pueden estar sujetos a IDPC e impuestos finales, y posiblemente a IVA.

ORD. N°2573, DE 24.08.2022

Conceptos clave: Inversión, liquidación, moneda extranjera.

Se le solicita al Servicio clarificar el tratamiento tributario de diversas operaciones efectuadas en moneda extranjera, formulando una serie de consultas.

Al respecto, el SII se pronunció en el tenor de los siguientes puntos:

1. Si un contribuyente -obligado a llevar contabilidad o no- compra dólares y luego adquiere con ellos un instrumento de inversión pagadero en dólares, se entiende que los dólares han sido liquidados al momento de utilizarlo para adquirir dicho instrumento, debiendo reconocer el resultado de dicha operación y pagar los impuestos que correspondan.
2. El mayor valor obtenido en la enajenación de la moneda extranjera es una renta del numeral 5° del Art. 20 de la LIR, sujeta a la tributación de primera categoría.
3. Los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad completa, determinarán el resultado tributario de la enajenación de la moneda extranjera efectuando la conversión a moneda nacional según el tipo de cambio publicado por el Banco Central el día de la compra y de la venta. Luego, deberá reajustarlo al término del ejercicio y se afectará con IDPC e impuestos finales.
4. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, la renta se descontando del valor en pesos obtenido en la enajenación de la moneda extranjera, el valor en pesos de dicha inversión, cuando ha sido efectuada en el mismo ejercicio o el valor de la inversión cuantificada al término del ejercicio anterior, cuando la inversión ha sido efectuada en ejercicios anteriores. El mayor valor es parte de la renta líquida del ejercicio afecta a IDPC. Si se obtiene un menor valor compensará otras rentas de la categoría o formará parte de la pérdida del ejercicio.
Para contribuyentes con contabilidad completa, la renta se descuenta del valor en pesos obtenido en la enajenación de moneda extranjera, afectándola con IDPC. Un menor valor compensa otras rentas o forma parte de la pérdida del ejercicio.
5. En el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa que al término del ejercicio mantengan inversiones en moneda extranjera deberán corregirlas monetariamente.

Contribuyentes con contabilidad completa que mantengan inversiones en moneda extranjera al término del ejercicio deben corregirlas monetariamente.

ORD. N°3060, DE 18.10.2022

Conceptos clave: Reestructuración, grupo empresarial internacional, liquidación.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie acerca de la aplicación del Art. 10 Inc. final de la LIR en una reestructuración de un grupo empresarial internacional.

De acuerdo con lo expuesto por la consultante, un grupo multinacional con inversiones en Chile quiere simplificar su estructura en el extranjero, para efectos de optimizar la administración, en términos de control y reducción de gastos. La estructura comprende una sociedad en Holanda que es dueña del 100 % de las acciones de una sociedad en Reino Unido, que a su vez, es dueña del 100 % de las acciones de una sociedad en España, que a su vez es dueña del 100 % de las acciones de una sociedad en Chile.

La consultante indica que la sociedad en Reino Unido no tiene presencia relevante, por lo que quiere liquidarla, señalando que dicho procedimiento es largo, por lo que está evaluando dos alternativas, la liquidación de la sociedad en Reino Unido o la transferencia del 100 % de las acciones en la sociedad en España, a través de la distribución de dividendos en especie.

Al respecto solicita que el Servicio confirme que, la enajenación de la sociedad en España cumple con los requisitos copulativos para acogerse a la excepción del Inc. final del Art. 10 LIR; y, que el costo tributario que la sociedad en Holanda tiene en la sociedad en España corresponde al equivalente del costo tributario que la sociedad en Reino Unido tenía en la sociedad en España previo a la implementación de las alternativas.

En relación con lo anterior, el SII señaló que, la citada norma que libera de tributación con IA a las enajenaciones ocurridas en el exterior en un contexto de reorganización de un grupo empresarial cuando ésta no genera una renta para el enajenante. Lo anterior, implica que tanto el enajenante como el adquirente o receptor deben ser entidades que se mantengan bajo un dueño común.

Conforme con ello, el Servicio determinó que en el caso planteado se daría el presupuesto de una transferencia a la sociedad controladora, por lo tanto, dispone que la alternativa correspondiente a la disolución se enmarca en la hipótesis de excepción, mas no la distribución de dividendos en especie, puesto que en sí misma no implica la reestructuración del grupo.

ORD. N°3200 DE 03.11.2022

Conceptos clave: Fusión inversa internacional, facultad de tasación.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie sobre los efectos tributarios de una fusión inversa internacional.

Conforme con la presentación, una sociedad española es titular del 99,9 % de los derechos sociales de una sociedad chilena. Los accionistas de la sociedad española son entidades domiciliadas en países con los cuales Chile tiene CDTI y no están relacionadas entre sí.

Al respecto, la consultante señala que el grupo está evaluando realizar una fusión inversa transnacional, en virtud de la cual la sociedad chilena absorbería a la española.

Asimismo, describe que la operación tiene una legítima razón de negocios, puesto que los accionistas de la sociedad española desean distribuir utilidades en una proporción distinta a la participación en el capital, lo que no posible de acuerdo con la legislación española, a diferencia de lo permitido respecto de las SRL en Chile.

En dicho contexto, solicita confirmar que: (1) la fusión transfronteriza es tributariamente neutral; (2) el costo tributario de los accionistas se mantiene en la sociedad absorbente; (3) no existe *goodwill* o *badwill*; (4) las utilidades acumuladas en la sociedad absorbida se integrarán al RAI de la absorbente; y, (5) que los objetivos de la operación son económicos y corporativos, por lo que cumple con la legítima razón de negocios.

En tal sentido, el SII señaló en primer lugar que, la facultad de tasar no es aplicable a las fusiones transfronterizas en la medida que se acredite que sus efectos y consecuencias en el otro país son análogos a una fusión efectuada conforme con nuestra legislación y que dicha operación se realiza bajo un régimen de neutralidad tributaria, al no haber ganancias ni pérdidas.

Respecto la segunda consulta, reafirma que el canje de acciones es un acto material que no implica un incremento patrimonial y que no altera el costo tributario de las acciones o derechos sociales.

En relación con la tercera consulta, señala que, para efectos de que exista *goodwill* o *badwill*, debe existir una inversión en derechos sociales o acciones por parte de la sociedad absorbente en la fusionada y que dicho valor sea distinto al valor total o proporcional del CPT de la sociedad absorbida. Ahora bien, el tratamiento de dichos efectos tiene por finalidad el reconocer tributariamente la inversión o desembolso efectivo, lo que no ocurre en la situación en comento.

En cuanto a la cuarta consulta, señala que, en la fusión por absorción de una sociedad extranjera, la sociedad absorbente al determinar el CPT de cierre debe reflejar en el RAI, el incremento del capital propio producto de la fusión, por lo que las utilidades de la absorbida aumentan el saldo del RAI, sin que deban gravarse como parte de la base imponible de IDPC.

Por último, respecto de la quinta consulta, señala que la legítima razón de negocios que estipula el Art. 14 letra A N°9 de la LIR, será cuestión analizada en las respectivas instancias de fiscalización.

ORD. N° 881, DE 21.03.2023

Conceptos clave: Reestructuración, grupo empresarial internacional, nuda propiedad, acciones.

Una sociedad anónima domiciliada en Chile posee inversiones en empresas filiales operativas, algunas chilenas y otras establecidas en el extranjero. En el marco de un proceso de reorganización, la sociedad chilena propone aportar a una sociedad filial ya existente en el Reino Unido, o constituir una nueva filial en dicho país, la nuda propiedad de las acciones de las filiales operativas chilenas.

Se solicita confirmar al SII que la reestructuración proyectada se encontraría amparada en la norma de reorganización establecida en el inc. quinto del Art. 64 del CT.

El SII sostiene que dicha norma, que inhibe el ejercer sus facultades legales de tasación, así como la exigencia que los efectos de la reorganización internacional se produzcan y agoten en Chile, descansa en que dicha reorganización tenga como objetivo una asignación eficiente de los activos de los contribuyentes domiciliados o residentes en el país, manteniendo el correcto desempeño del grupo empresarial, sin desprenderse de los activos o su control, manteniéndose dentro del mismo grupo. En definitiva, el mayor valor obtenido en la enajenación de los activos no debe quedar radicada en otra jurisdicción. Luego, es esencial que la enajenación pueda gravarse en Chile posteriormente, cuando los bienes salgan efectivamente del control del grupo empresarial, lo cual explica la necesidad de mantenerlos registrados a costo tributario.

Teniendo en consideración lo anterior, el valor de los aportes de la nuda propiedad sobre las acciones que tiene la sociedad chilena en las filiales operativas situadas en Chile, a una sociedad filial establecida en Reino Unido, no sería susceptible de tasación.

ORD. N°1031 DE 03.04.2023

Conceptos clave: NGA, reestructuración internacional.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie sobre la aplicación de los Arts. 4° bis, ter y quater del CT a una reestructuración que implica constitución de filial en el exterior y que confirme que los actos jurídicos, contratos y relaciones comerciales que se implementarían, individualmente o en su conjunto, no configuran una hipótesis legal de abuso o simulación.

Conforme con la presentación, un grupo empresarial extranjero constituyó una SpA en Chile (AAA SpA), a través de la cual adquirió las acciones de otras sociedades chilenas, que junto con otras entidades en la región desarrollan la operación. Luego, implementó una reducción en su malla enajenando y fusionando otras sociedades, para efectos de su simplificación.

Actualmente está evaluando llevar a cabo una reestructuración en la región, en virtud de la cual AAA SpA sería la entidad principal y constituirá una filial en Uruguay que centralizaría la gestión y compra de productos a proveedores latinoamericanos, a través de agencias en cada uno de los países, de acuerdo con las directrices de AAA SpA. Conforme con ello, pretende disolver la sociedad operativa en Chile que fue adquirida a través de AAA SpA.

Al respecto, el Servicio señaló que conforme con lo indicado por la consultante las entidades del grupo recibirían una rentabilidad fija garantizada por la entidad principal, quien a su vez recibiría la rentabilidad residual de las operaciones, justificado desde un punto de vista de precios de transferencia en razón de las funciones, riesgos, activos y responsabilidades de cada una, debidamente respaldadas por estudios pertinentes y que se verificarán en la instancia de fiscalización correspondiente.

Por otro lado, mencionó que le llama la atención la necesidad de la constitución de la filial uruguaya, ya que estima que de acuerdo con los antecedentes la entidad principal

chilena cuenta con las capacidades para desarrollar el giro. En tal sentido, estima que una eventual fiscalización por NGA deberá acreditarse la efectividad de las funciones desarrolladas por la filial uruguaya, para efectos de descartar la duplicidad de funciones y verificar que la última cuente con medios materiales para desarrollar su actividad. De igual forma, considera que se debe verificar las cantidades que se transfieran entre la entidad principal chilena y la filial uruguaya por la intermediación y, en general, se debe verificar que existan razones económicas o jurídicas relevantes para que la entidad chilena le delegue la actividad a la uruguaya.

En la misma línea, el Servicio considera que no existe justificación suficiente para la constitución de la filial, como tampoco que esto sea en el exterior. En relación con lo anterior, la consultante habría señalado que era para efectos de centralizar la negociación y compra de productos, objetivo que podría ser alcanzado a través de la matriz, considerando que cuenta con la capacidad y *know how*. De acuerdo con ello, el SII considera que no hay motivos suficientes para la constitución de la filial y la delegación de funciones, y adicionalmente, estima que no cumple con el objetivo de simplificación la estructura de la propiedad.

Por último y en cuanto a la disolución de la sociedad operativa chilena, señaló que las razones esgrimidas serán objeto de análisis en la instancia de fiscalización que corresponda.

Con todo, el Servicio concluyó que la estructura propuesta podría calificar como elusiva, en la medida que erosione la base imponible afecta a impuestos en Chile.

ORD. N°1310, DE 28.04.2023

Conceptos clave: Gasto de operación y puesta en marcha, pago, adquisición unidad de negocios.

Una compañía multinacional constituyó en Chile una SpA para que desarrolle una determinada actividad nueva tras adquirir de un tercero una unidad de negocios. Para estos efectos, la SpA constituida en Chile celebrará con la vendedora un contrato marco por medio del cual la primera adquiriría los activos necesarios para el desarrollo de la nueva actividad comercial, junto con la posición contractual que la vendedora mantenía en los contratos vigentes a esa fecha con sus clientes y permisos asociados a la actividad.

Al efecto, solicita confirmar al SII que la parte del precio, distinta de la que deba reconocerse como costo de los bienes del activo fijo y que, a su entender, correspondería al conjunto de otros bienes y derechos que se pagan para poder desarrollar la unidad de negocio, tributariamente debe tratarse como un gasto de operación y puesta en marcha o, en su defecto, como activo intangible.

En el caso consultado, dependiendo del cumplimiento de los respectivos requisitos legales, el SII concluye que el pago realizado por la adquisición de la posición contractual y los permisos podría calificar como un gasto de organización y puesta en marcha, siempre que cumpla los requisitos del Inc. primero y del N°9 del Inc. cuarto del Art. 31 de la LIR; en particular, que no forme parte del costo de los bienes de la empresa.

ORD. N°1153, DE 13.04.2023

Conceptos clave: Tributación extranjero, pérdida domicilio y residencia en Chile.

Una persona natural chilena –cumpliendo con todas las formalidades y requisitos que establece la ley– ha perdido su residencia y domicilio en Chile y solo mantiene en el país ciertas actividades pasivas de primera categoría en su condición de EI, las cuales representan un monto inferior al 50 % de su patrimonio y estas no se encuentran generando rentas afectas a impuesto a la renta.

El SII sostiene que la persona natural (titular de la empresa) tribute para los efectos de la LIR como EI no impide aplicar las normas ni altera sus efectos tributarios de suerte que, en virtud de la separación patrimonial entre los activos y pasivos incorporados al giro y contabilidad de la empresa respecto de los bienes personales del titular de la EI que no se encuentran incorporados a la misma, puede distinguirse entre la tributación del titular de la empresa y de la EI una vez que pierda su domicilio y residencia en Chile.

A partir de lo anterior, en relación con lo consultado y distinguiendo los efectos tributarios tanto para el titular de la empresa como para la EI, se sigue que:

1. Respecto de las inversiones de carácter pasivo asignadas a la EI y que se entienden situadas en Chile, la inversión se mantiene en Chile, debiendo la EI determinar su RLI considerando los ingresos provenientes de la totalidad de estas inversiones, esto es, rentas de fuente mundial.
2. Si el titular de la EI, tras abandonar el país, y cumpliendo las condiciones, pierde su residencia y domicilio en Chile para fines tributarios, tributará en Chile únicamente por las rentas de fuente nacional con IA del artículo 60 de la LIR.

El EI deberá presentar la correspondiente declaración anual de impuestos a la renta conforme lo dispuesto en el Art. 65 de la LIR, obligación que se mantiene siempre que lleve contabilidad completa y aun cuando en el respectivo ejercicio no genere rentas. El titular del EI, también deberá presentar su declaración anual de impuesto a la renta conforme lo dispone el N°4 del Art. 65 de la LIR.

Con relación a lo anterior, el EI no constituye una persona distinta de su titular, de suerte que el EI y la persona natural son la misma persona y comparten RUT, por lo cual el respectivo Formulario 22 deberá ser presentado utilizando el RUT de la persona natural.

Finalmente, mientras se mantengan los presupuestos que originaron la pérdida de domicilio y residencia en el país, la persona natural titular de la EI, se encontrará afecto a impuesto solo sobre sus rentas de fuente chilena.

ORD. N°1279, DE 26.04.2023

Conceptos clave: Precio de transferencia, exceso de endeudamiento, aplicación.

De acuerdo con los antecedentes, AAA SpA es una naviera chilena que forma parte de un grupo empresarial noruego cuyo negocio es la operación de naves de todo tipo y la prestación de servicios de transporte marítimo para la industria salmonera. En el contexto de un programa de auditoría, el SII revisó la operación, correspondiente a intereses devengados

asociados a un crédito o financiamiento con una empresa relacionada domiciliada en Noruega, considerándolo un interés superior a la que correspondería en condiciones normales de mercado de acuerdo con lo establecido en el Art. 41 E de la LIR.

Dicho lo anterior, se solicita confirmar la aplicación del impuesto del inc. primero del Art. 21 de la LIR a las diferencias determinadas en virtud del Art. 41 E de la LIR, respecto de los intereses de la operación de compraventa al crédito y aclarar el método que permita evitar la aplicación de dos impuestos en carácter de único sobre un mismo hecho jurídico, teniendo en consideración que parte de los intereses de la operación fueron incorporados por el contribuyente en la base imponible del impuesto del Art. 41 F de la LIR.

El SII sostiene que los Arts. 41 E y 41 F de la LIR son normas de control independientes con hechos gravados diferentes. Luego, verificándose los supuestos que hacen procedente la tributación dispuesta en el Art. 41 F de la LIR y en el Art. 41 E de la LIR, deberán aplicarse ambos impuestos de acuerdo con las instrucciones pertinentes, sin perjuicio que, por disposición expresa de la ley, los impuestos señalados se aplican en carácter único.

Considerando lo anterior, para evitar que, en el caso consultado, el contribuyente se encuentre gravado respecto de las mismas cantidades con dos impuestos que tienen la calidad de únicos, los intereses incorporados en la base imponible del Art. 41 F de la LIR deberán rebajarse de las diferencias determinadas en virtud del ajuste del N°4 del Art. 41 E de la LIR, deduciéndose de la base imponible del impuesto del Inc. primero del Art. 21 de la LIR.

Sobre la materia, cabe hacerse presente que, debido a la naturaleza de las cantidades y operaciones a las que resulta aplicable, el Art. 41 F de la LIR es una norma de control especial respecto de la norma de precios de transferencia del Art. 41 E de la LIR.

ORD. N°2213, DE 21.07.2023

Conceptos clave: Facultad de tasación, aporte, reorganización internacional.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie acerca de la procedencia del ejercicio de las facultades de tasación de un aporte de activos que una sociedad chilena mantiene en el exterior a una entidad sin domicilio ni residencia en Chile, o si, por el contrario, podrá acogerse a la norma de excepción del Inc. 5° del Art. 64 del CT.

Al respecto, el Servicio se refiere a la citada norma señalando que estará inhibido de tasar el aporte de activos de cualquier clase, efectuado en una reorganización de un grupo empresarial, que obedezca a una legítima razón de negocios, subsistiendo el aportante, en la medida: (1) que implique un aumento de capital o la constitución de una sociedad nueva; (2) que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante; (3) que los aportes se realicen de acuerdo con el valor contable o tributario en que se registraban en el aportante; y, (4) que los valores se asignen en la junta de accionistas o escritura pública, según corresponda.

En cuanto a reorganizaciones empresariales internacionales, el SII ha interpretado que para la procedencia de lo dispuesto en el Inc. 5° del Art. 64 del CT es menester que los efectos tributarios de la reorganización se produzcan y agoten en Chile. Lo anterior,

implica que, si bien dichas operaciones pueden ser efectuadas, se debe proteger el interés fiscal y la posibilidad de fiscalizarlas.

En tal sentido, el SII señala que, el objetivo es resguardar que el eventual mayor valor generado en la transferencia de los activos no se radique en otra jurisdicción, resultando esencial que la enajenación posterior se grave en Chile, concluyendo que, si bien el efecto de la inhibición de la tasación es posponer la tributación, no es evitarla.

De acuerdo con ello, el Servicio estimó que, en el caso en consulta, al tratarse de un bien ubicado en el exterior que podría ser enajenado por una entidad extranjera, dicha operación no sería susceptible de pagar impuesto en Chile, por lo que el aporte previo sí podrá ser tasado.

SELECCIÓN DE ALGUNOS RELEVANTES OFICIOS DE IVA

ORD. N°3186, DE 03.11.2022

Conceptos clave: Contrato de canje, servicios.

Dos empresas desean celebrar un contrato de “canje”, en que ambas se obligan a realizar servicios recíprocos, sin la obligación de realizar un pago en dinero por los servicios encomendados, solicitando confirmar que ambas empresas, por la ejecución de los servicios sujetos al contrato de canje, emitan facturas afectas a IVA, utilizando el crédito y generando el débito correspondiente para cada una de ellas.

Al respecto, el contrato consultado, cuyas prestaciones implican un intercambio de servicio por servicio, no corresponde a un contrato de permuta, sino que un contrato innominado, que el peticionario denomina “canje”, el cual no se encuentra cubierto por los Arts. 18 y 19 de la Ley de IVA.

Luego, la definición de servicio contenida en el N°2 del Art. 2 de la Ley de IVA, vigente a la época de pronunciamiento del SII, entendía por “servicio” gravado con IVA, la acción o prestación que una persona realiza para otra, por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga de actividades comprendidas en los N°3 y 4 del Art. 20 de la LIR.

Como se aprecia, el servicio se encuentra gravado cuando un contribuyente de IVA percibe a cambio “cualquier otra forma de remuneración”, concepto dentro del cual se puede entender incluida la prestación de otro servicio remunerable.

Por otra parte, las facturas deben emitirse en el mismo período tributario en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio, por tanto, tan pronto las prestaciones sean efectuadas por cada una de las partes, deberá emitirse la respectiva factura por la prestación de servicios respectiva.

Finalmente, si bien corresponde a las partes valorizar las prestaciones, este Servicio puede tasar la operación conforme al Art. 64 del CT, así como revisar especialmente la efectividad, naturaleza y valoración de los servicios recíprocos, sin perjuicio de analizar la operación en el marco de la NGA del mismo Código.

ORD. N°3243, DE 08.11.2022

Conceptos clave: Sociedades de profesionales, giro exclusivo, fallecimiento de un socio.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie acerca de la exigencia de giro exclusivo de las sociedades de profesionales, en el caso de inversión de los valores que se acumulen en la sociedad, para efectos de proteger el capital y, por otro lado, respecto de los efectos de la muerte de uno de sus socios.

Al respecto, el Servicio establece que, dentro de los requisitos para efectos de calificar como una sociedad de profesionales, se encuentra la exigencia de un objeto social exclusivo, el cual debe corresponder a la prestación de servicios o asesorías profesionales.

En tal sentido dispone que, una sociedad que realiza actividades rentísticas, en principio no tributará como sociedad de profesionales, sin embargo, el giro exclusivo no se desvirtuaría en el caso de llevar a cabo inversiones ocasionales.

En cuanto al incumplimiento del requisito que exige que todos los socios sean profesionales o sociedades de profesionales, en el caso del fallecimiento de uno de los socios, cuyo lugar es tomado por la sucesión hereditaria, el SII señala que, en dicha situación efectivamente se incurrirá en el incumplimiento, dejando de ser una sociedad de profesionales para fines tributarios.

ORD. N°3245, DE 08.11.2022

Conceptos clave: Profesiones, requisitos, sociedades de profesionales.

Una sociedad de responsabilidad limitada que tributa en la primera categoría está conformada por dos socios, un contador auditor y un químico farmacéutico, quienes se dedican en forma exclusiva a realizar asesorías contables y tributarias, lo cual estaría consignado en su objeto social.

El socio de profesión químico farmacéutico, que tiene experiencia en temas comerciales, contables, administrativos y laborales, y que ha participado en diplomados sobre “gestión y aplicación tributaria” consulta si la sociedad cumple con los requisitos para tributar como sociedad de profesionales.

Al respecto se informa que la Ley N°21.420 modificó, a contar del 01.01.2023, el concepto de hecho gravado “servicio”, contenido en el N°2 del Art. 2 de la Ley de IVA, eliminando de ella el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 de la LIR.

Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

Sin perjuicio de lo anterior, efectivamente la letra a) del N°2 del Art. 6 de la Ley N°21.420 amplió la exención contenida en el N°8 de la letra E del Art. 12 de la Ley de IVA, extendiéndola a los ingresos generados por las sociedades de profesionales referidas en el párrafo tercero del N°2 del Art. 42 de la LIR, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría. De este modo, independientemente de los servicios o asesorías profesionales que presten este tipo de sociedades, sus prestaciones se encontrarán exentas de IVA.

Conforme las instrucciones administrativas vigentes sobre las sociedades de profesionales, para calificar como tales se deben reunir una serie de requisitos, entre ellos, en lo que interesa a la presente consulta, desarrollar actividades que importen el ejercicio de profesiones liberales o de cualquiera otra profesión no comprendida en la primera categoría o en el N°1 del Art. 42 de la LIR, entendiéndose incluidas las siguientes labores:

- a. Aquellas realizadas por las personas que tengan un título profesional otorgado por alguna universidad del Estado o reconocida por éste, según las normas de cada actividad profesional; y,

- b. Aquellas realizadas por personas que se encuentren en posesión de algún título no profesional, otorgado por alguna entidad que los habilite para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.

Asimismo, es necesario que todos los socios deban ejercer la misma profesión para la sociedad o alguna profesión similar, afin o complementaria; entendiéndose que lo similar, afin o complementario de las profesiones que ostentan los socios se debe apreciar considerando las actividades que desarrolla la sociedad, no siendo posible que uno o más de ellos solo aporte capital, porque ello desnaturaliza el objeto de la sociedad y la consideración a la persona con la que nacen este tipo de sociedades.

En el caso particular, el químico farmacéutico tiene estudios superiores en materias tributarias, habiendo obtenido incluso diplomados en tributación, lo que le permitiría prestar asesorías contables y tributarias de manera profesional.

En consecuencia, en el caso consultado, en la medida que se cumpla el requisito anterior, la profesión del químico farmacéutico (con diplomados en tributación) sería, en este caso, complementaria con la de contador auditor.

ORD. N°3470, DE 28.11.2022

Conceptos clave: Servicios intraholding, transporte de pasajeros.

Se solicita confirmar al Servicio que los servicios prestados por una entidad que no puede prestar servicios al público en general, subcontratada por otra sociedad del mismo grupo empresarial, que ejerce actividades de transporte de pasajeros en el marco de una licitación pública adjudicada antes del 01.01.2023, se encuentran exentos de IVA.

Conforme su texto aún vigente a esta fecha, el N°2 del Art. 2 de la Ley de IVA define al hecho gravado “servicio” como la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del Art. 20 de la LIR.

En ese contexto, el Servicio resolvió que los servicios prestados por una empresa al interior de su grupo empresarial, en la medida que no se encuentre abierta al público y posea una prohibición estatutaria de ofrecer sus servicios al mercado, no se encuentra afecta a IVA, toda vez que, al no operar como una agencia de negocios, sus actividades no se encuentran comprendidas dentro de los números 3 y 4 del Art. 20 de la LIR.

Sin embargo, la Ley N°21.420 modificó, a contar del 01.01.2023, el concepto de hecho gravado “servicio” contenido en el N°2 del Art. 2 de la Ley de IVA, eliminando el requisito que la remuneración del servicio provenga del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en los números 3 y 4 del Art. 20 de la LIR. Luego, a contar de la fecha indicada, se gravará con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, salvo que concurra alguna exención.

De este modo, los servicios intraholding prestados por una sociedad a otra distinta, al interior de un mismo grupo empresarial, quedarán afectos a IVA a contar del 01.01.2023, salvo que respecto de dichos servicios concorra alguna exención.

Por otra parte, el inciso segundo del artículo octavo transitorio de la Ley N°21.420, en lo que interesa a la presente consulta, dispone que la modificación al concepto de hecho gravado “servicio” no se aplicará respecto de servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1° de enero de 2023.

Al respecto, la Circular N°50 de 2022 instruye que el concepto de servicios “comprendidos” en licitaciones y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 01.01.2023 no solo cubre aquellos servicios que constituyen el objeto principal de la licitación o compra pública, sino también los servicios que el adjudicatario o contratista subcontrate con terceros proveedores a fin de cumplir la licitación adjudicada, o compra pública contratada, con anterioridad a 01.01.2023, siempre y cuando sean estrictamente necesarios para la ejecución de la licitación o compra pública y puedan, por tanto, entenderse “comprendidos” en ellas.

Así, verificándose las exigencias señaladas en el párrafo precedente, los servicios intraholding prestados por una sociedad subcontratada por otra sociedad del mismo grupo empresarial, y que en la actualidad no se encuentran afectos a IVA conforme a la definición vigente de “servicio”, mantendrán dicho tratamiento (no afecto a IVA), a contar del 01.01.2023, por aplicación de lo dispuesto en el inciso segundo del Art. octavo transitorio de la Ley N°21.420.

ORD. N°1013, DE 31.03.2023

Conceptos clave: Peluquerías, dueños de salones, arriendo de sillón, peluqueros independientes.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie acerca de la tributación con IVA, aplicable a los dueños de salones de belleza por los servicios de peluquería propiamente tal y el arriendo de sillón, en relación con el cambio del concepto de “servicios”.

Al respecto, el Servicio confirma que la tributación de las peluquerías no ha cambiado producto de las modificaciones a la Ley de IVA incorporadas por la Ley N° 21.420, confirmando que se mantienen vigentes las instrucciones sistematizadas en el oficio N° 2993 de 2020, aplicables a los dueños de las peluquerías.

En cuanto a los peluqueros independientes, cuya renta se origina exclusivamente en el trabajo personal, incluyendo la modalidad de arriendo de sillón, señala que:

1. Los ingresos de segunda categoría se afectan con IGC, debiendo declarar anualmente. Asimismo, establece que, deberán emitir boletas de honorarios y declarar mensualmente sus PPM, salvo que se trate de servicios prestados por personas naturales o jurídicas obligadas a retener el impuesto con la tasa provisional del Art. 74 N°2 de la LIR.

2. Respecto a los servicios de peluquería prestados por estos contribuyentes, señala que están exentos de IVA, en virtud del Art. 12 letra E) N°8 de la LIVA.
3. Por último, el Servicio señala que, los peluqueros independientes que trabajan mediante el sistema de arriendo de sillón y que no pueden tributar en la segunda categoría, como una EIRL, podrán hacerlo en la primera categoría, exentos de IVA de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 12 letra E) N°12 de la Ley de IVA.

ORD. N°1293, DE 27.04.2023

Conceptos clave: Oficio N°1013 de 2023, criterio sin efecto.

Se le solicita al Servicio que aclare el alcance del criterio dispuesto en el numeral 3 del Oficio N° 1013 de 2023, que es reiterado en los Oficios N°1014, N° 1015 y N° 1019 de 2023, señalando que parece ser inconsistente con lo resuelto en el Oficio N° 666 de 2007, el cual se refiere al alcance de la exención del Art. 12 letra E N°12 de la Ley de IVA, que excluye a las personas ficticias, en consecuencia, no sería aplicable a una EIRL.

Al respecto, el Servicio confirma que efectivamente el criterio sostenido en el Oficio N° 1013 de 2023 es inconsistente con el dispuesto en el Oficio N° 666 de 2007, eliminando el numeral 3 del referido pronunciamiento, y sus referencias contenidas en los oficios N°s 1014, 1015 y 1019 de 2023.

SELECCIÓN DE ALGUNOS OFICIOS RELEVANTES DE OTRAS NORMAS

ORD. N°2117, DE 12.07.2022

Conceptos clave: Donación, Fundación.

Se le consulta al Servicio si el fundador puede realizar donaciones permanentes en dinero a su propia Fundación.

Al respecto, el Servicio señala que, no le corresponde determinar si un fundador puede efectuar donaciones a su propia fundación o no, sin perjuicio de su facultad para fiscalizar la correcta aplicación del impuesto a las donaciones correspondiente, al no acogerse a ninguna ley especial que conlleve beneficios tributarios y la consideración como gasto no aceptado para el donante, pudiendo afectarse con el impuesto único del Art. 21 Inc. 1° de la LIR.

ORD. N°2571, DE 24.08.2022

Conceptos clave: Convenios, “cláusula Chile”, pro-pyme.

Una empresa chilena, bajo el régimen pro-pyme general, recibiría dividendos desde Perú, el cual sería su único ingreso.

La tasa transitoria de IDPC es de un 10 % hasta el año comercial 2022, por lo que los dividendos recibidos desde Perú cumplirían completamente su tributación con el impuesto pagado en Perú. La empresa chilena repartiría utilidades a Colombia y se aplicaría la “cláusula Chile”, por lo que no se aplicaría la tasa convenio, sino que el IA de tasa 35 % y, si subsiste un remanente de IPE, se imputaría contra el IA.

Atendido lo anterior, se pregunta si se aplica la “cláusula Chile”, aun cuando no haya crédito de IDPC contra el IA, ya que al IDPC se le habría imputado completamente el IPE pagado en Perú, no habiendo pago de IDPC.

Al respecto, en el entendido que sea aplicable el CDTI entre Chile y Colombia, el Art. 10 del mismo dispone que las tasas reducidas no aplicarán por dividendos provenientes desde Chile en la medida que el IDPC sea acreditable contra el IA. Ahora bien, el hecho que el IDPC sea pagado mediante el crédito total disponible proveniente de IPE, o que la tasa de IDPC sea inferior a la tasa general, no impide la aplicación de la denominada “cláusula Chile”, toda vez que el IDPC sigue siendo acreditable en su totalidad contra los impuestos finales en Chile, independientemente de la tasa aplicable o la forma de pago del mismo.

En consecuencia, Chile no verá limitada su potestad tributaria, pudiendo aplicar la tasa general de IA del 35 %. Precisado lo anterior y esclarecido que no hay limitación respecto de la tasa de IA por pago de dividendos provenientes de Chile y remesados a una persona residente en otro Estado Contratante, para efectos del CDTI, nada impide que el pago del IA se realice mediante la imputación del crédito total disponible en exceso, siempre que cumpla con los requisitos contenidos en la LIR.

ORD. N°191, DE 19.01.2023

Conceptos clave: Ley N°21.440, Donación, Criptomonedas.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie acerca de la posibilidad de acoger una donación de criptomonedas al régimen de donaciones con beneficios tributarios incorporado por la Ley N° 21.440.

Al respecto, el Servicio señala que, conforme lo dispuesto por la Ley sobre Rentas Municipales, son bienes susceptibles de donaciones con dichos beneficios, el dinero, bienes corporales y bienes incorporeales, siempre que estos últimos estén sujetos a un sistema de registro o inscripción por disposición legal, razón por la cual, las criptomonedas al no corresponder a estos tipos bienes, no pueden acogerse al régimen referido.

ORD. N°1070, DE 06.04.2023

Conceptos clave: Exenciones, Federación Aérea de Chile, impuesto anual bienes de lujo.

El Club Aéreo XXX es una entidad sin fines de lucro que, además de sus actividades como club de vuelo, presta otros servicios como el arriendo de terrenos para hangares, el arriendo de aeronaves, la realización de cursos de vuelo, la venta ocasional de aeronaves a terceros, entre otros.

En ese contexto, solicita confirmar que se encuentra exento del impuesto establecido en el Art. 9 de la Ley N°21.420, por cumplir con los requisitos de la exención contenida en el Inc. segundo de dicho artículo. Además, solicita confirmar que se encuentra exento del señalado impuesto por aplicación del Art. 4 de la Ley N°10.502.

El artículo 9 de la Ley N°21.420 establece un impuesto anual de tasa 2 % sobre el precio corriente en plaza de helicópteros, aviones, yates, automóviles, station wagons y vehículos similares, que cumplan determinados requisitos, de propiedad de un contribuyente persona natural o jurídica. Sin embargo, el inciso segundo de dicho artículo dispone que no se afectarán con este impuesto los bienes de propiedad de una empresa que desarrolle actividades de los N° 1°, 3°, 4° y 5° del Art. 20 de la LIR, siempre que los bienes respectivos se encuentren efectivamente destinados y sean indispensables para el desarrollo de dichas actividades.

Al efecto, y conforme al criterio sostenido por el SII, una institución sin fines de lucro no puede ser considerada una empresa, por cuanto el lucro es un elemento esencial de dicho concepto. Luego, dado que el Club Aéreo XXX no reviste la calidad de empresa por tratarse de una institución sin fines de lucro, por lo que a su respecto no es aplicable la mencionada exención.

Sin perjuicio de lo anterior, y en relación con el Art. 4 de la Ley N°10.502, que dispone que “la Federación Aérea de Chile y los Clubes Aéreos afiliados a ella quedan exentos de toda contribución o derecho fiscal o municipal presente o futuro sobre sus bienes y rentas”, el SII resolvió que el vocablo “contribución” está empleado en un sentido amplio, abarcando todos los impuestos determinados en la ley, sea que éstos graven rentas o bienes. De este modo, en la medida que el Club Aéreo XXX se encuentre afiliado a la señalada

federación, se exime del impuesto establecido en el Art. 9 de la Ley N°21.420, requisito que deberá acreditar debidamente ante el SII.

ORD. N°1538, DE 24.05.2023

Conceptos clave: Donación, Confusión.

Se le solicita al Servicio que se pronuncie acerca de los efectos tributarios de la adquisición por sucesión por causa de muerte de un crédito respecto del cual los herederos son, a su vez, deudores.

Al respecto, el Servicio señala que, para efectos del impuesto a las herencias, el crédito en cuestión debe ser comprendido en la base imponible, puesto que, en caso de operar la confusión, como modo de extinguir, esto ocurrirá luego del devengamiento del impuesto. Asimismo, el Art. 4° de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, no autoriza la deducción de créditos susceptibles de extinguirse por confusión.

ORD. N°2221, DE 17.08.2023

Conceptos clave: Intereses, Establecimiento Permanente extranjero, matriz chilena, fuente.

Una sociedad residente en Chile mantendría agencias o EP en diversas jurisdicciones, incluyendo Paraguay, Ecuador y Perú. Para el financiamiento de las actividades de estos EP, cada uno de ellos habría suscrito préstamos con un banco residente en Japón, los cuales serían financiados con fondos propios, sin recurrir a recursos de la matriz.

Luego, solicita confirmar que:

1. De acuerdo con nuestra legislación interna, los intereses obtenidos por el banco japonés tendrían su fuente en Chile.
2. De ser aplicables los CDTI entre Chile con Ecuador, Paraguay y Perú, la fuente de los intereses estaría radicada en dichos países, al encontrarse situados en ellos los EP, obteniendo en consecuencia el banco japonés una renta de fuente extranjera que no se encuentra sujeta a imposición en Chile.
3. Las disposiciones de los CDTI vigentes de Chile con Ecuador, Paraguay y Perú serían aplicables aun cuando los EP no sean residentes en dichas jurisdicciones para efectos del CDTI, por cuanto la norma sólo exigiría que se encuentren situados en dichos Estados Contratantes.

Al respecto, el SII sostiene que aun cuando el deudor sea un EP en un tercer Estado, en la medida que la matriz de dicho EP se encuentre domiciliada en Chile, se entenderá que la fuente de los intereses pagados también se encontrará en el país, por lo que se gravarán en conformidad con la legislación interna.

Ahora bien, en el caso concreto habrá que estarse también a lo dispuesto en los CDTI celebrados por Chile con Japón, Ecuador, Paraguay y Perú, respectivamente. Considerando que los referidos CDTI son de carácter bilateral, en los denominados casos triangulares

cada CDTI se debe analizar de forma individual y únicamente respecto de aquellos países que se encuentran comprendidos.

En ese contexto, se tiene presente que el Art. 11 de los CDTI, permite que los intereses, definidos en conformidad con dicho artículo, pagados a un residente de un Estado Contratante, sean gravados también en el Estado del cual proceden (Estado de la fuente), de acuerdo con el párrafo 2 de ese artículo.

Ahora bien, para determinar si los intereses proceden de un Estado Contratante en particular se deberá estar al párrafo 5 del Art. 11 de los Convenios el cual establece que se considerará que los intereses tienen su fuente en, o proceden de, ese Estado, si:

1. Son pagados por un residente de ese Estado o,
2. El pago se origina en un EP (según Convenio) situado en ese Estado, siempre que los recursos del crédito se hayan destinado a financiar sus necesidades y soporte la carga de los intereses.

Conforme lo anterior y considerando que los CDTI se aplican bilateralmente, de modo simultáneo e independiente, se puede dar lugar a la aplicación de dos CDTI diferentes respecto del país donde sea residente quien se beneficia de los intereses: uno con el país donde sea residente el EP y otro con el país donde sea residente su matriz. Por tanto, la regla general de fuente establecida en el mencionado párrafo 5 implica que el interés puede entenderse que procede de dos Estados distintos.

En el caso analizado, para los efectos del CDTI entre el Estado de residencia de la persona que recibe el interés (Japón) y el Estado donde se encuentra situado el EP según CDTI (por ejemplo, Ecuador), se considerará que el interés procede del Estado del EP según Convenio (Ecuador), al suscribir éste directamente el préstamo para financiar sus actividades y soportar el pago de intereses con fondos propios y no recursos de la Matriz en Chile. Por su parte, para los efectos del CDTI entre Japón (Estado de residencia de la persona que recibe los intereses) y Chile, se entiende que los intereses proceden del Estado de residencia del deudor (Chile).

Finalmente, se debe tener presente que, respecto de los impuestos que Chile imponga sobre los intereses en conformidad con su legislación interna y el Art. 11 del Convenio con Japón, dicho país deberá otorgar un crédito para eliminar la doble imposición internacional.

IV

Normas de Publicación

I. INSTRUCCIONES PARA AUTORES(AS)

- a. Los artículos deberán ser enviados a través de la página web:
<https://anuarioderechotributario.udp.cl/>,
en la opción “Enviar Artículo” o directamente al correo electrónico: anuarioderechotributario@mail.udp.cl, mecanografiados a interlineado simple, sin espacio entre párrafo y párrafo (o sea, después de punto aparte), con notas al pie de página, todo en tipografía Times New Roman, tamaño 12 para el texto y 10 para las notas, en hoja tamaño carta y en formato Word (doc. o docx), respetando al efecto las normas de citas y bibliografía del Anuario, disponibles en la página web en la pestaña “Normas de Citas y Bibliografías”.
- b. Los artículos deben ser el resultado de una investigación original e inédita y su extensión no podrá superar las 25 páginas.
- c. Los artículos deberán contener una introducción, desarrollo del tema y conclusión.
- d. Cada artículo deberá ir acompañado de un resumen sobre el tema propuesto, con una extensión máxima de 100 palabras, e indicación de tres palabras claves del mismo.
- e. En la primera nota al pie de página, el autor señalará una breve reseña de sus antecedentes profesionales y/o académicos.
- f. Se aceptarán artículos escritos en idioma español o inglés.
- g. El resumen, se deberá enviar de forma anticipada al artículo, a más tardar el día 30 de junio de cada año. Cualquier consulta en relación al resumen o tema propuesto, puede ser realizada a través del correo electrónico o por medio de la opción “contacto” disponible en la página web.
- h. El Anuario recibirá artículos durante todo el año, pero para ser considerado en la edición del año en curso, el artículo deberá ser enviado a más tardar hasta el 17 de septiembre de cada año. En caso de enviarse un artículo con posterioridad a dicha fecha, será considerado para la publicación del año siguiente.
- i. El caso que un mismo autor/a envíe más de un artículo al Anuario, y en caso de resultar los dos aceptados, el primero se publicará en la edición del año en curso y el segundo en la edición del año siguiente.
- j. El autor/a se compromete a no someter, simultáneamente o con posterioridad a su envío, el artículo en otra revista para su publicación.
- k. Cualquier forma de plagio o autoplagio no será aceptada, reservándose el Anuario el derecho a realizar todas las acciones que estime pertinente, tales como rechazar un artículo previamente aceptado, eliminar un artículo ya publicado de la edición electrónica, incorporar dentro del Anuario una referencia escrita a dicha conducta, entre otras.

II. NORMAS DE CITAS Y BIBLIOGRAFÍA

1. Todas las monografías publicadas en el Anuario deberán contar con referencias abreviadas (notas a pie de página) en el texto, y una bibliografía al final.
2. En las referencias abreviadas al pie de página se hará mención a libros, artículos de revista, jurisprudencia y otras fuentes citadas de manera resumida, indicando, por ejemplo, sólo el apellido del autor en versalitas (primera palabra en mayúscula), el año de la publicación entre paréntesis y la página en la cual se encuentra la referencia.
3. En la bibliografía citada, en cambio, se encontrarán las obras citadas y otras fuentes de forma completa.
4. A continuación, se muestran algunos ejemplos de lo señalado anteriormente:

1. LIBROS

1.1. Autor.

A. NOTA AL PIE:

Spiegel (1998), p. 57.

B. BIBLIOGRAFÍA CITADA:

Spiegel, Murray (1998). Teoría y problemas de probabilidad y estadística (Madrid, McGraw-Hill, Tomo I).

1.2. Autor institucional.

A. NOTA AL PIE:

Weed Science Society of America (1983), p. 15.

B. BIBLIOGRAFÍA CITADA:

Weed Science Society of America (1983). Herbicide handbook, 5th ed. (Champaign, IL.)

1.3. Capítulo de libro escrito por autor distinto al autor (es) del libro.

A. NOTA AL PIE:

Ibáñez (2019), p. 15.

B. BIBLIOGRAFÍA CITADA:

Ibáñez, Javier (2019). “Blockchain y Legal Tech”, en Legal Tech. La transformación digital de la abogacía. Ed. por MOISÉS, Barrio (Madrid, Wolters Kluwer).

1.4. Capítulo de libro escrito por el autor(es) del libro.

A. NOTA AL PIE:

Barrio (2019), p. 5.

B. BIBLIOGRAFÍA CITADA:

Barrio, Moisés (2019). “Legal Tech y la Transformación del Sector Legal”, en Legal Tech. La transformación digital de la abogacía (Madrid, Wolters Kluwer).

1.5. Libros electrónicos.

- A. NOTA AL PIE:
Amunátegui (2020), p. 98.
- B. BIBLIOGRAFÍA CITADA:
Amunátegui, Carlos (2020). *Arcana Technicae. El Derecho y la Inteligencia Artificial* (Santiago, Tirant Lo Blanch). Disponible en: <<https://editorial.tirant.com/cl>> [fecha de consulta: 10 de enero de 2021].

2. ARTÍCULOS EN REVISTAS CIENTÍFICAS

2.1. Artículos en revistas físicas.

- A. NOTA AL PIE:
Hidalgo (2019), p. 17.
- B. BIBLIOGRAFÍA CITADA:
Hidalgo, Abel (2019). “La Cosa Juzgada en Materia Tributaria”, *Anuario de Derecho Tributario UDP*, N° 11, Universidad Diego Portales (Santiago).

2.2. Artículos en revistas electrónicas.

- A. NOTA AL PIE:
Ossandón (2020), p. 25.
- B. BIBLIOGRAFÍA CITADA:
Ossandón, Francisco (2020). “Taxation on Robots? Challenges for Tax Policy in the Era of Automation”, *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, N° 2, Vol. 9, Universidad de Chile (Santiago). Disponible en: <<https://rchdt.uchile.cl/index.php/RCHDT/issue/view/5539>> [fecha de consulta: 15 de marzo de 2021].

3. TESIS

- A. NOTA AL PIE:
Adaros (2003), p. 48.
- B. BIBLIOGRAFÍA CITADA:
Adaros, Rodrigo (2003). *Sismicidad y tectónica del extremo sur de Chile*. Tesis para optar al grado de Magíster en Ciencias, mención en Geología, Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas, Universidad de Chile (Santiago).

4. LEYES

- A. NOTA AL PIE:
Ley N° 21.210, Chile.
- B. NORMAS CITADAS:
Ley N° 21.210, “Moderniza la Legislación Tributaria”, publicada en el *Diario Oficial* de fecha 24 de febrero de 2020 (Chile).

5. JURISPRUDENCIA

A. NOTA AL PIE:

Inversiones Tongoy con Servicio de Impuestos Internos (2019).

B. JURISPRUDENCIA CITADA:

Inversiones Tongoy con Servicio de Impuestos Internos (2019): Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 71-2018, 25/07/2019.

6. ARTÍCULOS DE PERIÓDICOS ELECTRÓNICOS

A. NOTA AL PIE:

Valdenegro, Sebastián. “Recaudación por impuesto territorial se recupera y cierra el 2020 con un leve crecimiento”, *Diario Financiero*, lunes 29 de marzo de 2021. Disponible en: <<https://www.df.cl/noticias/economia-y-politica/df-tax/recaudacion-por-impuesto-territorial-se-recupera-y-cierra-el-2020-con-un/2021-03-26/191724.html>> [fecha de consulta: 29 de marzo de 2021].

B. BIBLIOGRAFÍA CITADA:

Valdenegro, Sebastián. “Recaudación por impuesto territorial se recupera y cierra el 2020 con un leve crecimiento”, *Diario Financiero*, lunes 29 de marzo de 2021. Disponible en: <<https://www.df.cl/noticias/economia-y-politica/df-tax/recaudacion-por-impuesto-territorial-se-recupera-y-cierra-el-2020-con-un/2021-03-26/191724.html>> [fecha de consulta: 29 de marzo de 2021].

7. OTRAS REGLAS GENERALES

- Si son dos autores(as), se pondrá el apellido de ambos(as) separados mediante la conjunción “y” en la nota al pie de página, ej.: Castillo y Selman (2015), p. 39.
- Si son tres o más autores(as), se mencionará sólo el primer apellido, y luego se utilizará la expresión “et al.” para referirse al resto de los autores, ej.: Gallardo et al. (2011), p. 50.
- Si el autor(a) tiene más de una obra publicada en el mismo año, se diferenciarán las obras mediante letras luego de mencionar el año, ej.: OCDE (2016a), p. 108; OCDE (2016b), p. 60.



Accede al sitio web del
Anuario de Derecho Tributario
escaneando este QR