

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31, ART. 33, N°1, ART. 21 –
LEY N° 20.712, LEY ÚNICA DE FONDOS, ART. 81, N°6, ART. 57 – CIRCULAR N° 71, DE
2016. (ORD. N° 922, DE 14.05.2020)**

Aplicación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a desembolso efectuado por un fondo de inversión público.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre aplicación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el pago de una indemnización de perjuicios contractuales que efectúa un fondo de inversión público.

I ANTECEDENTES

Expone que, en virtud de una sentencia arbitral, un fondo de inversión público pagó una indemnización de perjuicios por incumplimiento contractual, con fecha xx.xx. 2018.

Señala que el fondo de inversión público, durante el año 2011, celebró un contrato de promesa de compraventa sobre un inmueble, en calidad de promitente vendedor, cediendo luego dicha posición contractual a una sociedad de giro inmobiliario (en adelante, la “inmobiliaria”), constituyéndose en codeudor solidario del cumplimiento íntegro de la mencionada promesa.

Al no celebrarse el contrato prometido en el plazo acordado, xx.xx.2013, mediante sentencia arbitral se declaró la obligación de la inmobiliaria y del fondo de inversión público, solidariamente, de indemnizar los perjuicios derivados del incumplimiento.

Indica que los fondos de inversión públicos están afectos al impuesto único del artículo 21 de la LIR, según lo dispuesto en el artículo 81 N°6 de la Ley N° 20.712, Ley Única de Fondos (en adelante, “LUF”). Esta última norma establece que: “Será aplicable a los fondos el tratamiento tributario previsto para las Sociedades Anónimas en el artículo 21 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según corresponda, pero únicamente sobre los siguientes desembolsos, operaciones o cantidades representativas de éstos:

- i) Aquellos desembolsos que no sean necesarios para el desarrollo de las actividades e inversiones que la ley permite efectuar al fondo.
- ii) Los préstamos que los fondos de inversión efectúen a sus aportantes contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional.
- iii) El uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que beneficie a uno o más aportantes, contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, de los bienes del activo del fondo.
- iv) La entrega de bienes del fondo en garantía de obligaciones, directas o indirectas, de los aportantes contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional
- v) Las diferencias de valor que se determinen por aplicación de la facultad de tasación ejercida conforme a lo dispuesto en el número 7) siguiente.”

En relación al numeral i) precedente, indica que desde la reforma introducida por la Ley N° 20.190, que entró en vigencia el primero de enero de 2012¹, los fondos de inversión público no pueden invertir directamente en negocios inmobiliarios, prohibición que se mantuvo en el artículo 57 de la LUF.

Así, en cuanto el fondo de inversión público incurra en desembolsos para el desarrollo de negocios inmobiliarios, éstos quedarán gravados con el impuesto establecido en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Sin embargo, el contrato de promesa de compraventa y la cesión del mismo fueron celebradas en noviembre de 2011, es decir, cuando todavía el fondo de inversión público podía realizar negocios inmobiliarios.

De esta forma, entiende que no correspondería gravar con el impuesto del artículo 21 de la LIR, el gasto efectuado por el fondo a título de indemnización, al tratarse de un gasto necesario para el cumplimiento de la responsabilidad que cabe al fondo en su calidad de codeudor solidario, criterio que solicita confirmar.

II ANÁLISIS

Previo al análisis de fondo, es necesario prevenir que algunas de las normas sobre gastos contenidas en el artículo 31 de la LIR fueron modificadas por la Ley N° 21.210, vigentes desde el 1° de enero de 2020, conforme a su artículo octavo transitorio. Con todo, estas modificaciones no inciden en el presente caso, por tratarse de gastos incurridos con anterioridad a la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas al artículo 31 de la LIR.

Precisado lo anterior, y en relación a la calidad de gasto necesario para producir la renta de la indemnización pagada, este Servicio ha interpretado que dichos pagos carecen del requisito de necesidad establecido en el inciso primero del anterior texto del artículo 31 de la LIR, de manera que deberán ser considerados gastos rechazados², debiendo agregarse a la base imponible del Impuestos de Primera Categoría, conforme al artículo 33 N° 1 letra g) de la LIR. Ahora bien, sobre su afectación al impuesto del artículo 21 de la LIR, el N° 6 del artículo 81 de la LUF prescribe que los fondos de inversión se sujetarán a la tributación de dicho artículo, respecto de diversos desembolsos, operaciones o cantidades representativas de estos, entre los cuales se encuentran los mencionados en su numeral i): “Aquellos desembolsos que no sean necesarios para el desarrollo de las actividades e inversiones que la ley permite efectuar al fondo”.

Respecto de este numeral i), la Circular N° 71 de 2016 instruyó adicionalmente lo siguiente: “Cabe señalar, asimismo, que el artículo 57 de la Ley, establece las inversiones o actividades cuya realización se encuentra prohibida para el Fondo; por lo que en caso que se efectúen desembolsos efectuados con el objeto de financiarlos, dentro de este hecho gravado se encontrarán precisamente dichos desembolsos”.

Como puede apreciarse, en caso que el fondo de inversión efectúe un desembolso cuyo objeto sea el financiamiento de alguna de las actividades que la ley les prohíbe realizar, tal desembolso se afectaría con la tributación del artículo 21 de la LIR, cuando no sea necesario para el desarrollo de su actividad permitida. Tal sería el caso de los desembolsos descritos en su consulta, causados en incumplimientos contractuales o cuyo objeto sea el de resarcir un daño derivado del desarrollo de una actividad prohibida³.

Sin embargo, la vigencia de la prohibición de desarrollar actividades de giro inmobiliario, de acuerdo a lo señalado en la consulta, comenzó en un momento posterior a la constitución del fondo de inversión público como deudor solidario mediante la cesión del contrato de promesa, de manera que no podría calificarse como el desarrollo de una actividad prohibida, en dicha época.

¹ Artículo séptimo transitorio inciso segundo de la Ley N° 20.190.

² En este sentido, Oficios N°355 de 1994, N° 163 de 2016 y N° 561 de 2017.

³ El Oficio N° 2722 de 2013, emitido por este Servicio, contiene un criterio similar.

Por lo tanto, no resultaría procedente gravar con el impuesto del artículo 21 el pago de la indemnización, toda vez que en la época en que se acordó la responsabilidad solidaria del fondo de inversión público no se trataba de una actividad prohibida, no encontrándose entonces bajo el supuesto del numeral i) del artículo 81 N° 6 de la LUF.

Sin perjuicio de lo mencionado las circunstancias deberán acreditarse en el procedimiento de fiscalización correspondiente.

III CONCLUSIÓN

Conforme al numeral i) del N° 6 del artículo 81 de la LUF, los fondos de inversión se afectan con la tributación del artículo 21 de la LIR cuando efectúen desembolsos que no sean necesarios para el desarrollo de las actividades que la ley les permite realizar, así como cuando su objeto sea financiar cualesquiera de las actividades prohibidas en el artículo 57 de la LUF.

En el presente caso, de acuerdo a los antecedentes de la consulta, los que podrán ser revisados en la instancia de fiscalización correspondiente, el fondo de inversión público se constituyó en deudor solidario con anterioridad a la vigencia de la norma que prohibía el desarrollo de la actividad en cuestión, por lo que no deberá tributar conforme el artículo 21 de la LIR, al no calificarse como una actividad prohibida en dicha época.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 922, de 14.05.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos