



**TRATAMIENTO DE LAS RENTAS PASIVAS PERCIBIDAS O DEVENGADAS
OBTENIDAS DE ENTIDADES CONTROLADAS EN EL EXTRANJERO POR
RESIDENTES O DOMICILIADOS EN CHILE (CFC RULES) Y SU APLICACIÓN
PRACTICA DE LOS IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR**

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: César Felipe Gárate López
Profesor Guía: Christian R. Delcorto Pacheco**

Santiago, marzo 2017

TABLA DE CONTENIDOS

| | |
|---|----|
| INTRODUCCIÓN..... | 3 |
| PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA..... | 5 |
| HIPÓTESIS | 6 |
| OBJETIVOS | 6 |
| GENERALES | 6 |
| ESPECÍFICOS..... | 6 |
| MARCO METODOLÓGICO | 7 |
| CAPÍTULO 1..... | 8 |
| MARCO TEÓRICO..... | 8 |
| Precedentes Internacionales..... | 8 |
| Como operan las normas CFC..... | 10 |
| Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)..... | 13 |
| Informes BEPS y plan de acción OCDE | 16 |
| Que se entiende por normas CFC en otros países..... | 21 |
| Mensaje Presidencial (Incorporación de las CFC en la normativa chilena) | 23 |
| Fuente legal e Incorporación de las CFC a la normativa Chilena..... | 24 |
| Como norma nuestra legislación las Rentas Pasivas | 31 |
| Derecho a Crédito por las Rentas devengadas desde el exterior. | 33 |
| Distribución efectiva de utilidades por la CFC | 34 |
| Plan de Fiscalización (SII) 2016 en Chile. | 34 |
| CAPÍTULO 2..... | 37 |
| DESARROLLO | 37 |
| Registro de utilidades devengadas en el exterior con ocasión de la entrada en vigencia del actual Artículo 41 G de la Ley de Impuesto a la Renta. | 37 |
| Confeción de los registros contables y auxiliares. | 42 |
| CASO PRÁCTICO 1 | 48 |
| CONCLUSIÓN 2..... | 53 |

Introducción

Chile, durante la última década se ha encontrado en una coyuntura histórica, respecto de temas como el financiamiento a la educación, repartición equitativa de la riqueza, disminución de la brecha de desigualdad, entre otros. En este sentido, los últimos gobiernos, han intentado hacerse cargo de las demandas sociales que han surgido en el país, adoptando medidas atingentes, a aumentar la recaudación fiscal, así como una mejor distribución de la riqueza. Con mayor precisión, el día 01 de abril del año 2014, mediante el mensaje presidencial N° 24-362, se da a conocer el proyecto de reforma tributaria, que llega con la intención de solucionar principalmente el financiamiento a la gratuidad de la educación. Esta reforma tributaria introduce una serie de modificaciones al sistema de tributación en su conjunto, así como otros ajustes al poder de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, todo esto produciendo un quiebre en el sistema tributario chileno, debido a que desde la década de los '80, no habían existido cambios reales al sistema tributario integrado.

El día 29 de septiembre de 2014, entra en vigencia la Ley N° 20.780, seguida en febrero de 2016 por la Ley N° 20.899 con la simplificación de la reforma tributaria, introduciendo nuevas normas en el ámbito de tributación internacional, en donde Chile se desenvuelve, aumentando los parámetros de tributación de personas naturales o jurídicas con domicilio y residencia en Chile que tengan negocios en el extranjero, así como las empresas no residentes ni domiciliadas en Chile que ingresen capitales extranjeros. Esto en concordancia, con las disposiciones que nacen en la OCDE¹, para disminuir las erosiones en los sistemas tributarios en el mundo, erosiones que nacen principalmente por parte de multinacionales².

El fortalecimiento de políticas en el mundo para la lucha contra la elusión fiscal, da origen al denominado plan BEPS³, este último corresponde a un paquete de medidas anti elusivas por parte de empresas multinacionales, dentro de ellas existen medidas como el fortalecimiento en el traspaso

¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Chile es miembro desde el 07 de mayo de 2010.

² Definición según la RAE: Sociedad mercantil o industrial cuyos intereses y actividades se hallan establecidos en muchos países.

³ Base Erosion and Profit Shifting, En español: "Erosión de base imponible y traslado de utilidades".

de información entre los países miembros de la OCDE⁴, nuevas directrices para la aplicación de políticas de Precios de Transferencias, prevención de abusos de los tratados para evitar la doble tributación⁵, fortalecimiento de medidas anti elusión para las CFC⁶, entre otras, respecto de este último punto hemos querido desarrollar este trabajo, con la finalidad de revelar la importancia del desarrollo de normas locales para enfrentar la elusión tributaria cuando existen inversiones en el extranjero, en donde un contribuyente en Chile mantiene el control, así como la implementación de estas nuevas normas internacionales en el plano local⁷, respecto del cumplimiento tributario, o el poder de fiscalización que tendrá el Servicio de Impuestos Internos, para evitar esta forma de elusión fiscal. Por otra parte analizaremos los efectos tributarios de los impuestos pagados en el exterior generados por rentas pasivos. Esta y otras dudas, las desarrollaremos en el transcurso de este trabajo.

⁴ Country by country reporting. En español: "Informes País por País".

⁵ Conocidos como "treaty shopping"

⁶ Controlled Foreign Company. En español: "Compañías Foráneas Controladas".

⁷ Artículo 41G de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Planteamiento del problema

Este trabajo de investigación plantea el análisis de la introducción de una nueva norma de control para las sociedades denominadas **Controlled Foreign Corporation Rules** (CFC) a nuestro sistema tributario, considerando los factores atinentes a la incorporación de nuevos escenarios de cumplimiento tributario para los contribuyentes residentes o domiciliados en Chile, cuando estos mantienen inversiones en el extranjero y obtienen rentas pasivas. En estricto rigor, nos enfocaremos en los siguientes planteamientos:

El SII, ha incorporado a su jurisprudencia⁸, pronunciamientos conformes a las normas del actual artículo 41 G, aún no se han resuelto algunas dudas respecto al cumplimiento tributario de aquellos contribuyentes que obtengan rentas pasivas en el extranjero.

- ¿Cuál será la forma de registrar en el primer año de aplicación del actual artículo 41 G, las utilidades devengadas en el extranjero? Efectos contables, tributarios y de cumplimiento de las normas.
- ¿La sociedad en el extranjero (generadora de rentas pasivas) deberá reconstituir la contabilidad de esta desde el origen para la aplicación de la norma, cuando esta se haya constituido con anterioridad a la entrada en vigencia del artículo 41 G?

⁸ Circular N° 40 del SII, año 2016.

Hipótesis

En nuestra investigación trataremos los temas señalados precedentemente, con la finalidad de entregar al lector una respuesta en la aplicación de las normas del actual artículo 41 G, y los efectos reales de su aplicabilidad en Chile, en conjunto con la utilización de impuestos pagados en el exterior.

Objetivos

Generales

Analizar la incorporación a nuestra normativa local, de una norma que internacionalmente se ha denominado **Controlled Foreign Corporation Rules** (CFC)⁹, desde su origen hasta la entrada en vigencia en nuestra legislación¹⁰, con la finalidad de visualizar las eventuales problemáticas relacionadas con su aplicación, fiscalización y adopción de las mismas, respecto de los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile. Así como el tratamiento tributario de los Impuestos Pagados en el Exterior (IPE).

Específicos

Los objetivos específicos de nuestro trabajo, serán los siguientes:

- Exponer el origen y justificación de la necesidad de la creación de las normas CFC.
- Conocer la experiencia de los países pioneros en la incorporación de las normas CFC.
- Describir y exponer los conceptos relacionados con las normas CFC.
- Analizar y exponer la incorporación de las normas CFC, mediante la modificación del Artículo 12 de la Ley de Impuesto a la Renta y la incorporación de los artículos 41G y 41H del mismo cuerpo legal, de acuerdo a la Ley N° 20.780 y Ley N° 20.899.

⁹ En español, Compañía Controlada en el Extranjero.

¹⁰ Artículo 41 G de la Ley de impuesto a la Renta.

- Reseñar problemáticas generales respecto de la adopción de las normas CFC y su real aplicabilidad en Chile.
- Análisis crítico de la implementación de las normas CFC, problemáticas de cumplimiento por parte del contribuyente y la fiscalización por parte de la entidad fiscal.
- Resolver interrogantes relacionadas con la aplicación de los IPE cuando existen rentas pasivas percibidas.

Marco Metodológico

Con el fin de dar cumplimiento a los objetivos planteados en el presente trabajo, el tipo de análisis a ejecutar será de carácter descriptivo, debido a que, para el desarrollo de los propósitos planteados, se hace precisamente un análisis de las normas CFC vigentes desde su origen en el año 1962 (EEUU), hasta su adopción dentro de nuestra normativa local a través de la Ley N° 20.780 y la Ley N° 20.899, en particular los artículos 41G y 41H de la LIR.

Luego, el diseño de la investigación es estrictamente de tipo documental dada las características del aspecto legal estudiado. Lo anterior en atención a que las fuentes de información son esencialmente escasas, tales como la literatura internacional vigente respecto de las normas y disposiciones legales, además de búsqueda de problemáticas de implementación de las mismas en otros países. Cabe destacar que hemos considerado la jurisprudencia administrativa vigente emanada del Servicio de Impuestos Internos respecto del tema estudiado.

Capítulo 1

Marco Teórico

Precedentes Internacionales

El origen de las normas sobre CFC se encuentra en la legislación norteamericana, este fue el primer país que incorporó en su jurisdicción interna normas sobre CFC, hace ya más de medio siglo. Esta norma fue introducida a la legislación estadounidense durante el gobierno de John Fitzgerald Kennedy en el año 1962, convirtiéndose en una referencia para los otros países que decidieron incorporarla años más tarde.

Las normas CFC son la respuesta normativa al riesgo de que cualquier contribuyente con una participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su país de residencia y, en algunos casos, también en otros países, deslocalizando y/o trasladando sus rentas a una CFC. Sin una regulación tal, las CFC representan auténticas oportunidades para el traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos.

Para entender normas CFC, es necesario primero comprender su función en el ordenamiento tributario, por cuanto no se trata de una mera regulación técnica de la Ley, sino de un mecanismo que combate ciertas prácticas elusivas internacionales; en concreto, el diferimiento fiscal.

Entre los países con normas sobre CFC figuran Estados Unidos (desde 1962), el Reino Unido, Alemania, Japón, Australia, Nueva Zelanda, Rusia (desde 2015), Suecia y muchos otros. Las reglas en diferentes países pueden variar significativamente, pero una característica central es que intentan eliminar en el país de origen el diferimiento de rentas percibidas o devengadas por una entidad extranjera bajo el control de un contribuyente de dicho país, gravándolo con impuestos en proporción a su participación en las rentas de la entidad.

La Ley tributaria de muchos países, incluyendo los Estados Unidos, no grava a un accionista de una corporación sobre los ingresos de la corporación hasta que los ingresos se distribuyen como un

dividendo. Antes de las normas CFC establecidas en Estados Unidos, era común que las empresas que cotizaban en bolsa formaran filiales extranjeras en paraísos fiscales y trasladaran sus ingresos a esas filiales. Los ingresos transferidos incluyeron los ingresos por inversiones (intereses y dividendos) y los ingresos pasivos (rentas y regalías), así como los ingresos por ventas y servicios relacionados con partes relacionadas (precios de transferencia). El impuesto estadounidense sobre este ingreso fue evitado hasta que el país del paraíso fiscal pagó un dividendo a la compañía accionaria. Este dividendo podría ser evitado indefinidamente prestando las ganancias al accionista sin realmente declarar un dividendo. La Ley Tributaria de 1962, redactada por el profesor de la Universidad de Harvard Stanley S. Surrey, definió a las CFC como entidades extranjeras en las cuales un accionista norteamericano (a su vez definido como un norteamericano que posea directa o indirectamente al menos un 10% de las acciones con derecho a voto de la entidad extranjera) tenga más del 50% de los votos o patrimonio de la entidad y perciban cierto tipo de rentas calificadas de “pasivas” en contraposición a aquellas rentas de carácter “activa”. Al mismo tiempo, dichas normas tenían por objeto no interferir con los ingresos de las empresas activas o las transacciones con partes no vinculadas.

Si bien las normas pueden variar respecto de un sistema tributario de un país y otro, existen una serie de características similares en la mayoría de los sistemas CFC. Entre ellas:

Las normas CFC se aplican generalmente a empresas extranjeras participadas, cuyo control lo ejercen accionistas de la jurisdicción en que se encuentra ubicada la matriz y que por tanto estos accionistas tienen un grado de influencia suficiente sobre esta empresa extranjera como para afirmar que se trata de una CFC y por tanto debe incluir dentro de sus ingresos (a menudo determinados netos de gastos), generalmente incluyen los ingresos recibidos por el CFC.

No existe una clara distinción y división de las rentas pasivas y activas, pero por lo general se pueden identificar las pasivas en:

- a) Fuentes de inversión pasivas, dentro de las cuales se encuentran:
 - Intereses y/o dividendos de partes no relacionadas.

- Rentas de partes no relacionadas.
 - Regalías de partes no relacionadas.
- b) Compra de bienes a partes relacionadas o venta de bienes a partes relacionadas donde los bienes son producidos y para uso fuera del país del CFC.
- c) Prestación de servicios fuera del país del CFC a partes relacionadas.

Con frecuencia, la aplicación de las normas CFC vigentes está supeditada a la previa aplicación de disposiciones tales como exenciones por el tipo de gravamen, criterios anti elusivos o umbrales impositivos mínimos.

Si bien, algunos países consideran todos los ingresos de una CFC como «rentas CFC» imputables a los accionistas residentes en la jurisdicción de la matriz con arreglo a las normas CFC vigentes, muchas de las normas CFC relativas a sociedades extranjeras controladas tan sólo resultan aplicables a determinados tipos de rendimientos.

Es recomendable que las normas CFC se rijan por la legislación aplicable en la jurisdicción de la matriz a fin de efectuar el cómputo de los rendimientos de la CFC imputables a los accionistas y, por otro, que las pérdidas registradas por la CFC se compensen únicamente con las ganancias de dicha sociedad u otras CFC ubicadas en la misma jurisdicción.

Como operan las normas CFC

En la actualidad hay dos materias que son de suma importancia dentro de la tributación internacional que ocupan gran parte del interés de los legisladores al momento de establecer sus políticas fiscales internacionales: el diferimiento en el pago de los impuestos y la competencia fiscal.

La primera de ellas se refiere a la imposibilidad de cobrar impuestos al Estado donde reside la compañía matriz, cuando en el Estado en que está ubicada la compañía filial existen condiciones impositivas menos gravosas o bien no existen tributos, lo que incentiva a los inversionistas extranjeros a mantener las rentas en dichas jurisdicciones. Viéndose limitado el Estado donde reside

la controladora, sólo a gravar y cobrar sus impuestos recién cuando las rentas o utilidades le son efectivamente remesadas o puestas a disposición de la compañía matriz. A esto se le llama diferimiento impositivo internacional.

Por su parte, la competencia fiscal, se refiere a una estrategia estatal de rebajar los niveles impositivos y lograr localizar en sus fronteras jurisdiccionales la inversión de capitales extranjeros. La competencia fiscal ha jugado un rol importante y ha sido un instrumento muy usado por varios países para retener y atraer capitales internacionales.

La globalización¹¹ ha provocado que tanto el diferimiento como la competencia fiscal sean elementos importantes en las planificaciones fiscales internacionales, usándose ambas como estrategias de común uso al momento de decidir los inversionistas una estructura empresarial multinacional.

Las normas CFC, junto a otras medidas como las normas que regulan los precios de transferencias, son utilizadas internacionalmente como una de las políticas más sofisticadas para reducir la competencia fiscal perniciosa, el diferimiento impositivo y la erosión de base imponible tributaria interna.

Si bien cada país que ha optado por incluir normas CFC en su legislación interna, lo ha realizado de una forma particular dependiendo de sus requerimientos especiales (muchas veces inspirados en normas CFC de otros Estados y adecuadas a sus propias legislaciones), el común denominador ha sido eliminar el diferimiento del pago de impuestos en un territorio por los ingresos obtenidos por una filial o empresa subsidiaria ubicada fuera de sus fronteras, y que corresponden a inversiones realizadas por una compañía controladora local.

Los requisitos comunes para la aplicación de las normas CFC en todos los Estados han sido:

- Que la entidad local ejerza algún tipo de control sobre la entidad extranjera

¹¹ Definición según la RAE: Proceso por el que las economías y mercados, con el desarrollo de las tecnologías de la comunicación, adquieren una dimensión mundial, de modo que dependen cada vez más de los mercados externos y menos de la acción reguladora de los Gobiernos.

- Que se trate de negocios específicos, generalmente de rentas pasivas.
- Otro requisito, no común a todos los Estados que han implementado normas CFC, pero que sí está presente en la mayoría de los casos, es que la entidad extranjera esté situada, localizada o constituida en un paraíso fiscal o en un territorio de baja o nula tributación.

En cada Estado, en los que se ha incorporado normas CFC, estos requisitos han sido definidos de forma diferente y ajustando a su propia realidad que debe entenderse por:

- a) Control
- b) Jurisdicción de baja o nula carga tributaria (en algunas legislaciones se han establecidos límites porcentuales, en otros se ha elaborado una “lista negra” con los Estados que se consideran paraísos fiscales, en otros una “lista blanca” con los países con los que se tienen cargas tributarias similares a los del país de residencia del inversionista, y en otros se han adoptado modalidades mixtas)
- c) Respecto a los negocios que pueden quedar sujeto a la norma CFC (generalmente sólo se incluyen rentas pasivas, las que también son definidas de forma particular en cada legislación, en algunas se enumeran los casos y en otras se realizan presunciones de actividad pasiva).

La operatoria de las normas CFC también varía de un Estado a otro, pero la regla y lo medular de esta norma, es que los contribuyentes definidos como controladores, deben incluir en sus ingresos las rentas devengadas y producidas por sus filiales o subsidiarias en el extranjero en el mismo ejercicio tributario en que se originan.

La finalidad de las normas CFC radica en gravar, en la sede de las personas o entidades residentes en el territorio de un determinado país, ciertas rentas obtenidas por entidades constituidas en otro país en el cual disfrutaban de un régimen fiscal diluido, pero que son controladas por aquellas.

El procedimiento aplicado para llegar a tal propósito radica en imputar como propia la renta de la entidad no residente al socio o titular residente, para su gravamen. La imputación directa al socio o

titular importa la obligación de incluir en su base imponible, determinadas rentas positivas que se produjeron o cuya fuente es el territorio de otro Estado y mediante un sujeto distinto.

Son las sociedades controladas u otros entes, tales como los trusts, quienes principalmente se radican en países de baja tributación. La característica común de los regímenes CFC radica en la aplicación del impuesto a la renta en el país de residencia del accionista por lo menos en la porción de ganancias no distribuidas por la compañía controlada. En el Informe OCDE (1987) relativo a la utilización de compañías de base se señaló que la legislación fiscal reduce los efectos de la elusión ordenando tributar sobre las rentas generadas por las compañías base que aquellas sociedades controlan. La compañía base en general no se le aplican impuestos en el país de radicación, por ello se eligen tales jurisdicciones. La tributación de los accionistas de tales sociedades se produce por asumir alguna de las siguientes alternativas: a) por considerar distribuido el dividendo; b) por considerarse recibida por el accionista la utilidad (desdoblamiento del velo societario) o c) por considerarse que el accionista se encuentra en mejor situación para tributar toda vez que económicamente la renta se encuentra a su disposición. En la práctica esta legislación se exhibía pragmática en comparación con otros criterios rígidos o teóricos.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

Con el Reporte de 1998 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en el cual se preveían los parámetros para considerar a una jurisdicción como de baja tributación en el marco de tales estándares se individualizaron a los siguientes y también se los invitó a desarticular las normas directamente relacionadas con la competencia fiscal dañosa¹²: Andorra, Anguilla (Gran Bretaña), Antigua y Barbuda, Aruba (Holanda), Commonwealth de Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, British Virgin Islands (Gran Bretaña), Cook Islands (Nueva Zelandia), The Commonwealth of Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey/Sark/Alderney, Isla de Man, Jersey, Liberia, Liechtenstein, República de Maldivas, la República de las Islas Marshall, el Principado de Mónaco, Montserrat (Gran Bretaña), la República de Nauru, Antillas Holandesas), Niue (Nueva Zelandia), Panamá,

¹² Conocido en Inglés como "harmful tax competition".

Samoa, la República de Seychelles, St. Lucia, la Federación de St. Christopher & Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Tonga, Turks & Caicos (Gran Bretaña), US Virgin Islands, y la República de Vanuatu.

Los factores que identifican a un régimen como fiscalmente dañoso son:

- La inexistencia de impuesto a la renta¹³ o existiendo este es irrelevante puntualmente con relación a servicios financieros.
- La inexistencia de intercambio de información con respecto a sus regímenes de inversión.
- La carencia de transparencia en el régimen fiscal que se evidencia con la inadecuada regulación de supervisión del sistema financiero.
- La facilidad para el establecimiento de compañías extranjeras sin necesidad de presencia física o representación en el lugar y prohibiendo, además, que tal presencia influya o impacte en la economía local.

El informe de 16 de junio de 2000 enfatiza la necesidad de desarticular las prácticas fiscales dañosas y traza una serie de cursos de acción a seguir tales como: intercambio de información, creación de un marco multilateral de asistencia y consulta entre las distintas jurisdicciones y programas de cooperación para el mejoramiento de la administración tributaria.

Estas normas comprometen ciertos principios del Derecho tributario internacional, obliga a incorporar a la renta del sujeto ciertas rentas alcanzadas o no en la jurisdicción del país de la fuente. El Modelo de Convenio OCDE no adopta tal parámetro de imposición. “El régimen legal TFI¹⁴ desmonta la heterogeneidad subjetiva entre la sociedad no residente y sus socios, en base a determinadas circunstancias, sin construir un perfil propio de la sociedad como tal respecto a toda su renta, provocando que la homogeneidad de la sociedad no residente-socio controlante o titular conduzca a la imputación única del resultado obtenido en el exterior.

¹³ Se refiere al Impuesto Corporativo, que deben pagar las empresas, independiente de los impuestos de retención (en inglés Withholding Tax).

¹⁴ Plan de Transparencia Fiscal Internacional.

No existe una fórmula mágica para resolver el problema de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), pero la OCDE está en una posición ideal para apoyar los esfuerzos realizados por los países a fin de garantizar la eficacia y la equidad de las normas tributarias y, al mismo tiempo, ofrecer a las empresas un entorno seguro y previsible. Todos los países, tienen interés en establecer entre ellos unas reglas de juego justas, que a la vez aseguren que las empresas nacionales no estén en desventaja con respecto de las multinacionales.

La falta de colaboración para resolver los problemas relativos a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios podría tener como consecuencia la adopción de medidas unilaterales que podrían socavar el marco consensuado que permite en la actualidad definir la competencia tributaria y resolver la cuestión de la doble imposición.

Desde hace años la OCDE ha fomentado el dialogo y la cooperación entre los gobiernos sobre cuestiones tributarias con la labor que ha dedicado a:

- a) La transparencia en materia fiscal
- b) Los convenios de doble imposición
- c) Los precios de transferencia
- d) La planificación fiscal agresiva
- e) Las practicas fiscales perjudiciales
- f) Los análisis y las estadísticas de las políticas fiscales perjudiciales
- g) La administración tributaria
- h) La fiscalidad y el desarrollo

La labor de la OCDE en materia de planificación fiscal agresiva, en particular su base de datos de sistemas de planificación fiscal agresiva, resulta beneficiosa para varios países, algunos de los cuales se están inspirando en esta labor para el desarrollo de sus auditorías. La mejora del cumplimiento tributario sigue siendo una prioridad fundamental, tanto para garantizar los ingresos

tributarios de los Estados como para asegurar una normativa de actuación equitativa para las empresas.

De manera más radical, es necesario un enfoque holístico para abordar adecuadamente la problemática de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Las medidas que adopten los gobiernos deben ser exhaustivas y adecuadas para tratar todos los aspectos del problema. Entre ellas, por ejemplo, el equilibrio entre la imposición en el país de origen de la renta o en el país de residencia, el régimen fiscal de las operaciones financieras intragrupo, el establecimiento de disposiciones para la lucha contra el abuso de los convenios fiscales, en particular de una legislación en materia de compañías foráneas controladas.

Con el fin de hacer frente a lo anterior, se elabora un plan de acción, cuyo objetivo principal es proporcionar a los países instrumentos nacionales e internacionales para que puedan ajustar las potestades impositivas a la actividad económica real. A pesar de que resulta imposible que los gobiernos tengan que proporcionar soluciones unilaterales, es útil articular un enfoque coordinado a escala internacional.

Así pues, en este contexto, aparece el proyecto de la OCDE denominado Informe BEPS, apoyado por el Grupo de los 20 (G20)¹⁵, haciendo hincapié en el multilateralismo como método para resolver los problemas planteados. A ese Informe le ha seguido un plan de acción que: (i) identifica las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios; (ii) establece plazos para poner en marcha estas acciones; y (iii) identifica los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha estas acciones.

Informes BEPS y plan de acción OCDE

En febrero 2013, la OCDE publicó un informe, Addressing Base Erosion and Profit Shifting. El informe fue la respuesta inicial de la OCDE al mandato que recibió en 2012 de los líderes del G20, quienes

¹⁵ Corresponde al Grupo de países industrializados y emergentes, en donde participan 19 países más la Unión Europea, donde se debaten temas claves en la economía mundial (www.g20.org)

mostraron gran preocupación sobre el problema de la erosión de base impositiva y traslado de utilidades (BEPS) por las corporaciones transnacionales (ETN). El informe OCDE claramente especifica la necesidad de revisar los pilares fundamentales del sistema tributario internacional.

En julio 2013, la OCDE lanzó un nuevo informe sobre BEPS, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. El informe identificó 15 acciones para contrarrestar BEPS. También asignó a cada acción un grupo de trabajo y equipos de trabajo concretos, y estableció un límite de tiempo para la entrega de los resultados esperados. El plan de acción BEPS proporciona la oportunidad para todos los países no OCDE del G20 participar en el proyecto BEPS en igualdad de condiciones. El plan de acción será discutido en setiembre, cuando los jefes de estado de los países del G20 se reúnan en San Petersburg.

La OCDE y también los G20 y los G8¹⁶, claramente han reconocido que la erosión de la base impositiva es un problema serio que amenaza la integridad del Impuesto sobre la renta para empresas¹⁷, y daña a los gobiernos, contribuyentes individuales y a algunos negocios. El plan de acción BEPS proporciona una única oportunidad para fomentar cambios fundamentales para prevenir efectivamente la doble no-imposición de renta, así como prevenir casos de tributación inexistente o baja, asociada con las prácticas de ETN que artificialmente aíslan los ingresos gravables de las actividades que los generan.

El Plan de Acción BEPS propone quince Puntos de Acción, de los cuales nueve son sobre asuntos substantivos y seis son aspectos de coordinación o procedimientos. El segundo incluye en primer lugar una investigación sobre la Economía Digital, que será, en efecto, una prueba de si los otros puntos de acción pueden manejar efectivamente este asunto, de repente si son complementados por impuestos indirectos. Otro es la recolección de mejores datos sobre el alcance de la alusión de impuestos a nivel internacional. Dos más están relacionados a la transparencia: el desarrollo de

¹⁶ Está conformada por los 8 países más industrializados del mundo, principalmente es el espacio para informar acerca de las políticas de cada uno de los países miembros.

¹⁷ Impuesto Corporativo en la literatura internacional.

disposiciones modelos para la divulgación de estrategias de “planificación fiscal agresiva” y para mejorar los requisitos de documentación de precios de transferencia.

Lo último es potencialmente muy significativo, porque se articula con el mandato de establecer una plantilla global para que las multinacionales puedan preparar y entregar un Informe País por País en todos los países donde realicen sus negocios. Se propone tomar acción sobre reglas relacionadas a Corporaciones Extranjeras Controladas (CFC), que permiten a los países de origen de las compañías matrices de las corporaciones transnacionales (CTN) cobrar impuestos sobre los beneficios de los CEC si derivan de ingresos pasivos y si la CEC está en una jurisdicción de bajos impuestos. Sin embargo, el Plan de Acción solo concibe el desarrollo de leyes modelos nacionales. Eso afecta de manera directa a los países en vías de desarrollo que tienen inversiones salientes, aunque incluye a algunos de ellos: por ejemplo Brasil y México han revisado sus reglas para las CEC recientemente. Sin embargo, reglas fuertes para las CFC también beneficiarían indirectamente a otros países, si es que disuaden a las multinacionales de erosionar sus beneficios tributables del país de origen. Las reglas CFC serían más efectivas si fueran coordinadas y dirigidas contra regímenes tributarios preferenciales, pero podría ser difícil lograrlo para la OCDE, porque varios países OCDE ofrecen este tipo de regímenes.

Otro punto de Acción es enfrentar a estas prácticas tributarias preferenciales nocivas. Sin embargo el único método sugerido para eso es revivir el Foro sobre las Practicas Tributarias Nocivas (PTN) que fue suspendido hace una década cuando la iniciativa previa sobre PTN fue rechazada por los EEUU (como se mencionó arriba). Sin la coerción más fuerte que podría venir de reglas anti CFC concertadas, todo lo que queda es la presión social, que generalmente, a lo mejor, produce un desgaste gradual de algunas medidas, que después simplemente son remplazadas por otras.

El 5 de octubre de 2015, el Centro de Política y Administración Tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”) publicó la versión final de las medidas que busca implementar para llevar a cabo una reforma integral de la normativa fiscal internacional. El

Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (el “Proyecto BEPS”).

La OCDE, describe el paquete final de BEPS como un conjunto de recomendaciones que recaen sobre varias categorías diferentes:

- a) Abordar los retos de la economía digital para la imposición
- b) Neutralización de los efectos de instrumentos híbridos
- c) Refuerzo de la normativa de Transparencia Fiscal Internacional

El informe final de la Acción 3, Refuerzo de la normativa sobre Transparencia Fiscal Internacional, contiene recomendaciones en forma de módulos o bloques fundamentales relativos a los elementos alrededor de los cuales se deben constituir normas efectivas de Transparencia Fiscal internacional. El informe final señala que las recomendaciones no son estándares mínimos, sino que están diseñados para que las jurisdicciones que decidan implementarlos tengan normas que prevengan de manera efectiva a los contribuyentes de desplazar ingresos a sus filiales extranjeras. El informe indica que estos elementos están concebidos para garantizar a los países sin normas sobre Transparencia Fiscal implementar estas normas directamente y a los que ya posean normas de Transparencia Fiscal modificarlas para ajustarse a dichas recomendaciones.

Los seis módulos o bloques fundamentales para el diseño de normas efectivas de Transparencia Fiscal Internacional son:

- a) Definición de Entidad CFC (incluyendo la definición de control).
- b) Exenciones aplicables a las CFC y determinación de los umbrales impositivos.
- c) Definición de rentas CFC.
- d) Computo de rentas.
- e) Atribución de rentas.
- f) Prevención y eliminación de la doble imposición.

El informe final reconoce la existencia de consideraciones políticas compartidas entre jurisdicciones en el contexto de esta Acción (como proporcionar cierto respaldo a las normas de Precios de Transferencia y un equilibrio entre el cumplimiento y la prevención de la doble imposición), así como de diferentes objetivos relacionados con el sistema fiscal general de cada jurisdicción individualmente.

De este modo, dado que cada jurisdicción prioriza objetivos políticos diferentes (como, por ejemplo, el balance entre sujeción de rentas extranjeras y mantenimiento de la competitividad), las recomendaciones otorgan flexibilidad para implementar las normas de Transparencia Fiscal de forma consistente con los objetivos del sistema tributario y las obligaciones internacionales que afecten a cada jurisdicción.

En particular, respecto a la definición de renta transparente, el informe final reconoce que los países deben permitir cierta flexibilidad en el diseño de las normas de Transparencia Fiscal con el fin de preservar cierta coherencia dentro de su marco tributario. Como resultado, de forma similar al borrador para discusión de la Acción 3 publicado en abril 2015, el informe final presenta una lista no exhaustiva de aproximaciones que pueden utilizarse para la definición de renta transparente que refleje las cuestiones analizadas por BEPS.

En el marco de esta Acción, en el Impuesto sobre Sociedades español se ha incluido un nuevo régimen de Transparencia Fiscal que incorpora importantes novedades respecto al anterior en lo relativo a los supuestos de obligatoriedad de imputación de rentas positivas obtenidas por una filial no residente.

Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducibilidad de intereses y otros pagos financieros

- Combatir las prácticas tributarias perniciosas
- Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales
- Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)
- Aspectos de Precios de Transferencia

- Recopilación y análisis de información en BEPS
- Exigir a los contribuyentes de que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
- Guía sobre el nuevo estándar de Documentación de Precios de Transferencia & Country-By-Country Reporting
- Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias
- Desarrollo de un instrumento multilateral para modificar los tratados fiscales bilaterales

Estos informes finales representan la culminación del trabajo del proyecto BEPS. Los informes incluyen recomendaciones para cambios significativos en elementos clave de la arquitectura fiscal internacional. Estos cambios se reflejan en revisiones de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia, del MC OCDE y de las disposiciones de derecho interno recomendadas. Todos los países de la OCDE y del G-20, así como unos doce países en desarrollo participaron en las discusiones que condujeron al consenso de las recomendaciones.

Con la publicación de los informes finales de la OCDE, el foco pasará ahora a los países, que deberán determinar si ponen en práctica las diversas recomendaciones y, de ser así, cuando y como hacerlo. Los países ya han empezado a tomar medidas en previsión de las recomendaciones de la OCDE, y ha habido una considerable actividad legislativa y fiscal por todo el mundo desde que la OCDE emitió su Plan de acción de BEPS en julio de 2013. Además, los Ministros de Finanzas del G-20 han pedido a la OCDE que desarrolle un marco integrador que supervise la implementación de las recomendaciones de BEPS por los países.

Que se entiende por normas CFC en otros países

Norma CFC de los Estados Unidos

Las normas CFC son usadas como instrumento de control interno para evitar la erosión de la base imponible, el diferimiento en el pago de los impuestos y el desplazamiento de rentas a jurisdicciones menos gravosas impositivamente.

Cada Estado que ha decidido combatir unilateralmente el diferimiento del pago de los impuestos, la erosión de la base impositiva y desplazamiento de las rentas de una jurisdicción con mayor carga impositiva a una menos gravosa, a través de la incorporación en sus legislaciones de normas CFC, ha establecido su particular definición y los alcances de la norma variando a veces, entre una jurisdicción y otra.

La razón que tuvo los EEUU para incorporar esta norma fue que hasta antes de la promulgación de las reglas de la Subparte F, EEUU sólo tenía la facultad de aplicar impuestos a las ganancias de las subsidiarias extranjeras cuando dichos ingresos eran distribuidos a sus accionistas en los EEUU, aplazándose por ende la tributación en dicho país hasta que los socios decidieran voluntariamente distribuir ganancias. De esta manera, el objeto de la Subparte F es acelerar o adelantar la facultad impositiva de los EEUU sobre dichos ingresos, prescindiendo de la voluntad de los dueños.

La estructura macro de la norma de EEUU, requiere de:

- Un accionista residente en los EEUU;
- Una corporación extranjera: Debe tratarse necesariamente de una entidad calificada para efectos impositivos en los EEUU como una corporación.
- Que la segunda esté controlada por la primera: Más del 50% de los derechos o acciones deber ser de propiedad de accionistas Estadounidenses; y
- Finalmente, la norma ordena que, cumpliéndose determinados requisitos, los accionistas estadounidenses deberán incluir dentro de sus ingresos, su porcentaje de participación sobre cierto tipo ganancias originadas por la CFC, aun cuando ésta última no los haya distribuido.

Norma CFC del Perú

Perú hasta el día 31 de diciembre del año 2012 contemplaba una tributación muy similar a la existente hasta hoy en Chile, para las inversiones pasivas realizada por sus contribuyentes desde Perú al extranjero. Sólo se tributaba en Perú por las rentas obtenidas en el exterior en dos casos:

- Cuando se devengaban en su favor, en el caso de actividades empresariales y otras de tipo activo, o
- cuando se percibían las rentas, en el caso de otro tipo de fuentes foránea, incluyendo las de tipo pasivo.

El 1 de enero del año 2013 entró en vigencia el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable a las personas jurídicas y naturales domiciliadas en el país, que regula la atribución de las rentas pasivas que obtengan las entidades controladas no domiciliada a favor de sus accionistas domiciliados en Perú. La Ley de la Renta peruana incorpora así sus propias normas CFC.

La estructura macro de la norma del Perú, requiere de:

- Debe tratarse de una persona natural o jurídica domiciliada en Perú;
- Debe estar sujeta a tributación de fuente mundial;
- Dicha persona debe ejercer un grado de control sobre una entidad no domiciliada; y
- La entidad controlada debe ser residente de una jurisdicción privilegiada.

Mensaje Presidencial (Incorporación de las CFC en la normativa chilena)

El Mensaje N° 24-362, que ingresó al Congreso de Chile el día 01 de abril de 2014, da inicio al proyecto de Ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario chileno.

Dentro de los cambios al Impuesto a la Renta, otro capítulo relevante de la reforma al sistema de tributación de la renta lo constituyen las modificaciones legales para que Chile converja a los estándares contra la elusión y evasión del proyecto “BEPS” (por sus siglas en inglés “Base Erosion and Profit Shifting”). Al respecto, se establece una norma de control internacional sobre rentas pasivas de empresas chilenas en el exterior, típicamente conocida como CFC Rule (por sus siglas en inglés Controlled Foreign Corporation Rule). Esta norma combate el diferimiento de impuestos sobre rentas pasivas de fuente extranjera”.

Fuente legal e Incorporación de las CFC a la normativa Chilena

En el contexto de este marco conceptual es necesario explicar el escenario legislativo para la tributación internacional en Chile, antes de la introducción de la reforma tributaria, con el objeto de comenzar con el análisis específico del tratamiento tributario de las inversiones de contribuyentes chilenos en el extranjero y en específico de las normas CFC incorporadas por la Ley N° 20.780 y luego modificadas por la Ley N° 20.899.

I. Escenario antes de la introducción de la reforma tributaria y medidas para evitar la doble tributación internacional:

Existe doble tributación internacional en aquellos casos en que dos o más Estados aplican impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo período, gravando al mismo contribuyente y el mismo objeto.

Para evitar que se produzca esta doble tributación internacional, existen herramientas bilaterales como las convenciones internacionales. Estos acuerdos abarcan materias netamente tributarias, relacionadas principalmente con el impuesto a la renta y fijan las reglas para la determinación del Estado que tiene derecho a gravar las rentas obtenidas, así como los sujetos del impuesto, el tipo de impuesto y las tasas de impuesto que se aplicarán.

Chile ha suscrito, y se encuentran plenamente vigentes, convenios internacionales para evitar la doble tributación con 25 países, entre ellos: Australia, Brasil, Canadá, Corea, España, Francia, México, Paraguay, Perú y Reino Unido, entre otros.

El sistema impositivo chileno, además de contar con convenios internacionales, tiene incorporado en su legislación interna herramientas unilaterales para evitar no solo la doble tributación internacional, sino también la doble tributación económica, aquella situación que ocurre cuando existe múltiple tributación sobre la misma fuente económica. El concepto económico es mucho más amplio que el concepto de doble tributación internacional, por lo que puede existir doble tributación desde un punto de vista económico, pero no desde un punto de vista jurídico.

En Chile se aplican dos factores fundamentales: residencia y fuente de la Renta.

El factor de la fuente está consagrado en los artículos 10 y 11 de la Ley de La Renta, que definen lo que debe entenderse por rentas de fuente chilena y que a modo de resumen son, aquellas provenientes de actividades desarrolladas en Chile o de bienes situados en Chile, las regalías y propiedad intelectual explotadas en Chile, y las acciones y derechos sociales de sociedades constituidas en Chile.

Por su parte el factor residencia, está consagrado en el artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que señala que toda persona domiciliada o residente en Chile, debe pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que se trate de rentas de fuente chilena o rentas de fuente extranjera. Por ende, los residentes o domiciliados en Chile tributan por rentas de fuente mundial. Los no residentes ni domiciliados en Chile, en cambio, sólo tributan por sus rentas de fuente Chilena.

La excepciones a las reglas señaladas precedentemente son sólo tres: los extranjeros por los primeros tres años de residencia o domicilio en Chile que tributan sólo sobre sus rentas de fuente chilena; el personal diplomático y consular que tiene un tratamiento especial sobre sus rentas; y las plataformas del actual artículo 41 letra D de la Ley de la Renta, sociedades que cumpliendo determinados y estrictos requisitos no pagan en Chile impuesto corporativo, ni impuestos finales por los dividendos, utilidades y ganancias de capital provenientes de las inversiones en el extranjero.

Además de lo señalado, que constituyen las reglas generales, existen casos especiales como el del artículo 59 número 2 de la Ley de la Renta, que grava en Chile servicios prestados en el extranjero solo por el hecho de pagarse el servicio desde Chile; y el artículo 10 de la Ley de La Renta, en donde se le atribuye al Estado chileno la potestad de gravar las transacciones realizadas en el extranjero, cuando éstas alcancen a activos subyacentes situados en Chile.

Otra medida adoptada en la legislación chilena, como método unilateral para aminorar la doble tributación internacional, es la consagrada en el artículo 12 de la Ley de La Renta que señala que cuando deban computarse rentas de fuente extranjera se considerarán las rentas líquidas percibidas,

excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen. La exclusión de tales rentas se mantendrá mientras subsistan las causales que hubieren impedido poder disponer de ellas y, entretanto, no empezará a correr plazo alguno de prescripción en contra del Fisco.

El mismo artículo 12 señala que en el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, se considerarán en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero.

Finalmente, existen otros métodos unilaterales en nuestra legislación para evitar la doble tributación internacional, tales como el método de la exención (plataformas del artículo 41 letra D de la Ley de la Renta y las Agencias o establecimientos permanentes) y el método del crédito (el sistema del crédito en la Ley de la Renta está tratado principalmente en tres artículos consecutivos, en el artículo 41 A que regula los casos en los cuales no existe tratado; en el artículo 41 B que se aplica a los casos en los cuales existe tratados y en los que no; y en el artículo 41 C que trata la aplicación de crédito para los países con tratado para evitar la doble imposición internacional).

II. Tributación de las subsidiarias versus la tributación de las agencias:

Para continuar con el análisis y un mejor entendimiento de la legislación chilena antes de la reforma tributaria, es importante distinguir, entre las inversiones realizadas desde Chile al extranjero a través de una sociedad subsidiaria o a través de una agencia o establecimientos permanentes. Ambas estructuras tienen tratamiento legal y tributario distinto.

La subsidiaria o filial, posee personalidad jurídica propia, se trata de una entidad distinta de la matriz, por lo que los beneficios de la subsidiaria no se consolidan tributariamente con los de la matriz¹⁸.

Las agencias o establecimientos permanentes de compañías chilenas en el extranjero, por su parte, no son empresas independientes de la casa matriz, debiendo entenderse que las agencias son una

¹⁸ Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 38 del 10 de julio del 2007.

extensión de la casa matriz, conformando ambas una misma persona jurídica o sujeto de derecho¹⁹. La agencia o establecimiento permanente y su matriz conforman sólo una persona jurídica, radicándose en el patrimonio de la matriz lo obrado por el establecimiento permanente o agencia, salvo ciertas excepciones.

Cabe destacar que la regla general recién descrita referente al tratamiento tributario de las agencias, tiene en la actualidad una serie de excepciones, y una de ellas incide en materia de precios de transferencia, donde agencia y matriz se miran como entidades distintas para efectos tributarios.

Por lo tanto, la diferencia fundamental entre ambos vehículos para invertir en el extranjero radica desde el punto de vista impositivo, en que los establecimientos permanentes o agencias deben consolidar sus resultados en la matriz chilena, tanto de las rentas percibidas como de las rentas devengadas por el establecimiento permanente en el extranjero, y en el caso de las filiales o subsidiarias sólo se gravan en Chile las rentas líquidas percibidas por concepto de dividendos percibidos desde el extranjero y otras rentas provenientes de inversiones similares.

Como se ha advertido previamente, en este artículo sólo se analizará el cambio de regulación en Chile para filiales y subsidiarias, por lo que de aquí en adelante, cada vez que nos estemos refiriendo a las inversiones en el extranjero, estaremos haciendo referencia a las inversiones a través de subsidiarias o filiales. No tomando en consideración aquellas inversiones que se materialicen mediante Agencias y/o Establecimientos Permanentes.

Antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.780 y 20.899, la Ley de la Renta gravaba en Chile las inversiones de contribuyentes chilenos en el extranjero sólo cuando éstos perciben las rentas desde el exterior, ya sea por pago de dividendos, porque efectúan algún retiro de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero, cuando perciben del exterior rentas por el uso de marcas, patentes o

¹⁹ Oficio número 800 del 17 de abril del año 2008, Oficio número 2.997 del 25 de octubre del año 2007, ambos emanados del Servicio de Impuestos Internos.

fórmulas (regalías) o cuando perciben alguna ganancia de capital, siempre que sea, sobre base percibida.

En estas situaciones, los contribuyentes chilenos debían computar dentro de sus declaraciones de rentas para el cálculo de sus impuestos respectivos, las rentas de fuente extranjera percibidas, otorgándoles el derecho a crédito por los impuestos pagados en el exterior, con distintas reglas de uso de los créditos, dependiendo si el país fuente de la renta ha suscrito con Chile o no convenio para evitar la doble tributación.

En resumen, hasta el 31 de diciembre de 2016, las inversiones chilenas en el extranjero tenían el siguiente tratamiento tributario:

- a) Los ingresos se reconocían sobre base percibida (no es necesario que las divisas entrarán físicamente a Chile).
- b) Se aplicaba un mismo tratamiento uniforme para toda renta de fuente extranjera (intereses, dividendos, retiros, etc.).
- c) Se reconocían sobre base percibida líquida. Esto significa la renta líquida después de retención que puede afectar la remesa en el extranjero. Esto es un ingreso bruto más que se colaciona como cualquier ingreso en la renta líquida imponible, a diferencia de la agencia que es un agregado a la renta líquida imponible.
- d) No aplica el artículo 17 N° 8 de la Ley de La Renta que se refiere a la aplicación de un impuesto único a la renta en caso de enajenación de acciones o derechos cuando se cumplen determinados requisitos, por lo tanto la venta de acciones o derechos en el exterior, tributa sobre régimen general²⁰.

El pago del impuesto en Chile dependerá finalmente si se trata de un contribuyente obligado o no a llevar contabilidad completa, en el primer caso se debe tratar como un ingreso bruto sujeto a normas

²⁰ Vigencia del Impuesto de Primera Categoría en Carácter de único fue hasta el 31 de diciembre de 2016.

generales y para el segundo caso contribuyentes sin contabilidad, el ingreso irá directamente al cálculo de su impuesto final.

Todo lo anteriormente expuesto se ve radicalmente afectado con la Ley N° 20.780 complementada por la Ley N° 20.899 recientemente publicada.

La Ley N° 20.780, trae consigo modificaciones legales para que Chile converja a los estándares contra la elusión y evasión del proyecto BEPS, una de estas, es la incorporación de la norma de control internacional sobre rentas pasivas de empresas chilenas en el exterior, normas CFC, que combaten el diferimiento de impuestos²¹ sobre rentas pasivas de fuentes extranjeras.

Estas normas CFC pretenden cambiar lo que ha venido ocurriendo en nuestro país desde hace ya décadas con las inversiones pasivas en el extranjero, obligando a los inversionistas residentes en Chile a pagar impuestos sobre sus rentas pasivas en el exterior, en el mismo período tributario que estas rentas se generan, independiente de la decisión societaria de pagar algún dividendo o de efectuar algún retiro de utilidades, es decir, independiente de la percepción de dichas rentas.

La Ley N° 20.780, cambia las normas sobre tributación internacional que hasta la fecha nos rigen, puesto que modifica parte de las reglas que regulan nuestras transacciones inter fronteras, y que son aquellas que pueden llegar a someter a imposición las rentas en más de un país, específicamente en este caso las inversiones desde Chile al extranjero.

Chile históricamente ha sido un país receptor de capitales, sin embargo en el último tiempo la exportación de capital se ha ido incrementando fuertemente desde Chile al extranjero, por esta razón la Ley de la Renta se había visto modificada en este sentido. Nuestro país hasta antes de la reforma tributaria, había funcionado bajo la siguiente lógica tributaria: no gravar la salida de capital y no obligar a reconocer los rendimientos de la inversión sobre base devengada.

²¹ Antiguo Artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las rentas se reconocían en base percibida, difiriendo el pago del impuesto.

El nuevo artículo de la Ley de La Renta que contiene las normas CFC, es el artículo 41 G, el que, contiene 7 apartados enumerados de las letras A) a la letra G) y que rige desde el día 1 de enero del año 2016.

La norma prescribe que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, establecidos o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas en el exterior.

Lo anterior sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12²² de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en donde señala - en general – que cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, se considerarán las rentas líquidas percibidas. En el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, se considerarán en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas.

Esta norma además hace referencia a otros artículos, añadiendo como presunción legal que todas las rentas obtenidas por una entidad residente en un Estado de baja tributación, son rentas pasivas y que una entidad domiciliada en un territorio de baja o nula tributación²³ genera en el ejercicio a lo menos una renta neta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país, por el valor de adquisición de la participación o el valor de la participación patrimonial, el que resulte mayor.

El artículo 41 H señala que se entenderá por tales a los Estados que cumplan con a lo menos dos, de los siguientes requisitos:

- a) Aquellos cuya tasa de tributación efectiva sobre los ingresos de fuente extranjera sea inferior al 50% de la tasa de Impuesto Adicional establecido en Chile (35%).

²² Corresponde a la norma general, respecto del reconocimiento de las utilidades generadas en el exterior.

²³ Artículo 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

- b) Aquellos que no tengan con Chile convenio de intercambio de información²⁴:
- c) Aquellos en los cuales la administración tributaria carezca de facultades para fiscalizar los precios de transferencias, que de manera substancial se ajusten a las recomendaciones de la OCDE o la Organización de Naciones Unidas (ONU).
- d) Aquellos que prohíban a sus administraciones la solicitud de información a terceros países.
- e) Aquellos cuyas legislaciones sean consideradas como regímenes preferenciales por la OCDE o la ONU.
- f) Aquellos que gravan exclusivamente las rentas generadas o producidas en su territorio.

La norma del artículo 41 H establece una contra excepción, al señalar que la norma recién expuesta no se aplicará cuando se trate de países miembros de la OCDE.

Finalmente el artículo 41 H de la Ley de la Renta, agrega que el Servicio de impuestos Internos, previa solicitud, se pronunciará mediante resolución acerca del cumplimiento de los requisitos que establece este artículo.

Como norma nuestra legislación las Rentas Pasivas

La letra C) del artículo 41 G señala lo que debe entenderse por rentas pasivas, considerándose como rentas pasivas las siguientes:

- a) Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones, incluso cuando se hubiesen capitalizado. Contra excepción, no se considerará renta pasiva la distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada haya obtenido desde otra entidad no domiciliada ni residente en el país

²⁴ Éstos dicen relación exclusiva con el intercambio de información. Dichos acuerdos pueden ser específicos sobre intercambio de información, sea bilaterales o multilaterales, o bien, puede tratarse de disposiciones específicas dentro de un convenio para evitar la doble tributación internacional celebrado normalmente entre dos países.

que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera, cuando esta última tenga como giro la obtención de rentas activas²⁵.

- b) Intereses y demás rentas del capital, salvo que sea una entidad bancaria o financiera y que no resida en una jurisdicción de baja o nula tributación.
- c) Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, formulas, programas computacionales y otros similares (Regalías o cualquier otra forma de remuneración).
- d) Ganancias de Capital.
- e) Rentas del arrendamiento o uso temporal de bienes inmuebles, salvo que se trate del giro principal de la compañía.
- f) Ganancias de capital de la enajenación de inmuebles, salvo que estas hayan sido utilizadas en una actividad empresarial de rentas no pasivas.
- g) Rentas derivadas de la cesión o uso temporal de derechos que den derecho a gozar de los bienes o derechos generadores de rentas pasivas.
- h) Las rentas que la entidad controlada obtenga de operaciones realizadas con contribuyentes residentes en Chile siempre que sean partes relacionadas del nuevo artículo 41 E, tales rentas sean gasto deducible o estén sujeta a depreciación o amortización en Chile y que dichas rentas no sean de fuente chilena o siéndolo estén sujetas a una tasa en Chile menor al 35%.

En la misma letra se establece una presunción que señala que si las rentas pasivas representan el 80% o más de los ingresos de la entidad controlada, el total de los ingresos de ésta serán considerados rentas pasivas.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará sólo cuando las rentas pasivas de la entidad controlada excedan del 10% de los ingresos totales de aquella, en el ejercicio que corresponda. Es decir, sólo

²⁵ No existe una definición absoluta sobre las rentas activas, por tanto deberá considerarse como técnica legislativa el concepto “a contrario sensu”, tomando en consideración el concepto de rentas pasivas.

existirá la obligación de reconocer éstas rentas pasivas en la entidad chilena, cuando las rentas pasivas de la entidad controlada en el extranjero equivalgan al menos al 10% del total de sus rentas.

Derecho a Crédito por las Rentas devengadas desde el exterior.

El Artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece el derecho a crédito que tienen las entidades controladoras en Chile, por los impuestos pagados o adeudados en el exterior por rentas pasivas, y corresponde a los impuestos extranjeros pagados sobre tales utilidades o cantidades.

El tratamiento cambiará dependiendo de si Chile ha suscrito con el país fuente de la renta convenio para evitar la doble tributación o no:

- A. Caso en el que no existe convenio: los créditos por impuestos pagados en el extranjero, se deberán agregar a la renta líquida imponible de la empresa y deducirse del impuesto de primera categoría respectivo. En caso de existir remanente de dicho crédito, no podrá imputarse ni ser objeto de devolución.
- B. Caso en el que existe convenio: Además de lo señalado en la letra anterior, también dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que se repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas. Y se presumirá que el impuesto pagado al otro Estado por las respectivas rentas es aquel que según la naturaleza de las rentas corresponda aplicar en ese Estado y esté vigente al momento de la remesa, distribución o pago.

Se otorga un derecho a crédito por los impuestos pagados en el extranjero por la sociedad controlada cuando se trate de una inversión directa y en el caso de inversión indirecta, el crédito procedería sólo si existe Tratado para evitar la Doble Tributación o Acuerdo de Intercambio de Información.

Distribución efectiva de utilidades por la CFC

La letra F) de la norma señala que los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, que la entidad controlada distribuya a Chile, no estará gravada con impuesto a la renta cuando corresponda a las mismas rentas pasivas que hubieren tributado previamente, de conformidad a la norma CFC en análisis.

Plan de Fiscalización (SII) 2016 en Chile.

El Servicio de Impuestos Internos, para el año 2016, dentro de su plan de cumplimiento tributario, incorporó lineamientos atinentes al desarrollo de las políticas fiscales internacionales. Dentro de este plan añadió los siguientes planteamientos:

- **Control del comportamiento agresivo.**

En línea con las acciones iniciadas durante el año 2015, y considerando los recursos adicionales de fiscalización provistos con motivo de la reforma tributaria, como la norma general anti elusiva, la coordinación global en materias de fiscalización internacional, a contar del segundo semestre de 2016 comenzaron a desplegarse en las Direcciones Regionales trabajos especiales dedicados al monitoreo y control del comportamiento agresivo.

Destaca en éste ámbito el denominado Plan de Acción BEPS, de alcance internacional, y en el que el SII se encuentra participando activamente.

- **Colaboración y coordinación internacional.**

En octubre de 2015 se aprobó por los Ministros de Hacienda de los países miembros de la OECD y del G20, el Plan de Acción BEPS (Erosión de la base imponible y traslado de beneficios), que considera la implementación y coordinación global de 15 medidas destinadas a proteger la base tributaria nacional y combatir el comportamiento agresivo.

En este contexto, se darán a conocer las medidas en materias de precios de transferencia y se implementarán las adecuaciones necesarias para la correcta fiscalización de los nuevos artículos 41F, sobre exceso de endeudamiento, **41G sobre régimen de rentas pasivas extranjeras** y 41H sobre regímenes de nula o baja tributación, introducidos por la Ley N° 20.780 y modificados por la Ley N° 20.899 que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

La estrategia de fiscalización internacional a utilizar por parte del SII, para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en el ámbito internacional se resume principalmente en dos puntos.

➤ **Contribuyentes con operaciones en el exterior.**

Considerando la especial importancia de estos contribuyentes, durante este año los temas a controlar se relacionan con precios de transferencia, uso de convenios para evitar la doble tributación, rentas de artistas y deportistas, utilización de establecimientos permanentes en el exterior, aquellos que declaran créditos por impuestos pagados en el exterior, la correcta inclusión de las rentas de bienes en el exterior y la contabilización de intangibles en el área de servicios, entre otros.

Para la correcta evaluación tributaria el SII está realizando coordinaciones e intercambios de información con otras administraciones tributarias, en base a los diferentes convenios generales y específicos para evitar la doble imposición internacional y/o el intercambio de información.

Asimismo, se considera la fiscalización de 12 meses que considera el artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780 sobre las declaraciones voluntarias de bienes y rentas en el exterior.

➤ **Análisis sobre empresas relacionadas extranjeras.**

Implementación de estudios y caracterizaciones para la Acción BEPS N°4 sobre intereses y gastos financieros internacionales entre empresas relacionadas. Esta actividad implica la simulación de

indicadores de desempeño tributario en el marco de las recomendaciones efectuadas en el referido Plan.

Acciones focalizadas para aquellos contribuyentes que incumplan con la presentación de la Declaración Jurada 1913 sobre Caracterización tributaria global.

➤ **Impuestos al patrimonio.**

El desarrollo de los trabajos técnicos coordinados por la OECD en el marco del Plan de Acción BEPS; la información coherente con esos estudios obtenida con motivo del régimen voluntario de declaración de bienes y rentas en el exterior, dispuesto por el Art. 24 Transitorio de la Ley N° 20.780; y la realización de diferentes acciones de fiscalización durante el año 2015 en materias de tributación internacional, han permitido establecer determinados esquemas o conductas que comenzarán a ser tratados a contar del año 2016, teniendo presente que a contar de enero de 2016 ha entrado en vigencia el Art. 41G de la Ley de la Renta.

Capítulo 2

Desarrollo

Registro de utilidades devengadas en el exterior con ocasión de la entrada en vigencia del actual Artículo 41 G de la Ley de Impuesto a la Renta.

El artículo 41 G de la Ley de Impuesto a la Renta incorpora un nuevo tratamiento a las rentas generadas por sociedades extranjeras donde una entidad en Chile tenga el control²⁶ en una entidad no residente ni domiciliada en Chile, siempre que estas sean de carácter pasivas o bien provengan de una entidad señalada como un país de baja o nula tributación.²⁷

En este sentido, la norma en comento, señala que cuando existan rentas pasivas, estas deberán tributar percibidas o devengadas²⁸, dejando atrás el concepto de: “sólo tributarán las rentas liquidas percibidas”²⁹, ahora bien, en Chile existen conceptos de rentas devengadas, cuando estas provienen de no residentes ni domiciliados en Chile, sin embargo esto es aplicable solo para un grupo específico de contribuyentes y son aquellos que tengan una agencia o establecimiento permanente en el extranjero³⁰. Sin perjuicio de lo anterior, cuando una sociedad establece en el extranjero un establecimiento permanente o una agencia, la condición de reconocer los resultados obtenidos de esta de manera percibida o devengada, nace desde su origen y no en un tiempo posterior, de este modo, las rentas de una agencia o establecimiento permanente, no tendrán o no deben tener distorsiones en su determinación puesto que desde su origen deberán llevar el control de las rentas liquidas determinadas al cierre de cada ejercicio. Sin embargo, la situación de una sociedad calificada como generadora de rentas pasivas o que se encuentre en un país de baja o nula tributación es distinta, puesto que no responde a una agencia o establecimiento permanente, sino

²⁶ Artículo 100 Ley 18.045.

²⁷ Artículo 41 H de la Ley de Impuesto a la Renta.

²⁸ Corresponde a aquella renta sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y de que constituya un crédito para su titular.

²⁹ Artículo 12 de la Ley de Impuesto a la Renta.

³⁰ Artículo 41 B de la Ley de Impuesto a la Renta.

que corresponde a la constitución de una sociedad en el extranjero, en donde pueden participar uno o más socios o accionistas, por tanto, podrá en distintos intervalos de tiempo corresponder a una renta pasiva si nos ceñimos por el control de la entidad por ejemplo o bien podrá pertenecer a un país de baja o nula tributación en donde el control pasa a ser de un residente en Chile, posterior a que la sociedad fue constituida o en el caso más usual corresponden a sociedades generadoras de rentas pasivas históricamente donde no han realizado remesas a Chile y las utilidades generadas en años anteriores se encuentran sin ser distribuidas o remesadas a Chile, en un contexto donde este tipo de situaciones no tenían una calificación tributaria especial, sino se regían solo por el artículo 12 de la ley de impuesto a la renta, esto es que dichas rentas sean reconocidas en el ejercicio que sean distribuidas a Chile.

De esta forma, en nuestro trabajo de investigación hemos querido plantear algunas inquietudes que puedan nacer respecto de la aplicabilidad del actual artículo 41 G de la Ley de impuesto a la renta, en específico acerca del reconocimiento de las rentas pasivas en sociedades chilenas que se encuentren obligados a declarar renta efectiva con contabilidad completa y que tengan control sobre sociedades no residentes ni domiciliadas en Chile que sean generadoras de rentas pasivas o que por presunción legal, respecto del país de residencia sean denominadas como rentas pasivas y que hayan sido constituidas con anterioridad a la entrada en vigencia del artículo 41 G de la Ley de impuesto a la renta³¹ y que mantengan utilidades acumuladas sin haber remesado o puesto a disposición de sus socios o accionistas, y que además existan cambios en el control y registro de la contabilidad o de la determinación de las utilidades acumuladas conformes a la normativa chilena.

- ¿Cuál será la forma de registrar en el primer año de aplicación del actual artículo 41 G, las utilidades devengadas en el extranjero? Efectos contables, tributarios y de cumplimiento de las normas.

El artículo 41 G letra D, establece la forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas por las rentas pasivas, indicando que este tipo de rentas, deberán reconocerse percibidas o

³¹ Sociedades constituidas antes del 01 de enero de 2016

devengadas por sus propietarios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, al cierre del ejercicio respectivo, conforme a las siguientes reglas.

1.- Las rentas pasivas se considerarán percibidas o devengadas por los propietarios domiciliados o residentes en Chile, en “**proporción a la participación**”, directa o indirecta, que ellos tengan en la entidad controlada. Para los efectos de determinar dicha proporción, el Servicio podrá ejercer las facultades de fiscalización que correspondan.

En este número, deberá entenderse como “proporción a la participación”, el porcentaje de participación sobre el derecho a las utilidades, el que deberá estar pactado, sin embargo en caso de no existir dicho pacto, deberá ceñirse al porcentaje en que haya aportado directa o indirectamente a la sociedad.³²

2. Para determinar el monto de las rentas pasivas que debe computarse en Chile, se aplicarán las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio, salvo que el resultado arroje una pérdida, caso en el cual no se reconocerá en el país.

Las normas aplicables de acuerdo a lo instruido por el Servicio de Impuestos Internos, para efectos de determinar la base imponible de las rentas pasivas, deberán reconocerse de acuerdo a las normas locales, en efecto, deberán determinarse de conformidad a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de impuesto a la Renta³³, en conjunto con otras normas que sirvan para la correcta determinación de la base imponible de acuerdo a las normas locales³⁴. Si el resultado determinado, de acuerdo a lo anteriormente descrito resulta ser negativo, este no deberá ser reconocido en la base imponible del propietario constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile.

³² Circular N° 40 de 2016, emanada del Servicio de Impuestos Internos.

³³ Circular N° 40 de 2016, emanada del Servicio de Impuestos Internos.

³⁴ Análisis de fondo en las páginas siguientes.

3. Cuando los gastos deducibles incidan en la generación de las rentas pasivas y de otras rentas, la deducción se efectuará en la misma proporción que tales rentas pasivas representen en los ingresos totales de la entidad controlada³⁵.

4. El resultado de las rentas pasivas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la entidad respectiva y se convertirá, cuando corresponda, a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en el número 1 de la letra D del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile.

El tipo de cambio establecido, para el correcto cumplimiento de este numeral, es el tipo de cambio observado a la fecha de reconocimiento de la renta pasiva, publicado por el Banco Central de Chile.³⁶

En el caso, que la moneda extranjera en que se ha efectuado el pago no es una de las que son informadas por el Banco Central de Chile, este deberá convertirse en primer lugar a dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, y luego convertirse a pesos de acuerdo a lo indicado anteriormente³⁷.

5. Los contribuyentes deberán aplicar el artículo 21 a las entidades controladas que tengan en el exterior.

La sociedad en Chile, deberá reconocer los gastos rechazados, de acuerdo al mecanismo de determinación de renta líquida imponible, esto es de los artículos 29 al 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, deduciendo dichos gastos y afectándolos con la tributación del artículo 21, esto es con tasa de 35% hasta el 31 de diciembre de 2016, y tasa 40% a partir del 01 de enero de 2017³⁸, sin perjuicio de lo anterior, en el caso que dichos gastos rechazados sean atribuibles a alguno de los socios,

³⁵ Es posible asimilar los criterios contenidos en la circular N° 68 de 2010, conforme al artículo 33 N° 1 letra e) de la Ley de Impuesto a la Renta.

³⁶ Capítulo 1 N° 6 del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del Banco Central de Chile.

³⁷ Circular N° 40 de 2016, emanada de Servicio de Impuestos Internos.

³⁸ Artículo 21 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Renta.

estos deberán reconocer dichos gastos rechazados en la base imponible del impuesto global complementario o adicional, incrementándolo en un monto equivalente al 10% de la citada cantidad³⁹.

6. Los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile a que se refiere este artículo, no deberán considerar como devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas en el ejercicio por entidades controladas en el exterior, cuando no excedan de 2.400 unidades de fomento en total al término del ejercicio respectivo.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, es necesario hacer presente que de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 41 G de la Ley de Impuesto a la Renta y lo establecido por el Servicio de Impuestos Internos mediante circular N° 40 del año 2016, los resultados devengados de la sociedad controlada en el extranjero por el contribuyente residente en Chile, deberán reconocerse en conformidad a las normas locales, esto es de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, con excepción del reconocimiento de resultados negativos en la entidad chilena. Ahora bien, de acuerdo a la aplicación de las normas locales, para efectos de determinar la Base Imponible, de las rentas pasivas, es necesario establecer parámetros acerca del cumplimiento tributario que deberá soportar la sociedad en Chile. Hasta ahora, el Servicio de Impuestos Internos, ha indicado que se deberá llevar un registro de las rentas pasivas, ya sean percibidas o devengadas y los impuestos pagados en el exterior⁴⁰ por este concepto, solo en el caso de contribuyentes o patrimonios de afectación domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, que no se encuentren obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa.

Para el caso de los contribuyentes o patrimonios de afectación domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, que se encuentren obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa estarán liberados de llevar el Registro indicado en el párrafo anterior, debiendo

³⁹ Artículo 21 inciso tercero de la Ley de Impuesto a la Renta.

⁴⁰ Resolución N° 9, del año 2017, emanada del Servicio de Impuestos Internos.

acreditar las rentas pasivas que se hayan computado en el país, los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias provenientes de entidades controladas, así como los impuestos pagados o adeudados respecto de estas rentas en el exterior, entre otros antecedentes, con los registros contables y libros o auxiliares que sean adecuados para estos fines, y que den cuenta plena de dichas cantidades.

Así las cosas, creemos necesarios establecer parámetros que contribuyan a los contribuyentes a cumplir con las formalidades que pueda solicitar el Servicio de Impuestos Internos, en procesos de fiscalización a partir de la declaración de impuesto a la renta del año tributario 2017 en adelante, entendiendo que el Servicio de Impuestos Internos no se ha pronunciado respecto de las formalidades necesarias para el correcto cumplimiento de lo señalado.

Confección de los registros contables y auxiliares.

Con la finalidad de mantener los registros necesarios para el correcto cumplimiento de las normas establecidas en el artículo 41 G de la Ley de Impuesto a la renta, en primer término revisaremos el reconocimiento contable de los hechos económicos ocurridos en la entidad controlada.

El Servicio de Impuestos Internos mediante resolución⁴¹ ha señalado que los contribuyentes que determinen renta efectiva mediante contabilidad completa, deberán acreditar las rentas pasivas con los registros contables y libros auxiliares que sean adecuados para estos fines, sin embargo el Servicio de Impuestos Internos, no señala si al referirse a los registros contables y libros auxiliares, deberán ser llevados de conformidad a las leyes chilenas⁴².

De acuerdo a lo anterior, el artículo 16 del Código Tributario, establece que en los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de

⁴¹ Resolución N° 9, emanada del Servicio de Impuestos Internos.

⁴² Artículos 16 al 18 del Código Tributario.

confección de inventarios a prácticas **contables adecuadas**, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios.

Adicionalmente establece que, salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables **serán determinados según el sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con sus libros de contabilidad.**

Sin embargo, si el contribuyente no hubiere seguido un sistema contable generalmente reconocido o si el sistema adoptado no refleja adecuadamente sus ingresos o su renta tributables, ellos serán determinados de acuerdo con un sistema que refleje claramente la renta líquida, incluyendo la distribución y asignación de ingresos, rentas, deducciones y rebajas del comercio, la industria o los negocios que se posean o controlen por el contribuyente.

No obstante el contribuyente que explote más de un negocio, comercio o industria, de diversa naturaleza, al calcular su renta líquida podrá usar diferentes sistemas de contabilidad para cada uno de tales negocios, comercios o industrias.

No es permitido a los contribuyentes cambiar el sistema de su contabilidad, que haya servido de base para el cálculo de su renta de acuerdo con sus libros, sin aprobación del Director Regional.

Los balances deberán comprender un período de doce meses, salvo en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquel en que opere por primera vez la autorización de cambio de fecha del balance.

Los balances deberán practicarse al 31 de Diciembre de cada año. Sin embargo, el Director Regional, a su juicio exclusivo, podrá autorizar en casos particulares que el balance se practique al 30 de Junio.

Sin perjuicio de las normas sobre imputación de rentas, el monto de un ingreso o de cualquier rubro de la renta deberá ser contabilizado en el año en que se devengue.

El monto de toda deducción o rebaja permitida u otorgada por la ley deberá ser deducido en el año en que corresponda, de acuerdo con el sistema de contabilidad seguido por el contribuyente para computar su renta líquida.

Por otra parte el artículo 17 del Código Tributario establece que toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará **mediante contabilidad fidedigna**, salvo norma en contrario.

Los libros de contabilidad deberán ser llevados en lengua castellana y sus valores expresarse en la forma señalada en el artículo 18, debiendo ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones. Esta obligación se entiende sin perjuicio del derecho de los contribuyentes de llevar contabilidad en moneda extranjera para otros fines.

El Director determinará las medidas de control a que deberán sujetarse los libros de contabilidad y las hojas sueltas que los sustituyan en los casos contemplados en el inciso siguiente.

El Director Regional podrá autorizar la sustitución de los libros de contabilidad y sus registros auxiliares por hojas sueltas, escritas a mano o en otra forma, o por aplicaciones informáticas o sistemas tecnológicos, consultando las garantías necesarias para el resguardo de los intereses fiscales. Cuando el contribuyente opte por llevar sus libros contables principales y sus auxiliares en hojas sueltas o en base a aplicaciones informáticas o medios electrónicos, su examen y fiscalización se podrá realizar conforme a lo dispuesto en el artículo 60 bis.

Sin perjuicio de los libros de contabilidad exigidos por la ley, los contribuyentes deberán llevar los libros adicionales o auxiliares que exija el Director Regional, a su juicio exclusivo, de acuerdo con las normas que dicte para el mejor cumplimiento o fiscalización de las obligaciones tributarias.

Las anotaciones en los libros a que se refieren los incisos anteriores deberán hacerse normalmente a medida que se desarrollan las operaciones.

El Servicio podrá autorizar o disponer la obligatoriedad de que los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes lleven en soporte de papel, sean reemplazados por sistemas tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados. Para estos efectos, el Servicio certificará los sistemas que cumplan con tales requisitos. El incumplimiento de la obligación a que se refiere este inciso será sancionado con la multa prevista en el inciso tercero del número 6 del artículo 97.

Dado lo anterior, creemos necesario que aquellas sociedades chilenas que determinen la renta efectiva mediante contabilidad completa que mantengan inversiones en el exterior y que controlen directa o indirectamente a este tipo de sociedades y que esta última sea generadora de rentas pasivas y/o se encuentren en un país de baja o nula tributación⁴³, deberán llevar registro de todas las operaciones mediante las normas sobre contabilidad y registros establecidos en el código tributario, señalados en el párrafo precedente.

En términos prácticos, la sociedad controladora deberá mantener en hojas foliadas, el libro diario de la sociedad controladora, libro mayor, libro de inventarios y balances y los auxiliares que sirvan de base para acreditar la contabilidad, todo esto conforme a los principios contables generalmente aceptados en Chile, sin perjuicio de los registros y/o libros que deba llevar la sociedad en el extranjero para los fines del cumplimiento tributario en el país donde se encuentra constituido.

⁴³ Artículo 41 H de la Ley de Impuesto a la Renta.

Para estos efectos debemos entender que los principios contables generalmente aceptados en Chile son las Normas Internacionales de Información Financiera⁴⁴, esto de acuerdo a las atribuciones que tiene el Colegio de Contadores de Chile, en donde estableció que los principios contables generalmente aceptados debían ser las normas antes señaladas⁴⁵. Por consiguiente la sociedad en el extranjero deberá reconocer un resultado financiero de acuerdo a las normas IFRS, y aplicar los ajustes que correspondan para la determinación de la base imponible que será devengada en la sociedad chilena.

Los registros contables y los respaldos que complementen la sustentabilidad de la contabilidad de la sociedad en el extranjero deberán mantenerse a lo menos por 6 años, conforme a los años en que el Servicio de Impuestos Internos, podrá realizar fiscalización al resultado generado por la sociedad controlada.

Dentro de los respaldos complementarios que deberá mantener la sociedad, deberán encontrarse las cartolas de los portafolios de inversión, respaldos que acrediten los flujos de efectivo de la sociedad, respaldo de los gastos incurridos por la sociedad controlada generadora de las rentas pasivas.

- ¿La sociedad en el extranjero (generadora de rentas pasivas) deberá reconstituir la contabilidad de esta desde el origen para la aplicación de la norma, cuando esta se haya constituido con anterioridad a la entrada en vigencia del artículo 41 G?

De acuerdo a lo analizado en los párrafos anteriores, la sociedad controladora deberá, reconocer las rentas pasivas conforme a las normas contables, y deberá mantener el registro de las utilidades acumuladas en el extranjero, con la finalidad de determinar la diferencia, entre las utilidades

⁴⁴ IFRS en sus siglas en inglés.

⁴⁵ Boletín Técnico N° 79, Colegio de Contadores.

devengadas a partir del año comercial 2016 y las utilidades acumuladas por la sociedad controlada con anterioridad al 31 de diciembre de 2015.

Si bien, el artículo 41 G de la Ley de Impuesto a la Renta, no establece que las sociedades controladoras deban reconstituir la contabilidad de la sociedad controlada, y determinar los saldos de utilidades acumuladas que mantenga la sociedad controlada con anterioridad al 31 de diciembre de 2015. Creemos necesario que los contribuyentes que se vean enfrentados a esta situación si deben realizarlo, debido a que deberán mantener la separación entre las rentas percibidas o devengadas de acuerdo al artículo 41 G a partir del 01 de enero de 2016 y las rentas generadas por la entidad controlada con anterioridad a esa fecha, para la distinción en la utilización de los impuestos pagados en el exterior.

Caso Práctico 1

Ejercicio Determinación B.I. sociedad Controlada en el extranjero generadora de rentas pasivas.

La sociedad "Controladora" residente en Chile constituye una sociedad (de ahora en adelante la sociedad "Controlada") en USA, en conjunto con un socio que mantiene residencia en ese país.

El Capital Pagado de la sociedad "Controlada" es de U\$ 1.900.000,00; el que fue enterado de acuerdo al siguiente detalle:

- La sociedad "Controladora" realiza una inversión en efectivo de U\$ 1.000.000,00
- La sociedad "Socio extranjero" realiza una inversión en efectivo de U\$ 900.000,00

Asiento inicial

| | Debe | Haber |
|----------------------------------|--------------|--------------|
| Banco | 1.900.000,00 | |
| Capital Pagado Socio Controlador | | 1.000.000,00 |
| Capital Pagado Socio extranjero | | 900.000,00 |

La sociedad "Controlada", tiene como giro principal la generación de rentas pasivas

La sociedad "Controlada" realiza una inversión durante el ejercicio en un portafolio de inversión, las que provienen de Panamá. La inversión efectuada en el portafolio de inversión es de U\$1.800.000,00

Detalle del portafolio de inversión tomado por la sociedad "Controlada":

| Detalle | U\$ |
|---------------------------|--------------|
| Bonos | 400.000,00 |
| Fondos Mutuos | 500.000,00 |
| Depósitos a Plazo | 500.000,00 |
| Derivados de especulación | 400.000,00 |
| Total Portafolio 1 | 1.800.000,00 |

Los bonos registraron una rentabilidad negativa de U\$50.000,00

Los Fondos Mutuos fueron rescatados por un monto de U\$525.000,00

Los depositos a plazo fueron liquidados por un monto de U\$540.000,00

Los derivados de especulación generaron un MtM positivo de U\$20.000,00

Inversión en portafolio 1:

| | Debe | Haber |
|---------------------------|------------|--------------|
| Bonos | 400.000,00 | |
| Fondos Mutuos | 500.000,00 | |
| Depósitos a Plazo | 500.000,00 | |
| Derivados de especulación | 400.000,00 | |
| Banco | | 1.800.000,00 |

Reconocimientos al cierre del ejercicio:

| | Debe | Haber |
|----------------------------|--------------|------------|
| Pérdida no realizada Bonos | 50.000,00 | |
| Bonos | | 50.000,00 |
| Banco | 1.065.000,00 | |
| FFMM | | 500.000,00 |
| Depósitos a plazo | | 500.000,00 |
| Utilidad rescate FFMM | | 25.000,00 |
| Utilidad liquidación DAP | | 40.000,00 |
| Derivados | 20.000,00 | |
| MtM Derivados en R° | | 20.000,00 |

Con el rescate del FFMM y la liquidación del DAP la sociedad decide invertir en un portafolio de inversión en UK. De acuerdo al siguiente detalle:

| Detalle | U\$ |
|--------------------|--------------|
| Acciones | 500.000,00 |
| FFMM | 275.000,00 |
| DAP | 290.000,00 |
| Total Portafolio 2 | 1.065.000,00 |

Inversión en portafolio 1:

| | Debe | Haber |
|----------|------------|--------------|
| Acciones | 500.000,00 | |
| FFMM | 275.000,00 | |
| DAP | 290.000,00 | |
| Banco | | 1.065.000,00 |

La sociedad pago los siguientes gastos durante el ejercicio comercial:

| | U\$ | |
|--------------------------------------|------------|--------------|
| Comisiones asociados a la operación | 6.000,00 | |
| Desembolso de gastos no documentados | 15.000,00 | |
| Otros gastos de la operación | 3.000,00 | |
| | 24.000,00 | |
| Inversión en portafolio 1: | | |
| | Debe | Haber |
| Acciones | 500.000,00 | |
| FFMM | 275.000,00 | |
| DAP | 290.000,00 | |
| Banco | | 1.065.000,00 |
| Gastos del Periodo: | | |
| | Debe | Haber |
| Comisiones asociados a la operación | 6.000,00 | |
| Desembolso de gastos no documentados | 15.000,00 | |
| Otros gastos de la operación | 3.000,00 | |
| Banco | | 24.000,00 |

Balance Financiero al 31 de diciembre de 2017

| Detalle | Debitos | Créditos | Saldo Deudor | Saldo Acreedor | Activo | Pasivo | Pérdida | Ganancia |
|--------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|---------------------|---------------------|------------------|------------------|
| Banco | 2.965.000,00 | 2.889.000,00 | 76.000,00 | | 76.000,00 | | | |
| Bonos | 400.000,00 | 50.000,00 | 350.000,00 | | 350.000,00 | | | |
| Fondos Mutuos | 775.000,00 | 500.000,00 | 275.000,00 | | 275.000,00 | | | |
| Depósitos a Plazo | 790.000,00 | 500.000,00 | 290.000,00 | | 290.000,00 | | | |
| Derivados de especulación | 420.000,00 | | 420.000,00 | | 420.000,00 | | | |
| Acciones | 500.000,00 | | 500.000,00 | | 500.000,00 | | | |
| Capital Pagado Socio Controlador | | 1.000.000,00 | - | 1.000.000,00 | | 1.000.000,00 | | |
| Capital Pagado Socio extranjero | | 900.000,00 | - | 900.000,00 | | 900.000,00 | | |
| Comisiones asociados a la operación | 6.000,00 | | 6.000,00 | - | | | 6.000,00 | |
| Desembolso de gastos no documentados | 15.000,00 | | 15.000,00 | - | | | 15.000,00 | |
| Otros gastos de la operación | 3.000,00 | | 3.000,00 | - | | | 3.000,00 | |
| Pérdida no realizada Bonos | 50.000,00 | | 50.000,00 | - | | | 50.000,00 | |
| Utilidad rescate FFMM | | 25.000,00 | - | 25.000,00 | | | | 25.000,00 |
| Utilidad liquidación DAP | | 40.000,00 | - | 40.000,00 | | | | 40.000,00 |
| MtM Derivados en R° | | 20.000,00 | - | 20.000,00 | | | | 20.000,00 |
| Subtotal | 5.924.000,00 | 5.924.000,00 | 1.985.000,00 | 1.985.000,00 | 1.911.000,00 | 1.900.000,00 | 74.000,00 | 85.000,00 |
| Resultado | | | | | | 11.000,00 | 11.000,00 | |
| Totales | 5.924.000,00 | 5.924.000,00 | 1.985.000,00 | 1.985.000,00 | 1.911.000,00 | 1.911.000,00 | 85.000,00 | 85.000,00 |

Determinación de la base Imponible:

| | |
|---|--------------------|
| Resultado Financiero | 11.000,00 |
| Agregados: | 65.000,00 |
| Desembolso de gastos no documentados | 15.000,00 |
| Pérdida no realizada Bonos | 50.000,00 |
| Deducciones: | (15.000,00) |
| Desembolso de gastos no documentados | (15.000,00) |
| Base Imponible de Utilidadessusceptibles de ser devengadas | 61.000,00 |

Determinación del Resultado devengado para el socio controlador residente en Chile, por el porcentaje de participación:

| | | |
|----------------------------------|---------------------|----------------|
| Capital Pagado Socio Controlador | 1.000.000,00 | 52,63% |
| Capital Pagado Socio extranjero | 900.000,00 | 47,37% |
| Total Participación | 1.900.000,00 | 100,00% |

| | |
|--------------------------|-----------|
| Socio Controlador: | 52,63% |
| Renta Determinada en CFC | 61.000,00 |

| | |
|---|------------------|
| Renta devengada al socio Controlador residente en Chile: | 32.104,30 |
|---|------------------|

| | |
|---|-----------|
| Socio Controlador: | 52,63% |
| Gastos Rechazados afectos al inciso primero del artículo 21 | 15.000,00 |

| | |
|--|-----------------|
| Gastos rechazados socio Controlador residente en Chile: | 7.894,50 |
|--|-----------------|

Conclusión 2

Capítulo 2: Registro de utilidades devengadas en el exterior con ocasión de la entrada en vigencia del actual Artículo 41 G de la Ley de Impuesto a la Renta.

- ¿Cuál será la forma de registrar en el primer año de aplicación del actual artículo 41 G, las utilidades devengadas en el extranjero? Efectos contables, tributarios y de cumplimiento de las norma.

Para el caso de los contribuyentes o patrimonios de afectación domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, que se encuentren obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán acreditar las rentas pasivas que se hayan computado en el país, los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias provenientes de entidades controladas, así como los impuestos pagados o adeudados respecto de estas rentas en el exterior, entre otros antecedentes, con los registros contables y libros o auxiliares que sean adecuados para estos fines, y que den cuenta plena de dichas cantidades.

Así las cosas, creemos necesarios establecer parámetros que contribuyan a los contribuyentes a cumplir con las formalidades que pueda solicitar el Servicio de Impuestos Internos, en procesos de fiscalización a partir de la declaración de impuesto a la renta del año tributario 2017 en adelante, entendiendo que el Servicio de Impuestos Internos no se ha pronunciado respecto de las formalidades necesarias para el correcto cumplimiento de lo señalado. En este sentido las sociedades controladoras deberán llevar una contabilidad de conformidad a las leyes chilenas.