



**ANÁLISIS TEÓRICO Y PRÁCTICO DEL ARTÍCULO 41 G DE LA LEY DE
IMPUESTO A LA RENTA**

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

Parte II

Alumna: Pía Martínez Reátegui

Profesor Guía: Boris León Cabrera

Santiago, marzo 2020

TABLA DE CONTENIDO

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
RESUMEN EJECUTIVO	VI
1. INTRODUCCIÓN	1
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
1.2 DOCTRINA QUE HA ABORDADO EL TEMA	4
1.3 APORTE DE LA TESIS	4
1.4 HIPÓTESIS DE TRABAJO.....	5
1.5 SUBTEMAS	5
1.6 OBJETIVO GENERAL.....	5
1.7 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	6
1.8 METODOLOGÍAS A DESARROLLAR	6
2. CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO.....	8
2.1 CONTEXTO Y DEFINICIÓN DE LAS NORMAS CFC.....	8
2.1.1 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.....	8
2.1.2 Proyecto BEPS.....	9
2.1.3 Normas CFC y Acción 3 del Plan BEPS	13
2.2 ARTÍCULO 41 G DE LA LIR	17
2.2.1 Requisitos básicos para la aplicación de la norma	17
2.2.2 Entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile	19
2.2.3 País o territorio de baja o nula tributación	21
2.2.4 Rentas Pasivas	22

2.2.5	Forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas en conformidad del artículo 41 G.....	26
2.2.6	Créditos por impuestos pagados o adeudados en el exterior por rentas pasivas.....	27
2.2.7	Dividendos que corresponden a rentas pasivas.....	30
2.2.8	Obligaciones de registro e información	30
CAPITULO II.....		32
CASO PRÁCTICO.....		38
CONCLUSIONES:		47
ANEXOS.....		49
BIBLIOGRAFÍA		54

SIGLAS Y ABREVIATURAS

BEPS	Erosión de la base imponible y traslado de beneficios <i>(Base Erosion and Profit Shifting)</i>
CDTI	Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional
CFC	Controlled foreign corporation rules
CPT	Capital propio tributario
CTD	Crédito total disponible
IA	Impuesto adicional
IDPC	Impuesto de primera categoría
IPC	Índice de precio al consumidor
IPE	Impuestos pagados en el exterior
LIR	Ley de Impuesto a la Renta
OCDE/OECD	Organización para la Colaboración y el Desarrollo Económico
RENFE	Renta neta de fuente extranjera
RLI	Renta Líquida Imponible
SII	Servicio de Impuestos Internos
TFI	Transparencia fiscal internacional
UF	Unidad de fomento

RESUMEN EJECUTIVO

El mercado local como el internacional ofrece distintas alternativas que permiten a los inversionistas diversificar sus fronteras y rentabilidad. Las inversiones internacionales corresponden a la colocación de capitales en el extranjero y éstas pueden realizarse directamente o a través de sociedades intermedias o subsidiarias. Las ganancias que producen estas transacciones se denominan rentas de fuente extranjera que por regla general se gravan en Chile sobre base percibida¹ a los contribuyentes con domicilio o residencia en nuestro país. En línea con los estándares de transparencia impulsados por la OCDE, la Reforma Tributaria del año 2014 vino a introducir un cambio trascendental en materia de tributación extranjera controlando el tratamiento de las utilidades generadas por las entidades sin domicilio ni residencia en el país, pero controladas por contribuyentes locales. Con la incorporación del artículo 41 G de la LIR, se sitúa una nueva excepción a la forma de tributación, ya que hasta ese momento, la única norma que hacía frente a la singularidad en comento era restrictivamente aplicable a los contribuyentes que tuviesen una agencia o establecimiento permanente² en el extranjero.

1 Artículo 12 de la LIR.

2 Artículo 41 letra B), N°1 de la LIR.

1. INTRODUCCIÓN

Durante el año 2014, en el Gobierno de la Presidenta Michelle Bachelet fue impulsado el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria, con el objetivo principal de contar con recursos fiscales permanentes que permitieran resolver brechas de desigualdad e inequidad social, centrándose principalmente en obtener ingresos para financiar una educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles.

Dicho proyecto se convirtió en la Ley N° 20.780, la cuál se publicó en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014. No obstante, esta Ley fue modificada y complementada por la Ley N° 20.899 del 8 de febrero de 2016 que tenía como objetivo la simplificación del sistema de tributación establecido en la Ley N° 20.780.

Entre los principales cambios introducidos por la Ley N° 20.780 se encuentran: la creación de nuevos regímenes de tributación –Régimen de renta atribuida y régimen de imputación parcial de créditos–, el aumento de las tasas del Impuesto de Primera Categoría, ajustes en la tasa máxima marginal de los impuestos personales, aplicación de Impuesto al Valor Agregado en transacciones de inmuebles, entre otros.

Asimismo, con el objeto de adecuar el sistema tributario chileno a los estándares de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – institución de la cual Chile forma parte desde el año 2010– la Reforma Tributaria incorporó medidas como la creación de una Norma General Antielusión, la creación de impuestos ligados al cuidado del medio ambiente y modificaciones a las normas sobre tributación internacional.

Las modificaciones de las normas de tributación internacional, no sólo pretenden acercar a Chile a la normativa de la OCDE, sino también buscan que nuestro país confluya a los estándares contra la elusión y evasión del proyecto “BEPS” (por sus siglas en inglés “Base Erosion and Profit Shifting”), impulsado por esta misma organización.

Se incorpora en la legislación chilena una norma de control internacional de las rentas pasivas obtenidas por entidades en el exterior controladas desde Chile, conocida típicamente como CFC (por sus siglas en inglés Controlled Foreign Corporation Rule) o TFI (por sus siglas en español Normas de Transparencia Fiscal Internacional).

Dicha norma de control se ve traducida en la creación del artículo 41 G en la Ley de Impuesto a la Renta, el cual es el principal objeto de estudio de esta tesis.

El artículo 41 G de la LIR regula la tributación en Chile de las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades sin domicilio ni residencia en el país, controladas directa o indirectamente por contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile.

Una de las principales características del artículo 41 G de la LIR, es que constituye una excepción a la regla general de reconocimiento de rentas de fuente extranjera sobre base percibida, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la LIR.

1.1 Planteamiento del problema

El artículo 41 G de la LIR entró en vigencia el 1 de enero del año 2016, se trata de una norma sin precedentes en la legislación tributaria chilena. Desde entonces, se han producido diversas problemáticas respecto a la interpretación y la aplicación práctica de la norma.

A pesar de que la norma regula detalladamente distintas materias sobre las rentas pasivas, existe incertidumbre sobre su aplicación. Desde su entrada en vigencia, se han realizado diversas consultas al Servicio de Impuestos Internos relativas a la interpretación y al alcance que tiene el artículo 41 G.

Cabe señalar, que si bien el artículo 41 G, nace como una modificación a las normas de tributación internacional, los efectos de su aplicación no sólo radican en este ámbito. La tributación de las rentas pasivas en Chile, también genera implicancias a nivel de tributación nacional, debido a que se producen efectos en la renta líquida imponible, en el capital propio tributario y en los registros de rentas empresariales.

Por otra parte, se debe tener en consideración que la norma se aplicó por primera vez en el proceso de Operación Renta 2017, por lo que se podría señalar que su aplicación es reciente, además de tratarse de una norma de carácter inédito en nuestro país. Por lo tanto, la doctrina chilena que desarrolla el tema de la tributación de rentas pasivas es escasa.

1.2 Doctrina que ha abordado el tema

No obstante, hay textos que realizan un análisis de la norma del artículo del 41 G, entre ellos se puede mencionar a autores como: ABUGATTAS NAZAL, Paula, Análisis crítico a las nuevas normas CFC introducidas en la ley 20.780; LUCERO ÁLVAREZ, Gonzalo, Análisis crítico de problemas interpretativos que existen en torno a la aplicación del artículo 41 G de la ley sobre impuesto a la renta; OSSANDÓN CERDA, Francisco, Normas CFC en Chile: Análisis particular del requisito de control de entidades extranjeras del artículo 41 G de la LIR; ARAYA ZÚÑIGA, Paola, Cumplimiento tributario de las Rentas Pasivas; entre otros.

1.3 Aporte de la tesis

Este trabajo pretende, en primer lugar, entregar nociones generales sobre la tributación en Chile de las rentas pasivas percibidas o devengadas en el exterior.

Por otra parte, existe incertidumbre sobre la aplicación de la norma del artículo 41 G de la LIR. Además hay efectos relevantes que se generan a nivel de tributación nacional por la aplicación de esta norma, que no han sido descritos ni resueltos completamente por la jurisprudencia del SII y sumado a la escasa doctrina sobre el tema, esta tesis pretende entregar una solución al problema señalado y contribuir al estudio de la normativa del régimen de tributación de las de rentas pasivas.

1.4 Hipótesis de trabajo

La presente tesis busca validar las siguientes hipótesis: (i) El artículo 41 G de la LIR presenta ambigüedades en su redacción, lo cual genera problemas en la interpretación y aplicación de la norma. (ii) Existen elementos de aplicación práctica de la norma que no se encuentran totalmente claros, principalmente los relacionados con los efectos producidos en Renta Líquida Imponible, Capital Propio Tributario.

1.5 Subtemas

En atención a validar o descartar las hipótesis, se desarrollarán los siguientes subtemas:

- i. Subtema 1: Descripción y análisis teórico de las normas contenidas en el artículo 41 G de la LIR.
- ii. Subtema 2: Aplicación práctica de la norma y desarrollo de ejercicios sobre el reconocimiento de rentas pasivas en Chile.

1.6 Objetivo general

El objetivo general de este trabajo es determinar los alcances del artículo 41 G de la LIR, a través del análisis teórico y desarrollo de casos que permitan identificar problemas de interpretación de la norma y analizar la aplicación práctica, centrándose en los efectos que genera en la renta líquida imponible, capital propio tributario y registros de rentas empresariales el reconocimiento de las rentas pasivas.

1.7 Objetivos específicos

Para dar cumplimiento al objetivo general, es necesario:

1. Describir los aspectos generales del régimen tributario de las rentas pasivas y el contenido del artículo 41 G de la LIR y establecer las bases para comprender los temas que se plantearán.
2. Desarrollar el análisis teórico de las normas contenidas en el artículo 41 G de la LIR, lo cual posibilitará determinar la existencia de problemas interpretativos y ambigüedades en la redacción de la norma.
3. Comparar la normativa del artículo 41 G de la LIR con normativa de fuente extranjera, para constatar si Chile se encuentra alineado con los países desarrollados.
4. Exponer casos y ejercicios sobre el reconocimiento de rentas pasivas en Chile, lo que permitirá establecer el alcance y aplicación práctica del artículo 41 G de la LIR, con relación a los efectos que producen en la renta líquida imponible, capital propio tributario.

1.8 Metodologías a desarrollar

Las metodologías que se pretenden desarrollar en esta tesis implican, por una parte seguir un análisis dogmático de las normas que se desprenden del artículo 41 G de la LIR sobre tributación y cumplimiento de las rentas pasivas percibidas y devengadas en Chile. Asimismo y complementando el análisis dogmático, se

pretende seguir un método deductivo, para analizar de manera particular los efectos tributarios que derivan de la aplicación del artículo 41 G de la LIR.

2. CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

2.1 Contexto y definición de las normas CFC

2.1.1 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, es una asociación conformada por distintos gobiernos, los cuales en conjunto pretenden enfrentar las diversas problemáticas que se generan como consecuencia del proceso de globalización (OCDE, 2013).

La OCDE intenta propocionar la dirección hacia la cual deben conducirse las políticas sociales y económicas de los países que la conforman. Cabe señalar, que desde el año 2010 Chile forma parte de este organismo (Abugattas 2014).

La OCDE se ha preocupado de formentar la cooperación entre distintos países, como también ha incentivado el diálogo entre sus miembros. De acuerdo a Gárate (2017), las principales problemáticas que la OCDE ha abordado son:

- i. La transparencia en materia fiscal
- ii. Los convenios de doble imposición.
- iii. Los precios de transferencia.
- iv. La planificación fiscal agresiva.
- v. Las prácticas fiscales perjudiciales.
- vi. Los análisis y las estadísticas de las políticas fiscales perjudiciales.
- vii. La administración tributaria.
- viii. La fiscalidad y el desarrollo.

2.1.2 Proyecto BEPS

El avance de la tecnología y la apertura comercial internacional, como efectos de la globalización, han modificado la forma en que los países llevan a cabo sus negocios. En consecuencia, para desarrollar el comercio se han diseñado modelos de negocios que implican la creación de empresas multinacionales, que poseen presencia a nivel físico y virtual en diversos países (Ossandón, 2019).

La globalización tiene influencia en los sistemas tributarios que se definen en cada país. Los negocios que se llevan a cabo entre distintos Estados, generan una interacción entre sus sistemas tributarios, lo cual puede generar una doble imposición, con un impacto desfavorable sobre el crecimiento económico. Por ello, las normas de tributación internacional son fundamentales para impulsar el crecimiento de la economía (OCDE, 2013).

Sin embargo, con el paso del tiempo ha sido posible evidenciar que las normas de tributación internacional no han sido totalmente eficaces en el control y seguimiento de las operaciones comerciales realizadas entre distintos países, generándose oportunidades para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OCDE, 2013).

Con motivo de algunos vacíos en la regulación de las normas internacionales de tributación se produjo abusos en la utilización de los Convenios para evitar la doble imposición y la ejecución de planificaciones tributarias agresivas para diferir o evitar el pago de impuestos, utilizando jurisdicciones con regímenes fiscales preferenciales o de nula o baja tributación (Azócar, 2018).

En atención a lo anterior, se han revelado casos dónde los beneficios obtenidos por grandes empresas multinacionales por sus actividades transfronterizas, no han sido gravados con impuestos, o bien se han gravado con tasas muy bajas. Esta situación, ha llevado a la OCDE a implementar medidas que permitan combatir la elusión y la evasión (Escobar, 2018).

Durante el año 2013, en conjunto a los países que integran el Grupo de los 20 y en su afán por combatir la competencia fiscal perjudicial, la OCDE estableció el “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, también conocido como BEPS (por sus siglas en inglés Base Erosion and Profit Shifting) (Preiss, 2017).

Cabe señalar, que la participación en el proyecto del plan BEPS no se encuentra limitada sólo a los integrantes de la OCDE y el G-20, sino que también permite participar a países que no forman parte de dichas organizaciones (Arnaiz, 2017).

El plan de acción BEPS pretende enfrentar las planificaciones tributarias cuyo propósito es sólo evitar o reducir el pago de impuestos, a través de la reubicación de los beneficios tributables en un país distinto a aquel dónde se desarrolla la actividad generadora de estos beneficios (Chacra, 2016). En otras palabras, el principal objetivo del plan BEPS es impedir que se erosionen las bases imponibles tributables y se trasladen las utilidades o beneficios entre países (Abugattas, 2014).

Además, el plan BEPS tiene como finalidad desarrollar nuevos parámetros de tributación internacional, que permitan garantizar la correlación entre los ingresos de las empresas a nivel internacional y la tributación de éstos (Chacra, 2016).

Para llevar a cabo la implementación del plan BEPS, la OCDE estableció 15 acciones, según Araya (2016) éstas funcionan como recomendaciones que deben seguir los países que conforman el organismo. Las medidas a adoptar propuestas por la OCDE son las siguientes:

- i. Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
- ii. Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- iii. Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC.
- iv. Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- v. Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- vi. Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
- vii. Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP).
- viii. Acciones 8 al 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
- ix. Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.
- x. Acción 12: Exigir a los contribuyentes de que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- xi. Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

- xii. Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
- xiii. Acción 15: Desarrollo de un instrumento multilateral que modifique los tratados fiscales bilaterales.

BEPS tiene dos etapas: (i) la primera pretende concretar los objetivos establecidos por el plan y (ii) la segunda, consiste en lograr que los países incorporen dentro de sus normas internas las recomendaciones que nacen de dicho plan (Abarca, 2018).

Algunos países han comenzado a implementar las acciones del plan BEPS, desde su creación en el año 2013, modificando la legislación tributaria local ya existente o bien, incorporando nuevas normas (Araya, 2016).

Chile es uno de los países que ha seguido las recomendaciones realizadas por la OCDE en el proyecto BEPS. A través de la Reforma Tributaria del año 2014, se incorporaron en la legislación interna algunas de las medidas del Plan BEPS, con el propósito de que nuestro país logre alcanzar los estándares de la OCDE contra la elusión y la evasión (Lucero, 2018).

Cabe señalar, que entre las recomendaciones propuestas por la OCDE a través del plan BEPS se encuentra la Acción 3, la cual consiste en fortalecer las normas de transparencia fiscal internacional que se aplican a las entidades extranjeras controladas. Dichas normas son típicamente conocidas como CFC (por sus siglas en inglés Controlled Foreign Corporation Rule) o TFI (por sus siglas en español Normas de Transparencia Fiscal Internacional) (Escobar, 2018).

2.1.3 Normas CFC y Acción 3 del Plan BEPS

El espacio que tienen los contribuyentes para trasladar capital o patrimonio desde su país de residencia a uno distinto, ha provocado un aumento en posibilidad de postergar el pago de impuestos en el país del cual son residentes, como consecuencia de dos elementos: el diferimiento impositivo y la competencia fiscal (Altamirano, 2005).

El diferimiento impositivo consiste en la incapacidad que tiene el país de residencia de una compañía matriz, para recaudar impuestos por las utilidades obtenidas por dicha compañía a través de sus filiales ubicadas en países donde la matriz, al ser “no residente” no es sujeto de impuesto o bien, las tasas de los impuestos que debe pagar son muy bajas. En consecuencia, las utilidades sólo se verán gravadas por el país de residencia, cuando sean remesadas o puestas a disposición por las filiales a la compañía matriz (Abugattas, 2014).

En tanto, la competencia fiscal consiste en que algunos países con la finalidad de atraer inversiones de capitales extranjeros, implementan como medida disminuir sus niveles de tributación o liberar totalmente de impuestos a los inversionistas extranjeros (Abugattas, 2014).

El propósito de las normas CFC o TFI es aplicar impuestos en el país de residencia de la compañía matriz, a ciertos tipos de rentas obtenidas por sus filiales o subsidiarias ubicadas en otros países donde la matriz no es residente (Altamirano, 2005). A través de esta acción, las CFC previenen la erosión de la base imponible en el país de residencia de la compañía principal, evitando el diferimiento impositivo

y disminuyendo las posibilidades de la matriz para trasladar las utilidades a países distintos al de su residencia (OCDE, 2016).

Sin la existencia de las normas TFI, en el largo plazo el pago de impuestos por las utilidades obtenidas por las empresas nacionales a través de sus filiales en el exterior, se transforma en voluntario. El diferimiento impositivo y la utilización de jurisdicciones de baja o nula tributación para disminuir o eliminar el pago de impuestos, generan espacio para la elusión tributaria y la transgresión del principio de neutralidad en las exportaciones de capital. Por esta razón, los países que cuentan con algún nivel de desarrollo necesitan la incorporación de las normas TFI en sus sistemas de tributación (Osorio, 2010).

Las normas CFC se entienden como una medida disuasoria, tienen como objetivo principal impedir el diferimiento impositivo en el largo plazo. Del mismo modo, pretenden evitar el traslado de beneficios que se realiza entre países con el sólo fin de eliminar o disminuir el pago de impuestos. Estas normas no buscan recaudar impuestos sobre las rentas generadas por las sociedades controladas en el exterior, sino más bien asegurar que dichas rentas se mantengan en la base imponible de impuestos en el país de residencia la sociedad controladora (Lucero, 2018).

Las normas TFI se implementaron por primera vez el año 1962 en Estados Unidos, las cuales fueron incorporadas en el “Internal Revenue Code”, en la Subparte F, desde el artículo 951 al 965. En ellas se define el concepto de entidad residente y se establece las consideraciones que se deben tener para calificar una

entidad controlada en el exterior como una sociedad CFC. Cabe señalar, que la norma estadounidense, concibe a la sociedad controlada en el extranjero como una entidad transparente, debido a que las rentas pasivas generadas por dicha sociedad son atribuidas a sus accionistas, siendo éstos responsables del pago de los impuestos correspondientes a dichas rentas (Hurtado, 2018).

Estados Unidos estableció un precedente en la incorporación de las normas TFI, lo cual ayudó a establecer las bases para que otros países incorporaran las TFI en su propia legislación (Bustos, 2017).

Antes de la implementación del plan de acción BEPS en el año 2013, la OCDE no había puesto especial interés en el tema de las normas CFC y sus problemáticas. Por otra parte, hay normas CFC que no han sido capaces de ajustarse a la nueva forma en que los países desarrollan sus negocios, resultando insuficientes para cumplir los objetivos del plan BEPS (OCDE, 2016).

Para hacer frente a las problemáticas señaladas, la OCDE incorpora entre las medidas del plan BEPS el fortalecimiento de las normas TFI. Para lo cual, decide desarrollar, en un plazo de dos años, una serie de sugerencias o recomendaciones que permitieran diseñar normas TFI más efectivas que las ya existentes (Chacra, 2016).

El objetivo principal de la Acción 3 del plan BEPS es establecer los lineamientos para el diseño de normas CFC que permitan enfrentar de foma efectiva la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (OCDE, 2016).

El informe final de la Acción 3 indica las recomendaciones que deben seguir los países que decidan incorporar las normas CFC en su legislación. El informe, pretende ser una guía en el diseño de las CFC, por lo que las recomendaciones entregadas por la OCDE no son medidas obligatorias (OCDE, 2016).

Para que las normas CFC sean efectivas, la OCDE en el informe para “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces” del año 2016, establece que es imprescindible tener las siguientes consideraciones para el diseño de las normas CFC:

- i. Definición del concepto de sociedades controladas en el extranjero.
- ii. Umbrales mínimos y exenciones.
- iii. Definición de renta.
- iv. Cálculo de la renta.
- v. Atribución de la renta.
- vi. Prevención y eliminación de doble imposición.

Dado que, los países priorizan de distinta forma sus objetivos sobre política fiscal, estas recomendaciones permiten que la incorporación de las normas CFC se puedan amoldar a los sistemas tributarios de los países que decidan implementarlas (OCDE, 2016).

Chile incorporó a la legislación tributaria el artículo 41 G de la LIR con el objetivo de adecuarse a la Acción 3 del plan BEPS y lograr que los ingresos sean tributados donde se desarrollan las actividades económicas que los generan,

asimismo evitar que los contribuyentes disminuyan la base imponible en el país donde tienen residencia (Lucero, 2018).

2.2 Artículo 41 G de la LIR

El artículo 41 G se incorpora a la LIR, con la finalidad de que las normas chilenas de tributación sobre rentas pasivas, alcancen los estándares contra la evasión y elusión de la OCDE. Asimismo, la incorporación de esta norma busca combatir del diferimiento de impuestos de las rentas pasivas (Abugattas, 2014).

Por otra parte, el artículo 41 G tiene como objetivo obligar a los inversionistas chilenos a pagar los impuestos correspondientes por las rentas pasivas, obtenidas por sus entidades controladas en exterior, en el mismo ejercicio en que se generan dichas rentas. Esto, independiente de si los socios o accionistas de la entidad extranjera deciden realizar distribución de dividendos o reparto de utilidades (Abugattas, 2014).

2.2.1 Requisitos básicos para la aplicación de la norma

El artículo 41 G de la LIR establece que los contribuyentes, entidades o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile³, que controlen directa o indirectamente entidades sin domicilio ni residencia en el país reconozcan en su base imponible, las rentas pasivas percibidas o devengadas para ser gravadas con los correspondientes impuestos.

³ Artículo 41 G de LIR, inciso primero.

Por lo tanto, se deben cumplir dos condiciones básicas para la aplicación de la norma del 41 G: i) debe tratarse de contribuyentes o patrimonios de afectación domiciliados, residentes o constituidos en Chile; y ii) dichos contribuyentes deben controlar entidades sin domicilio o residencia en Chile. En otras palabras, esto quiere decir que norma aplica sobre contribuyentes chilenos que son controladores de una entidad que no posee domicilio ni residencia en Chile (Abugattas, 2014).

La Circular N° 40 del año 2016 emitida por el SII, establece que se pueden calificar como controladores las siguientes entidades⁴:

- i. Personas naturales con domicilio o residencia en Chile.
- ii. Personas jurídicas constituidas en Chile.
- iii. Establecimientos permanentes situados en Chile.
- iv. Patrimonios de afectación constituidos o establecidos en el país, tales como fondos mutuos, fondos de inversión, etc.⁵
- v. Administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos, domiciliados, establecidos, residentes o constituidos en Chile, a través de los cuales se controlen directa o indirectamente entidades sin domicilio ni residencia en el país.

⁴ Ver página 2 de la Circular N°40 del 8 de julio de 2016, emitida por el SII.

⁵ El artículo 1 letra b) de la Ley N°20.712, indica que los “fondos” se definen como un “patrimonio de afectación integrado por aportes realizados por partícipes destinados exclusivamente para su inversión en los valores y bienes que esta ley permita, cuya administración es de responsabilidad de una administradora”.

2.2.2 Entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile

La letra A) del artículo 41 G de la LIR establece que se debe entender por el concepto de “entidades controladas” y las condiciones que deben cumplir para verse sometidas a la aplicación las normas de dicho artículo.

El artículo 41 G, define como “entidades controladas” a aquellas que no poseen domicilio ni residencia en Chile, cualquiera sea su naturaleza, posean personalidad jurídica propia o no, se encuentren constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero.⁶

Adicionalmente, la letra A establece que las entidades controladas deben reunir dos requisitos copulativos:

- i. Que las rentas de la entidad controlada no deban ser reconocidas en Chile, en virtud de las disposiciones contenidas en el N°1 del artículo 41 B de la LIR.

Esto quiere decir, que las empresas constituidas en Chile que determinan renta efectiva según contabilidad y que mantienen agencias o establecimientos permanentes en el exterior, están fuera del ámbito de aplicación de la norma del artículo 41 G (Chacra, 2016).

- ii. Que la entidad extranjera sea controlada por entidades o patrimonios domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile.

⁶ Artículo 41 G de LIR, letra A.

Respecto a este requisito, la norma define cuatro supuestos para la determinación del control de los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile sobre la entidad extranjera:

- a) Cuando al término ejercicio respectivo o en cualquier momento de los doce meses previos, posean directa o indirectamente, considerando a sus relacionados de acuerdo a lo indicado en en las letras a), b) y d) del artículo 100 de la Ley N°18.045⁷, el 50% o más de: (i) el capital; (ii) el derecho a las utilidades, o (iii) los derechos a voto.
- b) Cuando por sí o junto a personas relacionadas, en los mismos términos señalados en la letra a) anterior, puedan poseen facultades para: (i) elegir o hacer elegir a la mayoría de sus directores o administradores; (ii) modificar sus estatutos unilateralmente, o (iii) cambiar o remover a la mayoría de los directores o administradores en forma unilateral.
- c) Se establece una presunción de control cuando la entidad extranjera se encuentre domiciliada, sea residente o esté constituida en una jurisdicción de baja o nula tributación de acuerdo a lo definido en artículo 41 H de la LIR.
- d) Establece una segunda presunción en caso de que el contribuyente domiciliado o residente en Chile, directa o indirectamente tenga una opción

⁷ Los supuestos de relación enumerados son los siguientes:

- a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad;
- b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046;
- d) Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.

de compra de el 50% o más de: (i) el capital; (ii) el derecho a las utilidades, o (iii) los derechos a voto.

La Circular N°40 de 2016, indica que el caso de los supuestos de las letras c) y d), se trata de presunciones simplemente legales, por lo tanto resulta procedente la admisibilidad de pruebas en contrario, en virtud del inciso tercero del artículo 47 del Código Civil⁸, permitiendo así al contribuyente comprobar la inexistencia de control en dichos casos (Chacra, 2016).

2.2.3 País o territorio de baja o nula tributación

La letra B del artículo 41 G, hace referencia a los territorios o jurisdicciones de nula o baja tributación, establecidos de acuerdo al artículo 41 H de la LIR. Dicho artículo señala los criterios que se deben considerar para determinar si un país tiene un régimen fiscal preferencial.

El SII estableció a través de la Resolución Exenta N°124 del 19 de diciembre 2017, el listado de países y jurisdicciones que cumplen con los requisitos para ser calificados como territorios de baja o nula tributación. Cabe señalar, que el listado de países de la Resolución N° 124 de 2017, fue actualizado por la Resolución N° 55 de 2018.

⁸ “Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias”.

2.2.4 Rentas Pasivas

La letra C menciona lo que se debe entender por rentas pasivas, para efectos de la aplicación del artículo 41 G de la LIR. En base a ello, se deben considerar como rentas pasivas, las siguientes⁹:

- i. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando se hubiesen capitalizado en el extranjero.*

No obstante, no se considerará renta pasiva la distribución, reparto o devengo de utilidades de una entidad extranjera controlada, que haya obtenido el desde otra entidad extranjera controlada, cuando esta última tenga como giro principal el desarrollo de una actividad distinta a la generación de rentas pasivas.

- ii. Intereses y demás rentas de capital contenidas en el artículo 20 N° 2 de la LIR.*

Excepto que este tipo de rentas sean generadas por una entidad controlada en el exterior, que cumpla los siguientes requisitos: (i) se trate de una entidad bancaria o financiera y; (ii) que no sea residente o se haya constituido en una jurisdicción de baja o nula tributación.

- iii. Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones*

⁹ Artículo 41 G, letra C.

similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración.

- iv. Ganancias de capital de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en los números precedentes.*
- v. Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que sea el giro principal de la entidad controlada.*

Salvo que la actividad principal desarrollada por la entidad controlada sea el arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles.

- vi. Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que hubieran sido utilizados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas no pasiva.*
- vii. Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas de acuerdo con los números precedentes.*
- viii. Las rentas que las entidades controladas en el exterior obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.*

Lo anterior, cuando se cumplan los siguientes requisitos copulativos: (i) las entidades sean partes relacionadas de acuerdo a lo establecido en el artículo 41 E de la LIR; (ii) las rentas sean gasto deducible para los contribuyentes domiciliados o residentes chilenos, o estén sujetas a depreciación o

amortización en Chile, y (iii) que estas rentas no sean de fuente chilena o en caso de serlo, estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor al 35%.

En la letra C, también se establece una presunción legal que consiste en considerar como rentas pasivas el total de ingresos de la entidad controlada, si es que dichas rentas equivalen a un 80% o más de los ingresos obtenidos por esta entidad.

Posteriormente, se indica una segunda presunción la cual consiste en calificar como rentas pasivas todas las rentas obtenidas por la entidad controlada, si es que ésta se encuentra domiciliada o es residente de una de las jurisdicciones de baja o nula tributación, indicadas en el artículo 41 H de la LIR.

Sin embargo, la norma no solo establece la presunción sobre la calificación de renta pasiva, señalada en el párrafo anterior, sino que también presume que la entidad controlada, durante el ejercicio genera al menos una renta pasiva equivalente al resultado de multiplicar la tasa interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero de dicha jurisdicción por el valor de adquisición de la participación o el valor de la participación patrimonial, el que resulte mayor. Para graficar lo señalado anteriormente, la circular N° 40 del año 2016 expresa la siguiente fórmula:

$$\text{Renta pasiva neta} = \{ \text{Tip} \times (\text{Cantidad mayor entre [Va] o [Pp]}) \}$$

Donde:

Tip: Corresponde a la tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio a que se refiere el artículo 41 H de la LIR, donde la entidad controlada se encuentra constituida, domiciliada, establecida o residente, al término del año comercial respectivo.

Va: Corresponde al valor de adquisición de la participación directa o indirecta, de los controladores.

Pp: Corresponde al valor de participación patrimonial directo o indirecto sobre la entidad controlada, de los controladores.

Finalmente, la letra C del artículo 41 G en su inciso final incorpora una exclusión en la calificación de las rentas pasivas, cuando éstas son obtenidas en los siguientes casos:

- a) Cuando en el ejercicio respectivo, las rentas pasivas no excedan de un 10% de los ingresos totales obtenidos por la entidad controlada.
- b) Cuando el valor de los activos con capacidad de generar rentas pasivas, que posee la entidad controlada, considerados proporcionalmente de acuerdo a su permanencia en el ejercicio, no supere el 20% del valor total de sus activos, determinado también en proporción de su permanencia.
- c) Cuando las rentas pasivas de la entidad controlada hayan pagado impuesto a la renta con una tasa efectiva igual o superior a un 30% en el país donde

se encuentra domiciliada o constituida la entidad controlada, en conformidad a las normas se apliquen en dicho país.

2.2.5 Forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas en conformidad del artículo 41 G

El artículo 41 G letra D, establece la forma en que las entidades controladoras deben reconocer las rentas pasivas percibidas o devengadas, obtenidas por la entidad controlada al cierre del respectivo ejercicio. Corresponde reconocer las rentas pasivas de acuerdo a las siguientes reglas:

- i. Las rentas pasivas se considerarán percibidas o devengadas por los controladores en la misma proporción de la participación directa o indirecta, que mantenga la entidad chilena sobre la entidad controlada.
- ii. El monto de las rentas pasivas que debe computarse en Chile, se deberá calcular de acuerdo a las normas que se utilizan para determinación de la RLI¹⁰. El controlador, al término del ejercicio deberá agregar en su RLI la renta pasiva calculada. En caso que el resultado de la renta pasiva sea negativo, no será posible reconocer la pérdida en el país.
- iii. Cuando cuando existan gastos de utilización común en la generación de rentas pasivas y de otras rentas, la deducción de la parte del gasto que corresponde a las rentas pasivas, se realizará de acuerdo a la proporción que

¹⁰ Artículos 29 al 33 de la LIR.

representen éstas en el total de los ingresos obtenidos por la entidad controlada.

- iv. 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 N°1 de la letra E del artículo 41 A de la LIR, vigente al término del ejercicio en Chile.
- v. Los controladores deberán aplicar lo establecido en el artículo 21 de la LIR a las entidades controladas que posean en el exterior.
- vi. No se deberán considerar devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas en el ejercicio por entidades controladas en el exterior, cuando dichas rentas no superen las 2.400 UF en total, al término del respectivo ejercicio.

2.2.6 Créditos por impuestos pagados o adeudados en el exterior por rentas pasivas

La letra E del artículo 41 G, indica las disposiciones sobre el reconocimiento de créditos por impuestos pagados o adeudados en el exterior, aplicados sobre las rentas pasivas que se deben reconocer en Chile.

El derecho a reconocer dichos créditos es aplicable, tanto en el caso de que las rentas pasivas provengan de un un país con el que Chile ha suscrito un CDTI, como en el caso que provengan de un país con el que no existe CDTI vigente.

Si las rentas pasivas provienen de un país con el que Chile ha suscrito un CDTI, aplicarán las disposiciones establecidas en el artículo 41 C de la LIR para el reconocimiento de los créditos por IPE. En cambio, si las rentas provienen de un país con el que no mantiene suscrito un CDTI, se aplicarán las disposiciones contenidas en la letra B del artículo 41 A de la LIR.

Por otra parte, en el párrafo segundo de la letra E del 41 G se establece el derecho a reconocer los créditos por IPE en el caso de inversiones indirectas por las cuales se deban reconocer rentas pasivas en Chile, aún cuando ésta, se encuentre domiciliada o constituida en un país distinto al cual la entidad chilena haya invertido directamente. Esto siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: (i) que el país donde se encuentra la inversión indirecta haya suscrito un CDTI o un convenio de intercambio de información para fines tributarios, y (ii) que se cumplan los demás requisitos que dispone letra E del artículo 41 G en estudio.

La letra E en su párrafo tercero, indica como se deben tratar los créditos imputables al IDPC, por impuestos a la renta aplicados y retenidos en el exterior sobre dividendos percibidos o retiros de utilidades realizados desde sociedades en el exterior, correspondientes a rentas pasivas que se computaron en Chile en ejercicios anteriores.

La Circular N° 48 de 2016, indica que en caso de que dividendos percibidos o el retiro de utilidades provenga de una entidad domiciliada en un país con el que Chile no mantiene un CDTI vigente, se deberán aplicar las disposiciones de la letra A del artículo 41 A de la LIR, recalculando el CTD hasta completar un tope de 32%.

En cambio, si se trata de un país que mantiene vigente un CDTI con Chile, se debe recalcular el CTD en virtud de lo establecido en el artículo 41 C de la LIR, hasta completar un tope de 35%.

Respecto a lo anteriormente señalado, es necesario indicar que en ambos casos, se deben incorporar las rentas pasivas computadas, en el cálculo del total de rentas netas de fuente extranjera o RENFE.

Por otra parte, la letra E establece que el crédito imputable al IDPC, consistirá en la diferencia que se determine entre el CTD recalculado y el CTD que hubiera correspondido en el ejercicio en que fueron reconocidas las rentas pasivas obtenidas en el exterior, reajustado por la variación del IPC.

La norma señala, que al crédito imputable al IDPC se aplicarán las normas del número 4 de la letra B del artículo 41 A de la LIR. Esto quiere decir, que en caso de resultar un excedente, debido a que el crédito imputable es mayor al IDPC, éste podrá ser imputado al IDPC que se determine en los ejercicios siguientes hasta su total extinción, corregido por la variación del IPC.

Asimismo, la norma indica que según lo dispuesto en el número 7, de la letra E artículo 41 A de la LIR, los contribuyentes deberán mantener un control separado de los créditos por IPE imputados al IDPC.

En su párrafo final, la letra E señala que los contribuyentes deberán acreditar de manera fehaciente ante el SII, que los impuestos retenidos en el exterior corresponden a rentas pasivas computadas en Chile y respaldar el CTD calculado, cuando se solicite dentro de un proceso de fiscalización.

2.2.7 Dividendos que corresponden a rentas pasivas

La letra F del artículo 41 G, establece que no se gravarán con impuestos a la renta los retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, que realice la entidad controlada en el exterior a los contribuyentes en Chile. Siempre, que dichos retiros, repartos o distribución de utilidades correspondan a rentas pasivas netas tributadas previamente en Chile, según lo establecido en el artículo 41 G de LIR.

Adicionalmente, la norma estima que los retiros, repartos o distribuciones corresponden a las rentas pasivas en la misma proporción, que éstas representen en el total de las rentas netas de la entidad controlada en el exterior. Se utilizará la misma regla en la determinación de las rentas pasivas distribuidas por una entidad controlada en el exterior, que a la vez hubiera percibido de otra entidad, y así continuamente.

2.2.8 Obligaciones de registro e información

La letra G, establece a los contribuyentes la obligación de mantener un registro detallado sobre rentas pasivas en el exterior. Además, señala que el SII a través de la emisión de resoluciones indicará la información que se deberá anotar en el mencionado registro.

Por otra parte, se señala la aplicación de multas en caso de no presentar la declaración establecida por el SII, así como en el caso de presentar una declaración con información incompleta, fuera de plazo o falsa.

En complemento a lo anterior, es necesario indicar que el SII ha emitido diversas resoluciones. En la resolución N°120 de 2016, estableció la obligación de la presentación de la declaración jurada N° 1929 sobre operaciones en el exterior. Posteriormente se emite la resolución N° 105 de 2017, que modifica la N°120 de 2016 y en el año 2018 se emite la resolución N°87 que complementa la declaración jurada N° 2019. Por otra parte, se emite la resolución N° 9 de 2017, la cual establece forma en que los patrimonios domiciliados o constituidos en Chile deben llevar el control de sus rentas pasivas.

En el inciso final de la letra G del artículo 41 G se señala que en caso de que las rentas pasivas que se deban reconocer en Chile se hayan afectado con Impuesto adicional de la LIR, por corresponder en su origen a rentas de fuente chilena percibidas o devengadas por la entidad controlada en el exterior, dicho IA podrá utilizarse como crédito contra los impuestos que corresponda aplicar a las rentas pasivas indicadas.

Cabe señalar, se deben aplicar las normas establecidas en la letra B del artículo 41 A de la LIR para proceder a la deducción del crédito por IA, correspondiendo al contribuyente acreditar el pago de dicho impuesto.

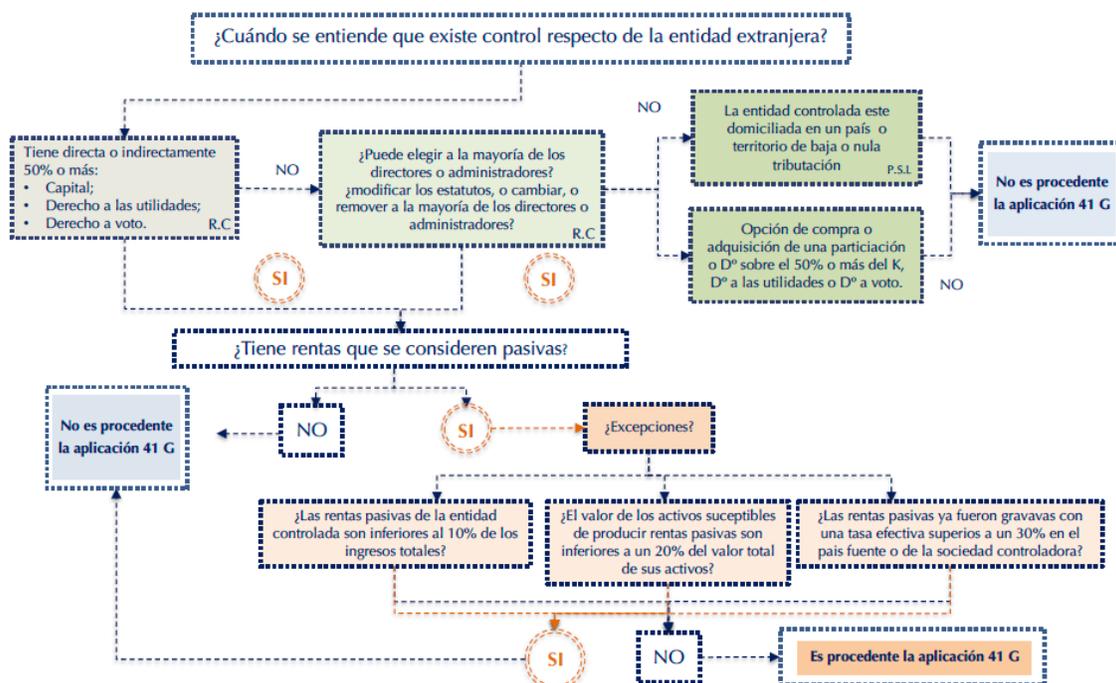
Capítulo II.

Esta segunda parte posa en un análisis local y práctico del reconocimiento y registro de las rentas pasivas percibidas o devengadas conforme al artículo 41 G de la LIR.

APLICACIÓN PRACTICA DEL ARTICULO 41 G DE LA LIR.

1. Determinar la existencia de control;
2. Determinar si la entidad controlada es generadora de rentas pasivas¹¹;
3. Determinar si es procedente alguna causal de exclusión;

Lo cual se encuadra de la siguiente manera:



¹¹ Las Rentas de la entidad controlada no deben computarse en Chile según el Artículo 41 B, N°1 de la LIR.

Si conforme a lo anterior, una renta mantiene la calidad de “pasiva”, corresponderá responder la siguiente pregunta:

¿CÓMO SE RECONOCE LA RENTA PASIVA PERCIBIDA O DEVENGADA EN CHILE?

- i. Criterio de Proporcionalidad: se toman la totalidad de las rentas que mantenga el controlador al cierre del ejercicio en relación con la participación directa o indirecta que conserve sobre las utilidades de la entidad controlada en el extranjero o en su defecto será en correlación al aporte efectivo del capital social¹².

- ii. Método para determinar la RLI¹³: para efectos de calcular el resultado tributario y determinar el monto de las rentas pasivas a computar, se aplicarán las normas para fijar las rentas líquidas imponibles del IDPC¹⁴, las cuales se agregarán a la RLI de la empresa controladora al término del ejercicio para afectarse en primer término con el IDPC, a menos que el resultado arroje una pérdida, caso en el cual no se reconocerán.

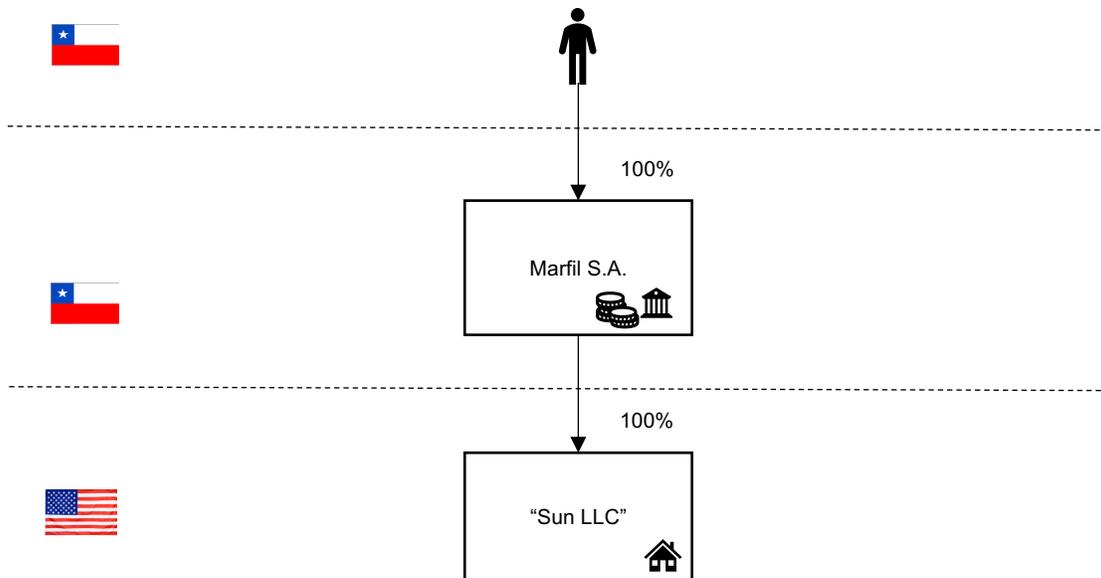
¹² Circular N° 40 de 2016, SII

¹³ El Oficio N°3218/2016 del SII indica: “El artículo 41 G, letra D, de la LIR trata la “forma de reconocer en Chile” las rentas percibidas o devengadas... y, no sobre cómo se deba llevar la contabilidad o los estados financieros de las sociedades o entidades sin domicilio ni residencia en Chile, corresponderá a cada entidad definir la forma en que determinan los resultados financieros, de acuerdo con prácticas contables adecuadas.”

¹⁴ Artículos 29 al 33 de la LIR.

- iii. Los gastos de utilización común se deducirán en la proporción que las rentas pasivas importen sobre los ingresos totales de la CFC.
- iv. El resultado de las rentas pasivas se fija en moneda del país en que está localizada la entidad controlada en el extranjero para luego ser convertido en su oportunidad a CLP, según el tipo de cambio vigente publicado por el Banco central de Chile al término del ejercicio¹⁵.
- v. La aplicación del artículo 21 de la LIR es procedente respecto a los gastos en lo cuales puedan incurrir las entidades controladas en el exterior, lo cual podemos clarificar la siguiente manera:

“Gastos generados por inversión indirecta”



¹⁵ Artículo 41 A, letra e) N°1 de la LIR.

En la situación propuesta hay un sólo controlador que es la sociedad chilena “Marfil S.A.” controlada en un 100% por el contribuyente chileno persona natural, la cual tiene una inversión en la sociedad “Sun LLC¹⁶”- inmueble destinado únicamente para ir de vacaciones siendo él únicamente quien usa dicha inversión adquirida a través de la empresa- que a su vez controla en su totalidad. La sociedad “Sun LLC”. es una sociedad de inversiones con domicilio en EEUU. Dicho esto, los gastos generados por inmueble perteneciente a la “Sun LLC” no son atribuibles al contribuyente de impuestos personales, ya que no es él quien debe reconocer la renta, sino la “Sociedad” Marfil S.A.”, debido a que es “la sociedad” quien debe pagar el impuesto y reconocer la renta, no el contribuyente de IGC.

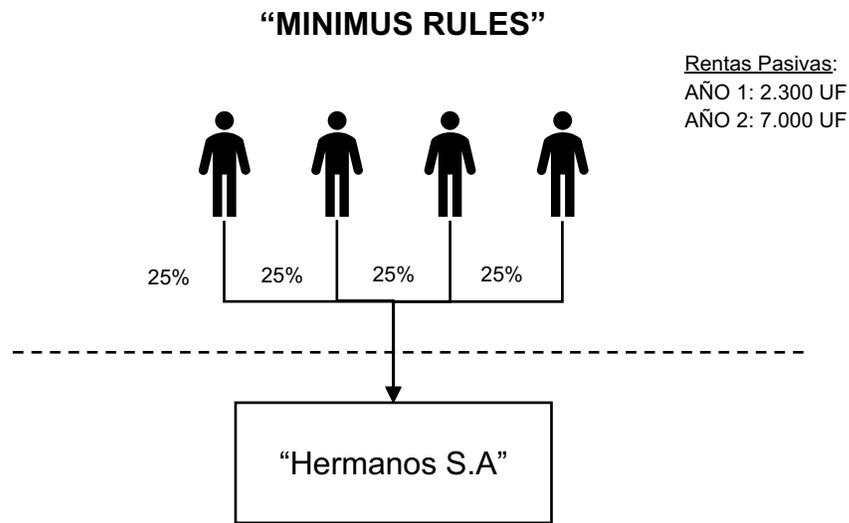
En esta estructura se aplica la norma¹⁷ para identificar efectivamente quien es el contribuyente que hace uso del bien, permitiendo reconocer la existencia de todos los intervinientes, es decir, el usuario y el dueño de la sociedad de inversión, reflejando de esta forma el lugar en donde se gatilla el impuesto, por tanto, será la sociedad en Chile, la que deberá reconocer los gastos rechazados¹⁸, de acuerdo con las normas que se utilizan para la determinación de la RLI¹⁹.

¹⁷ Artículo 21 de la LIR.

¹⁸ Tasa del 40% a partir del 01 de enero del 2017, según indicaciones de la Circular N° 40 del año 2016, emanada de SII.

¹⁹ Artículos 29 al 33 de la LIR.

- vi. De acuerdo con lo señalado expresamente en la letra D del artículo 41 G de la LIR, se fija un umbral mínimo a modo de causal de exclusión respecto a las utilidades pasivas percibidas o devengadas dentro del ejercicio por las entidades extranjeras, cuando estas no superen las 2.400 U.F., lo que se ilustra la siguiente manera:



En el ejemplo suscitado, hay cuatro contribuyentes personas naturales que detentan en igual porcentaje de participación el 100% del control sobre la totalidad de las acciones de la sociedad “Hermanos S.A.”, productora de rentas pasivas anuales por 2.300 U.F. en el primer ejercicio y 7.000 U.F. en el segundo.

Dicho esto, se debe distinguir el monto de las utilidades generadas en cada uno de los ejercicios por separado:

En el primer año, el total de rentas pasivas fue de 2.300 U.F. y de acuerdo con la participación de cada uno los hermanos en la sociedad lograrían computar cada uno la suma total de 575 U.F., acorde a ello existe control, pero no debe registrarse el monto atingente a las rentas pasivas por norma de exclusión.

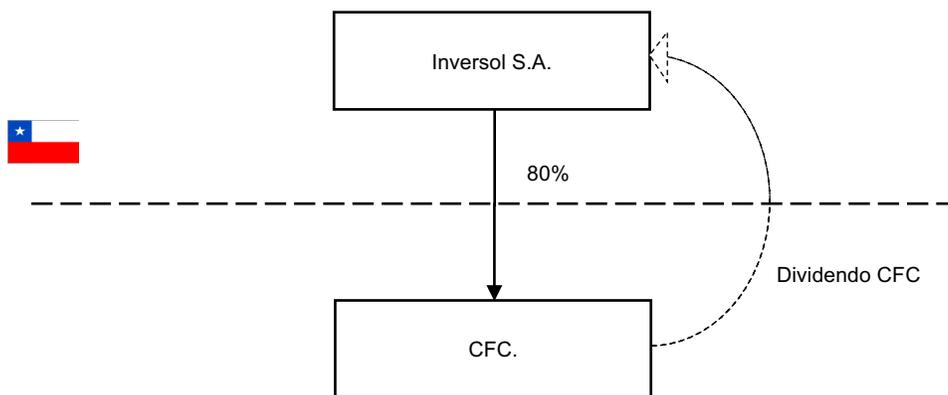
En el segundo año, el total de rentas pasivas yació de 7.000 U.F. y conforme a la participación de cada uno, alcanzarían a determinar un monto total de 1.750 U.F. conforme a ello, nuevamente habrá control, pero no operará el reconocimiento de las rentas pasivas por norma de exclusión.

Cabe precisar que el alcance de las 2.400 U.F. no radica en las rentas generadas por la sociedad, sino en la totalidad de ingresos brutos que le corresponden a cada uno de los controladores en relación con su participación en cada una de las entidades en que ejerce control y generan rentas pasivas²⁰.

²⁰ El SII mediante [Oficio N° 1.958](#) de fecha 20.09.2018, señaló, para efectos del cálculo del límite de las UF 2.400, se deben computar las rentas pasivas de la misma forma en que se determinan las rentas líquidas imponibles del Impuesto de Primera Categoría.

Para la consecución y correcta aplicación de la normativa local, es menester aclarar las directrices de cumplimiento tributario que deberá llevar la entidad controladora en Chile y que se encuentren obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa o no, ya que el propio órgano fiscalizador mediante resolución²¹ es quien señaló que estos contribuyentes deberán acreditar las rentas pasivas con los registros contables y libros auxiliares que sean adecuados para dichos fines.

CASO PRÁCTICO



Antecedentes:

La Sociedad Anónima Chilena Inversol S.A. es una entidad chilena con domicilio y residencia en el país, en adelante, “La Controladora”, sujeta al Régimen de imputación parcial de créditos (Artículo 14 B de la LIR), la cual presenta los siguientes antecedentes para el año comercial 2018²²:

²¹ Resolución Exenta SII. N° 09 de fecha 20 de enero de 2017.

²² Los contribuyentes acogidos al 31 de diciembre de 2019 a los regímenes de las letras A y B del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se entenderán acogidos de pleno derecho al “Nuevo

1. La sociedad chilena controla directamente a una sociedad de inversiones sin domicilio y residencia en Chile, en adelante, la “Sociedad de Inversión Extranjera” o “Entidad controlada”;
2. La sociedad controlada, tiene como giro principal la generación de rentas pasivas con una inversión por un monto total de USD\$ 400.000;
3. La sociedad controladora el posee el 80% de participación en la entidad controlada.
4. La entidad controlada durante el comercial 2018 generó y acumuló rentas netas pasivas conforme al artículo 41 G de la LIR según consta en el registro de inversiones de la empresa por un total de USD\$ 200.000., las cuales no fueron remesadas a Chile.
5. En el mes de marzo del año siguiente, Inversiones Donna S.A. distribuyó a Chile el dividendo pasivo neto²³.

En base a los antecedentes entregados, se desarrollará:

1. Primer año: Registro de las utilidades pasivas generadas por la entidad controlada en el exterior sobre base devengadas;
2. Segundo año: Registro de la distribución de utilidades ya reconocidas por el controlador en el año 1.

Régimen General de la letra A), del artículo 14 de la LIR”, vigente a partir del 1 de enero de 2010 (Artículo Noveno Transitorio Ley N° 21.210).

²³ Artículo 41 G de la LIR, letra F.

Desarrollo:

2) Devengo de los resultados de la controlada en el extranjero al 31 de diciembre de 2018.

Total de rentas acumuladas de la entidad controlada:	US \$200.000.
Participación de la controladora en la entidad controlada:	80%
Total de rentas netas pasivas de la entidad controlada:	US \$160.000.
Rentas a reconocer en Chile considerándose devengadas	
Tipo de cambio US\$ al 31.12.2018 (supuesto 610):	\$97.600.000.-
Dividendo neto devengado y no percibido CLP:	\$97.600.000.-

ANÁLISIS Y DETERMINACIÓN CRÉDITO CFC

Tasa de retención dividendo*²⁴: 15%

Tasa de retención Impuesto corporativo: ²⁵25%

Dividendo bruto exterior: \$168.421.

Dividendo Líquido exterior: 160.000.

Retención pagada exterior: 8.421.

Dividendo antes imp. Corporativo: 224.561.

Impuesto Corporativo Líquido: 56.140.

Total Impuestos: 64.561.

²⁴ Establecido sobre supuestos.

²⁵ Establecido sobre supuestos.

Tasa efectiva de tributación: **28,8%**
(Total Impuestos/ Dividendo Antes de Impuesto)

CTD País CDTI: 70,329

Se debe tomar el total de impuestos determinados y comparar con el concepto de CTD de ellos debo utilizar el monto menor entre los impuestos totales pagados CDT el que luego se va a incorporar a la RENFE.

RENFE – 35%

Renfe Líquida: 160.000.

CTD: 70,329

Gastos: 0

Renfe: 224.561.

Total Créditos IPE: 64.561.

CRÉDITO CFC ACREDITABLE: \$39.382.456.-

- **Crédito imputable** en primer termino contra del IDPC que determine la entidad controladora;
- Saldo será imputable contra impuestos finales.

3) Determinación del Impuesto de Primera Categoría de la Sociedad

Controladora.

Año 1 - Utilidad CFC Devengada.

Renta Líquida Imponible Año 1	
Resultado contable	131.192.598
Agregados	162.728.790
Saldo final existencias, valor Tributario	1.403.256
Saldo inicial existencias, valor financiero	2.398.736
Depreciación activo en leasing	1.436.884
Interés diferido leasing devengado	598.323
Reajuste obligación leasing	1.457.382
Depreciación financiera activo fijo	2.373.213
CM Activo fijo tributario	309.162
Amortización software	2.382.714
Aumento Provisión de incobrable	1.321.764
Provisión de impuesto a la renta	11.806.966
Impuestos diferido registrados en resultado	257.934
Utilidad CFC devengada por percibir	97.600.000
Crédito CFC devengado	39.382.456
Deducciones	-16.906.618
CM Capital Propio Tributario	-1.475.207
Saldo Inicial existencias, valor tributario	-2.638.610
Saldo final existencias, valor financiero	-1.906.524
Reajuste interés diferido leasing	-234.534
Cuotas pagadas leasing	-3.763.452
Depreciación activo fijo tributario	-4.325.739
Adquisiciones software	-1.362.552
Castigo de deudores incobrables	-1.200.000
Impuestos diferido registrados en resultado	0
Renta Líquida Imponible	277.014.771
Tasa del Impuesto de Primera Categoría	0,27
Impuesto de Primera Categoría	74.793.988
Crédito CFC devengado	39.382.456
Total Impuesto de Primera Categoría a Pagar	35.411.532

4) Determinación del capital propio tributario de la Sociedad Controladora.

Año 1 - Utilidad CFC Devengada.

Capital Propio Tributario - Año 1	
Total activos	382.363.514
Ajustes Tributarios	
Más	280.632.659
Activo Fijo Tributario	21.746.947
Inversión Tributaria CFC	120.000.000
Existencia Tributaria	1.403.256
Castigo contable	500.000
Utilidad CFC devengada por percibir	97.600.000
Crédito CFC devengado	39.382.456
Menos:	-186.841.230
Existencias, valor financiero	-1.906.524
Interés diferido leasing	-3.088.650
Impuestos diferidos	-118.605
Activo fijo financiero	-25.279.204
Activo fijo en leasing	-34.192.051
Software	-2.256.196
Inversión Financiera CFC	-120.000.000
Capital efectivo	476.154.943
Total pasivo	-382.363.514
Más: Pasivos no exigibles	
Obligación leasing	34.429.320
Provisión de incobrables	1.124.507
Provisión de Impuesto a la renta	11.806.966
Capital	60.000.000
Utilidades acumuladas	98.592.598
Utilidades del ejercicio	131.192.598
Pasivo exigible	-45.217.525
Capital Propio Tributario	430.937.418

5) Determinación del Impuesto de Primera Categoría de la Sociedad

Controladora.

Año 2 – Utilidad CFC Percibida

Renta Líquida Imponible Año 2	
Resultado contable	124.185.660
Agregados	14.638.166
Saldo final existencias, valor Tributario	5.000.000
Saldo inicial existencias, valor financiero	1.403.256
Depreciación activo en leasing	1.436.884
Interés diferido leasing devengado	598.323
Reajuste obligación leasing	1.457.382
Depreciación financiera activo fijo	2.373.213
CM Activo fijo tributario	309.162
Amortización software	1.802.012
Impuestos diferido registrados en resultado	257.934
Deducciones	-111.944.066
CM Capital Propio Tributario	-1.475.207
Saldo Inicial existencias, valor tributario	-2.638.610
Saldo final existencias, valor financiero	-1.906.524
Reajuste interés diferido leasing	-234.534
Cuotas pagadas leasing	-3.763.452
Depreciación activo fijo tributario	-4.325.739
Utilidad CFC Percibida	-97.600.000
Renta Líquida Imponible	26.879.761
Tasa del Impuesto de Primera Categoría	0,27
Impuesto de Primera Categoría	7.257.535

6) Determinación del capital propio tributario de la Sociedad Controladora.

Año 2 - Utilidad CFC Percibida.

Capital Propio Tributario - Año 2	
Total activos	567.817.294
Ajustes Tributarios	145.343.691
Más	
Existencia Tributaria	3.596.744
Activo Fijo Tributario	21.746.947
Inversión Tributaria CFC	120.000.000
Menos:	-281.730.850
Existencias, valor financiero	-1.906.524
Interés diferido leasing	-3.088.650
Impuestos diferidos	-118.605
Activo fijo financiero	-25.279.204
Activo fijo en leasing	-34.192.051
Software	454.184
Utilidad CFC Percibida	-97.600.000
Inversión Financiera CFC	-120.000.000
Capital efectivo	431.430.135
Total pasivo	-567.817.294
Más: Pasivos no exigibles	
Obligación leasing	32.123.250
Capital	60.000.000
Utilidades acumuladas	229.758.196
Utilidades del ejercicio	124.185.660
Pasivo exigible	-121.750.188
Capital Propio Tributario	309.679.947

Registro Contable del dividendo percibido.

Banco \$97.600.000.-

Ingreso Dividendo CFC percibido \$97.600.000.-

En la situación propuesta, la sociedad extranjera generó utilidades de conformidad al catálogo de la letra “C” del artículo 41 G de la LIR, por ende, se forja control y reconocimiento sobre base devengada en el año 1 por un monto total de \$97.600.000.- las cuales fueron reconocidas por ésta pero no remesadas en ejercicio. No obstante, en el año comercial siguiente, la entidad controlada realiza una distribución de utilidades en igual proporción de control a las rentas pasivas con tributarón cumplida, quedando en efecto la totalidad de las utilidades percibidas aisladas de categoría, ya que el monto remesado no excedió del total de rentas con impuestos pagados.

CONCLUSIONES:

Los chilenos con domicilio y residencia en el país pagan impuestos por la totalidad de sus ingresos, resultándoles indiferente distinguir la naturaleza de las rentas, no obstante, el momento en que éstas se reconocen para efectos tributarios.

Las Rentas de fuente extranjera son todas aquellas que “no son chilenas”, que se producen en el extranjero o se generan mediante bienes y/o actividades desarrolladas fuera de Chile. El reconocimiento de estas ganancias se realiza por regla general sobre base percibida²⁶, pero en la especie se descubre una excepción a sus efectos sobre base devengada.

Así las cosas, sobre la base de las hipótesis de control, la entidad controladora local en su origen es titular de un derecho adquirido respecto a la entidad extranjera, ya sea por capital, derecho a las utilidades, derecho a los votos o por administración.

Conforme a lo anterior, nacerá la obligación correlativa para la entidad controlada de incorporar los flujos en el patrimonio del contribuyente chileno que mantendrá las utilidades pendientes de cumplimiento, no obstante, que en el tiempo intermedio podrá exigir que sean incorporadas efectivamente en su resultado – efectuando un retiro en la controlada - , es decir mientras se hallen en ese estado las rentas pasivas se encontrarán devengadas, por tanto, hay derecho sobre ellas.

²⁶ Artículo 12 de la LIR.

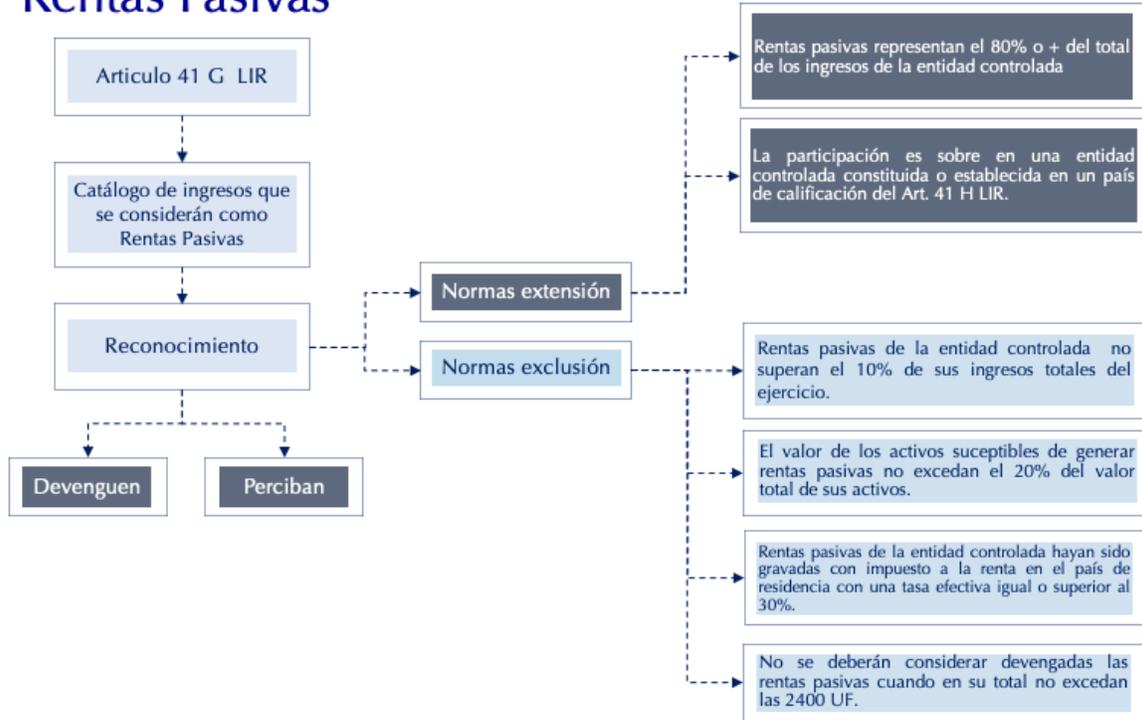
En relación con lo anterior, respecto a las utilidades pasivas generadas por la entidad controlada en el extranjero opera una consolidación tributaria, puesto que lo que se reconoce es un agregado a la Renta Líquida Imponible -Utilidad devengada por percibir- en la controladora chilena, causando un efecto directo y en igual monto a nivel de capital propio tributario reflejando e incorporado como un activo tributable más. Lo anterior tiene la complejidad de provocar un abismo entre el procedimiento contable y el tributario, Así las cosas, es necesario ajustar la diferencia y proyectarlo en el resultado tributario como una renta más que tributará, en circunstancia que el resultado contable diga algo diverso.

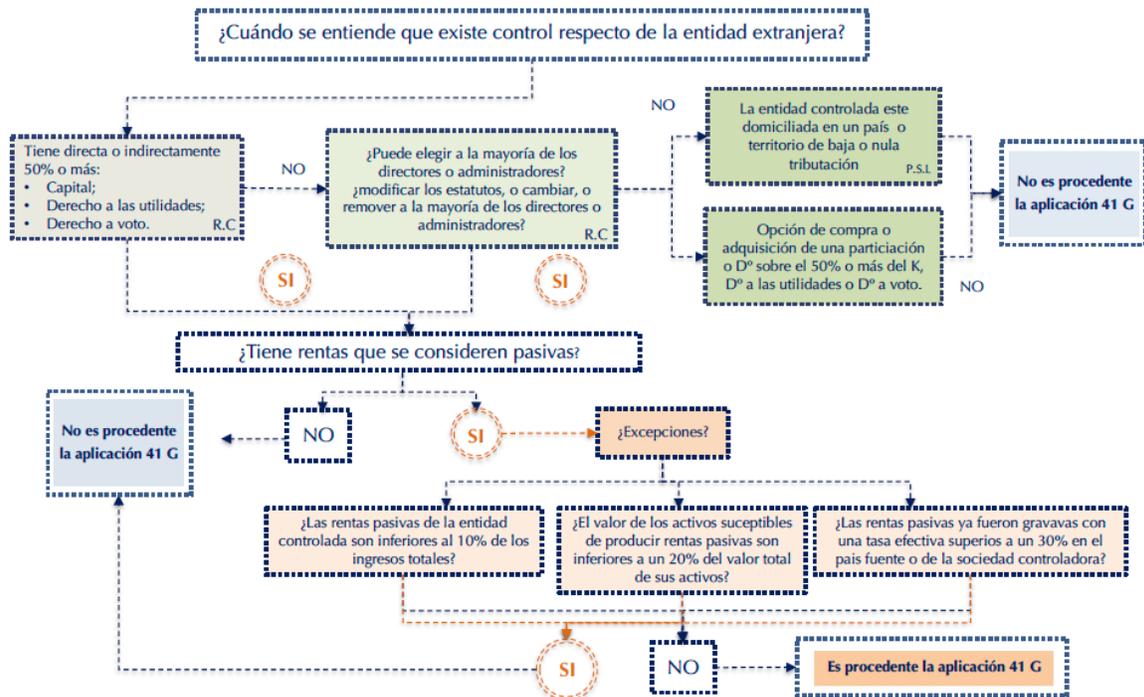
ANEXOS

Características de la norma



Rentas Pasivas





Requisitos de control

Supuestos de hecho

R.1

Rentas que no se computen según el N°1 del artículo 41 B de la LIR, en concordancia con el artículo 12 de la misma Ley.

R.2

2 posibles alternativas

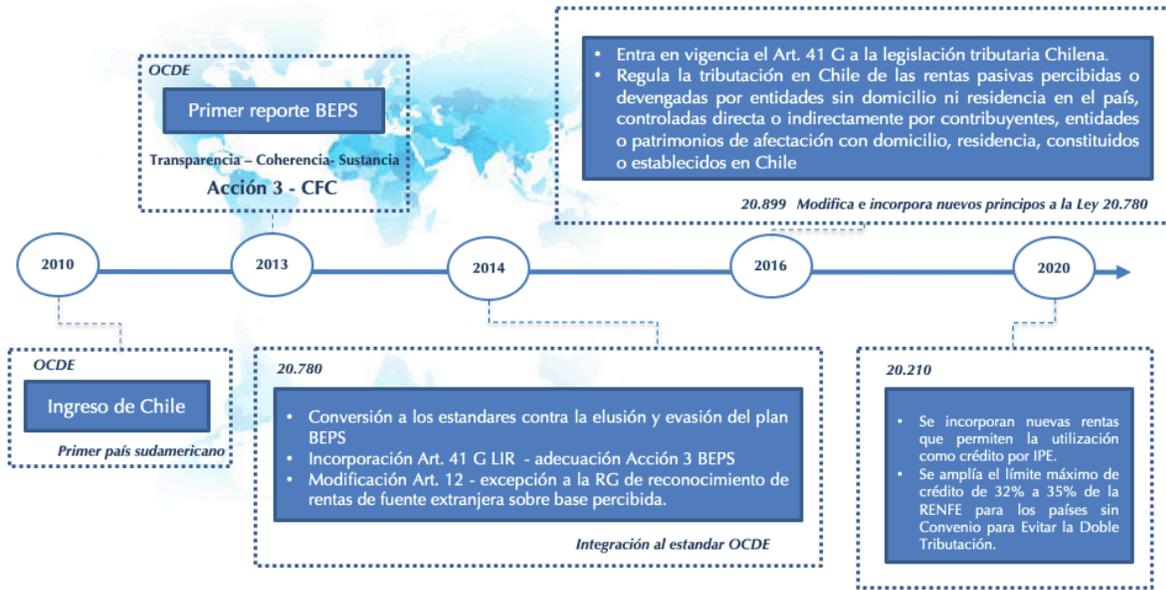
2 presunciones simplemente legales

Letra a) b) y d) del Art. 100 de la LMV

La entidad controlada este domiciliada en un país o territorio de baja o nula tributación

Relación

Opción de compra o adquisición de una participación o Dº sobre el 50% o más del K, Dº a las utilidades o Dº a voto.



BIBLIOGRAFÍA

1. Abarca Antiquera, A. "Beneficiario efectivo: una herramienta a considerar en el contexto de una norma general anti elusión". Investigación para optar al grado de Magíster en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago, 2018.
2. Abugattas Nazal, P. 2014. "Análisis crítico a las nuevas normas CFC introducidas en la Ley 20.780". *Anuario de Derecho Tributario Universidad Diego Portales*, (6), pp. 17-39.
3. Altamirano, A. 2005. "Transparencia Fiscal Internacional". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (43) pp. 7-43.
4. Araya Zuñiga, P. "Cumplimiento tributario de las rentas pasivas", Tomo I. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Universidad de Chile, Santiago, 2016.
5. Arnaiz Vargas, D. "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 práctica de los impuestos pagados en el exterior", Tomo I. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Universidad de Chile, Santiago, 2017.
6. Azócar Bascuñán, C. "Efectos tributarios en la aplicación del artículo 41 G de la Ley de la renta a los trusts", Parte I. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Universidad de Chile, Santiago, 2018.
7. Bustos Baraona, A. 2017. "Reglas CFC y su aplicación en América Latina: El caso articular de Chile", *Memorias del Premio Latinoamericano de Investigación*. IFA, (1), pp. 291 a 309.
8. Circular N° 40 de 2016, Instrucciones sobre el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporado por la Ley N°20.780 y modificado por la Ley N°20.899, que regula el tratamiento tributario de las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile (Sustituye a la Circular N°30, de 2015). Servicio de Impuestos Internos, Chile. Emitida el 08/07/2016.
9. Circular N° 48 de 2016, Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 de 2014 y Ley N° 20.899 de 2016 a los artículos 41 A, 41 B, y 41 C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017.

Y, créditos por impuesto pagado en el extranjero sobre rentas pasivas, conforme al artículo 41 G de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016. Servicio de Impuestos Internos, Chile. Emitida el 12/07/2016, modificada por Circular N°13 el 20/02/2018.

10. Chacra Gaete, S. “Aplicación del artículo 41 G de la Ley sobre impuesto a la renta a los trusts”. Tesis Memoria para optar al grado de Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Chile, Santiago, 2016.
11. Decreto con Fuerza de Ley N°1, Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del código civil; de la Ley N° 4.808, sobre registro civil, de la ley N° 17.344, que autoriza cambio de nombres y apellidos, de la ley N° 16.618, ley de menores, de la ley N° 14.908, sobre abandono de familia y pago de pensiones alimenticias, y de la ley N° 16.271, de impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones. Ministerio de Justicia, Chile. Promulgada 16/05/2000, última versión 22/08/2019.
12. Decreto Ley N° 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, última versión 06/02/2019.
13. Escobar Carrasco, E. “Efectos tributarios en la aplicación del artículo 41 G de la Ley de la renta a los trusts”, Parte II. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Universidad de Chile, Santiago, 2018.
14. Gárate López, C. “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 práctica de los impuestos pagados en el exterior”, Parte II. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Universidad de Chile, Santiago, 2017.
15. Hurtado Aranedo, H., 2018, *Tributación Internacional*. Thomson Reuters, Chile.
16. Ley N° 18.045. Ley Mercado de Valores. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 21/10/1981, última versión 10/10/2014.
17. Ley N° 20.712. Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 24/12/2013, última versión 01/01/2017.
18. Lucero Álvarez, G. “Análisis crítico de problemas interpretativos que existen en torno a la aplicación del artículo 41 G de la Ley sobre impuesto a la renta”.

Memoria para optar al grado de Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Chile, Santiago, 2018.

19. Mensaje de S.E. la Presidenta de la Republica con el que inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Mensaje N° 24-362 de fecha 01/04/2014.
20. Mensaje de S.E. la Presidenta de la Republica con el que inicia un proyecto de ley que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Mensaje N° 1436-363 de fecha 09/12/2015.
21. OCDE, 2016. “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015”, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267091-es>
22. OECD, 2013. “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>
23. Ossandón Cerda, F. 2019. “Normas CFC en Chile: análisis particular del requisito de control de entidades extranjeras del Artículo 41 G de la LIR”. *Revista de Estudios Tributarios*, (21), pp. 11-49.
24. Osorio Morales, H. 2010. “Evitando monstruos: Análisis comparativo de las normas sobre sociedades extranjeras controladas”. *Revista de Derecho (Valdivia)*, Vol. 23 (2), pp. 45-66.
25. Preiss Contreras, J. ”Pautas de interpretación de la norma de relación del artículo 41 G de la Ley sobre impuesto a la renta y de uno de sus supuestos de exclusión”, Parte I. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Universidad de Chile, Santiago, 2017.
26. Resolución Exenta N° 120, Establece la obligación de presentar declaración anual sobre operaciones en el exterior por medio de formulario N° 1929; y deroga resoluciones N°s 16 y 113 de 2015. Servicio de Impuestos Internos, Chile. Emitida el 26/12/2016.
27. Resolución Exenta N° 9, Contenido y forma de llevar el registro que deben mantener patrimonios domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país en conformidad a lo señalado en el artículo 41 G de la ley sobre

impuesto a la renta. Servicio de Impuestos Internos, Chile. Emitida el 20/01/2017.

28. Resolución Exenta N° 105, Modifica resolución N° 120 de 2016, que establece la obligación de presentar declaración jurada 1929, sobre operaciones en el exterior. Servicio de Impuestos Internos, Chile. Emitida el 17/10/2017.
29. Resolución Exenta N° 124, Listado de países y jurisdicciones que se considera tienen un régimen fiscal preferencial. Análisis preliminar de cumplimiento de requisitos. Servicio de Impuestos Internos, Chile. Emitida el 19/12/2017.
30. Resolución Exenta N° 55, Actualiza listado de países contenido en la Resolución Exenta SII N° 124, de 19/12/2017. Servicio de Impuestos Internos, Chile. Emitida el 05/07/2018.
31. Resolución Exenta N° 87, Complementa la obligación de presentar declaración jurada anual sobre operaciones en el exterior por medio de formulario N° 1929; y modifica la resolución ex. SII N° 120 de 2016. Servicio de Impuestos Internos, Chile. Emitida el 28/09/2018.