

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 30 05.2015 SN 26.2015. ID
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 08 de mayo de 2015
MATERIA: Instruye respecto de la incorporación del nuevo artículo 41 G a la Ley sobre Impuesto a la Renta, efectuada por la Ley N° 20.780, sobre el cómputo en Chile de las rentas pasivas percibidas o devengadas por empresas controladas en el exterior.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Ley N° 20.780 de 29 de septiembre de 2014, artículos 12, 54, 41 G y 62 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

I.- INTRODUCCIÓN.

Con fecha 29 de septiembre de 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780, que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Una de estas modificaciones dice relación con la incorporación del nuevo artículo 41 G a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), norma que en términos generales 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.

Ahora bien, la letra c), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, dispuso que la modificación analizada entra en vigencia a partir del 1° de enero de 2016, y sobre todo ello se instruye a continuación.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

1.- Nuevo artículo 41 G de la LIR.

El artículo 41 G de la LIR, establece que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas en el exterior.

Al respecto, debe tenerse presente que de acuerdo al N° 5, del artículo 8 del Código Tributario, son contribuyentes las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

Por otra parte, en cuanto al concepto de “patrimonio de afectación” y a partir de los criterios históricos de este Servicio en materia de fondos de inversión privados¹, debe entenderse como el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, valorables en dinero y destinados a la realización de un fin específico, como por ejemplo, los fondos de inversión, fondos mutuos, bienes constituidos en fideicomiso, etc.

De este modo, esta regulación se aplica a las siguientes entidades:

- i) Personas naturales con domicilio o residencia en Chile.

¹ De acuerdo a los Oficios N° 1.091 de 2005, N° 5.011 de 2006, y N° 2.337 de 2013, los fondos de inversión privados califican como “patrimonios de afectación”, caracterizados como patrimonios integrados por aportes de personas naturales y jurídicas para su inversión en los valores y bienes, administrados por un tercero (sociedad anónima) por cuenta y riesgo de los aportantes, cuya disolución extingue la afectación de los bienes que lo componen (Oficio N° 2.702 de 2013).

- ii) Personas jurídicas constituidas en Chile.
- iii) Personas naturales sin domicilio ni residencia en el país y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera de Chile, que se establezcan en el país conforme al N° 1, del artículo 58 de la LIR.
- iv) Patrimonios de afectación constituidos o establecidos en el país, tales como fondos mutuos, fondos de inversión, etc.
- v) Administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, a través de los cuales se controle directa o indirectamente las entidades sin domicilio ni residencia en el país.

Esta nueva norma legal, para los casos en que se aplica, altera la regla general establecida en el artículo 12 de la LIR, que dispone que las rentas de fuente extranjera, salvo las que provienen de agencias u otros establecimientos permanentes, deben computarse en Chile considerando sólo 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.

De esta manera, junto con la incorporación del artículo 41 G a la LIR, se modificó el artículo 12 de la misma Ley², estableciéndose que tal regla general es aplicable, sin perjuicio de lo dispuesto en la primera de las normas señaladas. De acuerdo a ello, cuando se cumplan los requisitos legales para considerar que un contribuyente o patrimonio de afectación domiciliado, residente, establecido o constituido en Chile, según corresponda, controla directa o indirectamente una entidad no domiciliada ni residente en el país, deberá computar en Chile, considerando como percibidas o devengadas, las rentas pasivas percibidas o devengadas por tal entidad.

Las disposiciones del nuevo artículo 41 G de la LIR, se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las entidades controladas sin domicilio ni residencia en el país, a partir del 1° de enero de 2016³. En otras palabras, las rentas percibidas o devengadas por tales entidades hasta el 31 de diciembre de 2015, no se gravarán en Chile mientras no sean percibidas por la entidad que las controla, domiciliada, residente, constituida o establecida en el país, conforme a las reglas generales sobre la materia, ello sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en la letra F.-, del artículo 41 G respecto de las rentas pasivas que se computen en Chile a contar del 1° de enero de 2016.

Para los efectos señalados, se considerarán como rentas percibidas o devengadas, aquellas que se determinen luego de aplicar lo dispuesto en el artículo 2, N°s 2 y 3 de la LIR.

En todo caso, esta norma legal sólo se aplicará cuando los ingresos totales por rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en un año comercial, excedan del 10% de los ingresos totales percibidos o devengados por ésta, en el mismo ejercicio. En este caso, se considerarán como ingresos, todos aquellos percibidos o devengados durante el año comercial respectivo por la entidad controlada conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de la LIR.

Además, la LIR precisa que los contribuyentes no deberán considerar como devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas en el exterior, cuando el conjunto de ellas no superen una suma equivalente a 2.400 Unidades de Fomento (UF) al término del ejercicio.

² Modificación efectuada por el N° 3, del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

³ De acuerdo a lo establecido en el inciso 2°, del numeral XVIII.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

2.- Reglas sobre entidades controladas en el exterior y rentas pasivas que deben computarse en Chile.

La LIR define lo que debe entenderse por entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile, así como también cuales son las rentas pasivas que deben computarse en el país. Sobre esta materia, se precisa que para determinar si una entidad califica dentro del concepto de entidad controlada, su situación debe analizarse de manera independiente de la de otras entidades en las cuales puedan mantener inversiones los contribuyentes o patrimonios de afectación residentes, domiciliados, constituidos o establecidos en Chile, y que por no cumplir los requisitos que la Ley establece podrían ser calificadas como entidades no controladas.

Por otra parte, para determinar si un tipo o categoría de ingreso o renta obtenida por una entidad controlada en el exterior califica como renta pasiva o no, deberá analizarse cada una de ellas por separado, sin perjuicio de lo dispuesto en el N° 8, de la letra C.-, del artículo 41 G de la LIR⁴.

Los análisis indicados precedentemente deberán efectuarse año tras año, mientras los contribuyentes o patrimonios de afectación señalados mantengan inversión en las entidades controladas.

A) Entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile.

La LIR dispone en la letra A.-, de su artículo 41 G que son entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile, aquellas que, cualquiera sea su naturaleza, posean personalidad jurídica propia o no, se encuentran constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero, y cumplan con los requisitos copulativos que se indican.

La misma norma enumera a título meramente ejemplar ciertas entidades que se comprenden bajo este concepto, en tanto cumplan con los requisitos copulativos que establece, señalando nominativamente a las sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trusts.

De acuerdo a lo anterior, se considerará como entidad susceptible de ser controlada, cualquier tipo de sociedad, comunidad, fondo de inversión público o privado, patrimonio de afectación o fiduciario, trust, u otro vehículo de inversión constituido o establecido en el exterior.

Como se señaló precedentemente, para considerar que una entidad sin domicilio ni residencia en Chile es controlada, deben cumplirse los siguientes requisitos copulativos:

1) Que las rentas de la entidad controlada, para los efectos de los impuestos de la LIR, no deban computarse en Chile de conformidad a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 B de dicha Ley⁵.

El N° 1, del artículo 41 B de la LIR establece que las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, deberán reconocer el resultado de ganancia o pérdida por las agencias u otros establecimientos permanentes que tengan en el exterior, sobre base percibida o devengada.

De esta manera, se excluyen de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, las rentas obtenidas por una agencia u otro establecimiento permanente en el

⁴ Norma que dispone que si las rentas pasivas representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada, el total de los ingresos de ésta será considerados como pasivas para los efectos del artículo 41 G de la LIR.

⁵ Durante el año comercial 2016 se considerará el texto del artículo 41 B vigente hasta el 31 de diciembre de ese año, norma sobre la cual este Servicio impartió instrucciones en la Circular N° 25 de 2008. Ahora bien, atendido que dicho artículo es modificado a partir del 1° de enero de 2017, desde esa fecha deberá considerarse la aplicación de la norma modificada, cuyas instrucciones serán impartidas por este Servicio en una Circular que se emitirá al efecto.

exterior de una empresa constituida en Chile y que declare su renta efectiva según contabilidad. Lo anterior, por cuanto dichas rentas deberán ser reconocidas en Chile sobre la base de la renta percibida o devengada conforme a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 B de la LIR, en concordancia con el artículo 12 de la misma Ley.

No obstante lo anterior, en caso que se controle una entidad en el exterior por intermedio de una agencia u otro establecimiento permanente en el extranjero, la exclusión señalada sólo será aplicable a la renta percibida o devengada por la agencia o establecimiento permanente, no así, aquella percibida o devengada por la entidad que se controla en el exterior a través de éste.

La situación descrita en el párrafo anterior se produce cuando un contribuyente o patrimonio de afectación residente, domiciliado, constituido o establecido en Chile, a través de su agencia o establecimiento permanente en el exterior, controla indirectamente una entidad también en el extranjero. En tal caso, si la entidad controlada indirectamente percibe o devenga rentas pasivas en los términos dispuestos en el artículo 41 G de la LIR, éstas deberán computarse en Chile considerándose como percibidas o devengadas. Lo anterior, es sin perjuicio del ajuste que deba efectuarse conforme a lo dispuesto en la letra F.-, del artículo 41 G de la Ley, cuando corresponda, en la determinación de la renta de la agencia o establecimiento permanente en el exterior, por los dividendos o rentas percibidas por ésta, y que correspondan a rentas pasivas que hubiesen tributado previamente en Chile.

2) Deben ser controladas por contribuyentes, entidades o patrimonios, constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.

Para estos efectos, se entenderá que la entidad es controlada por tales contribuyentes, entidades o patrimonios, cuando:

a) Al cierre del ejercicio respectivo, o bien, en cualquier momento durante los doce meses precedentes:

a.1) Los contribuyentes, entidades o patrimonios, constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, por sí solos, posean directa o indirectamente, respecto de la entidad de que se trate, el 50% o más de:

i) El capital, o

ii) El derecho a las utilidades, o

iii) Los derechos a voto.

a.2) Los contribuyentes, entidades o patrimonios, constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, en conjunto con personas o entidades relacionadas en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores⁶, cualquiera sea la naturaleza de los intervinientes⁷ e independientemente del lugar en donde dichas

⁶ En todo caso, y conforme al texto expreso de la LIR, para estos efectos no se considerarán como relacionados, a los directores, ejecutivos principales, y el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de todas las personas señaladas en la letra c), del artículo 100 de la Ley N° 18.045.

Tampoco se considerará como relacionado al controlador que sea una entidad no establecida, ni constituida, domiciliada o residente en Chile, que a su vez no sea controlada por una entidad, contribuyente o patrimonio constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile.

⁷ De acuerdo al artículo 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, son relacionadas:

“Artículo 100.- Son relacionadas con una sociedad las siguientes personas:

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;

c) Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos, y

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.

personas o entidades sean residentes, domiciliados, se hayan constituido o establecido, posean directa o indirectamente, respecto de la entidad de que se trate, el 50% o más de:

i) El capital, o

ii) El derecho a las utilidades, o

iii) Los derechos a voto.

Para el análisis de relación a que se refiere esta letra, no se considerará dentro de las personas o entidades relacionadas a:

- Los directores, ejecutivos principales, y el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de todas las personas señaladas en la letra c), del artículo 100 de la Ley N° 18.045.
- Al controlador que sea una entidad no establecida, ni constituida, domiciliada o residente en Chile, que a su vez no sea controlada por una entidad, contribuyente o patrimonio constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile.

b) Los contribuyentes, entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, que directa o indirectamente, por sí o a través de las personas o entidades relacionadas a que se refiere la letra a.2) anterior, puedan:

i) Elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior, o

ii) Posean facultades unilaterales para modificar los estatutos, o

iii) Posean facultades unilaterales para cambiar o remover a la mayoría de directores o administradores.

c) La LIR establece también dos presunciones simplemente legales, en aplicación de las cuales se entenderá que se trata de una entidad controlada para los fines del artículo 41 G de la LIR, salvo prueba en contrario, cuando:

i) Cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto que tenga directa o indirectamente el contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile, cuando dicha entidad en el extranjero se encuentre constituida, domiciliada o sea residente en un país o territorio de baja o nula tributación.

Para tales efectos, la letra B.-, del artículo 41 G de la LIR, dispone que se entenderá como un país o territorio de baja o nula tributación, aquellos a que se refiere el artículo 41 H de la LIR⁸.

ii) El contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile tenga, directa o indirectamente, una opción de compra o adquisición de una participación o derecho en dicha entidad, que le permita poseer directa o indirectamente, el 50% o más

La Superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:

- 1.- Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad;
- 2.- Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés;
- 3.- Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o
- 4.- Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.

No se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad."

⁸ Las instrucciones de este Servicio sobre lo establecido en el artículo 41 H de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N°12 de 2015.

del capital, o el derecho a las utilidades, o los derechos a voto, en los términos señalados en la letra a.1) anterior.

B) Rentas pasivas.

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

En todo caso, lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, sólo se aplicará cuando el conjunto de las rentas pasivas percibidas o devengadas por la respectiva entidad controlada en un año comercial, exceda del 10% de los ingresos totales percibidos o devengados por ésta, en el mismo ejercicio. Lo anterior significa que deberá efectuarse este análisis por cada una de las entidades controladas, de manera separada.

Cuando deba determinarse el total o una parte de los ingresos de la entidad controlada, se considerarán aquellos ingresos totales que correspondan de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29 de la LIR.

Ahora bien, si los ingresos correspondientes a las rentas pasivas a que se refiere el artículo 41 G de la LIR, y que se indican a continuación, representan el 80% o más del total de los ingresos percibidos o devengados por la respectiva entidad controlada constituida, domiciliada o residente en el extranjero, el total de los ingresos percibidos o devengados por ésta en el año comercial respectivo, serán considerados como rentas pasivas. En este caso, también deberá efectuarse este análisis por cada una de las entidades controladas, de manera separada.

Conforme al nuevo artículo 41 G de la LIR que se comenta, son rentas pasivas las siguientes rentas percibidas o devengadas por las entidades controladas en el exterior:

1) Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando correspondan a distribuciones de cantidades que se hubiesen capitalizado en el extranjero.

No obstante lo anterior, no se considerará renta pasiva la distribución, retiro, reparto, o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido desde otra entidad no domiciliada ni residente en el país que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera, cuando esta última no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas.

De acuerdo a ello, como regla general las rentas indicadas se considerarán como pasivas, salvo que se cumplan los siguientes dos requisitos:

a) Sean obtenidas por la entidad controlada en el exterior, desde otra entidad no domiciliada ni residente en Chile que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera. Se entenderá para estos efectos que se controla indirectamente una entidad en el exterior, cuando el control se efectúa a través de otras entidades en las cuales se tiene a su vez control directo o indirecto.

b) Que la segunda entidad, esta es, aquella desde la cual se distribuye, retira, reparte o se devengan las rentas respectivas, no tenga en los hechos, como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas de acuerdo a lo que se indica en esta letra B). Para estos efectos debe considerarse como giro o actividad principal, aquel o aquellos que en los hechos efectivamente desarrolla de manera regular y continua la entidad en el exterior, así como aquellas actividades necesarias o complementarias para el desarrollo de la principal.

Esta regla busca impedir que rentas que en su origen no cumplen los requisitos para ser consideradas como pasivas, pasen a serlo por el mero hecho de que dicha entidad sea

controlada indirectamente a través de una sociedad de inversión. Así por ejemplo, si la entidad controlada en el exterior obtiene rentas provenientes de la venta de bienes o la prestación de servicios que no califican como pasivas de acuerdo a esta disposición legal, no pasan a serlo por el hecho que esa entidad sea indirectamente controlada por el contribuyente local a través de una sociedad cuyo giro exclusivo o principal sea la tenencia de acciones o derechos de esa entidad controlada que no genera rentas pasivas.

2) Intereses y demás rentas a que se refiere el N° 2, del artículo 20 de la LIR, salvo que:

a) La entidad controlada no domiciliada ni residente en Chile que las genera, sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del país respectivo, y

b) Dicha entidad no se encuentre constituida, establecida, domiciliada o residente en una jurisdicción o territorio de aquellos a que se refieren los artículos 41 D N° 2⁹ y 41 H¹⁰, ambos de la LIR.

Para los efectos señalados, y de acuerdo a lo interpretado históricamente por este Servicio en materias de análoga naturaleza¹¹, se considerará como una “entidad financiera”, aquella que tenga por objeto otorgar préstamos o financiamientos; esto es, cuya actividad principal es la intermediación financiera, ya sea facilitando las transacciones de ese tipo entre los distintos mercados y los inversionistas, otorgando créditos, ofreciendo seguros, o desarrollando otras actividades para tales efectos, siempre que dichas entidades sean reguladas en su calidad de tales por las autoridades del país respectivo.

De este modo, tales intereses igualmente se considerarán como renta pasiva si se generan en una entidad que, calificando como financiera de acuerdo a la definición anterior, no se encuentren reguladas como tales por las autoridades del país respectivo.

3) Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración.

4) Ganancias de capital o mayores valores provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en los números 1), 2) y 3) precedentes.

5) Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.

Es decir, se considera como renta pasiva en estos casos, aquella proveniente del arrendamiento o cesión temporal de los bienes señalados, cuando ésta no constituye la actividad principal desarrollada por la entidad controlada. Para estos efectos, se considera como actividad principal, aquella que en los hechos desarrolla de manera regular y continua, y desde la cual obtiene la mayor parte de sus ingresos totales.

6) Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas como pasivas de acuerdo al artículo 41 G de la LIR.

⁹ El N° 2, del artículo 41 D de la LIR se refiere a una lista de países o territorios considerados como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos. Actualmente dicho listado está contenido en el Decreto Supremo N° 628, del Ministerio de Hacienda, del año 2003.

¹⁰ Las instrucciones de este Servicio respecto de lo establecido en el artículo 41 H de la LIR se encuentran contenidas en la Circular N° 12 de 2015.

¹¹ Circular N° 27 de 2008, que imparte instrucciones sobre el impuesto adicional que grava el pago o abono en cuenta por concepto de intereses de créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales. Concepto de institución financiera extranjera o internacional, para efectos de lo previsto en el artículo 59 N° 1, letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

7) 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 1, 2, 3, 4, 5 y 6 precedentes.

8) Las rentas que las entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, siempre que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

a) Que las entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile, se encuentren relacionadas, en los términos del artículo 41 E de la LIR, con los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile con quienes realizan operaciones¹²;

b) Que tales rentas constituyan un gasto deducible para los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile para la determinación de sus impuestos a la renta en el país, o bien, deban formar parte de los valores sujetos a depreciación o amortización en Chile, según proceda, y

c) Que dichas rentas no sean de fuente chilena, o bien, siendo de fuente chilena, estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor al 35%.

9) El artículo 41 G de la LIR establece también que se presumirá, salvo prueba en contrario, que:

a) Son rentas pasivas, el total de las rentas percibidas o devengadas por una entidad controlada, constituida, domiciliada o residente en un territorio o jurisdicción a que se refiere el artículo 41 H de la LIR¹³.

En este caso, el contribuyente podrá acreditar que tales rentas no corresponden al concepto de rentas pasivas y dejar sin efecto la referida presunción legal, para lo cual deberá acreditar en la instancia de fiscalización correspondiente la naturaleza de dichas rentas y que el total o parte de ellas provienen de una actividad o giro distintos a los mencionados en esta letra B), o tienen una calidad distinta de la allí señalada.

b) Una entidad controlada domiciliada, constituida o residente en un país o territorio de baja o nula imposición de aquellas a que se refiere el artículo 41 H de la LIR¹⁴, genera en el ejercicio comercial respectivo, a lo menos, una renta neta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio, por el valor de adquisición de la participación o el valor de participación patrimonial, el que resulte mayor, que corresponda a la participación, directa o indirecta, de los propietarios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.

Lo anterior, puede expresarse de la siguiente forma:

Renta neta pasiva: { Tip x (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 o residente, al término del año comercial respectivo.

¹² Las instrucciones de este Servicio sobre lo establecido en el artículo 41 E de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N° 29 de 2013.

¹³ Las instrucciones de este Servicio sobre lo establecido en el artículo 41 H de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N°12 de 2015.

¹⁴ La letra B.-, del artículo 41 G de la LIR, dispone que “se entenderá como un país o territorio de baja o nula tributación aquéllos a que se refiere el artículo 41 H”.

En caso que el país o territorio señalado publique oficialmente la tasa de interés promedio de las empresas de su sistema financiero, se utilizará dicha tasa. Ahora bien, en caso que no pueda determinarse la tasa indicada, se utilizará la tasa promedio que establezca anualmente el Ministerio de Hacienda mediante Decreto Supremo que emitirá al efecto.

Va: Corresponde al valor de adquisición de la participación directa o indirecta, de los propietarios controladores constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.

Por valor de adquisición, deberán considerarse los valores de adquisición, aportes de capital y disminuciones del mismo que se hayan efectuado, en los términos del N° 4, del artículo 41 B de la LIR, hasta el término del año comercial respectivo.

Pp: Corresponde al valor de participación patrimonial directo o indirecto sobre la entidad controlada, de los propietarios controladores constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.

Para estos efectos, el valor de participación patrimonial corresponde al valor total que representa la participación directa o indirecta que posea el propietario controlador en la entidad controlada, sobre el total del patrimonio financiero de esta última, al término del año comercial respectivo. Lo anterior, por cuanto es el patrimonio financiero que detenta la entidad en el exterior, sobre el cual, obtiene su rentabilidad, y esta presunción apunta a establecer una renta mínima obtenida por dicho patrimonio.

3.- Forma de reconocer en Chile las rentas pasivas percibidas o devengadas por una entidad controlada en el exterior, de conformidad con el artículo 41 G de la LIR.

Las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas sin domicilio o residencia en Chile, se deberán computar en Chile por los contribuyentes o patrimonios de afectación señalados en el N° 1.- anterior, considerándose como percibidas o devengadas por sus propietarios controladores constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, al cierre del ejercicio respectivo.

Con todo, 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 el conjunto de éstas no excedan de 2.400 Unidades de Fomento (UF) en total, al término del ejercicio respectivo. En caso que las rentas excedan la suma referida, deberá considerarse el total de ellas. Para estos efectos, las rentas pasivas se convertirán cuando corresponda, a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio dispuesto en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente al término del ejercicio en Chile, y luego, considerando el valor de la UF al término del ejercicio, se convertirá a su valor en UF.

Al respecto, se hace presente que la renta pasiva percibida o devengada por la entidad controlada en el exterior, se deberá acreditar con los medios de prueba de que disponga el contribuyente en conformidad a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, particularmente considerando aquellos que serían exigibles a dicha entidad de acuerdo a las normas legales que resulten aplicables en el país, territorio o jurisdicción de que se trate.

Cabe destacar también, que las personas naturales con domicilio, residencia o establecidas en Chile, se podrían encontrar sujetas al régimen que establece el artículo 41 G de la LIR, cuando se verifiquen las condiciones que tal norma establece, debiendo en todos los casos, declararse y pagarse el IDPC y el Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA) que corresponda de acuerdo a las reglas que resulten aplicables.

De acuerdo a lo anterior, las rentas pasivas se considerarán para efectos de su cómputo en Chile, como percibidas o devengadas conforme a las siguientes reglas:

a) Se considerarán percibidas o devengadas por los propietarios controladores constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, en proporción a la participación, directa o indirecta, que ellos tengan en la entidad controlada.

Por proporción en la participación debe entenderse en este caso, el porcentaje en que el contribuyente participa directa o indirecta en el derecho a las utilidades de la entidad, y en caso que éste no se hubiere pactado, en la proporción en que se haya aportado directa o indirectamente el capital, según corresponda. Para los efectos de determinar dicha proporción, este Servicio podrá ejercer las facultades de fiscalización que correspondan.

b) Para determinar el monto de las rentas pasivas que deben computarse en Chile, se aplicarán las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible del IDPC, y se agregará la renta pasiva así determinada, al resultado de la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. Conforme a ello, se deberá considerar lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, los conceptos de renta percibida o devengada que establece dicha Ley en su artículo 2°, así como las demás normas relacionadas que resulten pertinentes para la determinación de dicha base imponible.

En todo caso, cuando en la determinación de las rentas pasivas que deben computarse en Chile se determine un resultado negativo, o pérdida, incluida la pérdida de ejercicios anteriores, ésta no se reconocerá en el país.

Cuando los gastos deducibles de la entidad controlada incidan en la generación de rentas pasivas y de otras rentas, es decir, cuando existan gastos de utilización común a ambos tipos de renta, la deducción de la parte correspondiente a dichos gastos de las rentas pasivas, se efectuará en la misma proporción que éstas representen en el total de los ingresos de la entidad controlada.

c) 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 dispuesto en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente al término del ejercicio en Chile.

d) Los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, deberán aplicar lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR, a las entidades controladas que tengan en el exterior¹⁵.

De acuerdo a ello, los gastos rechazados del artículo 33 N°1 de la LIR, que resulten de la determinación de las rentas pasivas de la entidad controlada en el exterior, por aplicación del mecanismo contemplado en los artículos 29 al 33 de la LIR, se afectarán con la imposición que establece al respecto el artículo 21 de la LIR, en la medida que constituyan retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

De esta manera, cuando estas partidas hayan beneficiado a dueños, socios o accionistas contribuyentes domiciliados o residentes en Chile afectos al IGC, según corresponda, que tenga una entidad controlada en el exterior, o a sus cónyuges, hijos no emancipados legalmente, o bien, a cualquier persona relacionada con aquellos, en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, se aplicará la tributación dispuesta en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, en concordancia con su numeral i) y el inciso 4° de dicho artículo.

Igual tratamiento tributario se dará a los préstamos, retiros presuntos y ejecución de bienes en garantía de obligaciones directas o indirectas, que beneficie a los dueños, socios o accionistas respectivos, de acuerdo a lo dispuesto en los numerales ii), iii) y iv), del inciso 3° del artículo 21 de la LIR, en concordancia con el inciso 4°, del mismo artículo.

¹⁵ Las instrucciones de este Servicio sobre la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N° 45 de 2013. En todo caso, se hace presente que el artículo 21 de la LIR, es modificado a contar del 1° de enero de 2017, por la Ley N° 20.780, materia sobre la cual, se impartirán instrucciones en una nueva Circular.

Los referidos gastos afectos a la tributación establecida en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, no se gravarán con el IDPC en el país y, por lo tanto, al determinar las rentas pasivas de la entidad controlada, deberán excluirse de la base imponible afecta a dicho tributo¹⁶.

e) Las rentas pasivas así determinadas, deberán computarse en la base imponible del IDPC, cualquiera sea el tipo de contribuyente o entidad que se encuentre obligado a reconocerlas, para afectarse en primer término con el citado tributo. El IGC o IA, según corresponda, se aplicará en la oportunidad que sea pertinente, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 o 14 ter de la LIR, u otras normas que resulten aplicables.

Al respecto, cabe hacer presente que se modificaron los artículos 54 N° 1 y 62 de la LIR, a objeto de considerar en la base imponible del IGC o IA, según corresponda, las rentas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR. Según lo señalado, la incorporación de dichas rentas en la base imponible de los impuestos referidos, procederá una vez que se haya aplicado el IDPC, en la forma y oportunidad establecida en los artículos 14 ó 14 ter de la LIR, según proceda.

f) Considerando que el inciso 2°, del N° XVIII, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley establece que las normas del artículo 41 G de la LIR se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en el país, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016, se hace presente que a los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias percibidos a partir de esa fecha, no se les aplicará la disposición contenida en la letra F.-, del artículo 41 G referido, que excluye de tributación a los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que las entidades controladas distribuyan a los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, a menos que dichas rentas hubiesen tributado previamente conforme al artículo 41 G de la LIR, como se explica en el N° 5 siguiente.

De esta manera, si tales rentas son distribuidas con cargo a rentas percibidas o devengadas por la entidad controlada con anterioridad al 1° de enero de 2016, no se les aplicará la norma especial contenida en la letra F.-, del artículo 41 G de la LIR.

4.- Imputación como crédito de los impuestos pagados o adeudados en el exterior o del Impuesto Adicional pagado, sobre rentas pasivas que deban computarse en Chile.

Tienen derecho a los créditos señalados, aquellos contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, comprendiendo dentro de éstos a las personas naturales y jurídicas, contribuyentes del IDPC o del IGC, cualquiera sea su forma de constitución y se encuentren o no obligados a llevar contabilidad, que deban computar en Chile rentas pasivas de conformidad al artículo 41 G de la LIR.

Se aplica el referido crédito tanto si las rentas pasivas provienen de un país con el cual Chile ha suscrito y mantiene vigente un Convenio para evitar la doble tributación, o no. En el primer caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 41 C de la LIR, mientras que no existiendo un Convenio vigente se aplicará lo dispuesto en el inciso 2°, de la letra B del artículo 41 A de la misma Ley¹⁷. En consecuencia, para distinguir qué normas resultan

¹⁶ La exclusión de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, se efectuará sólo en la parte que se proceda a gravar con la tributación del artículo 21 de la LIR, de manera que aquella parte de los gastos rechazados de la entidad controlada en el exterior, que no haya beneficiado a un contribuyente domiciliado o residente en Chile, y en tanto se vinculen con rentas pasivas, o bien sea de utilización común, en la proporción respectiva, no deberá deducirse en la determinación de las rentas pasivas del exterior.

¹⁷ Durante el año comercial 2016 se considerará el texto de los artículos 41 A letra B y 41 C de la LIR, vigentes hasta el 31 de diciembre de ese año, normas sobre las cuales este Servicio impartió instrucciones en las Circulares N°s 25 de 2008, 14 de 2014 y 12 de 2015. Ahora bien, atendido que dichas normas son modificadas a partir del 1° de enero de 2017, desde esa fecha deberá considerarse la aplicación de las normas modificadas, cuyas instrucciones serán impartidas por el Servicio en una Circular que se emitirá al efecto.

aplicables, deberá considerarse si existe o no Convenio con el país que haya aplicado los impuestos acreditable en Chile.

Por otra parte, el inciso final, de la letra G, del artículo 41 G de la LIR, dispone que cuando las rentas pasivas que deban reconocerse en Chile se hayan afectado con el IA de la LIR, por corresponder en su origen a rentas de fuente chilena percibidas o devengadas por la entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile, el citado IA podrá deducirse como crédito contra el impuesto que corresponda aplicar sobre tales rentas pasivas conforme al artículo 41 G de la LIR. En este último caso, para la deducción de tal impuesto como crédito en el país, se aplicarán las reglas contenidas en los N° 1, 4 y 5, de la letra D, del artículo 41 A de la LIR, para la reajustabilidad y acreditación de tales tributos.

Finalmente, cabe señalar que mayores instrucciones sobre la forma de determinar e imputar los créditos por IPE y por el IA referidos, se incluirán en una Circular que este Servicio emitirá al efecto sobre las modificaciones efectuadas a los artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D de la LIR, que rigen a partir del 1° de enero de 2017.

5.- Dividendos que corresponden a rentas pasivas.

Con el objeto de evitar una doble tributación sobre las rentas pasivas provenientes del exterior en Chile, la letra F.-, del artículo 41 G de la LIR dispone que los dividendos retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que las entidades controladas distribuyan a los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, no estarán gravados en el país con el impuesto a la renta cuando correspondan a las rentas netas pasivas que hubiesen tributado previamente de conformidad a dicho artículo. En estos casos, deberá estarse a lo dispuesto en los artículos 41 A, letra B, inciso 2° y 41 C de la LIR, según corresponda.

De esta manera, cuando se hubieren computado y afectado con impuesto en Chile conforme al artículo 41 G de la LIR, las rentas pasivas percibidas o devengadas por una entidad controlada en el exterior, éstas no volverán a afectarse con impuesto en el país al momento de su percepción por la vía de la distribución de dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que efectúen las entidades controladas en el exterior. Por tanto, en tales casos, la renta percibida del exterior que corresponda a las rentas pasivas computadas y afectadas con impuesto con anterioridad, no deberá formar parte nuevamente de la base imponible afecta al IDPC. Ello implica que tal ingreso deberá deducirse en la determinación de la renta líquida imponible del IDPC, en caso que éste hubiere aumentado la renta líquida declarada.

Ahora bien, para efectos de distinguir a qué parte o proporción de las rentas netas pasivas computadas en Chile corresponden los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, beneficios o ganancias distribuidas, se considerará que éstos corresponden en la misma proporción que las rentas netas pasivas computadas en el país representan en el total de las rentas netas acumuladas de la entidad controlada, sean pasivas o no. La misma regla se aplicará para la determinación de la distribución de utilidades que la entidad que distribuye hubiese recibido a su vez de otras entidades controladas, y así sucesivamente.

Lo anterior, puede ejemplificarse de la siguiente manera:

Resultados de la entidad controlada en el exterior al 31.12.2016:

Total rentas netas acumuladas de la entidad controlada	US\$ 850.000
Total rentas netas pasivas de la entidad controlada (*)	US\$ 510.000
Rentas a reconocer en Chile considerándose devengadas	US\$ 510.000
Tipo de cambio US\$ al 31.12.16 (supuesto \$610)	
Rentas a reconocer en Chile	\$ 311.100.000
Dividendo neto recibido el año 2017 de la entidad controlada	US\$ 150.000
Tipo de cambio fecha distribución (supuesto \$600)	
Monto del dividendo neto distribuido	\$ 90.000.000

Proporción del dividendo recibido que corresponde a rentas netas pasivas ya computadas en Chile:

$$\frac{\text{Rentas netas pasivas (*)}}{\text{Rentas netas totales acumuladas}} = \frac{\text{US\$ 510.000}}{\text{US\$ 850.000}} = 60\%$$

Luego, el 60% de \$90.000.000, esto es, \$ 54.000.000, no debe afectarse nuevamente con impuesto en Chile. En consecuencia, sólo debe computarse en Chile para efectos de gravarse con impuesto los \$ 36.000.000 restantes.

NOTA(*): A partir de la entrada en vigencia del artículo 41 G de la LIR, deberá mantenerse el registro y control de las rentas netas pasivas computadas en el país, acumulándose el saldo total de éstas, descontados los dividendos, retiros y otras participaciones percibidas a partir de esa fecha y que correspondan a rentas pasivas.

Se reitera que, atendido lo dispuesto en el inciso 2°, del N° XVIII, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, en cuanto a que las normas del artículo 41 G de la LIR se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en el país, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas a partir del 1° de enero de 2016, a los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias percibidos a partir de esa fecha, no se les aplicará la disposición contenida en la letra F.-, del artículo 41 G referido, que excluye de tributación a los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que las entidades controladas distribuyan a los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, a menos que dichas rentas hubiesen tributado previamente conforme al artículo 41 G de la LIR, como se explica en este número. De esta manera, si tales dividendos son distribuidos con cargo a rentas percibidas o devengadas por la entidad controlada con anterioridad al 1° de enero de 2016, no se les aplicará esta norma especial analizada.

6.- Obligaciones de registro e información.

Con motivo de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, deberán mantener un registro detallado y actualizado de:

- a)** Las rentas pasivas que se hayan computado en el país de acuerdo al artículo 41 G de la LIR.
- b)** Los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias provenientes de sus entidades controladas en el extranjero.
- c)** Los impuestos pagados o adeudados en el exterior, respecto de las rentas señaladas en las letras anteriores.
- d)** Otros antecedentes que establezca este Servicio mediante resolución.

Al respecto, este Servicio, mediante resolución, fijará la información que debe anotarse en el citado registro, así como la forma en que éste debe llevarse.

Además, el Servicio podrá requerir al contribuyente, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, para que presente una o más declaraciones con la información que determine para los efectos de aplicar y fiscalizar el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

7.- Incidencia de las rentas pasivas computadas en Chile, sobre los pagos provisionales mensuales.

En concordancia con lo dispuesto en el inciso final del artículo 84 de la LIR, y para los fines de ese artículo, esto es, para efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar a los contribuyentes, no formarán parte de los ingresos brutos las rentas de fuente extranjera a que se refieren las letras A.-, B.-, y C.-, del

artículo 41 A y el artículo 41 C, ambos de la LIR, que deban considerarse percibidas o devengadas conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

La incorporación efectuada por la Ley N° 20.780 del artículo 41 G a la LIR, rige a contar del 1° de enero de 2016, respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016. En consecuencia, si se trata de rentas percibidas o devengadas hasta el 31 de diciembre de 2015, éstas no se afectarán con el régimen de tributación analizado.

Por tanto, las instrucciones de este Servicio incluidas en la presente Circular, se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en el país, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016.

Saluda a Ud.,

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

JARB/PCR/CFS
DISTRIBUCIÓN:

- **AL BOLETÍN**
- **A INTERNET**
- **AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO**
- **OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA**