

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 21, ART. 41 G, LETRA D),
N°4 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 18. (Ord. N° 1781, de 09-08-2017)**

**CONSULTA INTERPRETACIÓN DE MATERIAS RELACIONADAS CON LOS
ARTÍCULOS 41 F Y 41 G DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta el entendimiento de algunas normas incorporadas por las Leyes N°s. 20.780 y 20.899.

Para una mayor claridad expositiva, a continuación en cada una de las consultas, se insertarán las respuestas pertinentes.

A. Sobre la norma de excepción al control de exceso de endeudamiento, del inciso segundo del N° 13 del artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Previendo que las entidades que podrían quedar exceptuadas de la norma de control por exceso de endeudamiento, operan de una manera dinámica y ejerciendo una actividad sumamente específica, solicita confirmar que:

1. Respecto del plazo de 330 días que menciona la norma en análisis, si es que dicho plazo debería considerarse en proporción al tiempo en que se haya contado con la calificación de la actividad financiera o con el giro requerido. De no entenderse así, sostiene que se podrían dejar fuera de la aplicación de la norma de excepción -por no cumplir con dicho plazo- a todas aquellas entidades financieras nuevas o que inicien su giro financiero durante el mismo ejercicio, pero transcurridos 35 días del inicio del año.

Respuesta: El inciso segundo del N° 13 del artículo 41 F de la LIR, establece que “Tampoco se aplicará -la norma de control regulada en ese artículo- cuando el deudor sea una entidad cuya actividad haya sido calificada de carácter financiero por el Ministerio de Hacienda mediante resolución fundada, y siempre que al término de cada año comercial se determine que a lo menos durante 330 días continuos o discontinuos, el 90% o más del total de los activos de dicha entidad corresponden a créditos otorgados o a bienes entregados en arrendamiento con opción de compra a personas o entidades no relacionadas”.

El artículo 2° N° 8 de la LIR, define la expresión “año comercial” como “el periodo de doce meses que termina el 31 de diciembre o el 30 de junio y, en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquel en que opere por primera vez la autorización de cambio de fecha del balance, el periodo que abarque el ejercicio respectivo según las normas de los incisos séptimo y octavo del artículo 16 del Código Tributario”, las cuales disponen que “los balances deberán comprender un periodo de doce meses, salvo en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquel en que opere por primera vez la autorización del cambio de fecha del balance. Los balances deberán practicarse al 31 de diciembre de cada año. Sin embargo, el Director Regional, a su juicio exclusivo, podrá autorizar en casos particulares que el balance se practique el 30 de junio”.

Como puede apreciarse de la disposición legal consultada, los 330 días se consideran dentro de un año comercial, el cual se computa de la manera señalada en las normas de la

LIR y el Código Tributario citadas, y no en proporción al tiempo en que se haya contado con la calificación de la actividad financiera o con el giro requerido, según señala en su consulta. Así, en los casos en que el año comercial del contribuyente comprenda un periodo inferior a doce meses, se podrá calcular una proporción que corresponda al número de días del respectivo año comercial.

Otra cosa distinta, es la época en la cual una entidad debe contar con la resolución que califica su actividad como de carácter financiero por parte del Ministerio de Hacienda. De la lectura de la disposición en análisis, que utiliza la expresión “haya sido calificada”, corresponde concluir que se cumplirá con este requisito cuando dicha resolución de calificación ha sido notificada a la entidad interesada hasta el día del cierre del año comercial respectivo, esto es, se considerará que su actividad ha tenido carácter financiero durante todo el año comercial respectivo.

2. Si el término "activos" de la norma citada, incluye a aquellos montos que correspondan a reservas de liquidez, pagos anticipados de créditos otorgados y otros propios del giro de estas empresas. Asimismo, si excluye determinados montos (como podría ser el crédito fiscal de IVA acumulado u otros propios del giro) del total de activos para realizar el cómputo.

Señala que respecto del cómputo del total de activos (al menos del 90% de sus activos en créditos otorgados o a bienes entregados en arrendamiento con opción de compra a personas o entidades no relacionadas), el giro de la mayoría de las empresas financieras requiere que las mismas mantengan reservas de liquidez que les permitan seguir desarrollando su negocio. De esa forma, dichos contribuyentes requieren caja disponible para cumplir con requerimientos de clientes, cumplir deudas propias frente a incumplimiento de deudores o para cubrir gastos operativos.

Respuesta: La norma de exclusión ya citada, dispone el requisito de que al término de cada año comercial, se determine que a lo menos durante 330 días continuos o discontinuos, “el 90% o más del total de los activos de dicha entidad corresponden a créditos otorgados o a bienes entregados en arrendamiento con opción de compra a personas o entidades no relacionadas”. De la norma citada, resulta necesario determinar que el término “activos” para estos efectos corresponde únicamente a los bienes que por su naturaleza sean susceptibles de ser prestados o entregados en arrendamiento con opción de compra durante dicha cantidad de días. En consecuencia, dentro del total de activos no debe considerarse para efectos del citado cálculo, el activo fijo, el crédito fiscal IVA ni cualquier otro activo que no pertenezca al grupo de bienes que el contribuyente podría haber entregado en préstamo o entregado en arrendamiento con opción de compra, en cumplimiento de su actividad financiera. De este modo, del total de activos que cumplan con la característica señalada, al menos el 90% debe ser prestado o entregado en arrendamiento con opción de compra a partes no relacionadas.

B. Sobre las normas de reconocimiento de las rentas pasivas de entidades extranjeras controladas, del artículo 41 G de la LIR.

1. Concepto de entidad controlada

Señala que la Circular N° 40 de 2016, al referirse a los sujetos que se encuentran sometidos a las disposiciones del artículo 41 G de la LIR, hace referencia a que

corresponden a toda “entidad”, entendiendo por tal una unidad económica (y siendo irrelevante si es que cuenta con personalidad jurídica o no) detentada por un titular uni o pluripersonal. Al respecto, consulta:

i. ¿El vocablo "entidad controlada" incluye a los "consorcios", "*Joint Ventures*", "*Partnerships*" y en general a todo tipo de entidades transparentes en las que el contribuyente es socio o partícipe (pudiendo o no existir un patrimonio separado del de su titular)?

Respuesta: La letra A del artículo 41 G de la LIR, dispone que “se entenderá por entidades controladas sin domicilio o residencia en Chile, aquellas que, cualquiera sea su naturaleza, posean personalidad jurídica propia o no, tales como sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trusts, constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero”, cumplan con los demás requisitos que indica.

A su turno, la Circular N° 40 de 2016, interpretó que la noción de “entidad” es amplia, comprendiendo todo aquello que funcione como una unidad económica, tenga o no personalidad jurídica, y detentada por un titular unipersonal o pluripersonal, pudiendo abarcar entonces, desde una empresa individual, una sociedad, hasta patrimonios de afectación, comunidades, vehículos de inversión, u organizaciones sin personalidad jurídica. Asimismo, ha expresado que “se encuadran en el concepto de entidad 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”.

En relación con las modalidades de asociación que menciona en su consulta, es posible señalar que ellas encuadran en la noción amplia de entidad controlada en los términos explicados, pues lo propio es que funcionen como unidades económicas, aun cuando puedan carecer de personalidad jurídica, de manera que deben ser calificadas como entidades controladas para los efectos del artículo 41 G de la LIR.

ii. ¿Corresponden a rentas pasivas para el contribuyente con domicilio o residencia en Chile, aquellas utilidades generadas por las entidades transparentes señaladas en la letra anterior?

Respuesta: Efectivamente corresponderán a rentas pasivas, en la medida de que las rentas obtenidas por las entidades indicadas sean de aquellas enumeradas en la letra C del artículo 41 G de la LIR.

2. Situación de la parte final del último inciso de la letra C del artículo 41 G de la LIR.

En relación con la no aplicación de las reglas del artículo 41 G de la LIR, para aquellos casos en que las rentas pasivas de la entidad controlada hayan sido gravadas con impuestos a la renta cuya tasa efectiva sea igual o superior a un 30% en el país del domicilio, consulta:

i. Si es que dicha exclusión se aplica también a entidades transparentes aun cuando el contribuyente obligado al pago sea el propio socio de estas.

Respuesta: La parte final del último inciso de la letra C del artículo 41 G de la LIR, excluye la aplicación de las normas de dicho artículo al supuesto consistente en que “las rentas pasivas de la entidad controlada se hayan gravado con impuestos a la renta cuya tasa efectiva sea igual o superior a un 30% en el país donde se encuentra domiciliada, establecida o constituida dicha entidad, conforme a las normas que ahí se apliquen”.

El caso expuesto, efectivamente encuadra en la norma de exclusión en análisis, pues esta no hace distinción alguna en cuanto a la identidad del obligado al pago de los impuestos aplicables, de manera que el antecedente que indica no es un requisito que deba considerarse para invocarla.

ii. ¿Qué debe entenderse por tasa efectiva?

Sostiene que de acuerdo a la nota número 40 de la Circular N° 48 de 2016, la tasa efectiva es aquella que resulta de la división del impuesto aplicado por la base imponible, pero no se cuenta con ningún otro antecedente que corrobore lo anterior. Solicita confirmar dicho criterio o establecer uno diverso.

Respuesta: Al respecto, efectivamente se señaló en la Circular N° 48 de 2016, que la tasa efectiva corresponde a aquella que resulta de la división del impuesto aplicado por la base imponible. Ahora bien, la letra a) del artículo 41 H de la LIR, proporciona una explicación más precisa de tasa efectiva, concibiéndola como “la que resulte de dividir el impuesto extranjero neto determinado por la utilidad neta ajustada”, y estableciendo un método para su determinación. Dada la equivalencia en el significado del concepto de tasa efectiva entre esta norma y la del artículo 41 G que se consulta, se hace necesario determinar el de este último, según las normas de la referida letra a) del artículo 41 H de la LIR, las cuales se explican con mayor detalle en la Circular N° 12 de 2015.

iii. ¿Corresponde que el contribuyente con domicilio o residencia en Chile reconozca las rentas pasivas generadas por una entidad controlada indirectamente (sociedad de inversiones pasiva), cuando la entidad controlada directamente es una sociedad operativa que está sujeta a una tasa igual o superior al 30%?

Respuesta: La norma en análisis, supone la existencia de una entidad controlada en el exterior que obtiene rentas pasivas, las cuales son objeto de tributación a la renta con la tasa efectiva señalada, en el país de domicilio, establecimiento o constitución de dicha entidad, y sin atender a otros requisitos, como sería el caso de que su controlador directo en el exterior, si lo tuviere, sea objeto de tributación a la renta con la tasa efectiva que señala.

En el entendido de que el caso expuesto consiste en una renta pasiva obtenida por una entidad controlada en el exterior, la cual es controlada directamente por una sociedad operativa en el exterior, esta última que es controlada por un contribuyente situado en Chile, efectivamente corresponde reconocer en el país las rentas pasivas referidas, pues no existe norma que excluya dicha obligación, ante el hecho de que su controladora directa en el exterior sea una sociedad operativa, o se sujete a una tasa impositiva determinada.

3. Aplicación del artículo 21 de la LIR, a normas sobre entidades extranjeras controladas.

¿La aplicación del artículo 21 de la LIR, implicaría afectar con Impuesto Adicional, y además, con la tasa adicional del 10% al accionista o socio de la entidad con domicilio o residencia en Chile que se haya beneficiado por el gasto rechazado en cuestión?

Respuesta: El N° 5 de la letra D del artículo 41 G de la LIR, dispone que “los contribuyentes deberán aplicar el artículo 21 a las entidades controladas que tengan en el exterior”. Por su parte, el inciso tercero del artículo 21 de la LIR, precisa a los contribuyentes que se afectarán con la tributación final allí contemplada, a saber, los “contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades” que indica.

En el caso planteado, el accionista o socio que describe no lo es de la entidad controlada en el exterior, sino que lo es la entidad controladora de esta última. Lo anterior, impide extender al contribuyente descrito la tributación del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, pues no es propietario, comunero, socio o accionista de la entidad controlada, a quien la ley le hace aplicable las normas de dicho artículo.

Sin perjuicio de lo anterior, y atendido que en el caso planteado la entidad controladora no es un contribuyente de impuestos finales, se deberá observar lo establecido en la Circular N° 45 de 2013, que en lo relativo a las partidas del artículo 33 N° 1 de la LIR, que benefician a contribuyentes no gravados con impuestos Global Complementario (IGC) o Adicional (IA), ha señalado que “tales partidas se afectarán en la empresa o sociedad respectiva, gravándose con el IU...”[\[1\]](#). También, lo señalado en cuanto a que el beneficio que representa el uso o goce de bienes de propiedad o del activo de la empresa, o arrendados a un tercero, entregados a título gratuito o avaluados en un valor inferior al costo, a los propietarios, socios o accionistas de la empresa o sociedad respectiva, que no sean contribuyentes del IGC o IA, “se afectará con los impuestos de la LIR que correspondan, esto es, con el IDPC a nivel de empresa o sociedad, y con el IGC o IA sobre las mismas cantidades, en el caso de los propietarios, socios o accionistas de las mismas”.

4. Moneda a utilizar para determinar las rentas percibidas o devengadas en conformidad con el número 4 de la letra D del artículo 41 G de la LIR.

Conforme lo dispuesto por esta norma, 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 al tipo de cambio establecido en el número 1, de la letra D del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile.

Al respecto, se ha planteado la duda respecto del caso en que la entidad controlada en el extranjero determine sus ingresos o parte de estos en una moneda distinta a la moneda del país en que se encuentre radicada. En tal caso:

i. ¿Es necesario primero convertir esos ingresos a la moneda del país en que se encuentre radicada la entidad, para posteriormente convertirlos a moneda nacional al término del ejercicio en Chile?

Respuesta: El N° 4 de la letra D del artículo 41 G de la LIR, dispone que “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” en las condiciones que señala. Siendo claro el sentido de la disposición citada, en el caso expuesto, el contribuyente deberá efectuar la conversión de su renta pasiva desde la moneda autorizada, a la moneda del país donde se encuentre radicada la entidad.

ii. Si el contribuyente en Chile está autorizado para llevar su contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América, ¿se debe convertir el resultado obtenido por la entidad en el exterior a pesos chilenos y posteriormente a dólares o basta que se convierta directamente a dólares?

Respuesta: El N° 4 de la letra D del artículo 41 G de la LIR, dispone que una vez determinadas las rentas pasivas en la moneda del país en que se encuentre radicada la entidad respectiva, se convertirá, “cuando corresponda,” a moneda nacional. El sentido de la expresión entrecomillada, es justamente el de admitir la inaplicación de tal norma de conversión a moneda nacional, cuando el contribuyente, de acuerdo a las normas del artículo 18 del Código Tributario, se encuentre autorizado para llevar su contabilidad en moneda extranjera. En el caso expuesto, el contribuyente deberá efectuar la conversión directamente a la moneda en que lleve su contabilidad, sin perjuicio de que deba declarar y pagar los impuestos en moneda nacional, o bien, en la autorizada por el Servicio en virtud del citado artículo 18 del Código Tributario.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1781, de 09.08.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] La Circular N° 45 de 2013, indica que el Impuesto Único tiene una tasa de 35%, tasa vigente en la época de la dictación de la referida Circular. La tasa asciende a 40% a partir del 1 ° de enero de 2017, según lo dispuesto en la Ley N° 20.780.