

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 2, N°S 2 Y 3, ART. 41 G, LETRA C), N°1 - LEY N° 18.046, ART. 79 - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 1, N°27 - CIRCULAR N° 40, DE 2016. (Ord. N° 3106, de 18-11-2016)

CORRECTA INTERPRETACIÓN DE LO DISPUESTO POR NUEVO ARTÍCULO 41 G DE LA LIR APLICABLE AL CASO QUE INDICA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita absolver consulta relativa a la correcta interpretación que debe darse a lo dispuesto en el nuevo artículo 41 G, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 2016; específicamente en lo relativo a lo que debe entenderse por rentas pasivas "percibidas o devengadas" por entidades controladas en el exterior, de acuerdo al caso que expone:

I.- ANTECEDENTES.

El caso particular dice relación con una entidad sin domicilio ni residencia en Chile que es controlada directamente por personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, quienes de acuerdo al artículo 41 G de la Ley de la Renta deben considerar como devengadas o percibidas en este país las rentas pasivas percibidas o devengadas por dicha entidad controlada en el exterior, a partir del 1° de enero del 2016.

La entidad referida en el párrafo anterior, tiene el control sobre otra entidad que se encuentra domiciliada en Chile, cuyas rentas corresponden principalmente a dividendos o retiros de utilidades por participación en otras sociedades domiciliadas en Chile, las cuales igualmente perciben dividendos o retiros de utilidades por participación en otras sociedades chilenas quienes detentan la característica de ser "operativas", en términos tales que estas últimas no tienen como actividad principal la obtención de rentas pasivas.

De acuerdo a lo anterior, surge la duda si las utilidades de una sociedad operativa domiciliada en Chile cuyo retiro o distribución no se ha acordado, deben o no ser consideradas como rentas pasivas devengadas en la proporción correspondiente, por una entidad controlada en el exterior, de acuerdo al artículo 41 G de la Ley de la Renta, que participa indirectamente en la sociedad operativa chilena, a través de otras sociedades domiciliada en Chile. Lo anterior, para efectos de determinar si la persona natural domiciliada o residente en Chile que controla la entidad extranjera debe considerar como devengadas dichas utilidades en Chile, en la proporción correspondiente, de acuerdo a lo prescrito por la norma en comento.

En este sentido, indica que el N° 1, de la letra C.-, del artículo 41 G establece que se considerarán rentas pasivas los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, sin perjuicio de lo cual *"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"*. Al efecto, la Circular N° 30 de fecha 8 de mayo de 2015, del Servicio de Impuestos Internos, señala en su acápite II, N° 2, letra B), en el sub número 1), que 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.

Por otro lado, agrega que la misma Circular N° 30 de fecha 8 de mayo de 2015 señala en su acápite II, N°3, letra b), relativo a la forma de reconocer y computar en Chile las rentas pasivas de entidades controladas en el exterior por el controlador que tiene domicilio o residencia en el país, establece que se deberá considerar lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta, sobre determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, y los conceptos de renta percibida o devengada que establece dicha Ley en su artículo 2° y las demás normas relacionadas pertinentes, mas no hace extensiva expresamente la aplicación de dichos conceptos de renta percibida y devengada a las rentas pasivas percibidas o devengadas por la propia entidad controlada en el exterior.

En base a lo anterior, señala que para efectos de considerar las rentas pasivas de entidades controladas en el exterior como percibidas o devengadas, deben aplicarse, de acuerdo a lo dispuesto en la norma de interpretación de la ley contenida en el artículo 20 del Código Civil, las definiciones legales contenidas en los N°s 2 y 3 del artículo 2 de la Ley de la Renta, en cuya virtud sería "renta devengada" por una entidad controlada en el exterior, aquélla sobre la cual dicha entidad tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para la misma y renta percibida por una entidad controlada en el exterior, aquélla que ha ingresado materialmente a su patrimonio.

De acuerdo a lo expresamente definido por la ley como "renta devengada", a su juicio, es posible entender que, en el evento de que una sociedad operativa en Chile genere utilidades, las cuales no han sido objeto de acuerdo de distribución, sea a través de dividendos o de retiros; dichas rentas no se encontrarán legalmente "devengadas" por sus socios o accionistas directos, en tanto no detentan un título o derecho a su respecto, siendo improcedente en consecuencia que corresponda en la misma etapa reconocer las mismas rentas como devengadas (en la proporción correspondiente) por la entidad controlada en el exterior de Chile que participa indirectamente en ellas.

En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 6°, letra A, N°1, del Código Tributario y las consideraciones vertidas en la presentación, solicita confirmar los siguientes criterios relativos a la correcta interpretación y aplicación del artículo 41 G de la Ley de la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 2016, en relación al caso particular descrito:

1.- No constituye "renta pasiva" de una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile, aquellas utilidades generadas y cuya distribución o retiro no ha sido acordado por una sociedad operativa en la que participa indirectamente, cuando dicha sociedad operativa no tiene como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas y se encuentra domiciliada en Chile.

2.- Para efectos de considerar las rentas pasivas de una entidad controlada en el exterior, como "percibidas o devengadas", deben aplicarse, de acuerdo a lo dispuesto en la norma de interpretación de la ley contenida en el artículo 20 del Código Civil, las definiciones legales contenidas en los N° 2 y 3 del artículo 2° de la Ley de la Renta.

3.- Las utilidades de una sociedad operativa domiciliada en Chile cuyo retiro o distribución no se ha acordado, no constituyen "rentas devengadas" en la proporción correspondiente por una entidad controlada en el exterior, de acuerdo al artículo 41 G de la Ley de la Renta, que participa indirectamente en la sociedad operativa chilena referida, mientras no exista acuerdo de retiro o distribución de las utilidades que esta última genera, no tienen sus dueñas un título o derecho sobre las mismas, ni menos lo tendrá el controlador de su propietaria directa o indirecta, fuera del país.

II.- ANÁLISIS.

En primer término, de la presentación realizada por el contribuyente se puede constatar que del caso que expone se busca confirmar los siguientes criterios:

Que los conceptos de rentas percibidas o devengadas por entidades controladas en el exterior deben interpretarse en los mismos términos definidos en los números 2 y 3 del artículo 2° de la Ley de la Renta.

Que las utilidades no se entienden devengadas en beneficio de los propietarios de las empresas mientras no exista acuerdo de retiro o distribución de tales utilidades.

Que los retiros o dividendos percibidos por una entidad controlada en el exterior, desde otra entidad domiciliada en Chile cuyo giro principal no es la obtención de rentas pasivas, cuando esta última es controlada directa o indirectamente por la primera, quedan dentro de la exclusión del concepto de renta pasiva en los términos del N° 1, de la letra C., del artículo 41 G.

En cuanto al primer criterio a confirmar, cabe señalar que la letra D., del artículo 41 G, prescribe la forma de reconocer en Chile las rentas pasivas, señalando que dichas rentas percibidas o devengadas por las entidades controladas, se considerarán a su vez percibidas o devengadas por sus propietarios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, al cierre del ejercicio respectivo.

Al respecto, este Servicio comparte la opinión del recurrente en su presentación, en el sentido que resultan aplicables los conceptos de renta percibida o devengada definidos en los números 2 y 3 del artículo 2°, de la Ley de la Renta, tanto para el reconocimiento de las rentas por parte de las empresas controladas en el exterior, como para las empresas controladoras en Chile. Por lo tanto, será en dichos términos en que los contribuyentes deberán reconocer tales rentas.

En cuanto al segundo criterio a confirmar, cabe recordar que de conformidad al N° 2, del artículo 2°, de la Ley de la Renta, se define renta devengada como aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular. Por lo tanto, en el evento que en una sociedad no se efectúe un acuerdo de retiro o distribución de las utilidades a sus propietarios, éstos últimos no tendrán el título o derecho para exigir tales cantidades, y en consecuencia, las rentas en cuestión no pueden entenderse como devengadas, como tampoco una renta pasiva.

No obstante lo anterior, se hace presente que en el caso de las sociedades anónimas abiertas en Chile, de conformidad al artículo 79 de la Ley N° 18.046 se establece que salvo acuerdo diferente adoptado en junta de accionistas por la unanimidad de las acciones emitidas, dichas sociedades deberán distribuir anualmente como dividendo en

dinero a sus accionistas, a lo menos el 30% de las utilidades líquidas de cada ejercicio. Por su parte, en el caso de sociedades anónimas cerradas se establece que si nada se dijere en sus estatutos, se les aplicará la norma precedente. Por consiguiente, en los casos indicados los accionistas de dichas sociedades tendrán el título o derecho para exigir tales utilidades, y consecuentemente, se ha devengado la renta en los términos del N° 2, del artículo 2° de la ley del ramo.

Por último, respecto al tercer criterio a confirmar, es importante mencionar que el artículo 41 G, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, fue incorporado por el N° 27, del artículo primero, de la Ley 20.780 de 2014, cuya vigencia comenzó a regir a contar del 1° de enero de 2016. Dicha norma legal, en términos generales, establece que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia 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.

Para tales efectos, el artículo 41 G, en su letra A.- define lo que se entenderá por entidad controlada y en la letra C.- lo que se considerará como renta pasiva, entre las cuales en el N° 1, califica como tales a los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades.

Sin embargo, la misma norma, antes de ser modificada por la Ley N° 20.899 de 2016, excluía del concepto de renta pasiva la distribución, 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 Chile 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.

Este Servicio, mediante Circular N° 40, de fecha 8 de junio de 2016, que sustituyó la Circular N° 30 de 2015, señaló que la regla indicada en el párrafo anterior busca impedir que rentas que en su origen no cumplan los requisitos para ser considerados como pasivas, pasen a serlo por el mero hecho de que dicha entidad sea controlada indirectamente a través de una sociedad de inversión.

Ahora bien, con fecha 8 de febrero de 2016, se publicó la Ley N° 20.899, mediante la cual[1] se introdujeron algunas modificaciones al artículo 41 G, de la LIR, entre las cuales se eliminó en el inciso primero del N°1, de la letra C.-, de dicho artículo, la frase “no domiciliada ni residente en el país”. Dicha modificación, que rige a contar del 1° de enero de 2016, trae como consecuencia que se excluirán del concepto de renta pasiva la distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido de otra entidad que sea controlada directa o indirectamente por la primera cuando esta última no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas, sin importar el domicilio o residencia de tales entidades.

Por consiguiente, en el caso descrito, y de acuerdo a la modificación introducida al artículo 41 G, de la Ley de la Renta, la distribución, reparto o devengo de utilidades efectuado por una sociedad controlada, directa o indirectamente, por otra entidad controlada en el exterior por contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile, cuyo giro o actividad principal no sean la obtención de rentas

pasivas, quedarán fuera de tal concepto, sin importar donde esté constituida dicha sociedad, en el extranjero o en Chile.

III.- CONCLUSIÓN.

Los conceptos de renta percibida o devengada utilizados en el artículo 41 G de la LIR, para efectos del reconocimiento de las rentas pasivas en los términos que establece dicha disposición legal, por parte de las empresas controladas en el exterior, como también por sus controladores contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile, corresponden a los definidos en los números 2 y 3, del artículo 2°, de la Ley de la Renta.

Por otra parte, no puede considerarse como rentas devengadas aquellas utilidades sobre las cuales no se ha acordado su reparto o distribución, debido a que en tales casos los propietarios no tendrían un título o derecho para exigir tales cantidades, y en consecuencia, no se cumpliría con la definición de renta devengada contenida en el N° 2, del artículo 2°, de la Ley de la Renta.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, de conformidad al artículo 79 de la Ley N° 18.046, las sociedades anónimas abiertas y cerradas que no hayan adoptado un acuerdo de distribución en junta de accionistas o en los estatutos, deberán distribuir anualmente como dividendos, a lo menos, el 30% de las utilidades líquidas percibidas. Por lo tanto, en tales casos los accionistas tendrán el título o derecho a exigir tales sumas, y en consecuencia, la renta se entenderá devengada en los términos del N° 2, del artículo 2°, de la Ley de la Renta.

Finalmente, con la publicación de la Ley N° 20.899 con fecha 8 de febrero de 2016, se modificó el N° 1, de la letra C.- del artículo 41 G, a contar del 1° de enero de 2016. Con dicha modificación se incorporó dentro de la exclusión del concepto de renta pasiva a las distribuciones, repartos o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido desde otras entidades que, a su vez, sean controladas directa o indirectamente por la primera, cuando esta última no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas, sin importar su domicilio o residencia.

En consecuencia, en base a las razones expuestas precedentemente se confirman los tres criterios expuestos en el análisis del presente oficio.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 3106, de 18.11.2016

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Numeral i), de la letra b), del N° 5, del artículo 1°, de la Ley N° 20.899 de 2016.