RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 59, N°1, ART. 41A, ART. 41C, ART. 41G, LETRA C), N°8, ART. 14 – LEY N° 20.780, DE 2014, LEY N° 20.899, DE 2016 – CIRCULAR N° 48, DE 2016. (Ord. Nº 3368, de 26-12-2016)

APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 41 A, 41 C, Y EL N°8, DE LA LETRA C), DEL ARTÍCULO 41 G DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, A LAS SITUACIONES QUE INDICA

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la aplicación, en las situaciones específicas que señala, de los artículos 41 A, 41 C y artículo 41 G letra C), N° 8, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

I.- ANTECEDENTES.

Señala que respecto de las modificaciones efectuadas al artículo 41 G de la LIR, a contar del 1° de enero de 2016 y a los artículos 41 A y 41 C de la misma Ley, a contar del 1° de enero de 2017, introducidas por las leyes N°s. 20.780 y 20.899, se han constatado dudas e interrogantes respecto de su aplicación práctica en las situaciones específicas que señala.

1. Modificaciones introducidas al artículo 41 A y 41 C de la LlR.

Indica que la Ley N°20.899, modificó estos artículos, permitiendo la utilización de créditos por impuestos pagados en el exterior, por parte de empresas subsidiarias ubicadas en terceros países, distintos a aquel en que se mantiene directamente la inversión, con la condición que exista un Convenio para Evitar la Doble Tributación o un acuerdo sobre intercambio de información tributaria vigente con el respectivo tercer país.

No obstante, se ha planteado la inquietud sobre si la modificación introducida, otorga la posibilidad de utilizar créditos por rentas que han pagado impuestos en terceros países con anterioridad al 1° de enero de 2017, pero que son recibidos en Chile con posterioridad a dicha fecha.

En este sentido, es necesario aclarar si es procedente imputar como créditos los impuestos pagados en terceros países, cuando éstos últimos han sido pagados con anterioridad al 1 de enero de 2017, teniendo en consideración que la obligación tributaria en Chile se genera en el momento en que las sumas son percibidas por la entidad chilena (salvo ciertas excepciones).

2. Modificaciones introducidas al artículo 41 G de la LlR.

Señala que esta norma establece que las entidades residentes o domiciliadas 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.

Obtenido de buscadortributario.cl

Específicamente, señala que el N°8 de la letra C, del citado artículo dispone que deberán reconocerse en Chile las rentas que las entidades controladas domiciliadas en el exterior obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile. Para que tales rentas deban reconocerse en Chile, deben cumplirse los siguientes requisitos copulativos: a) La entidad controlada y la chilena con la cual ésta tenga operaciones deben ser relacionadas en los términos del artículo 41 E, de la LIR; b) Tales rentas deben constituir un gasto deducible para la entidad chilena para determinar sus impuestos a la renta o deben formar parte de valores sujetos a depreciación o amortización en Chile, según proceda, y c) Que tales rentas no sean de fuente chilena o siendo de fuente chilena o extranjera, estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor a 35%.

En relación a los requisitos que establece esta norma legal, para reconocer en Chile las rentas pasivas, plantea el caso en que una empresa local (EL 1) es dueña de una entidad extranjera (EE) que a su vez tiene un crédito en contra de otra empresa local (EL 2), crédito que devenga intereses y que todavía no han sido pagados. Dicha entidad extranjera se encuentra domiciliada en una jurisdicción de aquellas mencionadas por el artículo 41 H de la LlR, pero no es un banco, ni una institución de carácter financiero.

Al respecto, señala que del análisis del N° 8 de la letra C, del artículo 41 G, se desprende que si bien EE y EL 2 son partes relacionadas en los términos del artículo 41 E de la LlR, los intereses no son gasto deducible por parte de EL (Sic), al no encontrarse pagados, y tampoco tales intereses forman parte de valores sujetos a depreciación o amortización. Asimismo, una vez que se paguen los intereses por parte de EL 2, dichos pagos estarían afectos a una tasa de Impuesto Adicional del 35%. De esta forma, no se cumpliría con los requisitos mencionados en las letras b) y c) del N° 8 del artículo 41 G de la LlR.

En tal sentido, se requiere confirmar que respecto de esta situación, EL 1 no debe considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por EE, por no cumplirse con los requisitos establecidos en el N°8 del artículo 41 G de la LIR.

II.- ANÁLISIS.

1. Modificaciones introducidas a los artículos 41 A y 41 C de la LlR.

La LIR establece un sistema para que los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile puedan determinar los créditos por impuestos soportados en el extranjero que podrán ser deducidos de los impuestos a la renta. Para estos efectos, se distingue aquellos casos en que resulte aplicable un Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional (CDTI) que se encuentre vigente, lo que se encuentra regulado en el artículo 41 C de la LIR, y aquellos en que no resulte aplicable dicha clase de convenios, lo que se encuentra regulado en el artículo 41 A de la LIR.

La Ley N° 20.780 sustituyó los citados artículos 41 A y 41 C[1], con el objeto de adecuar estas normas a los nuevos regímenes generales de tributación establecidos en el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Mediante la Ley N° 20.899[2], se introdujeron diversas modificaciones a los citados artículos, las que se analizaron en la Circular N° 48, de 2016, y que dicen relación en

Obtenido de buscadortributario.cl

términos generales con la eliminación de ciertos límites en el uso de los créditos, y la incorporación de nuevos créditos por impuestos pagados en el extranjero, por los contribuyentes a que se refieren esas disposiciones. En este sentido, esta Ley estableció entre otras modificaciones que, a partir del 1° de enero de 2017 se podrá hacer valer como crédito, respecto de las rentas que se indican en esas normas, el Impuesto Pagado en el Exterior (IPE) soportado por las sociedades subsidiarias de la entidad que remesa las utilidades a Chile, aun cuando tales subsidiarias no estén domiciliadas en el mismo país, siempre que Chile tenga vigente un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, con el país en que tengan domicilio las mencionadas sociedades subsidiarias.

En otras palabras, a partir del 1° de enero de 2017, también se podrá hacer valer como crédito a que se refieren los artículos 41 A y 41 C, los impuestos pagados por subsidiarias de la empresa que remesa las utilidades a Chile, siempre que las subsidiarias se encuentren domiciliadas en un país con el que se encuentre vigente un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, en el cual se hayan aplicado los impuestos acreditables en Chile

En atención a la vigencia general de las citadas modificaciones, las que rigen a partir del 1° de enero de 2017, solo podrá acreditarse en Chile el impuesto pagado por las subsidiarias, respecto de las rentas que deban computarse en Chile a partir de esa fecha, es decir, respecto de los dividendos o utilidades percibidas a contar del año 2017[3]; y por lo tanto, naturalmente también podrán acreditarse los impuestos pagados por las citadas subsidiarias con anterioridad a esa fecha, a partir del ejercicio en que se deban reconocer y gravar las respectivas rentas en Chile.

Por lo tanto, en la Circular N° 48, de 2016, se instruyó en el sentido que los impuestos pagados en el exterior con anterioridad al 1° de enero de 2017, podrán utilizarse en Chile como crédito, siempre que se cumplan los requisitos legales para su otorgamiento al momento de la utilización del citado crédito a contar de esa fecha, todo ello conforme a las normas legales en análisis.

Finalmente, la Ley establece ciertos controles mínimos, para efectos de determinar la forma de acreditar en el país el cumplimiento de los requisitos que la LIR contempla para que dichos impuestos soportados en el extranjero puedan ser utilizados como créditos en Chile, lo que fue instruido en la Circular N° 48, de 2016.

2. Reconocimiento de las rentas pasivas obtenidas por entidades controladas, domiciliadas o residentes en el exterior, de acuerdo al artículo 41 G de la LlR.

El artículo 41 G[4], 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. Su característica principal, es la de constituir una nueva excepción a la regla general de reconocimiento de las rentas de fuente extranjera sobre base líquida percibida, según dispone el artículo 12 de la LIR.

El N° 8, de la letra C, del artículo 41 G, establece que se considerarán “rentas pasivas” para estos efectos las obtenidas por entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes, entidades o

Obtenido de buscadortributario.cl

patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en el país, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1) Ambas partes sean relacionadas en los términos del artículo 41 E de la LIR.

2) Tales rentas constituyan un gasto deducible para la parte constituida, domiciliada, establecida o residente en el país para la determinación de sus impuestos a la renta en Chile, o bien, deban formar parte de los valores sujetos a depreciación o amortización en Chile, según proceda, y

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

Conforme a lo establecido en esta norma legal, dichos requisitos son copulativos, por lo cual la no concurrencia de cualquiera de ellos, determinará que 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, no son pasivas y por consiguiente no deberán considerarse para efectos de determinar las rentas afectas del respectivo contribuyente conforme al citado artículo 41 G.

Teniendo presente las normas y observaciones legales antes señaladas, y en relación al cumplimiento de los requisitos antes indicados, en la situación específica que expone en su requerimiento, se puede expresar lo siguiente:

a) En el caso hipotético que señala, se cumpliría el requisito señalado en el N° 1) anterior, ya que la empresa local deudora del crédito se encontraría relacionada con la empresa acreedora domiciliada o residente en el exterior, en los términos del artículo 41 E de la LIR.

b) Este Servicio entiende que en el mismo caso no se cumpliría el requisito señalado en el N° 2) precedente, ya que los intereses adeudados por la misma empresa local, no constituirían un gasto deducible para ella, al no cumplir los requisitos que contempla el inciso 3°, del artículo 31, de la LIR, incorporado por la Ley N° 20.780 [5]. Esta disposición establece que las cantidades a que se refiere el artículo 59 de la LIR, cuando se originen en actos o contratos con partes relacionadas de la entidad local en los términos del artículo 41 E, podrán ser deducidos solo cuando se efectúe su pago, abono en cuenta o puesta a disposición, y siempre que se haya declarado y pagado el respectivo Impuesto Adicional, salvo que tales cantidades se encuentren exentas o no gravadas con el citado tributo.

c) Tampoco se cumpliría el requisito indicado en el N° 3) en atención a que, según expresa, al momento de su pago, los mismos intereses estarían afectos a la tasa de Impuesto Adicional del 35 % prevista en el N° 1, del artículo 59, de la LIR.

Se hace presente que la concurrencia de los requisitos y presupuestos que contempla el N° 8, de la Letra C), del artículo 41 G, de la LIR, constituye una cuestión de hecho que se podrá verificar en la instancia de fiscalización respectiva a la luz de los antecedentes correspondientes.

III.- CONCLUSIONES.

Obtenido de buscadortributario.cl

En base a los antecedentes que menciona en su presentación, en relación a las consultas específicas formuladas y aclaraciones que solicita, se puede señalar lo siguiente:

1.- Las modificaciones comentadas en el N° 1 del Análisis, efectuadas por la Ley N° 20.899 a los artículos 41 A y 41 C de la LIR, regirán respecto de las rentas de fuente extranjera que se deban computar en Chile a contar 1° de enero de 2017; y por lo tanto se podrá considerar como crédito contra los impuesto de la LIR, los impuestos pagados por una subsidiaria de la empresa extranjera, sobre las mismas rentas, sea que hayan sido solucionados con anterioridad o a contar de esa fecha; todo ello bajo la condición que exista un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, con el país en que tengan domicilio las mencionadas sociedades subsidiarias

2.- En el caso de la hipótesis a que se refiere el N° 8, de la Letra C), del artículo 41 G, de la LIR, la no concurrencia de alguno de los tres requisitos copulativos que establece, determinará que las rentas obtenidas por una empresa controlada en el extranjero, por sus operaciones realizadas con contribuyentes locales, no se considerarán como rentas pasivas para los efectos de su reconocimiento en la renta líquida imponible de la entidad controladora.

De esta forma, de acuerdo a lo dispuesto por esa norma legal, y en tanto los intereses adeudados por una empresa local a una entidad relacionada domiciliada o residente en el extranjero no cumplan con los requisitos legales para su deducción como gasto[6], y además en la medida que efectivamente dichas rentas queden afectas a la tasa de Impuesto Adicional del 35 % prevista en el N° 1, del artículo 59, de la LIR, no se deberán considerar dichos intereses como rentas pasivas de la empresa controladora local.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 3368, de 26.12.2016

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Estas disposiciones fueron sustituidas por el artículo 1° N° 25) de la Ley N° 20.780, la que fue publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014. La vigencia de esas modificaciones está establecida en el artículo primero de sus disposiciones transitorias, norma que establece que entrarán en vigor a contar del 1 de enero de 2017.

[2] Publicada en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016.

[3] El artículo 12 de la LIR dispone que, cuando deban computarse en Chile rentas de fuente extranjera, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41 G, deben considerarse las rentas líquidas percibidas excluyéndose aquellas que no se pueden disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o por disposiciones legales o reglamentarias del país de origen.

Obtenido de buscadortributario.cl

[4] Las instrucciones relativas a esta norma legal están contenidas en la Circular N° 40, de 2016.

[5] Las instrucciones relativas a esta norma legal están contenidas en la Circular N° 1, de 2015.

[6] Se podrán deducir como gasto cuando las rentas correspondientes, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 3°, del artículo 31, de la LIR, se paguen al extranjero, o se efectúe el abono en cuenta o puestas a disposición del interesado de las mismas rentas, y se declare y pague el Impuesto Adicional correspondiente a dichos intereses, salvo que se trate de rentas exentas o no gravadas.

Obtenido de buscadortributario.cl