

Consulta sobre la aplicación del artículo 41 G de la LIR.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento respecto de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en relación con el artículo 21 del mismo cuerpo legal.

I.- ANTECEDENTES:

Señala en su presentación, que representa a cuatro hermanos, todos con domicilio y residencia en Chile, los cuales son dueños de una sociedad extranjera constituida conforme a la legislación de las Islas Vírgenes Británicas -BVI-, que tiene como único activo una embarcación marina de tipo deportivo, que se encuentra atracada básicamente en los Estados Unidos de Norte América por los tiempos que la regulación permite, toda vez que la nave se encuentra registrada en Jamaica.

La embarcación no recala en Chile, sino que navega saliendo de aguas norteamericanas, hacia el Caribe o mares de Centro América.

Argumenta en su escrito que existen razones técnicas y de regulación internacional para que el registro de este tipo de naves y el dominio de la misma, sean de una persona jurídica y no de las personas naturales, pues la regulación naval internacional obliga a contratar seguros contra daños de terceros y de las personas, que no pueden ser razonablemente soportados por personas naturales.

Agrega que los dueños de la sociedad de BVI son quienes usan regularmente la nave y los gastos son absorbidos con dineros provistos por los cuatro hermanos que ya han sido declarados y tributados en Chile. En su escrito de complementación, enfatiza que la embarcación está estrictamente para el uso de los hermanos, y que la sociedad de BVI no realiza ninguna actividad lucrativa, no genera ingresos o rentas de ningún tipo o naturaleza y no tiene ningún otro activo distinto a la citada embarcación.

Así, reitera que la constitución de la sociedad extranjera, la adquisición de la nave y gastos de operación de la misma han provenido de los cuatro hermanos, con dineros declarados y tributados en Chile.

Luego, señala que el artículo 41G de la LIR, dispone que no obstante lo dispuesto en el artículo 12 de dicha ley, 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, conforme a las reglas del artículo 41G de la LIR.

Por su parte, la letra C del mencionado artículo 41G, señala que "para los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se considerarán rentas pasivas las descritas o mencionadas en un catálogo de ocho numerales, más una norma residual, incluyendo bajo el N°1, los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades provenientes de participación en otras entidades; bajo el N°2, Intereses y otras rentas del artículo 20 N°2 de la LIR; en el N°3, Regalías; bajo el N°4, Ganancias de capital; en el N°5, rentas de arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles; bajo el N°6, Ganancias de capital de la enajenación de inmuebles; en el N°7, rentas provenientes de la cesión de derechos o bienes generadores de rentas pasivas; bajo el N°8, ciertas rentas que esta sociedades controladas obtengan en Chile bajo ciertas condiciones.

Luego del listado de rentas pasivas hecho en el párrafo precedente, en el inciso segundo de la letra C del artículo 41G de la LIR, se contiene una regla de extensión de la calificación de rentas pasivas a otras rentas, en virtud del cual "si las rentas pasivas representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile, el total de los ingresos de ésta serán considerados como rentas pasivas para los efectos de este artículo".

De las normas legales antes citadas, y considerando lo señalado por el SII en su Oficio N°710 de 2008, - en el sentido que *"las normas tributarias son de derecho estricto y por ende deben interpretarse en forma restrictiva, no siendo posible extenderla a hechos no comprendidos específicamente en ella por analogía"*-, en opinión del consultante, es posible concluir que un bien mueble, como sería el caso de una nave, no es susceptible de generar rentas pasivas, pues este tipo de bienes o activos no se encuentra incluido en la numeración de rentas pasivas que contiene la letra C del artículo 41G de la LIR.

Tampoco, a juicio de quien formula esta solicitud, la materia consultada puede quedar incluida por la norma de extensión del inciso segundo de la letra C del tantas veces citado artículo 41G de la LIR, pues esta extensión supone previamente que la sociedad controlada obtenga rentas pasivas en los términos que éstas son definidas por las disposiciones antes mencionadas

Por su parte, la letra D del artículo 41G de la LIR, dispone la forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas de conformidad al artículo 41G mencionado. Es decir, se establece la forma de reconocer en Chile las rentas pasivas a que se refiere la letra C anterior de esta norma; y, dentro de las reglas sobre las cuales se reconocen las rentas pasivas en Chile, en el N° 5 de la letra D del artículo 41G de la LIR, se señala que los contribuyentes deberán aplicar el artículo 21 de la LIR a las entidades controladas en el exterior.

En este sentido, según señala, si una sociedad controlada en el exterior no genera rentas pasivas, no deberá tampoco aplicar este numeral N°5 de la letra D del artículo 41G de la LIR, pues no tiene ninguna renta pasiva que reconocer en Chile.

Conforme a los antecedentes expuestos, solicita confirmar los siguientes criterios:

1. Una sociedad controlada desde Chile cuyo único activo es una embarcación, no genera rentas pasivas para los efectos de lo dispuesto en el artículo 41G de la LIR, pues este tipo de bienes (bienes muebles) no están incluidos por la norma legal en cuestión entre aquellos activos o bienes cuyas rentas se consideran como rentas pasivas.
2. Conforme a lo anterior, los socios chilenos no están obligados a reconocer en Chile ningún tipo de renta percibida o devengada de conformidad a lo dispuesto en el artículo 41G de la LIR, por la embarcación a que alude esta presentación.
3. En el caso de que exista un mayor valor por una eventual venta de este activo, los efectos tributarios de esta operación se determinarán según la ley del país donde esta sociedad está constituida y sus accionistas chilenos tributarán en Chile, por cualquier mayor valor que se produzca, según las reglas generales contenidas para esta materia en el artículo 12 de la LIR.

II.- ANÁLISIS:

El artículo 41 G de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016, establece que los contribuyentes residentes en Chile deberán considerar como percibidas o devengadas las rentas pasivas obtenidas por sociedades controladas, directa o indirectamente, sin residencia ni domicilio en Chile.

Al respecto, la ley presume que se trata de una entidad controlada cuando ésta se encuentre constituida, domiciliada o sea residente en un país o territorio de baja o nula tributación, lo que ocurre en este caso, según lo indica la propia consulta.

A su vez, en la letra C.- del artículo 41 G, se enumera las rentas que se considerarán pasivas para efectos de la normativa, las que son señaladas por el contribuyente en su consulta. De dicho listado, se extrae que no resultan mencionados como potenciales generadores de rentas pasivas los bienes corporales muebles, entendidos estos conforme a la definición de dicho tipo de bienes, que se contiene en los artículos 566 al 575 del Código Civil.

Seguidamente, en la misma letra C.- del artículo antes señalado, se establecen determinadas presunciones que amplían o limitan la determinación del monto de la renta pasiva, de las cuales el contribuyente cita aquella en virtud de la cual, si las rentas pasivas representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile, el total de los ingresos de esta serán considerados como rentas pasivas para efectos del artículo 41 G de la LIR. A dicha presunción, cabe agregar también aquella del párrafo 3° de la citada letra C.-, donde se establece, salvo prueba en contrario, que:

“(i) Todas las rentas obtenidas por una entidad controlada constituida, domiciliada o residente en un territorio o jurisdicción a que se refiere el artículo 41 H, son rentas pasivas. (ii) Una entidad controlada domiciliada, constituida o residente en un país o territorio de baja o nula imposición, genera en el ejercicio 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 o residentes en Chile. En caso que el país o territorio publique oficialmente la tasa de interés promedio

de las empresas de su sistema financiero, se utilizará dicha tasa. En caso que no pueda determinarse la tasa indicada, se utilizará la tasa promedio que establezca anualmente el Ministerio de Hacienda mediante decreto supremo.”

En relación a lo anterior, este Servicio publicó en la Resolución Ex. SII N°124 de 19 de diciembre de 2017, actualizada mediante Resolución Ex. N° 55 de 5 de julio de 2018, un listado de países y jurisdicciones que, a la fecha del análisis, cumplían los requisitos para ser calificados como un régimen fiscal preferencial para efectos de la LIR, según lo señalado en el artículo 41 H de dicha ley; listado que, conforme a lo indicado en la propia resolución, se actualizaría periódicamente y al menos una vez al año. Ahora bien, considerando el listado de la señalada Resolución, figura en su nómina las Islas Vírgenes Británicas, territorio donde conforme a los antecedentes de la presentación, se constituyó la sociedad propietaria de la embarcación marina de tipo deportivo. Por tanto, en principio, se presume legalmente que todas las rentas obtenidas por dicha sociedad calificarían como rentas pasivas, además de ser aplicable la norma que presume legalmente una renta pasiva mínima a declarar. Por tratarse de una presunción simplemente legal, tal como lo señala el artículo 47 del Código Civil y el propio artículo 41 G de la LIR, el contribuyente podrá dejar sin efecto la presunción presentando prueba en contrario, en la instancia de fiscalización correspondiente.

Otro antecedente expuesto en la consulta dice relación con la procedencia o no de aplicar el numeral 5. de la letra D.- del artículo 41 G de la LIR, que versa sobre la aplicación del artículo 21 de la misma ley, a la entidad controlada que se tenga en el exterior, como parte del procedimiento de reconocer en Chile sus rentas pasivas, ya fueren percibidas o devengadas. Según lo concluido por el contribuyente, de no verificarse la presencia de rentas pasivas en la entidad controlada en el exterior, tampoco le sería aplicable el artículo 21 de la LIR.

En efecto, si el contribuyente acreditare que no existe en su caso ningún tipo de rentas pasivas en la entidad controlada que tiene en el exterior, no sería aplicable el artículo 21 de la LIR a dicha entidad controlada, ya que el N° 5 de la letra D.- del artículo 41 G de la LIR, se encuentra establecido en la ley en el marco de la “Forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas de conformidad a este artículo”.

III.- CONCLUSIÓN:

En base al análisis efectuado, y considerando solo los antecedentes que reseña en su presentación, se responden a continuación cada uno de los criterios que solicita confirmar en el mismo orden:

1. Se confirma que la nómina de rentas que se consideran pasivas, contenida en la letra C.- del artículo 41G de la LIR, no incluye a los bienes corporales muebles que describe entre aquellos activos o bienes que pueden generar rentas pasivas. Por otra parte, de ser efectivos los antecedentes expuestos en su presentación, los cuales deberán acreditarse en la instancia de fiscalización correspondiente, esto es, que la sociedad se constituye en BVI por razones técnicas y de regulación internacional, que la embarcación por la cual se consulta es un medio de transporte de uso personal y no está destinado a realizar actividades lucrativas de ninguna especie, en principio habrían elementos de hecho suficientes para entender que no se aplica en la especie la presunción meramente legal del artículo 41G, por el sólo hecho de estar la sociedad constituida o domiciliada en un país o territorio de baja o nula tributación.
2. En consecuencia, si el contribuyente acreditare que no existe en su caso ningún tipo de rentas pasivas en la entidad controlada que tiene en el exterior, excepcionalmente no sería aplicable lo dispuesto en el artículo 41 G como tampoco lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR a dicha entidad controlada, ya que el N° 5 de la letra D.- del artículo 41 G de la LIR, se encuentra establecido en la ley en el marco de la “Forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas de conformidad a este artículo”. Se consideran especialmente en esta respuesta los fundamentos de hecho entregados por el consultante en cuanto a que por razones regulatorias la propiedad de la embarcación debe estar radicada en una sociedad (y no directamente en las personas naturales), la sociedad extranjera ha sido financiada directamente por las personas naturales residentes en Chile, con fondos declarados y tributados en Chile, y especialmente que la sociedad controlada, no genera, en los hechos, ningún tipo de ingresos.

3. Considerando que los accionistas de la sociedad controlada en el exterior tienen domicilio o residencia en Chile, conforme al artículo 3 de la LIR, tributarán sobre sus rentas de cualquier origen, sea que su fuente se encuentre dentro o fuera del país. En este último caso, según el artículo 12 de la misma norma legal, se deben reconocer las rentas líquidas percibidas, salvo que resulte aplicable lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR o se opere a través de un establecimiento permanente en el exterior, además de sujetarse a lo establecido en el artículo 41 B de la ya citada LIR cuando proceda. De lo expuesto, el momento y cuantía de las rentas a reconocer en Chile con origen en la sociedad controlada extranjera es también, como se señaló para la consulta anterior, una cuestión de hecho que debe ser analizada en la instancia de fiscalización respectiva.

Finalmente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, el contribuyente deberá acreditar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios de prueba legal, los resultados de la entidad controlada en el exterior y los ajustes a la RLI que haya debido efectuar.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 401 del 31-01-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos