

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31, N° 3, ART. 41 G, LETRA D N°2 - CIRCULAR N° 40, DE 2016. (Ord. N° 477, de 06-03-2017)

CONSULTA SOBRE LA PROCEDENCIA DE DEDUCIR COMO GASTO PARA PRODUCIR RENTAS PASIVAS, LA PÉRDIDA TRIBUTARIA DEL EJERCICIO, Y LA DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta sobre la procedencia de deducir como gasto para producir la renta pasiva contemplada en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), las pérdidas tributarias del negocio de la entidad extranjera, tanto del ejercicio como de ejercicios anteriores.

I.- ANTECEDENTES:

Señala en su presentación, que conforme a lo dispuesto por el artículo 41 G, letra D N° 2 de la LIR, para calcular las rentas pasivas, deben aplicarse las reglas sobre determinación de la base imponible de Primera Categoría.

Agrega que el artículo 31 de la LIR, contempla ciertos gastos que resultan deducibles aun cuando no cumplan los requisitos legales, pero que pese a ello el legislador ha estimado aceptable su deducción. Entre ellos se cuentan las denominadas "pérdidas del negocio". En efecto, el artículo 31 N° 3 de la LIR, señala que para el cálculo de la renta líquida podrán deducirse, entre otros:

"3°.- Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente".

Cita la Circular N° 65 de 2001, la cual establece que de conformidad con lo dispuesto por las normas generales del artículo 31 de la LIR, "los contribuyentes que tienen derecho a deducir como gasto las pérdidas sufridas por el negocio o actividad que desarrollan, son aquellos que declaren en la Primera Categoría la renta efectiva determinada mediante contabilidad, incluidos los de la Segunda Categoría clasificados en el artículo 42 N° 2 de la ley del ramo, cuando declaren en dicha categoría a base de los ingresos y gastos efectivos, ya que conforme a lo establecido por el artículo 50 de la ley precitada, tales contribuyentes en materia de deducción de gastos se rigen por las normas de la Primera Categoría en todo lo que les fuere pertinente".

Sostiene que las pérdidas que se pueden rebajar como gasto son aquellas que sufra el contribuyente producto de la gestión o desarrollo de su actividad que constituye su giro, es decir, las pérdidas que sufra el negocio o empresa durante el año comercial correspondiente. Asimismo, que las pérdidas que se pueden deducir como gasto son aquellas que se calculan aplicando a los resultados del balance, las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible (RLI) de primera categoría, es decir, las pérdidas tributarias, calculadas estas de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR. A su turno, las pérdidas sufridas por el negocio se rebajan

como gasto, cuando deban imputarse a las utilidades tributables de los ejercicios siguientes.

En este sentido, afirma la vigencia de lo dispuesto en el Oficio N° 4.386 de 1992, el cual señala que la LIR establece una norma imperativa acerca de como determinar la "renta líquida" de la primera categoría, señalando al efecto que esta se debe determinar deduciendo de la renta bruta los gastos necesarios para producirla.

En consecuencia, y como resultaría claro del artículo 41 G, letra D de la LIR, manifiesta que para determinar el monto de las rentas pasivas que deben computarse en Chile, se aplicarán de manera imperativa, las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible de primera categoría, sin que exista espacio a la opción del contribuyente, lo que incluye efectuar el cálculo de todas y cada una de las etapas que los artículos 29 a 33 contemplan, sin exclusiones, entre los que está el artículo 31 de la LIR, con todos y cada uno de sus numerales, incluyendo entonces las pérdidas del ejercicio y de los ejercicios anteriores.

Conforme a una interpretación armónica de las normas en referencia, y de acuerdo al tenor literal del artículo 41 G, letra D de la LIR, aprecia que al establecer el legislador que el resultado del cálculo de las rentas pasivas efectuado de acuerdo a las reglas de determinación de la RLI mencionadas "se agregará a la renta líquida imponible de la empresa (el controlador que obtenga rentas pasivas) al término del ejercicio, salvo que el resultado arroje una pérdida, caso en el cual no se reconocerá en el país", solo ha establecido que no debe considerarse como devengada o realizada la pérdida efectuada por entidades controladas domiciliadas en el extranjero. A su juicio, en nada obsta ni es contradictorio en caso alguno que para determinar las rentas pasivas no solo puedan sino que deban incluirse las pérdidas materiales del ejercicio y de los ejercicios anteriores realizadas por la entidad controlada extranjera, puesto que de lo contrario se estaría incumpliendo una de las normas de cálculo de la RLI afecta al Impuesto de Primera Categoría (IDPC) en circunstancias que el legislador no hizo ninguna clase de exclusiones en tal sentido, salvo para prohibir el reconocimiento por parte del contribuyente o patrimonio de afectación domiciliado en Chile de la pérdida obtenida por la entidad extranjera si el resultado total de la RLI fuera negativo.

Así, como se desprende tanto del artículo 41 G de la LIR, de los artículos 2 y 29 a 33 de la misma, como de las Circulares N°30 de 2015 -hoy derogada- y N°40 de 2016, estima que la renta pasiva obtenida por una entidad controlada extranjera, para efectos del artículo 41 G de la LIR, debe computarse conforme a la totalidad de las reglas establecidas para determinar la RLI, incluyendo el artículo 31 N° 3 de la LIR, por lo que deben deducirse las pérdidas materiales del negocio sufridas en el ejercicio comercial o bien en ejercicios anteriores cuando se cumpla con los requisitos legales.

Despejado el punto sobre la posibilidad de hacer uso de pérdidas tributarias tanto del ejercicio como de ejercicios anteriores a efectos de calcular las rentas pasivas que deban considerarse como percibidas o devengadas, estima posible que la entidad afecta a las normas del artículo 41 G de la LIR, pueda determinar sus rentas pasivas en base al registro a que alude la letra G del artículo citado, incluyendo las pérdidas del ejercicio y de ejercicios anteriores.

II.- ANÁLISIS.

El artículo 41 G de la LIR, dispone 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, conforme a las reglas del señalado artículo.

El N° 2 de la letra D del artículo 41 G citado, dispone expresamente que *“para determinar el monto de las rentas pasivas que debe computarse en Chile, se aplicarán las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio, salvo que el resultado arroje una pérdida, caso en el cual no se reconocerá en el país”*.

Por su parte, la Circular N° 40 de 2016, que regula la aplicación del artículo 41 G, señala en lo pertinente lo que sigue:

“se deberán considerar las disposiciones contenidas en los artículos 29 al 33 de la LIR, así como las demás normas relacionadas que resulten pertinentes para la determinación de dicha base imponible. Una vez determinada la renta pasiva, esta se agregará al resultado de la renta líquida imponible del IDPC correspondiente del controlador, al término del ejercicio.

En todo caso, cuando en la determinación de las rentas pasivas que deben computarse en Chile resulte una pérdida o resultado negativo, incluida una pérdida de ejercicios anteriores, esta no podrá ser reconocida en el país”.

De acuerdo a lo señalado precedentemente, la norma es clara en hacer aplicables las reglas de determinación de las rentas de la primera categoría, en la de las rentas pasivas del artículo 41 G de la LIR, comprendiéndose entre ellas, aquella que admite la deducción como gasto de las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial, e incluso las pérdidas de ejercicios anteriores, en los términos del artículo 31 N° 3 de la LIR. Asimismo, el artículo 41 G de la LIR, únicamente dispone la imposibilidad de reconocer en Chile la pérdida tributaria final que resulte de la aplicación de las normas sobre determinación de la base imponible de primera categoría, lo cual no obsta a que dicha pérdida tributaria determinada pueda reconocerse implícitamente en años comerciales posteriores, mediante la determinación de una renta pasiva menor, pues tal posibilidad se encuentra contemplada expresamente en el artículo 31 N° 3 de la LIR, mediante el

mecanismo de imputación de pérdidas de ejercicios anteriores, la que constituye un gasto del ejercicio en que se invoca.

Ahora bien, es importante precisar que la única pérdida que puede utilizarse como un gasto deducible en la determinación de rentas pasivas, es aquella relacionada directamente con ese tipo de rentas, debiendo excluirse la pérdida proveniente de actividades que den lugar a rentas que no se rijan por las normas del art. 41 G de la LIR. Este criterio resulta acorde con los requisitos generales de todo gasto necesario para producir la renta, y con la regla del artículo 41 G, letra D, N° 3, la cual preceptúa que *“cuando los gastos deducibles incidan en la generación de las rentas pasivas y de otras rentas, la deducción de efectuará en la misma proporción que tales rentas pasivas representen en los ingresos totales de la entidad controlada”*.

En cuanto a su segunda consulta, la letra G del artículo 41 G de la LIR, dispone al respecto lo siguiente:

“Los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en el país deberán mantener un registro detallado y actualizado de las rentas pasivas que se hayan computado en el país de acuerdo a este artículo, de los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias provenientes de entidades controladas, así como del o los impuestos pagados o adeudados respecto de estas rentas en el exterior, entre otros antecedentes.

El Servicio, mediante resolución, fijará la información que debe anotarse en el citado registro, pudiendo requerir al contribuyente, en la forma y plazo que éste establezca mediante resolución una o más declaraciones con la información que determine para los efectos de aplicar y fiscalizar el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo”.

De acuerdo a lo señalado por este Servicio mediante la Resolución N° 9 del 20 de enero de 2017, los contribuyentes que no se encuentren obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán llevar un “Registro de Rentas e Impuestos de Entidades Controladas en el Exterior, según artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta”. Por su parte, la misma Resolución establece además que los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, estarán liberados de llevar dicho registro, no obstante deban acreditar las rentas pasivas con los registros contables y libros o auxiliares que sean adecuados para estos fines, y que den cuenta plena de dichas cantidades.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a lo expresado en el análisis, se confirma el criterio expresado en su consulta, en cuanto a que los contribuyentes que deban considerar como percibidas o devengadas las rentas de fuente extranjera conforme al artículo 41 G de la LIR, deberán incluir para efectos de determinar tales rentas pasivas, las pérdidas tributarias del ejercicio, como asimismo, de ejercicios anteriores, siempre que dichas pérdidas estén vinculadas con la generación de rentas pasivas, todo ello debidamente acreditado fehacientemente ante el Servicio, mediante las normas generales y especiales dictadas al efecto.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 477 de 06.03.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos