



INSTITUTO CHILENO DE
DERECHO TRIBUTARIO

CHARLA TECNICA AGOSTO 2018

“Normas CFC, Oficios y Reforma Tributaria”

Expositores:

Gracia Curtze & Rodrigo Benítez

Fecha: Miércoles 29 de agosto.

PRIMERA PARTE:

RENTAS PASIVAS
E
INTERPRETACIONES DEL SII

Introducción

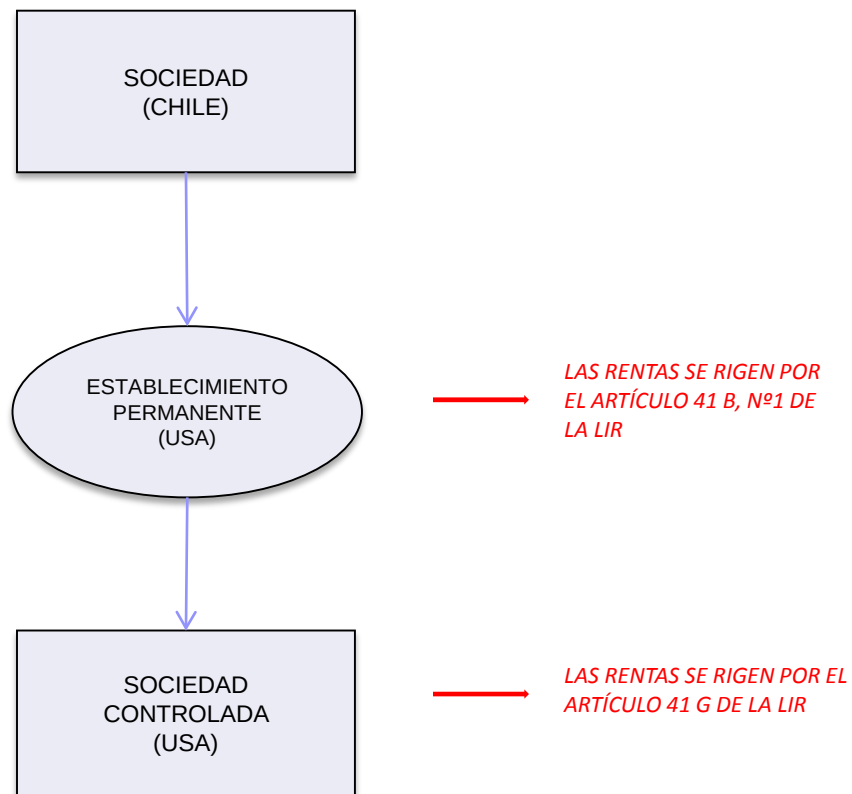
- ✓ El régimen de rentas pasivas, contenido en el Artículo 41 G de la Ley de la Renta (“LIR”), fue introducido por la Ley N° 20.780 (2014) y modificada por la Ley N° 20.899 (2016). Se conoce comúnmente con la denominación inglesa de *“Controlled Foreign Corporation”* o *“CFC Rules”*.
- ✓ El Artículo 41 G se aplica desde el año comercial 2016
 - Por el contrario, NO se aplica:
 - o A las rentas obtenidas hasta el 31 de Diciembre de 2015, que se rigen por el régimen general de tributación.
 - o Ni a las utilidades de entidades que se acogieron al mecanismo de la “Repatriación de Capitales” ya que se entiende que tienen cumplida su tributación.
 - El Servicio de Impuestos Internos (“SII”) dictó en relación al Artículo 41 G de la Ley de la Renta (“LIR”) la Circular N° 40 de fecha 8 de Julio de 2016.
- ✓ Se introduce en nuestra legislación como una norma de “excepción” al Artículo 12 de la LIR
 - Ya que se anticipa la tributación en Chile aplicando los impuestos respecto de las rentas de fuente extranjeras no sólo sobre la base percibida - que es la regla general establecida en el Artículo 12 de la LIR (ie, cuando las rentas líquidas del exterior se traen a Chile) - sino que también sobre la base devengada (ie, cuando se tiene derecho a las rentas del exterior independiente de que éstas se traigan o no a Chile).
 - El Artículo 12 de la LIR señala que *“Cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 41, se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen...En el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, se considerarán en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero”*.

A Quienes Se Aplica?

- ✓ A los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio o residencia o constituidos en Chile que directa o indirectamente **“controlen”** entidades sin domicilio ni residencia en Chile (eg, el Trust en USA) y que obtengan **“rentas pasivas”** de dichas entidades controladas.
- ✓ Un concepto clave para determinar si las rentas pasivas tributan o no en Chile es si dichas rentas provienen de entidades que son **“controladas”** por contribuyentes chilenos.
- ✓ Son entidades **“controladas”** sin domicilio o residencia en Chile aquellas entidades cualquiera sea su naturaleza y que posean personalidad jurídica o no, (como, por ejemplo, sociedades, trusts o patrimonios, comunidades) constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero, que cumplan con los siguientes **requisitos copulativos**:
 1. Primer Requisito. Las rentas de la entidad controlada **no deben computarse en Chile según el Artículo 41 B, N° 1 de la LIR.**
 - El Artículo 41 B, N° 1 de la LIR se aplica a las empresas constituidas en Chile que declaren renta efectiva según contabilidad que deben reconocer el resultado de sus establecimientos permanentes en el exterior sobre la base devengada o percibida.
 - Por ejemplo, este requisito se cumpliría en el caso de una sociedad chilena que controla indirectamente una sociedad en el exterior a través de un establecimiento permanente también en el exterior.
 - o La renta percibida o devengada del EP se rige por el Artículo 41 B, N° 1 de la LIR
 - o La renta percibida o devengada de la sociedad controlada extranjera se rige por el Artículo 41 G de la LIR

A Quienes Se Aplica?

1. Primer Requisito. (Cont')

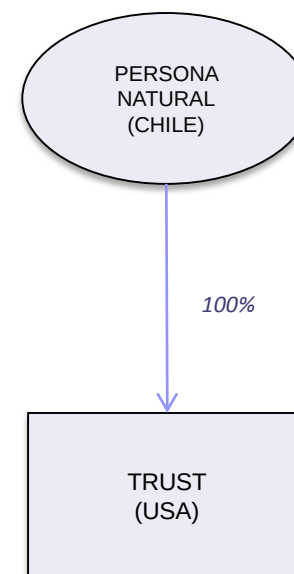


A Quienes Se Aplica? (Cont')

2. Segundo Requisito (A) **Participación en el capital, utilidades o voto.** Se trate de entidades controlados **por entidades o patrimonios** constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile en la medida que al cierre del ejercicio respectivo o en cualquier momento durante los doce meses precedentes éstos por **sí solos o en conjunto con personas relacionadas** – sg. el Artículo 100, letras a), b) y d) de la Ley N° 18.045 - posean directa o indirectamente respecto de la entidad de que se trate el 50% o más

- i. del capital, o
- ii. del derecho a las utilidades o
- iii. del derecho a voto.

- En el caso, por ejemplo, de una persona natural que participa en un 100% del trust en el exterior no cumpliría este requisito ya que no calificaría ni como “entidades” ni como “patrimonios”.
- El SII ha hecho una interpretación más amplia de este requisito en la Circular N° 40 (2016) incluyendo a las personas naturales considerando el encabezado del Artículo 41 G, inc. 1 de la LIR, que hace referencia a “contribuyentes o patrimonios de afectación”. Por “contribuyentes” se entiende tanto las personas naturales como jurídicas, o administradores y tenedores de bienes afectados con impuestos.



EL TRUST NO CALIFICARÍA COMO UNA “ENTIDAD CONTROLADA” porque es de propiedad de una PERSONA NATURAL (Y NO DE UNA ENTIDAD O PATRIMONIO CHILENO)

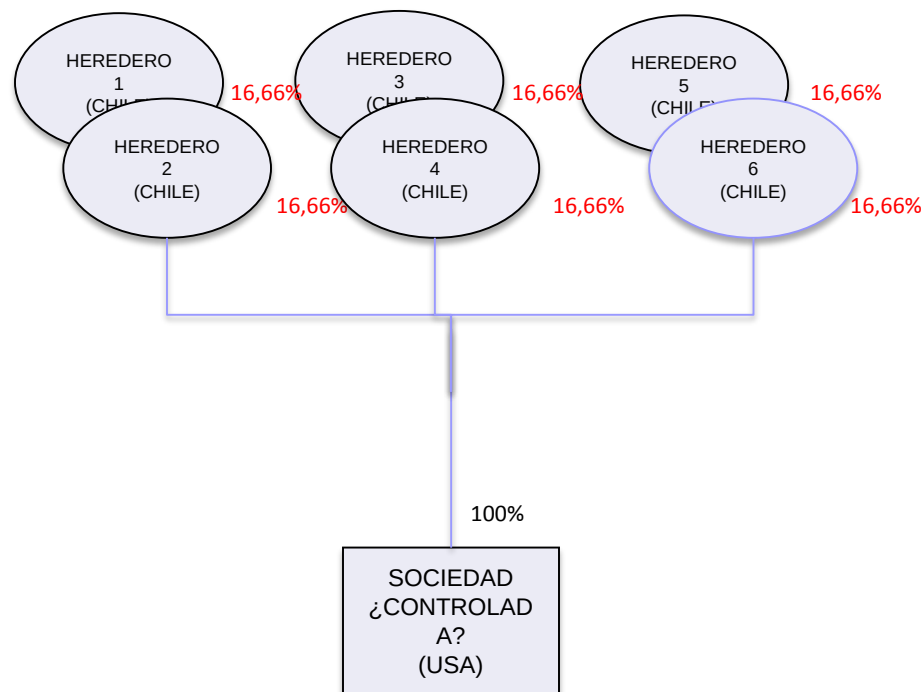
A Quienes Se Aplica? (Cont')

2. Segundo Requisito (A) (Cont')

- Se entiende que son “**personas o entidades relacionadas**” aquéllas que cumplen los supuestos de relación del Artículo 100, letras a), b) y d) de la Ley N° 18.045, que señala que
“Son relacionada **con una sociedad** las siguientes personas:
a) las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad;
b) las personas jurídicas que tengan respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada en conformidad a las definiciones de la Ley N° 18.046; ... y
d) toda persona que por sí sola o con otras **tenga acuerdo de actuación conjunta**, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones”.
- De acuerdo al Artículo 98 de la Ley N° 18.045 “**Acuerdo de actuación conjunta** es la convención entre dos o más personas que participan simultáneamente en la propiedad de una sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma. Se **presumirá** que existe tal acuerdo entre las siguientes personas: entre representantes y representados, entre una personas y su cónyuge o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, entre entidades pertenecientes a un mismo grupo empresarial, y entre una sociedad y su controlador o cada uno de sus miembros”.
- En relación al concepto de “**personas relacionadas**” resulta muy relevante la jurisprudencia emitida recientemente por el SII en el **Oficio N° 363** (Febrero, 2018), **Oficio N° 705** (Abril, 2018) y **Oficio N° 728** (2018) en los cuales se concluye que NO hay “relación” entre una persona y su cónyuge o parientes (eg, su padre y sus hermanos), sino que entre cualquiera de éstos y la sociedad respectiva en las hipótesis establecidas en el Artículo 100 de la Ley de Mercado de Valores.
 - o Estas interpretaciones se basan en el Oficio Ordinario N° 4550 (2007) y Dictamen N° 3267 (2017) de la Comisión del Mercado Financiero antes SVS
 - o “...no hay relación entre una persona y cónyuge o sus parientes, sino que, entre cualquiera de éstos y la sociedad respectiva, en las hipótesis establecidas en el artículo 100 de la [Ley N° 18.045]”

2. Segundo Requisito (A) (Cont')

➤ Por lo tanto, en el ejemplo del **Oficio N° 705** (Abril, 2018) no habría “relación” según se grafica a continuación:

**ANTES DE LA PARTICIÓN
DE LA COMUNIDAD HEREDITARIA****DESPUÉS DE LA PARTICIÓN
DE LA COMUNIDAD HEREDITARIA**

En este caso los Herederos 1 a 6 NO serían “relacionados” pese a tener conjuntamente más del 50% de la Sociedad Extranjera y, por lo tanto, NO se consideraría “controlada”

A Quienes Se Aplica? (Cont')

2. Segundo Requisito (B) (Cont')

- **Elección de directores o administradores o facultad de modificar estatutos.** Cuando los **contribuyentes, entidades o patrimonios** constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, directa o indirectamente, por sí o a través de las “personas relacionadas” – según se explicó en la letra (A) precedente -,
 - o puedan elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior, o
 - o posean facultades unilaterales para modificar los estatutos, o
 - o posean facultades unilaterales para cambiar o remover a la mayoría de los directores o administradores, y aquellas entidades que estén bajo el control de una entidad controlada directa o indirectamente por los contribuyentes, entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.
- En el caso de nuestro ejemplo, el Trust extranjero respecto del cual una persona natural chilena es beneficiaria en un 100% podría estimarse que no es una entidad “controlada” si la persona natural no tiene la administración de éste en los términos arriba descritos (ni tiene más el 50% o más del capital, derecho a utilidades o derechos de voto).

A Quienes Se Aplica? (Cont')

Presunciones de Entidad "Controlada"

- Primera Presunción: **País de nula o baja tributación.** La LIR presume que se trata de una entidad "controlada" cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto que tenga directa o indirectamente el contribuyente chileno, cuando aquélla se encuentre constituida, domiciliada o residente en un país de baja o nula tributación (eg, Bahamas, Panamá, e Islas Vírgenes Británicas).
 - o El Artículo 41 G, letra B de la LIR señala que para los efectos de dicha norma se entiende por "país o territorio de baja o nula tributación" aquéllos que cumplen con los requisitos establecidos en el Artículo 41 H de la LIR. Al respecto, el SII dictó la Resolución Ex. N° 124 (con fecha 19 de Diciembre de 2017) que contiene el "Listado de países y jurisdicciones que se considera tienen un régimen preferencial preferente".
- Segunda Presunción: **Opción de Compra.** Cuando el contribuyente chileno tenga, directa o indirectamente, una opción de compra de una participación/derecho en la entidad extranjera que le permita tener el 50% o más (i) del capital, o (ii) del derecho a las utilidades o (iii) del derecho a voto.
- ✓ Estas dos son presunciones simplemente legales, por lo que el contribuyente podría probar la inexistencia del control.

Cuales son Rentas Pasivas?

1) **Dividendos**, retiros, y cualquier otra forma de distribución o devengo de utilidades provenientes de **participaciones en otras entidades**

- Excepcionalmente, no se consideran los dividendos o devengo de utilidades provenientes de una entidad “controlada” extranjera que tengan su origen en otra entidad extranjera “controlada” cuya actividad principal sea la obtención de rentas no pasivas.

2) Intereses y rentas de **capitales mobiliarios**

- Excepcionalmente, no se consideran estas rentas provenientes de entidades bancarias/financieras extranjeras que no estén domiciliadas en un país de nula o baja tributación.

3) Rentas derivadas del uso, goce o explotación de **marcas, programas computacionales**, etc.

- *[Excepto las rentas provenientes de Proyectos de Investigación y Desarrollo, y sean aprobados previamente por Corfo]*

4) **Ganancias de capital** por la enajenación de los bienes mencionados en los N°s 1), 2) y 3) anteriores

5) Rentas derivadas del arrendamiento y las ganancias de capital por la enajenación de **bienes inmuebles**

- Excepcionalmente, no se consideran las rentas obtenidas por una entidad “controlada” extranjera que tenga por actividad principal la explotación de inmuebles en el país de su domicilio, residencia o constitución; ni las obtenidas en el desarrollo de un negocio que genere rentas no pasivas.

6) Rentas derivadas de la **cesión de derechos** sobre las facultades de usar o disponer cualquiera de los bienes o derechos que generan rentas pasivas.

7) Rentas obtenidas por entidades “controladas” extranjeras en **operaciones relacionadas** con contribuyentes chilenos, y tales rentas sean **gastos deducibles** para los contribuyentes chilenos y no sean rentas de fuente chilena o cualquiera sea la fuente estén sujetas en Chile a un impuesto menor al 35%.

- El análisis respecto de las rentas pasivas se debe efectuar año a año mientras los contribuyentes en Chile mantengan inversiones en el exterior en entidades “controladas”.

Casos de Calificación o Descalificación de Rentas Pasivas

1) Extensión de calificación de rentas pasivas a otras rentas

Si las rentas pasivas representan el 80% o más de total de los ingresos de la entidad “controlada” extranjera, el total de los ingresos de ésta serán considerados como rentas pasivas.

2) Presunción legal de territorio de nula o baja tributación y de rentabilidad

Se presume que son rentas pasivas aquéllas obtenidas por una entidad “controlada” constituida, domiciliada o residente en un territorio de **nula o baja tributación**, y además que dicha entidad “controlada” genera durante el año, al menos, una renta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero de dicho país 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 domiciliados o residentes en Chile.

- Es una presunción “simplemente legal”, por lo que el contribuyente podrá probar que las rentas no provienen de entidades no “controladas”, o las rentas obtenidas por la entidad “controlada” no son rentas pasivas sino que se trata de otras rentas distintas a las pasivas, como también puede probar que la rentabilidad obtenida por las rentas pasivas es distinta a la presumida.

Casos de Calificación o Descalificación de Rentas Pasivas (Cont')

3) Rentas que se excluyen de la calificación de rentas pasivas

Se excluyen de la calificación de rentas pasivas las siguientes:

a) **Límite del 10% de los ingresos.** Si las rentas pasivas de la entidad “controlada” no exceden el 10% de los ingresos totales de aquélla en un determinado año no se aplica el régimen de rentas pasivas.

b) **Límite del 20% del valor de los activos.** Si el valor de los activos de la entidad “controlada” susceptibles de producir rentas pasivas, considerados proporcionalmente según su permanencia en el ejercicio, no excede del 20% del valor total de los activos determinado también proporcionalmente en la forma señalada tampoco se aplica el régimen de rentas pasivas.

c) **Aplicación de impuesto de al menos 30%.** Si las rentas pasivas de la entidad “controlada” se gravan 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 no se aplica el régimen de rentas pasivas.

Casos de Calificación o Descalificación de Rentas Pasivas (Cont')

3) Rentas que se excluyen de la calificación de rentas pasivas (Cont')

d) Límite de 2.400 UF (ie, \$65.000.000, aprox.)

Los contribuyentes chilenos sólo deben considerar como devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas en el ejercicio por entidades “controladas” en el exterior *si exceden* de 2.400 Unidades de Fomento en total al término del ejercicio respectivo.

- Si las rentas pasivas excedan este límite, debe considerarse la totalidad de las rentas pasivas.
- El SII dictó el **Oficio N° 2399** (Noviembre, 2017) interpretando que el límite de las 2.400 UF corresponde a “ingresos brutos” (y no al margen de rentabilidad o renta). En nuestra opinión y considerando el tenor literal del Artículo 41 G, letra D, N° 6 de la LIR que establece el referido límite, la interpretación del SII en el referido Oficio N° 2399 es contraria a la interpretación hecha por el propio SII en la Circular N° 40 (2016) que regula esta materia, y al espíritu de esta norma que considera la aplicación del método de “Renta Líquida Imponible” precisamente para determinar si existen o no “rentas” pasivas.
- La Circular N° 40 (2016) del SII señala en el N° II, N° 3, N° 3, letra d) que “...no deberán considerar devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas en el ejercicio por entidades controladas en el exterior, cuando no excedan de 2.400 unidades de fomento en total, al término del ejercicio respectivo. Respecto de esta causal de exclusión, cada controlador deberá determinar al término del ejercicio correspondiente, si las rentas pasivas totales que le corresponde reconocer en Chile de acuerdo a su porcentaje de participación en todas las entidades que controle, excede o no las 2.400 unidades de fomento.”

Como se reconocen en Chile las Rentas Pasivas?

1. **Criterio de la proporcionalidad.** Las rentas pasivas de las entidades controladas se consideran, a su vez, percibidas o devengadas por sus propietarios chilenos al cierre del ejercicio respectivo en proporción a la participación directa o indirecta que tengan en la entidad controlada.

2. **Método de la “Renta Líquida Imponible”.** Las rentas pasivas que se deben computar en Chile aplicando las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría conocida como “Renta Líquida Imponible”.

- Excepcionalmente, si el resultado arroja una pérdida (incluida una pérdida de años anteriores) ésta no se reconoce en el país en el año en que hay pérdida
- Sin perjuicio de que se pueda aprovechar dicha pérdida en los años siguientes a través de la determinación de una renta pasiva menor
- El **Oficio N° 3218** (2016) del SII señala que *“El artículo 41 G, letra D, de la LIR trata la “forma de reconocer en Chile” las rentas percibidas o devengadas ..., y no sobre cómo se deba llevar la contabilidad o los estados financieros de las sociedades o entidades sin domicilio ni residencia en Chile, corresponderá a cada entidad definir la forma en que determinan los resultados financieros, de acuerdo a prácticas contables adecuadas.”*

3. **Moneda aplicable.** El resultado de las rentas pasivas se calcula en la moneda del país en que está radicada la entidad respectiva.

- Dicho resultado se debe convertir a pesos chilenos según el tipo de cambio vigente al término del ejercicio en Chile que publique el Banco Central de Chile. Posteriormente, se convertirán dichas rentas al valor de la UF al término del ejercicio.

4. **Normas del Artículo 21 de la LIR.** Las normas del Artículo 21 de la LIR sobre gastos rechazados se aplicarán a las entidades controladas (eg, en caso de préstamos de la entidad controlada al contribuyente domiciliado en Chile).

- De acuerdo al Artículo 41 G, letra D, N° 3 de la LIR los gastos deducibles relacionados tanto con las rentas pasivas y otras rentas deben deducirse en la proporción que tales rentas pasivas representen en los “ingresos” totales de la entidad controlada.

Consideraciones Finales

1. Créditos por impuestos pagados en el exterior por rentas pasivas. Los contribuyentes chilenos que deban pagar impuestos en Chile por las rentas pasivas pueden aplicar como crédito respecto de los impuestos en Chile los impuestos a la renta que hubiera pagado o se encuentren adeudados en el país extranjero.

2. No aplicación de impuestos en Chile a los dividendos de entidades “controladas”. Los dividendos, retiros y cualquier otra forma de distribución de utilidades que efectúen las entidades “controladas” a los contribuyentes chilenos no están afectos a impuestos a la renta en Chile si corresponden a rentas pasivas que ya han tributado en Chile.

3. Declaración Jurada N° 1929. Los contribuyentes chilenos que obtengan rentas pasivas y los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría sujetos al Artículo 14, letras A y B de la LIR deben presentar la Declaración Jurada 1929 denominada “Declaración Jurada Anual sobre Operaciones en el Exterior” a más tardar el 30 de Junio del año comercial siguiente respecto de las operaciones realizadas o cantidades que correspondan al año comercial anterior.

- Si no se presenta esta declaración, o su presentación es errónea, incompleta o extemporánea el SII puede aplicar una multa entre 10 a 50 unidades tributarias anuales, la que no puede exceder del límite mayor entre el 15% del capital propio del contribuyente o el 5% de su capital efectivo.

4. Registro de Rentas Pasivas. Los contribuyentes chilenos que no estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa (eg, una persona natural) que “controlen” entidades extranjeras deberán llevar el “Registro de Rentas e Impuestos de Entidades Controladas en el Exterior”, según el Artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

SEGUNDA PARTE:

PROYETO
DE
MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA

Mensaje N° 107-366 de 23/08/2018

Mensaje 107-366 de 23/08/2018

Art. 2 N°12 LIR

Definición Establecimiento Permanente

Por “establecimiento permanente”, un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea utilizado o no en forma exclusiva para este fin, tales como, oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales.

También se considerará que existe un establecimiento permanente cuando una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividades en el país representado por un mandatario y en el ejercicio de tales actividades dicho mandatario habitualmente concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o negocie elementos esenciales de éstos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile. Sin embargo, no constituirá establecimiento permanente de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile un mandatario no dependiente ni económica ni jurídicamente del mandante, que desempeñe actividades en el ejercicio de su giro ordinario, ni los mandatarios que se hayan constituido con facultades para celebrar actos o contratos con fines específicos, por un plazo fijo o para una obra determinada.

No se considerará que existe un establecimiento permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades de organización y puesta en marcha en el país.

Artículo 31 N°12 LIR

- Se elimina el tope de 4% de ingresos brutos por royalties

Unificación Art 41 A LIR

- Crédito directo e indirecto proporcional (mismo país)
- Topes a los Créditos: 35%
- Todos los Tipos de renta
- Tercer país con CDT o CII (10% participación)
- Prueba y formalidades
 - Traducción no oficial
 - Carga del SII de agotar todos los medios de verificación
 - Intercambio de información
- Crédito por impuesto adicional
- Incluye 41 G LIR

Endeudamiento Excesivo

Art. 41 F

- Elimina del concepto de relación el financiamiento de no relacionado con garantía, salvo que el relacionado sea beneficiario final
- Elimina restricciones de *Project Finance* para no ser afectados cuando son otorgados mayoritariamente por no relacionados, aunque tengan garantía de relacionados

CFC Art 41 G LIR

- Excepción I+D Corfo, rentas de Royalty
- Crédito extranjero, se remite al Art 41 A LIR

Regímenes preferenciales

Art. 41 H LIR

- Tributación rentas de fuente extranjera inferior a 30% o no las grave
- Excepción tratado para intercambio de información con Chile

Venta Indirecta

Art. 58 N°3 inc 5 LIR

- Elimina responsabilidad subsidiaria del activo subyacente en Chile.

Venta Indirecta

Art. 59 N°1 LIR

- Financiamiento back to back no puede acogerse a tasa del 4%, en caso que no sea la institución financiera beneficiario final de los intereses

Reorganizaciones Internacionales

Art. 64 D N°4 CT: No Hay Tasación

- División y Fusión Internacional de sociedades constituidas en el extranjero, que comprenden bienes en Chile, siempre que las consecuencias jurídicas se puedan asimilar o sean análogas a las chilenas y se mantengan controlados los costos tributarios de activos y pasivos
- Lo mismo se aplica para una fusión entre sociedad Chilena y extranjera en que la chilena sea la absorbente.

Regularización de Capitales en el exterior, hoy super 10

Art. 36 Transitorio

- Fundamento MAAT CRS
- 12 meses
- Tasa 10% sobre el valor patrimonial
- Incluye Gastos, Bienes Raíces y productos financieros hasta diciembre 2017
- Contribuyentes con contabilidad, lo declarado se considera Capital Art 17 N°29, sujeto a orden de imputación

Muchas Gracias