

Facultad de Derecho

CFC, NORMA DEL ARTICULO 41 G DE LA LEY DE RENTA, APLICACIÓN EN CHILE Y
EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA DE ESTADOS UNIDOS Y PERÚ

POR: LORENA CARMEN CABEZAS MORALES

Tesina presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo para optar al grado
académico de Magíster en Derecho de la Empresa

PROFESORA GUÍA:

Sra. PAULA ABUGATTAS NAZAL

Julio 2020

CONCEPCIÓN

ÍNDICE GENERAL

CAPITULO 1 GENERALIDADES.....	1
1.1. Introducción	1
1.2. Planteamiento del Problema.....	3
1.3. Objetivos	4
1.3.1. Objetivo general.	4
1.3.2. Objetivos Específicos.....	4
1.4. Marco Metodológico.....	4
CAPITULO 2 MARCO TEÓRICO	5
2.1. Concepto de Normas CFC	5
2.2. Origen de las Normas CFC	5
2.3. Chile en la OCDE.....	5
2.4. Requisitos para la introducción y aplicación de normas CFC en la legislación de los Estados	6
2.5. Aspectos Generales sobre Legislación Tributaria Internacional en Chile antes de la Ley 20.780.....	7
2.5.1 Marco legislativo antes de la ley n° 20.780 y doble tributación internacional.....	7
2.5.2. Incorporación normas CFC a la legislación chilena mediante la ley 20.780 y sus objetivos.....	8
CAPITULO 3 ANÁLISIS PROPIAMENTE TAL DEL ARTICULO 41 G DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA	9
3.1. Estructura del Artículo 41 G	9
3.2. Sujetos del Artículo 41 G.....	10
3.3. Requisitos para la Aplicación del Artículo 41 G	10
3.4. Entidades Controladas.....	11
3.5. Rentas Pasivas en la Legislación Chilena	13
3.6. Forma de Reconocer en Chile las Rentas Pasivas Percibidas o Devengadas por una Entidad Controlada	14
3.7. Dividendos que corresponden a rentas pasivas	15

3.7.1. Impuestos soportados en el extranjero que pueden ser utilizados como crédito....	15
CAPITULO 4 NORMAS CFC EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA.....	17
4.1. Normas CFC en la Legislación de Estados Unidos	17
4.1.2. Definiciones, casos de aplicación de las normas CFC en los Estados Unidos y sus requisitos.	18
4.2. Normas CFC en la legislación de Perú	20
4.3. Cuadro comparativo	23
CONCLUSIONES.....	25
BIBLIOGRAFÍA.....	27

© Se autoriza la reproducción de esta obra en modalidad acceso abierto para fines académicos o de investigación, siempre que se incluya la referencia bibliográfica.

CAPITULO 1 GENERALIDADES

1.1. Introducción

Las demandas sociales, que se han observado paulatinamente en nuestro país, específicamente durante la última década, han obligado a los gobiernos a tomar medidas conducentes a solucionar, en parte, dichos reclamos, así como también, a hacerse cargo de acortar la brecha de desigualdad social existente en nuestro país e indudablemente, resolver el anhelo de proveer a las generaciones futuras una educación de mayor calidad y más equitativa en todos los niveles educativos.

Por todo lo anteriormente expuesto, y como parte de las medidas tomadas para afrontar dichas demandas, se hizo necesario modificar el sistema tributario que imperaba en Chile desde los años 80 y que no había sido modificado de forma relevante, sino hasta la presentación, por parte del Gobierno de Michelle Bachelet, de su proyecto de fecha 01 de abril del año 2014.

En dicho proyecto de ley, se contenían las soluciones, que el gobierno estimaba, eran procedentes para dar financiamiento a las exigencias sociales imperantes, especialmente a la gratuidad en la educación chilena.

El Proyecto presentado por el gobierno de Bachelet, viene a modificar de manera relevante el sistema tributario como un todo, especialmente en lo relacionado a la derogación del “Fondo de Utilidades Tributables” que existía en nuestro sistema desde el año 1984, de igual forma, se introdujeron cambios a las facultades fiscalizadoras del SII¹.

Luego de los tramites parlamentarios correspondientes, se publica con fecha 29 de septiembre del año 2014, la Ley N° 20.780 denominada “*Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.*”

La ley 20.780 fue posteriormente complementada por Ley N° 20.889 del año 2016 que “*Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.*”

1 Servicio de Impuestos Internos

Las últimas modificaciones observadas a esta ley se introdujeron mediante la Ley N° 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria, de fecha 24 de febrero de 2020. (Ley 21.210, Moderniza la Legislación Tributaria, 2020)

Esta Ley genera un antes y un después en el ámbito tributario nacional, puesto que como se ha señalado, derogó el sistema antiguo de tributación a la renta e introdujo importantes normas de fiscalidad internacional, lo anterior se debe en gran parte a la incorporación de Chile a la OCDE². Como miembros de esta organización internacional, se hizo necesario el cumplimiento de ciertos estándares en materia de impuestos cross border³.

Una de las normas más relevantes incorporada a nuestro sistema impositivo, fueron las “Controlled Foreign Corporation Rules” que por sus siglas en inglés son conocidas como las normas CFC⁴, introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta en el artículo 41 G de ese cuerpo legal.

Con la incorporación de las normas CFC del artículo 41 G, según Preiss (2017) el gobierno de la época pretendía cuatro objetivos:

El artículo 41 G, específicamente, tiene como objetivo principal “*evitar el diferimiento impositivo y la erosión de las bases imponibles locales (...), persigue cumplir principalmente con el último objetivo buscado por tal reforma tributaria, esto es, disminuir la evasión y la elusión tributaria en Chile.*” (Preiss, 2017, pág. 15)

La norma es, por lo tanto, anti elusiva, se trata de una norma unilateral de control cuyo objetivo es evitar la Erosión de la base imponible impidiendo que los contribuyentes nacionales, inviertan o establezcan entidades de negocios en territorios de baja o nula

² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico: es una organización internacional cuya misión es diseñar mejores políticas para una vida mejor. Esta Institución internacional brinda apoyo a los estados integrantes en el establecimiento de políticas públicas, estándares y normas a nivel mundial en diferentes ámbitos como en la mejora del desempeño económico, la creación de empleo, fomento a una educación eficaz y en la lucha contra la elusión fiscal internacional.

³ Reglas de Tributación a que están afectas las personas naturales y jurídicas con domicilio o residencia en Chile y que desarrollan negocios fuera del país; y a las empresas o personas jurídicas no residentes ni domiciliados en Chile que ingresen al país capitales o desarrollan negocios en Chile.

⁴ Controlled Foreign Company: “Compañías Foráneas Controladas” El objetivo de las CFC es: “gravar, en la sede de las personas o entidades residentes de un determinado país, ciertas rentas obtenidas por entidades constituidas en otro país en el cual disfrutaban de un régimen fiscal diluido, pero que son controladas por aquellas”. (Altamirano, 2005, pág. 10)

tributación, Paraísos Fiscales, con la finalidad de acumular rentas provenientes desde el extranjero.

Consecuencia de la definición anterior, el SII podrá fiscalizar en mayor y mejor medida las actuaciones de los contribuyentes chilenos que mantienen el control de empresas o inversiones en el exterior.

En este trabajo, analizaremos la norma del artículo 41 G de la LIR⁶, su aplicación en el ámbito nacional y la comparación con las normas CFC en la legislación de otros Estados, específicamente realizaremos un breve análisis de la legislación existente en Estados Unidos y Perú, con el objetivo de observar las similitudes y diferencias existentes en materia de Tributación Internacional.

1.2. Planteamiento del Problema

En este trabajo abordaremos el análisis de la norma del artículo 41 G, introducido al sistema Tributario Chileno mediante la Ley N° 20.780 de Reforma Tributaria del año 2014.

El artículo señalado, corresponde a la nueva norma de Control, aplicable a los contribuyentes o patrimonios de afectación domiciliados, residentes o constituidos en nuestro país, que ejercen control sobre entidades no domiciliadas ni residentes en Chile.

Los Contribuyentes afectos a esta norma impositiva deberán aplicar a sus actuaciones tributarias, las nuevas reglas establecidas en lo que se refiere a las Rentas pasivas obtenidas como consecuencia de sus inversiones en el exterior.

Por lo tanto, en este trabajo plantearemos específicamente los siguientes temas:

- El análisis del artículo 41 G y los cambios que introduce al sistema tributario chileno, en lo relativo a las normas CFC sobre las rentas pasivas provenientes desde el exterior.
- La Aplicación de las normas CFC en la legislación comparada, específicamente en los países de Estados Unidos y Perú.

⁵ Artículo 41G, letra B en concordancia con el Artículo 41H de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁶ Ley de Impuesto a la Renta

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo general.

Análisis del artículo 41 G de la LIR, norma denominada tanto nacional e internacionalmente como, Controlled Foreign Corporation Rules y más conocida, en el ámbito tributario, como Normas CFC o norma de control.

Analizaremos la norma desde su origen, hasta la incorporación a nuestra legislación y, los cambios introducidos por la misma, en la forma de tributación de las rentas pasivas provenientes desde el exterior, para los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile.

De la misma forma abordaremos la aplicación de las normas de control en la legislación comparada.

Todo lo anterior, basado en lineamientos que puedan servir de base a las personas interesadas en el estudio de la legislación tributaria nacional.

1.3.2. Objetivos Específicos.

- Analizar los fundamentos que hicieron necesaria la creación e incorporación de normas CFC a la legislación tributaria internacional y nacional.
- Dar a conocer los conceptos relevantes en el ámbito de las normas CFC.
- Analizar la norma del artículo 41 G en cuanto a sus requisitos, presunciones y exclusiones.
- Analizar la aplicación de las normas CFC en la legislación comparada, específicamente, en Estados Unidos y Perú.

1.4. Marco Metodológico

Para alcanzar los objetivos propuestos en nuestro trabajo, utilizaremos un análisis de tipo descriptivo, realizaremos un análisis de la legislación tributaria respecto a las normas CFC, desde sus inicios, el artículo 41 G de la LIR y un breve análisis sobre las normas CFC vigentes, en los países de Estados Unidos y Perú.

El diseño de este trabajo será solo de tipo documental, debido a las escasas fuentes de información sobre el tema abordado, debiendo considerar en esta investigación, en su mayoría, trabajos de autores nacionales expertos en el tema e investigaciones recientes del área Tributaria, además de la legislación doméstica, circulares, dictámenes y opiniones emitidas por la autoridad administrativa (SII), sobre el tema.

CAPITULO 2 MARCO TEÓRICO

2.1. Concepto de Normas CFC

Las normas sobre Transparencia Fiscal Internacional o CFC Rules (Controlled Foreign Corporation Rules) son aquellas normas o políticas de control utilizadas internacionalmente, dictadas por la autoridad competente y que tienen como función evitar la competencia fiscal perniciosa, la erosión de la base imponible y el diferimiento de impuestos por parte de los contribuyentes en su país de residencia, sobre las rentas obtenidas por inversiones realizadas en el exterior, a través de una entidad controlada localmente.

Por lo tanto, de la definición anterior, podemos señalar que, hay dos materias esenciales para tener en cuenta por el legislador a la hora de establecer normas de control internacional; el diferimiento en el pago de los impuestos y la competencia fiscal (Abugattas, 2014).

2.2. Origen de las Normas CFC

El origen de las normas CFC se encuentra en la legislación norteamericana, siendo Estados Unidos el país pionero en incorporar estas normas a su jurisdicción interna, el año 1962, durante el gobierno del presidente John Fitzgerald Kennedy.

Las normas de control fueron introducidas al Internal Revenue Code, Sub parte F, entre los artículos 951 al 965 de dicho cuerpo legal, comenzando el artículo 951 con la definición de sujeto residente.

Estados Unidos se convirtió así en el primer país que introdujo una regulación interna en esta materia, la que sirvió de base para los demás países que posteriormente incorporaron dichas normas a sus legislaciones.

Actualmente del total de 37 países miembros de la OCDE, aproximadamente 24 de ellos ya incorporaron normas CFC a sus legislaciones domésticas, entre estos podemos mencionar a Alemania, Australia, Rusia, Japón y Nueva Zelanda, entre otros (Ossandón, 2019).

2.3. Chile en la OCDE

Mediante la ley N° 20.780 se instaura en Chile, un sistema más acorde a los principios fiscales imperantes en la OCDE, organismo del cual Chile es parte desde el año 2010 y que pretende coordinar las políticas sociales y económicas de los países miembros (Abugattas, 2014).

La ley de Reforma Tributaria, en opinión de Abugattas (2014), contiene diversas normas destinadas a equiparar a Chile con los países más desarrollados en el ámbito fiscal, incluyendo en su texto normativo medidas importantes tales como, una ley general anti elusiva y el incremento en la tasa del impuesto corporativo.

En el ámbito impositivo internacional, el objetivo primordial de la Ley N° 20.780 es acercar a Chile a la normativa OCDE, especialmente al plan de acción BEPS⁷ dictado por ese organismo internacional, plan que tiene como finalidad “*evitar que se erosione las bases fiscales para el calculo de los impuestos y que se trasladen las utilidades entre países, plan más conocido como Base Erosion and Profit Shifting*” (Abugattas, 2014, pág. 19).

BEPS está compuesto por 15 medidas específicas, dichas medidas se están implementando por los distintos países miembros de la OCDE, a sus legislaciones internas y en los acuerdos internacionales, con el objeto de actualizar y revisar dichas normativas, en orden a la nueva legislación tributaria internacional.

La calidad de miembro activo, vigente y colaborador de Chile ante la OCDE le ha significado incorporar a su legislación impositiva, los lineamientos del plan de acción BEPS, recomendados por este organismo internacional, consecuencia de ello el SII ha puesto en marcha el Plan BEPS CHILE, plan de cumplimiento, auditorías y fiscalización Tributario.

Lo señalado anteriormente se ve reflejado en las normas de las leyes N° 20.780 de Reforma Tributaria del año 2014 y ley N° 20.899 de 2016 que modifica la anterior, las cuales incluyen recomendaciones y principios del Plan BEPS, reflejados en modificaciones a algunos artículos y en la incorporación de los artículos 41 G y 41 H a la Ley sobre Impuesto a la Renta (Azocar, 2018).

2.4. Requisitos para la introducción y aplicación de normas CFC en la legislación de los Estados

En opinión de Preiss (2017) los elementos comunes o requisitos para la introducción y aplicación de normas CFC en las legislaciones de cada Estado, van a depender de las

⁷ Según Azocar (2018) “BEPS es el nuevo estandar en materia de tributación internacional impulsado por la OCDE, el cual pone foco en la transparencia, la información, la sustancia en lugar de la forma, en las medidas anti-elusión y el no diferimiento de los impuestos sobre las utilidades” (pag.7).

condiciones internas de estos, sin embargo, señala que toda norma CFC requiere, a lo menos, de cuatro requisitos o elementos para su aplicación:

1. La existencia de un contribuyente (persona natural o jurídica) residente o domiciliado en el país cuya Norma CFC se analiza;
2. La existencia de una entidad extranjera;
3. Algún tipo de control ejercido por la entidad local sobre la entidad extranjera; y,
4. La generación de determinadas rentas por la entidad extranjera, generalmente rentas pasivas. (págs. 12,13)

Para Abugattas (2014), los requisitos comunes en la aplicación de normas CFC para todos los Estados han sido: 1) Que la entidad local ejerza algún tipo de control sobre la entidad extranjera y 2) Se trate de negocios específicos, normalmente rentas pasivas, agregando, además, en la mayoría de los casos, un tercer requisito consistente en que la entidad extranjera se encuentre situada, localizada o constituida en un paraíso fiscal o una jurisdicción de baja o nula tributación.

Sobre el tercer requisito señalado por Abugattas, en el párrafo anterior, la ley Sobre Impuesto a la Renta identifica como territorio de baja o nula tributación, a aquellos Estados que cumplan al menos con dos de los requisitos señalados en su Artículo 41 H.

Al respecto, debemos considerar que un paraíso fiscal o territorio de baja o nula tributación es un régimen fiscalmente dañoso. Según Arnaiz (2017), los factores que identifican a un régimen como fiscalmente dañoso son:

- La inexistencia de impuesto a la renta o existiendo este, es irrelevante puntualmente con relación a servicios financieros.
- La inexistencia de intercambio de información con respecto a sus regímenes de inversión.
- La carencia de transparencia en el régimen fiscal que se evidencia con la inadecuada regulación de supervisión del sistema financiero.
- La facilidad para el establecimiento de compañías extranjeras, sin necesidad de presencia física o representación en el lugar y prohibiendo, además, que tal presencia influya o impacte en la economía local (Arnaiz, 2017, pág. 14).

2.5. Aspectos Generales sobre Legislación Tributaria Internacional en Chile antes de la Ley 20.780

2.5.1 Marco legislativo antes de la ley n° 20.780 y doble tributación internacional.

Desde antes de la aprobación y promulgación de la Ley de reforma Tributaria N° 20.780 encontramos vigente en esta materia el artículo 12 de la LIR.

Esta norma es la regla general en nuestro país y establece que la tributación de las rentas de fuente extranjera depende únicamente del momento en que son percibidas por contribuyentes residentes en Chile. Conforme a lo anterior, mientras estas rentas no ingresen materialmente al patrimonio del contribuyente residente en Chile, no están afectas a tributación (Escobar, 2018).

El artículo 12 de la LIR es además un mecanismo unilateral para combatir la doble tributación internacional y señala:

Quando deban computarse rentas de fuente extranjera 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. La exclusión de tales rentas se mantendrá mientras subsistan las causales que hubieren impedido poder disponer de ellas y, entretanto, no empezará a correr plazo alguno de prescripción en contra del fisco. (*Ley sobre Impuesto a la Renta, 1974, art. 12*)

En resumen y para aclarar el sentido de esta norma debemos señalar que, hasta la promulgación de la ley de análisis y para el tratamiento de las rentas de fuente extranjera, mediante el artículo 12 de la LIR, el reconocimiento de las rentas se producía solamente al momento de ser percibidas por los contribuyentes, por lo tanto, esas rentas no tributaban mientras no ingresaran materialmente a su patrimonio.

Para un mejor entendimiento, la LIR define por renta percibida *“aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.”*

2.5.2. Incorporación normas CFC a la legislación chilena mediante la ley 20.780 y sus objetivos.

Mediante la incorporación de las normas CFC, el gobierno buscaba cambiar lo que sucedía en Chile con las inversiones de capital realizadas fuera de nuestras fronteras, hasta esa fecha la norma tributaria no gravaba las salidas de capital al exterior y no obligaba a sus contribuyentes a reconocer ingresos sobre base devengada.

Con la incorporación de normas CFC, se obliga a los contribuyentes domiciliados o residentes en nuestro país que, cumpliendo determinados requisitos, tributen en Chile sobre sus rentas pasivas generadas fuera de las fronteras chilenas, en el mismo periodo de tributación en que son generadas, sin considerar la decisión de la sociedad de efectuar algún retiro o de pagar utilidades a sus socios.

La finalidad de las CFC es combatir el diferimiento de impuestos sobre las rentas pasivas provenientes desde el exterior.

CAPITULO 3 ANÁLISIS PROPIAMENTE TAL DEL ARTICULO 41 G DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

3.1. Estructura del Artículo 41 G

Esta norma pretende, como se señaló en el mensaje presidencial N° 24-362 de Bachelet “*evitar el diferimiento de impuestos sobre rentas pasivas de fuente extranjera y la competencia fiscal internacional*”.

El artículo 41 G de la LIR, está compuesto actualmente por un encabezado y 6 apartados, enumerados desde las letras A hasta la letra F, según la última modificación efectuada por la Ley N° 21.210 de 24 de febrero de 2020, que Moderniza la Legislación Tributaria. Estos apartados regulan las siguientes materias:

Letra A: “Entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile.”

Letra B: “País o territorio de baja o nula tributación”

Letra C: “Rentas pasivas.”

Letra D: “Forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas de conformidad a este artículo.”

Letra E: “Dividendos que corresponden a rentas pasivas.”

Letra F: “Obligaciones de registro e información” (Ley sobre Impuesto a la Renta, 1974)

Para comenzar el análisis de este artículo, y siguiendo la opinión de Abugattas (2014), podemos señalar que:

Al comienzo de la redacción del artículo en comento, el legislador plasmó el carácter de aplicación excepcional de la norma, la cual va a regir solo cuando concurren todos los requisitos en ella especificados.

Del inciso 1° que dispone “*No obstante lo dispuesto en el artículo 12 y en los artículos precedentes (...)*”, podemos deducir que el inciso citado hace referencia a las reglas de aplicación general en cuanto a Tributación Internacional y su tratamiento tributario en nuestro país y, a las cuales se refiere la LIR en los artículos previos.

De lo anterior, queda claramente establecido que estamos frente a una norma de excepción y, por lo tanto, no viene a reglar las normas impositivas generales de las inversiones que los contribuyentes chilenos realizan en el exterior.

El artículo 41 G obliga al contribuyente chileno, accionista de una entidad controlada, con domicilio y residencia en el exterior, a reconocer las rentas provenientes de esta última, al momento de devengarse, independientemente de la voluntad societaria sobre la distribución de aquellas.

El artículo 41 G incorpora dos conceptos esenciales en nuestra legislación tributaria, el concepto de control sobre las entidades con domicilio o residencia en el exterior y el concepto de rentas pasivas que son aquellas rentas provenientes de dichas entidades (Escobar, 2018).

3.2. Sujetos del Artículo 41 G

El artículo 41 G de la Ley de Renta señala, además, en el mismo inciso 1º: *“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”*, por lo tanto, conforme a la norma, estamos frente a un sujeto controlador o controladores y podemos, según Araya (2016), mencionar a los siguientes:

- a. Personas naturales con domicilio o residencia en Chile.
- b. Personas jurídicas constituidas en Chile.
- c. Establecimientos permanentes situados en Chile.
- d. Patrimonios de afectación constituidos o establecidos en el país, tales como fondos mutuos, fondos de inversión, etc.
- e. Administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos, domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, a través de los cuales se controle directa o indirectamente las entidades sin domicilio ni residencia en el país. (pág. 44)

Lo relevante, respecto a los sujetos es que, todos deben ser controladores o controlar una entidad sin domicilio ni residencia en Chile, conforme a los elementos que la misma ley señala al respecto.

3.3. Requisitos para la Aplicación del Artículo 41 G

De la redacción del inciso 1º del artículo en comento, que señala:

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 (...). (Ley sobre Impuesto a la Renta, 1974)

Abugattas (2014), opina que la citada norma señala los requisitos fundamentales para la aplicación de la norma CFC:

1. Se trate de contribuyentes o patrimonios de afectación domiciliados, residentes o constituidos en Chile.
2. Los contribuyentes controlen entidades sin domicilio o residencia en Chile.

De lo antes expuesto, podemos resumir que las condiciones esenciales para la aplicación de la norma del artículo 41 G, es que los Contribuyentes Chilenos ejerzan el control de una entidad sin domicilio ni residencia dentro de nuestro país. (Pág. 30)

3.4. Entidades Controladas

El artículo 41 G, letra A nos entrega, a nuestro entender, un concepto de entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile al prescribir:

“aquellas que, cualquiera sea su naturaleza, posean personalidad jurídica propia o no, tales como sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trusts, constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero, cumplan con los siguientes requisitos copulativos”.

Los requisitos necesarios se indican en los números 1 y 2 de la misma norma. El cumplimiento de ambos requisitos es, en definitiva, lo que va a calificar a una entidad como controlada, todo esto porque de la propia lectura de la norma antes señalada, podemos deducir que estamos frente a una enumeración a modo de ejemplo, toda vez que, el legislador usa las expresiones *“tales como”*.

Según el Artículo 41 G, letra A, para determinar si nos encontramos frente a una entidad controlada sin domicilio ni residencia en nuestro país, esta deberá cumplir con los siguientes requisitos copulativos:

- a. Para efecto de los impuestos de la presente ley (Ley sobre Impuesto a la Renta) las rentas de la entidad controlada no deban computarse en Chile de conformidad al artículo 41 B, N° 1 de la LIR.

Respecto a este requisito y según señala Araya (2016), el legislador está excluyendo de la regulación del artículo 41 G, a las rentas provenientes de una agencia o establecimiento permanente en el extranjero, que declara sus rentas efectivas mediante su contabilidad ya que, dichos ingresos deberán ser reconocidos en Chile sobre base percibida o devengada, según el artículo 41 B, n° 1 de la LIR, en concordancia con la norma del artículo 12 del mismo cuerpo legal.

- b. Sean controladas por entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile. Según el numeral 2, se entenderá que una entidad es controlada por tales contribuyentes, entidades o patrimonios, en los siguientes casos:

Cuando al cierre del ejercicio respectivo o en cualquier momento durante los doce meses precedentes, estos por sí solos o en conjunto y en la proporción que corresponda,

con personas o entidades relacionadas en los términos establecidos en las letras a), b) y d) del artículo 100 de la ley N° 18.045 (Personas relacionadas con una sociedad en la Ley de Mercado de Valores), cualquiera sea la naturaleza de los intervinientes, posean directa o indirectamente, respecto de la entidad de que se trate, el 50% o más de: i) el capital, o ii) del derecho a las utilidades, o iii) de los derechos a voto.

Cuando los contribuyentes, entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, directa o indirectamente, por sí o a través de las referidas personas relacionadas, puedan: 1) elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior; 2) posean facultades unilaterales para modificar los estatutos; 3) para cambiar o remover a la mayoría de los directores o administradores.

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.

El artículo en comento, agrega, además, 2 casos de presunciones simplemente legales en que, salvo prueba en contrario, se presumirá que una entidad es controlada conforme a las normas establecidas en el artículo 41 G, en el caso de:

1. Cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto, que tenga directa o indirectamente, el contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile, cuando aquella se encuentre constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación y;
2. En el caso del contribuyente que constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile tenga, directa o indirectamente, una opción de compra o adquisición de una participación o derecho en dicha entidad, en los términos de los literales i), ii) o iii) anteriores, es decir, le permita poseer directa o indirectamente, el 50% o más del capital, o el derecho a las utilidades, o los derechos a voto, en los términos antes señalados.

Además, se debe agregar que, según Araya (2016) la ley N° 20.899 considera entidad controlada, a aquellas entidades que, a su vez, se encuentren bajo el control de otra entidad controlada directa o indirectamente por los controladores, estableciendo además que, no se considerará persona o entidad relacionada aquella en que el o los controladores sea una entidad no constituida, establecida, domiciliada o residente en Chile y que, a la vez, no sea controlada por una entidad local. (pág. 48,49)

En opinión de Abugattas (2014) las entidades controladas deben reunir 3 requisitos para quedar reguladas por normas CFC:

1. Debe esta constituida, domiciliada, establecida, formalizada o ser residente en el extranjero;
2. Puede tratarse de cualquier entidad, sea cual sea su naturaleza, que posean o no personalidad jurídica propia, entregando la norma los siguientes ejemplos: sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trust, y;
3. Que la entidad extranjera debe estar controlada por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile. (Pág. 30)

3.5. Rentas Pasivas en la Legislación Chilena

El artículo 41 G, letra C, dispone que, *“para los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se considerarán rentas pasivas las siguientes”*:

1. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando se hubiesen capitalizado en el extranjero. A la vez, señala una contra excepción a lo antes dispuesto e indica que no se considerará renta pasiva, la distribución, reparto o devengo de las utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido desde otra entidad 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;
2. Intereses y demás rentas del capital, salvo que la entidad controlada no domiciliada que las genera sea una entidad bancaria o financiera y que no tenga su residencia en un territorio de baja o nula tributación conforme a las reglas establecidas en el artículo 41 H;
3. Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración;
4. Ganancias de capital o mayores valores provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las señaladas anteriormente;
5. Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que se refiera al giro principal de la compañía;
6. Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que hayan sido utilizadas en una actividad empresarial de rentas no pasivas;
7. Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de rentas consideradas pasivas;
8. 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, siempre que: a) sean partes relacionadas en los términos del artículo 41 E; b) tales rentas constituyan gasto deducible (...) sujetos a depreciación o amortización en Chile, y c) dichas

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

El numeral en comento establece además una serie de presunciones, simplemente legales, al señalar que:

- Si las rentas pasivas a que se refiere este artículo representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada, el total de los ingresos de esta serán considerados como rentas pasivas;
- Todas las rentas obtenidas por una entidad controlada residente en un territorio de baja o nula tributación son rentas pasivas;
- 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. Salvo que el país o territorio publique oficialmente la tasa de interés promedio del sistema, se utilizará dicha tasa, en caso contrario, se utilizará la tasa promedio que establezca anualmente el Ministerio de Hacienda mediante Decreto Supremo.

Este numeral se señala además que, las normas de este artículo se aplicarán solo cuando las rentas pasivas de la entidad controlada excedan el 10% de los ingresos totales de la entidad controlada en el ejercicio correspondiente, es decir solo existirá la obligación de reconocer rentas pasivas en la entidad chilena, cuando las rentas pasivas de la entidad controlada en el extranjero equivalgan al menos, a un 10% del total de sus rentas (Abugattas, 2014).

3.6. Forma de Reconocer en Chile las Rentas Pasivas Percibidas o Devengadas por una Entidad Controlada

Según el artículo 41 G, letra D, para el caso de las rentas pasivas percibidas o devengadas por una entidad controlada, se considerarán de la misma forma, es decir, percibidas o devengadas por la sociedad controladora chilena, al cierre del ejercicio tributario correspondiente, conforme a las reglas siguientes:

1. Las rentas pasivas se considerarán para los propietarios domiciliados o residentes en Chile, en la misma proporción de la participación directa o indirecta que estos tengan sobre la entidad controlada. El SII podrá ejercer las facultades de fiscalización que correspondan, con el objeto de determinar aquella proporción;
2. Para determinar el monto de las rentas pasivas que deben computarse en nuestro país, se aplicarán las normas de la LIR sobre la determinación de la base imponible

de primera categoría, agregándose a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio respectivo. Para el caso en que el resultado del ejercicio arroje una pérdida, no se reconocerá en Chile;

3. En el caso que los gastos deducibles incidan en la generación de las rentas pasivas y de otras rentas, se deducirán en la misma proporción que las rentas pasivas representen en los ingresos totales de la entidad controlada;
4. El resultado de las rentas pasivas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la entidad controlada y se convertirá a moneda nacional cuando corresponda, de acuerdo con el tipo de cambio señalado en la letra a), del número 7, del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile;
5. Los contribuyentes deberán aplicar el artículo 21 de la LIR, a sus entidades controladas que posean en el extranjero;
6. Los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile no considerarán como devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas en el ejercicio por entidades controladas en el extranjero, cuando estas no excedan de 2.400 unidades de fomento en total al término del ejercicio correspondiente.

3.7. Dividendos que corresponden a rentas pasivas

Conforme a la letra E del Artículo de análisis, se señala que: los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, que las entidades controladas distribuyan a los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, no se gravarán en nuestro país con el impuesto a la renta, cuando correspondan a rentas netas pasivas que tributaron en forma previa, de conformidad al artículo 41 G, por lo que deberán regularse en materia impositiva, por las normas del artículo 41 A de la LIR.

El artículo 41 A, regula, entre otras, las normas que se aplicarán a los contribuyentes o entidades domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, que obtengan rentas que se hayan gravado con impuestos en el exterior, para efectos de utilizar como crédito, los impuestos pagados previamente sobre dichas rentas.

3.7.1. Impuestos soportados en el extranjero que pueden ser utilizados como crédito.

Según el artículo 41 A, en relación con el análisis del artículo 41 G, ambos de la LIR, darán derecho a crédito los impuestos soportados en el extranjero respecto de las siguientes rentas: dividendos y retiros de utilidades; rentas por el uso de intangibles tales como marcas, patentes y fórmulas y; las rentas provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación, que esté vigente y en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en el otro país contratante.

Según el n° 2, darán derecho a crédito los siguientes impuestos soportados en el extranjero:

a) Crédito directo por impuesto de retención: dará derecho a crédito el impuesto a la renta retenido en el extranjero sobre las rentas señaladas en el apartado anterior.

b) Crédito indirecto por impuesto corporativo: dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por la sociedad o entidad en el extranjero, en la parte que proporcionalmente corresponda a las utilidades que se remesan a Chile o que deban computarse de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 G de análisis.

Tratándose de establecimientos permanentes situados en el extranjero, o entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile conforme con el artículo 41 G, también darán derecho a crédito los impuestos a la renta, que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, sobre sus rentas y que se deban incluir en la renta líquida imponible, del contribuyente con domicilio, residencia, constituido o establecido en Chile.

Para estos efectos, se considerarán sólo los impuestos pagados hasta el 31 de diciembre del ejercicio de presentación de la declaración anual de impuestos a la renta. Para los impuestos pagados luego de esa fecha, el crédito podrá utilizarse en el ejercicio siguiente.

c) Crédito indirecto respecto de entidades subsidiarias.

Dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado o retenido por una o más sociedades o entidades, en la parte que proporcionalmente corresponda, a las utilidades que repartan a la sociedad o entidad que remesa dichas utilidades a Chile, o que se devenguen de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 G.

Lo anterior, siempre que todas se encuentren domiciliadas o residentes, o estén constituidas o establecidas en el mismo país y la referida sociedad o entidad que remesa las utilidades a Chile o cuyas rentas se devengan conforme con el artículo 41 G, sea dueña directa o indirecta, del 10% o más del capital de las sociedades o entidades subsidiarias señaladas.

Asimismo, dará derecho a crédito el impuesto pagado o retenido por una sociedad o entidad domiciliada o residente, constituida o establecida en un tercer país, con el cual Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación internacional, u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, que se encuentre vigente, en el cual, se hayan aplicado los impuestos acreditables en Chile.

En el caso anterior, la sociedad o entidad que remesa las utilidades a Chile o cuya renta se devenga conforme con el artículo 41 G, deberá ser dueña directa o indirecta del 10% o más del capital de las sociedades o entidades subsidiarias señaladas. (Ley 21.210, Moderniza la Legislación Tributaria, 2020)

CAPITULO 4 NORMAS CFC EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA

La Finalidad de las normas CFC radica en gravar, en la sede de las personas o entidades residentes en el territorio de un determinado país, ciertas rentas obtenidas por entidades constituidas en otro país, en el cual disfrutaban de un régimen fiscal diluido, pero que son controladas por aquellas. (Altamirano, 2005, pág. 10)

Evitar la erosión de la base imponible, el diferimiento en el pago de los impuestos y por ultimo, el desplazamiento de las rentas de los contribuyentes a jurisdicciones o territorios con una carga impositiva menos gravosa o de baja o nula tributación, ha provocado que los Estados definan sus propias normas CFC.

En base a lo anterior, se analizarán las normas CFC de los Estados Unidos y Perú.

4.1. Normas CFC en la Legislación de Estados Unidos

Estados Unidos fue el primer Estado en incorporar normas CFC a su legislación interna en el año 1962, durante el gobierno del presidente J. F. Kennedy, lo cual llevó a este Estado a convertirse en un referente en la materia para los demás Estados que han ido incorporando dichas normas a sus legislaciones a través de los años.

Las normas CFC en Estados Unidos se encuentran contenidas en:

El United States Code, Title 26 – Internal Revenue Code – Subtítulo A. Income Taxes. Capítulo 1. Normal Taxes and Surtaxes. Subcapítulo N. Tax Based On Income From Sources Within or Without The United States. Part III. Income From Sources Without The United States. Subpart F. Controlled Foreign Corporations. Desde la sección 951 a la 965. (Abugattas, 2014, pág. 40)

Las normas CFC contenidas en el Revenue Code, son normas de gran extensión en materia sustantiva, señalan detalladamente su procedimiento aplicable y la forma en que han sido tratadas en los Estados Unidos.

Según Abugattas (2014), la norma contenida en la Subpart F de la legislación americana, haciendo referencia al lugar donde esta ubicada la legislación, tuvo como objetivo prevenir que los residentes del país del norte logran diferir artificialmente en el país, sus ingresos imponibles por vía de entidades extranjeras.

Hasta la incorporación de normas CFC, EE. UU.⁸ solo contaba con facultad impositiva sobre las utilidades de las subsidiarias ubicadas en el exterior, al momento en que los dividendos eran repartidos a los accionistas en el país, por lo tanto, dichos ingresos no tributaban hasta que, por voluntad de los socios, se procedía a su distribución.

Mediante la Subpart F, el estado cuenta con la facultad de hacer tributar esos ingresos, independientemente de la decisión societaria.

La norma CFC americana, tiene el carácter de aplicación excepcional. La regla general en la Ley Tributaria de este Estado no impone gravámenes a las rentas generadas por un contribuyente no residente, cuando estas provienen desde el exterior.

Las Normas CFC de los Estados Unidos en un análisis de Abugattas (2014), requiere de la existencia de los siguientes elementos:

- a. Un accionista residente en los Estados Unidos.
- b. Una corporación extranjera. Este requisito se cumple sólo al tratarse de una entidad calificada por ese Estado, para efectos tributarios, como una Corporación. En las demás formas jurídicas societarias denominadas “transparentes”, los resultados de la compañía ingresan directamente a los accionistas en ese país.
- c. La segunda entidad debe estar controlada por la sociedad estadounidense, representando la propiedad de aquella, mas del 50% de las acciones o derechos.
- d. Previo al cumplimiento de determinados requisitos, los accionistas del Estado deberán incorporar, dentro de sus ingresos, el porcentaje de participación sobre las ganancias originadas por la subsidiaria en el extranjero (CFC), sin importar que esta última los hubiere distribuido o no.

4.1.2. Definiciones, casos de aplicación de las normas CFC en los Estados Unidos y sus requisitos.

Para Abugattas (2014) las siguientes definiciones y casos corresponden a las normas CFC más relevantes en la legislación internacional impositiva de los Estados Unidos:

- a. Accionista Estadounidense: dentro de esta definición, según el Código de EE. UU., podemos incluir a los residentes, ciudadanos, extranjeros residentes en el país, sociedades anónimas (en EE. UU. Corporations), las sociedades de personas (partnerships) y los trusts.
- b. Control: según la norma estadounidense, va a existir control en los casos en que existan 2 requisitos copulativos:

⁸ Estados Unidos

- Los accionistas estadounidenses deben ser dueños directa o indirectamente, al menos del 10% de las acciones con derecho a voto en la entidad extranjera;
 - En conjunto los accionistas estadounidenses posean mas del 50% de las acciones de la entidad extranjera, considerando para ello el valor de la compañía o el derecho a voto. Se incluyen acá solamente los accionistas que posean directa o indirectamente el 10% o más de las acciones en la compañía. La ley exige que dichos porcentajes se alcancen en cualquier día del ejercicio tributario. Para la determinación de los porcentajes, se sumarán los porcentajes que estos posean en manos de entidades relacionadas o de personas o entidades en las que posean algún interés, en la proporción que les corresponda.
- c. CFC o entidad Controlada: cualquier corporación que se encuentre organizada fuera de las fronteras de los Estados Unidos.
- d. Normas de atribución: en este punto se señala lo mencionado anteriormente, respecto a los ingresos originados en la CFC, se van a considerar atribuidos al accionista, aun cuando estos no sean distribuidos y, por lo tanto, no hubieren ingresado materialmente al patrimonio del contribuyente estadounidense, con independencia de la voluntad de los socios respecto a la distribución de dividendos. Entonces, independientemente de la distribución o no de las ganancias, por parte de la CFC, para efectos impositivos, los accionistas estadounidenses deberán incorporar en sus ingresos brutos esas ganancias de la Subpart F y tributar de acuerdo con la regla general sobre aquellos ingresos.
- e. Rentas que deben considerarse atribuidas: dos son los ingresos que deberán considerarse atribuidos a la controladora estadounidense:
- Los ingresos CFC invertidos en algunas propiedades de los Estados Unidos.
 - Los siguientes ingresos enumerados por el congreso de los Estados Unidos y que se encuentran señalados en el Internal Revenue Code:
 - i. Algunos tipos de ingresos provenientes de seguros.
 - ii. Ingresos de la CFC que incluyen ingresos que dicen relación con regalías, ventas, servicios, entre otros.
 - iii. Ingresos provenientes de negocios con países que se encuentran en malos términos con los EE. UU.
 - iv. Utilidades que resultaren de operaciones relacionadas con la cooperación o participación en un Boicot internacional.
 - v. Ingresos provenientes de negocios ilegales.

En opinión de Abugattas (2014), respecto a la categoría más relevante y con aplicación en la mayoría de los casos de la norma americana, podemos señalar a:

1. Los ingresos del holding extranjero: ingresos derivados de la actividad pasiva de la compañía como intereses, dividendos y ganancias de capital.
2. Ingresos por ciertas ventas de la Compañía: compras y ventas realizadas a una persona relacionada con la entidad extranjera, entendiéndose persona natural como esposo, hijos; en el caso de los trusts, el beneficiario; a una corporación o sociedad

que controle a la entidad extranjera en más de un 50%. No se incluyen las ventas a una persona natural no residente extranjero en los EE. UU., aunque este estuviera relacionado con el contribuyente estadounidense.

3. Ingresos de ciertos servicios de las empresas extranjeras: compensaciones, comisiones, similares desarrolladas con una persona relacionada fuera del territorio de residencia de la CFC.
4. Utilidad de la empresa extranjera por embarques.
5. Ingresos relacionados con el petróleo.

Todos los ingresos antes señalados, deberán considerarse atribuidos, por regla general, en el mismo año en que son producidos por la compañía extranjera.

Se excluyen de la atribución antes señalada, los ingresos provenientes de rentas activas y, por regla general, se excluirán además aquellos ingresos provenientes de la CFC que tengan su fuente dentro de los Estados Unidos.

- f. Distribución efectiva de las rentas por parte de la CFC: procedimiento regulado entre la sección 959 y 961 del Código de Rentas de los EE. UU., el cual regula el procedimiento a efectuar para que las rentas efectivamente distribuidas por la CFC y que ya tributaron, no vuelvan a gravarse.
- g. En cuanto al Derecho a Crédito: siempre que la CFC realice efectivamente la distribución de las ganancias, los accionistas estadounidenses tendrán derecho al crédito por los impuestos que pagaron en el exterior. Esto corresponde a los accionistas cuya figura societaria corresponde a una Sociedad Anónima, por ende, se van a incluir los impuestos ya pagados como crédito, por ingresos extranjeros.
- h. Venta de una CFC: en este ámbito, la venta de dicha entidad se considerará para efectos tributarios como un dividendo, siempre y cuando, el accionista sea dueño directa o indirectamente, de al menos un 10% de las acciones, por el periodo de 5 años anteriores a la venta de dichas acciones. En los demás casos se considerará como una ganancia de capital, para todos los efectos tributarios.

4.2. Normas CFC en la legislación de Perú

Perú incorporó normas CFC a su legislación interna, mediante el decreto legislativo N° 1120 del año 2012, que modifica la Ley de la Renta y con fecha 01 de enero de 2013, entra en vigor el régimen de Transparencia Fiscal Internacional de la Ley de Impuesto a la Renta, que se aplicará a las personas naturales y jurídicas domiciliadas en Perú.

Esta modificación, viene a regular la atribución de rentas pasivas, atribuidas a accionistas domiciliados en el país, obtenidas por las entidades controladas por estos y, que no se encuentran domiciliadas dentro de las fronteras peruanas.

Hasta el año 2012 en el país latinoamericano de Perú, solamente se tributaba por las rentas obtenidas fuera de sus fronteras, en los siguientes casos:

- a. Cuando se devengaban en su favor, en el caso de actividades empresariales y otras de tipo activo.
- b. Cuando se percibían las rentas, en el caso de otro tipo de fuentes foráneas, incluyendo las de tipo pasivo (Abugattas, 2014).

Entonces, respecto a la operatoria de las normas CFC existentes en la Legislación peruana, Abugattas (2014) entiende que:

- a. Los requisitos generales exigidos por las normas CFC peruanas son 4: 1) Debe tratarse de una persona natural o jurídica con domicilio en Perú; 2) debe estar sujeta a tributación de fuente mundial; 3) debe ejercer un grado de control sobre una entidad no domiciliada en Perú; y 4) la entidad controlada debe ser residente de una jurisdicción privilegiada.
- b. Respecto al controlador y la entidad controlada: para el primer caso, debe tratarse de contribuyentes con domicilio en Perú, que tributen sobre rentas de fuente mundial y que relacionados entre sí, posean directa o indirectamente un 50% o más del capital, los votos o de los resultados de la compañía ubicada en el exterior; en cuanto al segundo, caso la entidad controlada va a considerar a toda entidad con domicilio en el extranjero, distinta a sus socios o integrantes, para los fines del impuesto a la renta, con personalidad jurídica o no, que cumpla con los requisitos ya señalados y residentes en una jurisdicción privilegiada.

Para este último concepto, se va a entender, que son una jurisdicción privilegiada, todos los países señalados en el Reglamento de la renta como de baja o nula tributación y, además, los estados o territorios en que no se aplique impuesto a la renta, a las rentas pasivas o aplicándose, la tasa sea inferior o igual al 22, 5%. Entonces, en la legislación interna del Perú, se aplicarán normas CFC a los trusts, fondos de inversión, asociaciones, fundaciones y a las sociedades con domicilio en el exterior de cualquier naturaleza.

- c. En cuanto a las rentas atribuidas: la legislación comparada del Perú considera de este carácter, a las rentas periódicas producto de inversiones y colocación de capital, las provenientes de la cesión de algunos bienes determinados, los dividendos, ganancias de capital y las regalías.

Se excluyen del carácter de atribuidas algunas rentas pasivas como los arriendos respecto de las sociedades inmobiliarias y los intereses para el caso de las compañías financieras.

Señala además que se establecen 2 presunciones: 1) si las rentas pasivas de la entidad controlada supera el 80% del total de sus rentas, todas ellas se consideraran pasivas y; 2) se consideran pasivas todas las rentas provenientes de una entidad con residencia en un paraíso fiscal.

- d. En cuanto a las normas de atribución, algunas reglas a aplicar son:

- Al 31 de diciembre de cada ejercicio tributario, deben atribuirse al controlador o controladores de la entidad extranjera, las rentas netas pasivas derivadas de esa entidad, en proporción a la participación que estos posean directa o indirectamente.
 - Permite rebajar los gastos efectuados por la entidad controlada, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la ley, entre ellos, estar destinados a producir la renta, acreditados mediante documentos, entre otros y para el caso de ser su destino la producción de rentas activas y pasivas, estos gastos deben prorratearse.
 - Las rentas pasivas pueden compensar las pérdidas de la compañía controlada, no obstante estar destinadas a producir rentas activas.
 - Por excepción, no se atribuirán las rentas de la entidad controlada cuando procedan de fuente peruana; las rentas gravadas con una tasa impositiva efectiva mayor a un 22,5%; las rentas pasivas no superiores a 5 UIT⁹ o en el caso de que sus rentas pasivas sean inferiores o iguales al 20% del total de los ingresos de la entidad controlada.
 - No se atribuirán las pérdidas resultantes de la entidad controlada.
- e. En cuanto a la distribución efectiva de las utilidades proveniente de una CFC a sus accionistas domiciliados: no se gravarán en Perú con posterioridad a la atribución de las rentas pasivas que las generaron, debido a que estas últimas ya tributaron con impuesto a la renta al momento de efectuarse la atribución.
- f. Respecto a la doble tributación internacional: se incluyen normas especiales, como no considerar rentas pasivas a los dividendos pagados entre entidades en el extranjero, al momento de aplicar la primera de las presunciones antes señaladas.
- g. En cuanto al derecho a crédito: los contribuyentes peruanos tienen derecho a deducir del impuesto a la renta determinado, el impuesto pagado en el exterior por sus rentas pasivas sea en el Estado donde reside, pudiendo ser incluso un paraíso fiscal, o en el país donde se pagaron las rentas devengadas a su favor, con tope. En caso de existir un exceso de crédito, este no puede imputarse ni arrastrarse.

4.3. Cuadro comparativo

Según Abugattas (2014), podemos comparar la legislación CFC chilena y la legislación de los Estados Unidos, conforme a los siguientes elementos:

TABLA 1: CUADRO COMPARATIVO ENTRE LA NORMA CFC CHILENA Y DE LOS ESTADOS UNIDOS

Elementos	Chile	Estados Unidos
Ente Controlador	Según el artículo 41 G: contribuyentes o patrimonios de afectación domiciliados, residentes o constituidos en Chile, la norma es amplia en este sentido, basta con ser residente en Chile para estar dentro de la norma.	Todo accionista estadounidense: los ciudadanos, los residentes, los extranjeros residentes en los Estados Unidos, las Sociedades Anónimas (Corporations), sociedades de personas (Partnerships) y los trusts. En este caso la norma es aún más amplia que la norma chilena, gravando no solo a los residentes sobre renta de fuente mundial, sino que gravándolos de igual forma que a los nacidos en EE. UU., y también a los ciudadanos sobre renta de fuente mundial, aún sin ser residentes del país.
Entidad controlada	Debe estar constituida, domiciliada, establecida, formalizada o ser residentes en el extranjero. Puede tratarse de cualquier entidad, independiente de su naturaleza y de poseer o no personalidad jurídica propia. Además, se presumen controladas, las entidades domiciliadas en un país o territorio de baja o nula tributación.	La CFC puede ser cualquier corporación organizada fuera de los Estados Unidos. No se refiere a la carga impositiva de la entidad en el extranjero. No existe relación entre la tributación del país de residencia o constitución de la entidad extranjera y la aplicación de las normas CFC.
Control	La norma CFC señala específicamente los casos en que una entidad se entiende controlada por otra y enumera los siguientes casos: <ul style="list-style-type: none"> ❖ Posean directa o indirectamente incluidos los relacionados, el 50% o más de capital, el derecho a las utilidades o el derecho a voto. ❖ Por sí o a través de sus relacionados, puedan elegir a la mayoría de los directores o posean 	Existe control al reunirse 2 requisitos copulativos: <ul style="list-style-type: none"> ❖ Que los accionistas estadounidenses, sean dueños directa o indirectamente, de al menos un 10% de las acciones con derecho a voto de la compañía extranjera y se considera a estos, propietarios de las acciones. ❖ En conjunto, los estadounidenses posean más del 50% de las acciones

facultades para cambiar los estatutos, remover directores o administradores.

- ❖ Establece una presunción simplemente legal de control cuando la entidad está constituida, domiciliada o residente de un país o territorio de baja o nula tributación.
- ❖ Establece una presunción simplemente legal para el caso en que el contribuyente chileno que, directa o indirectamente, tenga derecho a ejercer una opción de compra.

La norma es amplia, considera el dominio directo de la entidad chilena sobre la extranjera, las facultades de administración, la residencia de la entidad extranjera en un país o territorio de baja o nula tributación y los intereses directos en la entidad.

Es una norma compleja y de difícil fiscalización debido a los múltiples factores.

Rentas pasivas

Realiza una enumeración de las rentas que deben considerarse como pasivas y su incorporación a la renta de la entidad chilena.

Realiza una evaluación mas global, incluso presume que el 100% de los ingresos de una compañía, provienen de rentas pasivas, si la compañía tiene mas del 80% de sus rentas consideradas como pasivas.

Contiene presunciones que generalizan el tratamiento de la norma.

o derechos de la compañía extranjera, el porcentaje se mide considerando el valor de la compañía o los derechos a voto. A estos últimos se les considera como controladores.

Esta norma estima un criterio relacionado al dominio de la compañía y considera 2 factores: El poder de voto de los accionistas y el valor de las acciones.

Considera además un sistema de doble porcentaje: un 10% para definir al propietario estadounidense y un 50% para definir el control.

Esta norma es más simple en su aplicación que la norma chilena y produce más certeza jurídica al inversionista, a la hora de la toma de decisiones para negocios en el exterior.

Es detallada, analizando cada uno de sus casos y excepciones.

Entonces, prescribe ingresar a la CFC y escoger los ingresos señalados en la Subparte F, para luego obligar a reconocer y atribuir dichas ganancias al accionista en el país.

Es más detallista y selectiva en cuanto a los ingresos que serán atribuidos al accionista.

Está diseñada como una excepción de transacciones.

No clasifica a la entidad como productora de rentas pasivas, en su totalidad mediante una presunción, las trata en forma particular.

CONCLUSIONES

El artículo 41 G es una norma sin precedentes a la legislación tributaria chilena, las que fueron incorporadas con el objeto de alinear a Chile con las legislaciones de los países más desarrollados.

La norma CFC chilena, es la directa consecuencia de los esfuerzos por combatir el diferimiento impositivo y la elusión de estos en el plano de la tributación internacional.

Es de importancia señalar, que la norma chilena es de aplicación excepcional, por lo tanto, debe estar en concordancia con las normas de tributación general y resguardando siempre las garantías y derechos de los contribuyentes, tanto en el plano nacional como en el ámbito de la tributación internacional.

Con respecto a su aplicación excepcional, podemos precisar que la norma CFC chilena, señala que los contribuyentes, domiciliados, residentes o constituidos en Chile, que controlen directa o indirectamente una entidad en el exterior deberán tributar y reconocer en Chile tanto las rentas pasivas percibidas, como las devengadas provenientes desde aquella entidad. En este punto consideramos, que la norma es amplia desde que utiliza los términos “directa o indirectamente”, sin entrar a detallar los requisitos que debe cumplir el contribuyente, al ejercer ese tipo de control, para estar incluido en la norma.

Siguiendo el mismo análisis referente a su carácter excepcional, es importante atender a que, al referirse la norma a los sujetos controladores, señala a “los contribuyentes”, de esto concluimos que la norma sigue en el mismo camino de la amplitud de conceptos, debido a que se refiere a cualquier contribuyente, sea persona jurídica o natural y respecto a éste último, es discutible, atendida la finalidad de la ley, es decir, son controladores los contribuyentes y por ese hecho se incluye a las personas naturales.

Respecto a la entidad controlada, nos encontramos frente a otro concepto amplio de la norma, al tratar entidad como todo lo que se desarrolle como unidad económica, independientemente de, si posee o no personalidad jurídica o de su constitución societaria.

La norma chilena, por razones de aplicación de esta, sigue claramente los lineamientos o recomendaciones de la OCDE, al incluir diversas presunciones, como es el caso de la entidad extranjera residente en un país o territorio de los señalados en el artículo 41 H de la LIR.

En cuanto a la legislación comparada, respecto al ente controlador y a la entidad controlada, la norma chilena es más amplia en este sentido, basta con ser residente en Chile para estar dentro de la norma y puede tratarse de cualquier entidad, independiente de su naturaleza y de poseer o no personalidad jurídica propia.

Además, se presumen controladas, las entidades domiciliadas en un país o territorio de baja o nula tributación. En cuanto a los mismos aspectos, la norma de los estadounidenses es aún más amplia que la norma chilena, en cuanto al ente controlador, gravando no solo a los residentes sobre renta de fuente mundial, sino que gravándolos de igual forma que a los nacidos en EE. UU., y también a los ciudadanos sobre renta de fuente mundial, aún sin ser residentes del país y, en cuanto a la entidad controlada la CFC puede ser cualquier corporación organizada fuera de los Estados Unidos.

La norma CFC chilena es, por lo tanto, una norma redactada y aprobada con el objeto de ceder ante los estándares normativos impuestos por la OCDE, considerando como norma modelo a la legislación CFC estadounidense y como consecuencia de aquello, es una norma amplia, ambiciosa y a nuestro parecer de difícil aplicación práctica en el ámbito de la fiscalización, por parte de la autoridad administrativa.

BIBLIOGRAFÍA

- Abugattas, P. (2014). Análisis crítico a las nuevas normas CFC introducidas en la Ley 20.780. En *Anuario de Derecho Tributario* (págs. 17-61). Santiago: Universidad Diego Portales.
- Altamirano, A. (2005). Transparencia Fiscal Internacional. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 7-43.
- Araya, P. (2016). *Cumplimiento Tributario de las Rentas Pasivas (Tesis de Post Grado)*. Tesis para optar al grado de Magister en Tributación, Universidad de Chile, Santiago.
- Arnaiz, D. (2017). *Tratamiento de las Rentas Pasivas percibidas o devengadas obtenidas de entidades controladas en el extranjero por residentes o domiciliados en Chile (CFC Rules) y su aplicación práctica de los impuestos pagados en el exterior (Tesis de Post Grado)*. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Universidad de Chile, Santiago.
- Azocar, C. (2018). *Efectos Tributarios para la Aplicación del Artículo 41G de la Ley de Renta a los TRUSTS (Tesis de Post Grado)*. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Universidad de Chile, Santiago.
- Escobar, E. (2018). *Efectos Tributarios en la Aplicación del Artículo 41 G de la Ley de Renta a los Trusts (Tesis de Post Grado)*. Universidad de Chile, Santiago.
- Ley sobre Impuesto a la Renta. (31 de diciembre de 1974). Decreto Ley nº 824, Diario Oficial y sus modificaciones. Santiago, Chile.
- Ley 21.210, Moderniza la Legislación Tributaria. (24 de febrero de 2020). Ley Nº 21.210 Moderniza la Legislación Tributaria. Santiago, Chile: Biblioteca del Congreso Nacional.
- OCDE. (15 de mayo de 2020). *ocde.org*. Obtenido de ocde: <https://www.oecd.org/acerca/>
- Ossandón, F. (2019). Normas CFC en Chile: Análisis particular del requisito de control de entidades extranjeras del artículo 41 G de la LIR. *Revista de Estudios Tributarios N°21*, 1-49.
- Preiss, J. (2017). *Pautas de interpretación de la norma de relación del artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta y de uno de sus supuestos de exclusión (Tesis de Post Grado)*. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, Universidad de Chile, Santiago