

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 21, ART. 41B.  
(ORD. N° 1369, DE 16.05.2019)**

---

**Aplicación del artículo 21 de la LIR, al pago de multas al Fisco de países extranjeros.**

---

Se ha recibido su consulta, acerca de la aplicación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), al pago de una multa al Fisco de un país extranjero, atribuible a un establecimiento permanente (EP) en el exterior.

**I.- ANTECEDENTES**

Expone que de acuerdo al artículo 41 B N° 3 [sic] de la LIR, los contribuyentes se encuentran obligados a aplicar el artículo 21 por las partidas que correspondan al EP que tengan en el exterior.

Luego, que el inciso segundo del artículo 21 de la LIR, dispone que no se afectan con el impuesto único que establece su inciso primero, en lo que interesa, los intereses, reajustes y "multas" pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos creados por ley. Agrega que en la Circular N° 45 de 2013, este Servicio interpretó que las multas referidas son aquellas pagadas al Fisco chileno, excluyéndose por tanto las pagadas a organismos o instituciones, cualquiera que sea su calidad jurídica, establecidos en el extranjero, respecto de los cuales sí se deben afectar con la tributación única que establece el inciso primero del artículo 21 de la LIR.

Al respecto, señala que la referida Circular no hace sino reconocer el criterio general que siempre ha regido en la materia respecto de la aplicación del artículo 21 de la LIR. Sin embargo, en ella no se aborda la situación excepcional de la aplicación del artículo 21 de la LIR, ya no directamente, sino por remisión del artículo 41 B de la LIR, para el caso especial y excepcional de partidas que correspondan a EP en el exterior de empresas chilenas.

En efecto, tratándose del caso excepcional de multas pagadas en el extranjero por parte de empresas domiciliadas en Chile, por actividades desarrolladas a través de un EP, arguye que dicha situación se encuentra gobernada por el artículo 41 B de la LIR y, solo a través de esta disposición, se harían aplicables las reglas del artículo 21, con el especial alcance que ello conlleva. Es decir, que el numeral 3 [sic] de dicho artículo 41 B, haría extensivo el artículo 21 de la LIR a los gastos incurridos a través de tales EP, pero en el natural contexto de armonizar esta última disposición a la situación especial de pagos ocurridos en el exterior bajo la existencia de dicho EP, el que opera en otro país, bajo un ordenamiento jurídico y autoridades distintas a las chilenas.

En tal escenario, estima que sería contrario a derecho e ilógico, exigir que las operaciones que se realizan en el extranjero a través de un EP o bajo la existencia de un EP deban cumplir con los supuestos formales de la legislación interna, los que no serían posibles de cumplir en relaciones ocurridas fuera de Chile. De esta forma, cuando el artículo 21 de la LIR se refiere a las multas pagadas al Fisco u organismos públicos, en el caso particular de los EP en el exterior, no podría pretenderse que se refiere a las multas pagadas al Fisco o autoridades chilenas. En este caso particular, al desarrollarse las actividades del EP en el extranjero, la regla de excepción debiera entenderse referida a las multas que se apliquen por las autoridades que cuentan con la potestad sancionatoria en relación con dichas actividades, esto es, aquellas multas que se paguen al Fisco o autoridades con poder sancionatorio en el país donde opera el EP y desarrolla sus actividades. Lo anterior, por cierto, sin que esto se contraponga en nada a la citada Circular N° 45, pues el ámbito de aplicación de esta última, no está referido a la situación excepcional de aplicación del artículo 21 de la LIR, por remisión del artículo 41 B de la misma ley, sino más bien a la aplicación general y ordinaria de este artículo 21.

Así entonces, supone que en virtud del principio de la especialidad, correspondería entender que tratándose de multas asociadas a la gestión de un EP en el exterior, la palabra "Fisco" no comprende (por ser ello imposible) a las autoridades chilenas, sino más bien a las autoridades con potestad sancionatoria, en el país de que se trate, bajo el cual opera el EP. De no ser así, las reglas chilenas sobre determinación de los resultados tributarios de un EP en el exterior, incluyendo el citado artículo 21, se estarían aplicando erróneamente y con un resultado contrario a la letra y sentido de la normativa que regula los EP, en los términos que se indican.

Finalmente, cabe señalar que frente a la existencia de un EP en el exterior, su reconocimiento o no a nivel de las correspondientes declaraciones anuales de impuestos, considerando las respectivas declaraciones

juradas, por parte de una empresa chilena, en nada debieran alterar las conclusiones arriba señaladas. Esto, por cuanto no es el contribuyente quien fija su estatus tributario frente a la autoridad, ya que de entenderse así sería el contribuyente quien determinaría si está o no afecto a impuesto y no la ley. En tal sentido, lo que importa para calificar la existencia o no de un EP en el exterior, es la concurrencia de las circunstancias de hecho que configuran dicho EP de acuerdo con la normativa aplicable.

Acompaña a su presentación, una sentencia del tribunal tributario correspondiente al sistema previo al establecido por la Ley N° 20.322, que coincidiría con su posición.

En atención a lo expuesto, solicita confirmar lo que sigue:

1. En el caso excepcional de multas asociadas a la gestión de un EP en el exterior, para efectos de la aplicación del artículo 21 de la LIR, y en particular en cuanto a la excepción contemplada por dicha disposición legal, la palabra “Fisco” no comprende (por ser ello imposible) a las autoridades chilenas, sino a las autoridades con potestad sancionatoria, en el país de que se trate, en el cual opera y desarrolla actividades el EP y,
2. Frente a la existencia de un EP en el exterior, su reconocimiento o no a nivel de las correspondientes declaraciones anuales de impuestos, considerando las respectivas declaraciones juradas, por parte de una empresa chilena, en nada debieran alterar su calificación como tal. Esto, por cuanto no es el contribuyente quien fija su estatus tributario frente a la autoridad, ya que de entenderse así sería el contribuyente quien determinaría si está o no afecto a impuesto y no la ley. En tal sentido, lo que importa para calificar la existencia o no de un EP en el exterior, es la concurrencia de las circunstancias de hecho que configuran dicho EP de acuerdo con la normativa aplicable.

## **II.- ANÁLISIS:**

El N° 1 del artículo 41 B de la LIR, establece a los contribuyentes que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, la obligación de reconocer el resultado de ganancias o pérdidas de estas últimas, sobre base percibida o devengada. Adiciona que tal resultado, se calculará aplicando las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso segundo del número 3 del artículo 31, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio.

El N° 2 del artículo 41 B citado, dispone expresamente, además, que tales contribuyentes “aplicarán el artículo 21 por las partidas que correspondan a las agencias o establecimientos permanentes que tengan en el exterior”.

Por su parte, el inciso segundo del artículo 21 de la LIR, establece que no se afectarán con los impuestos de sus incisos primero y tercero, “(iii) los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley”.

Respecto de las normas citadas, cabe consignar, por una parte, que el supracitado artículo 41B de la LIR es una norma posterior (1993) al artículo 21 de la LIR (1984). Y, además, es una norma especial, por cuanto regula en forma particular las inversiones e ingresos de fuente extranjera que tengan contribuyentes nacionales. Por otra parte, esta disposición no regula ni establece requisitos que tengan que ver con los efectos en Chile de los impuestos pagados en el extranjero por sus ingresos. En efecto esta disposición norma básicamente a saber:

- a) Como se determinan en Chile los resultados que empresas nacionales obtengan en el exterior a través de sus EP.
- b) En qué oportunidad deben reconocerse tales ingresos.
- c) Excluye la posibilidad de aplicar, tanto respecto de las inversiones como de los ingresos efectuadas o percibidos respectivamente en el extranjero, el artículo 17 N° 7 y 8 en general y
- d) Por último establece como principio que los créditos o deducciones de la base imponible que contempla la L.I.R (v.gr. crédito por activos fijos) sólo se aplican respecto del impuesto que se determine por las rentas chilenas, salvo que la propia ley permita rebajarlo del impuesto correspondiente a las rentas extranjeras.

Como se puede apreciar de lo hasta aquí expuesto, resulta de meridiana claridad que este artículo 41 B se aplica con absoluta prescindencia del hecho de si en el país que realiza su actividad un contribuyente nacional a través de un E.P. se encuentra o no afecto a impuesto a la renta, toda vez que tal circunstancia no es condición ni supuesto para su aplicación.

Precisada la naturaleza y situaciones que regula el ya citado artículo 41 B de la LIR, corresponde analizar cómo se aplican sus disposiciones. Ello con el fin de determinar si el artículo 21 de la LIR se aplica como si se tratara de operaciones realizadas en Chile o si, por el contrario, se trata de aplicar sus disposiciones dilucidando si los supuestos que esta norma contempla concurren o no en el caso de las operaciones realizadas en el extranjero.

Sobre este particular, de la sola lectura del N° 1 del inciso segundo de la supracitada norma se puede extraer que lo que se reconoce en Chile, en el caso de rentas obtenidas en el extranjero a través de un E.P., es el "resultado" y no los ingresos considerados en forma singular. Este "resultado" debe determinarse aplicando las normas que la LIR establece para cuantificar la base imponible de primera categoría. Asimismo, esta disposición, como ya se ha señalado, prevé la aplicación del artículo 21. Sobre este particular, esto es, como se redetermina el resultado y como se aplica el artículo 21 a un EP en el exterior, cabe destacar que tanto respecto de las disposiciones que sirven para determinar la R.L.I, como en la remisión que hace al artículo 21 el citado artículo 41 B, se establecen expresamente excepciones a la aplicación general de dichas normas. En efecto, en lo que respecta a la aplicación de las normas de determinación señala que no se aplica la norma que permite deducir las pérdidas de ejercicios anteriores y específicamente en la aplicación que por remisión hace del artículo 21, solo excluye lo dispuesto en sus incisos cuarto y sexto, luego, no cabe sino concluir que en lo demás se aplican íntegramente las normas señaladas a los EP en el exterior, esto es, en el caso del artículo 21 éste se aplica incluida la excepción que hace de las multas pagadas al fisco.

Ahora bien, las normas de la L.I.R, que corresponde aplicar a los E.P. en el extranjero de empresas nacionales, no pueden entenderse en el sentido que operaciones que se efectúan en el extranjero deban cumplir con los supuestos formales de la legislación interna. Por ej., tratándose de las normas de determinación de la L.I.R. no podría entenderse ni exigirse que los sueldos pagados en el extranjero para poder ser rebajados como gastos deban constar en contratos de trabajo que cumplan con exigencias de la legislación laboral nacional, por otro lado, no podría pretenderse que si una conducta realizada en el extranjero y sancionada con una multa a favor del Fisco que tiene la potestad sancionatoria deba pagarse al fisco nacional para que no resulte procedente el impuesto del Art. 21.

El análisis anterior hace estéril e inconducente analizar si la expresión "Fisco" que hace el artículo 21 alcanza o se refiere sólo al fisco Nacional, toda vez que como se dijo, si la conducta infraccional se comete a través de un E.P. se paga la multa al Fisco que es titular de la potestad sancionatoria, esto es, el fisco extranjero, y si es así, debe darse por cumplida la exigencia y el supuesto del artículo 21, situación que es la que ocurre en la especie.

Por otra parte, cabe señalar que la configuración de un EP en el exterior, depende de circunstancias de hecho que sean acordes con lo que la LIR y la jurisprudencia administrativa del Servicio entienden como EP, y no depende de la forma en que el contribuyente haya efectuado sus declaraciones de impuesto. La LIR no posee una definición de establecimiento permanente, sino que solo enuncia ejemplos del mismo, como ocurre en el artículo 38 con las "agencias, sucursales u otras formas", o en el artículo 58 N°1 con las "oficinas" y "representantes". Dada la amplitud de tales disposiciones, este Servicio, mediante diversos pronunciamientos<sup>1</sup>, ha dilucidado algunos de los elementos que permiten verificar la configuración de un EP, atendiendo a la realidad dinámica de las actividades económicas.

### III.- CONCLUSIÓN:

En definitiva, y respondiendo derechamente a sus consultas, es posible indicar que:

1. En el caso particular de que por remisión del artículo 41 B de la LIR corresponda la aplicación del artículo 21 de la LIR a un Establecimiento Permanente en el exterior, debe entenderse que la expresión "Fisco" incluye no solo al Fisco de Chile, sino que también al Fisco con potestad sancionatoria en el país en que esté constituido el EP en el exterior.

---

<sup>1</sup> Por ejemplo, Oficio 3217 de 2016

2. La configuración de un EP en el exterior, no depende de la forma en que el contribuyente haya efectuado sus declaraciones de impuesto, sino que de los supuestos de hecho que dan lugar a un EP, según la LIR y la Jurisprudencia administrativa de este Servicio.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**  
**DIRECTOR**

Oficio N° 1369, de 16.05.2019  
**Subdirección Normativa**  
Dpto. de Impuestos Directos