

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 14 LETRA A) Y ART. 41 A – LEY
N° 20.712, ART. 81 N° 2 – CIRCULAR N° 71 DE 2016 Y N° 31 DE 2021
(ORD. N° 1640 DE 29.06.2021).**

Crédito por impuestos pagados en el exterior por parte de un fondo de inversión público.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre diversas materias relativas al uso del crédito por impuestos pagados en el extranjero por parte de un fondo de inversión público.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación¹, una sociedad constituida en Chile, sujeta al régimen del artículo 14, letra B), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), y cuyo giro son las inversiones, planea invertir en cuotas de un fondo de inversión público constituido en Chile, definido y regulado conforme la Ley N° 20.712 (Ley única de fondos o “LUF”), que solo tendrá rentas de fuente extranjera.

El fondo hará un aporte para enterar el capital de una sociedad constituida en las Islas Caimán (sociedad Caimán) e inscribirá su inversión en el Registro de inversiones en el extranjero que lleva este Servicio.

Indica que la sociedad Caimán invertirá y será dueña del 10% o más de una sociedad (coligada extranjera) domiciliada en un Estado con el que Chile mantiene vigente un convenio, sea para (i) evitar la doble tributación internacional o (ii) intercambiar información tributaria.

Agrega que el fondo podría recibir – indirectamente, a través de sociedad Caimán – dividendos que en última instancia provienen de algún país con el que Chile mantiene un convenio de doble tributación o de intercambio de información tributaria. Tales dividendos estarían afectos a impuestos a la renta pagados y/o retenidos tanto en el Estado con Convenio como en nuestro país, pero no en las Islas Caimán. Más aún, puede darse que el Estado con Convenio sea federal, caso en el que los impuestos a la renta aplicados en la nación extranjera receptora final de la inversión podrían ser de índole federal y/o estadual.

Tras una serie de consideraciones, estima que tanto el fondo, primero, como la sociedad chilena, después, podrán registrar y luego asignar como crédito fiscal – imputable en última instancia contra los impuestos finales, impuesto global complementario e impuesto adicional – todos los tributos a la renta (sean federales o estaduales), aplicados en el Estado con Convenio sobre las rentas de la coligada extranjera que – sucesivamente y a través de sociedad Caimán – les sean distribuidas como dividendo, de modo que en última instancia tales tributos extranjeros sirvan de crédito contra los impuestos finales cuando sean percibidos por un contribuyente de impuesto final que detente participación directa o indirecta en el fondo y la sociedad chilena.

En particular, solicita confirmar o aclarar lo siguiente:

- 1) Si el crédito por tributos soportados en el extranjero sobre las utilidades de la coligada extranjera comprende los impuestos a la renta tanto federales como estaduales;
- 2) Si la interposición de una entidad en Islas Caimán impide o no que la inversión indirecta desde Chile en el Estado con Convenio quede amparada por el artículo 41 A, letra A, N° 1, inciso tercero, de la LIR;
- 3) Aclarar cuáles serían las rentas, impuestos y el monto que conformarán los créditos fiscales contra impuestos finales a raíz de los impuestos pagados en el extranjero y que el fondo podrá registrar (y luego asignar a la sociedad chilena), en las siguientes hipótesis:
 - a) Aclarar si, en virtud del artículo 81 de la LUF, en caso que el fondo invirtiera directamente en un país con Convenio de doble tributación, entonces la determinación de las rentas, impuestos y del monto a que ascenderán los créditos fiscales contra impuestos finales se sujetaría a las reglas del artículo 41 C de la LIR (ello con prescindencia, si tal fondo puede beneficiarse o no de las ventajas ofrecidas por el Convenio); y
 - b) Aclarar si en todos los casos que no resulte aplicable el artículo 41 C de la LIR, queda disponible el artículo 41 A de la LIR, de modo que las rentas, impuestos y el monto a que ascenderán los créditos fiscales imputable contra impuestos finales (a ser registrados y

¹ Atendida la fecha de la presentación, las referencias legales de la consulta consideran la normativa vigente al 31.12.2019.

asignados por el fondo) se sujetan a las reglas del artículo 41 A de la LIR, por así disponerlo el artículo 81 de la LUF;

- 4) Aclarar cuáles serían las cantidades que sociedad chilena, a su turno, podrá registrar y luego asignar a sus socios o accionistas como crédito fiscal contra impuestos finales en razón de los impuestos soportados por la coligada extranjera y recibidos a través de sociedad Caimán y del fondo; y
- 5) Aclarar las condiciones y formas en que se determinarán y asignarán créditos fiscales contra impuestos finales a quienes detenten participación en el fondo y en sociedad chilena.

II ANÁLISIS

Como primera cuestión se hace presente que, si bien la presentación se refiere a disposiciones modificadas por la Ley N° 21.210, no alteran el fondo del presente análisis.

El N° 2 del artículo 81 de la LUF² obliga a los fondos de inversión a llevar diversos registros, incluyendo el saldo acumulado de crédito por impuesto de primera categoría (IDPC) a que tendrán derecho sus aportantes sobre los beneficios o utilidades afectos a los impuestos finales que distribuyan los fondos.

En el párrafo tercero de la letra c) del N° 2 del citado artículo 81 establece que los fondos deben incorporar separadamente, como parte del saldo acumulado de crédito, el saldo de crédito contra impuestos finales por impuestos pagados en el exterior determinados de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 A de la LIR, los que se asignarán en la forma la misma norma establece, solo cuando correspondan a rentas que deban gravarse con impuesto. Agrega que, para tales efectos, se considerará que el IDPC aplicado es aquel que hubiese correspondido a un contribuyente sujeto al régimen de la letra A del artículo 14 de la LIR.

Al respecto, mediante la Circular N° 71 de 2016 este Servicio interpretó que la referencia efectuada al artículo 41 A de la LIR³ tiene por finalidad hacer explícito que los fondos de inversión y fondos mutuos, y sus inversionistas, pueden contar con un mecanismo de determinación y asignación de créditos por impuestos pagados en el exterior, en las mismas condiciones que si los inversionistas hubieran obtenido las rentas directamente en esos países, ya sea que exista o no Convenio para evitar la doble tributación vigente⁴.

En el caso particular de las rentas obtenidas por fondos regulados por la LUF y que provengan de un país con el cual Chile mantiene un Convenio vigente para evitar la doble tributación internacional, tendrán derecho a utilizar como crédito los impuestos pagados en el extranjero por tales rentas conforme al artículo 41 A de la LIR, sin que el fondo tenga que cumplir con el requisito de ser “residente” para efectos de beneficiarse con el Convenio respectivo.

En este caso, y a la luz de lo razonado precedentemente, es posible afirmar que, en principio, el fondo en cuestión tiene derecho al crédito por los impuestos extranjeros aplicados en el tercer Estado con el cual Chile tenga 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, atendido lo dispuesto en el párrafo final de la letra c) del N° 2 del artículo 41 A de la LIR⁵.

Al efecto se deberá verificar que los impuestos aplicados en ese tercer Estado sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la LIR, sin que en principio exista un impedimento en relación con los impuestos de carácter estaduales. En este sentido, conforme la Circular N° 31 de 2021, debe tratarse de impuestos que graven la renta, los ingresos, utilidades, beneficios o incrementos de patrimonio del contribuyente, excluyéndose aquellos impuestos que gravan el capital, consumo, ventas, u otros conceptos ajenos a la definición de renta del N° 1 del artículo 2°. Además, el hecho gravado con los impuestos soportados en el extranjero debe originarse con motivo del devengo, percepción o presunción de la renta en el extranjero, según el caso, conforme a la LIR.

² Las instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 21.210 a la LUF se contienen en la Circular N° 34 de 2021.

³ La redacción original hace referencia, además, al artículo 41 C, derogado por la Ley N° 21.210.

⁴ Este criterio ya ha sido refrendado en el Oficio N° 2716 de 2017.

⁵ En este caso, 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.

Para tales efectos, conforme con la letra c) del N° 7 del artículo 41 A de la LIR, el contribuyente deberá acreditar los impuestos adeudados, retenidos o pagados en el extranjero mediante:

- i) el comprobante de pago del impuesto o el comprobante de la retención efectuada, emitido por la administración tributaria extranjera;
- ii) la declaración de impuestos debidamente presentada en el extranjero
- iii) con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero;
- iv) en el caso que no disponga de ninguno de los medios de prueba señalados, podrá hacerlo por cualquier medio de prueba legal⁶.

Comprobado lo anterior, y por aplicación del artículo 41 A de la LIR a un fondo de inversión en las mismas condiciones que si los inversionistas hubieran obtenido las rentas directamente en esos países, corresponde entender que el fondo en cuestión podrá registrar como crédito fiscal contra los impuestos finales aquellos tributos a la renta con que dichas utilidades hubiesen sido gravados en el Estado con Convenio, sin que la interposición de una sociedad en las Islas Caimán impida tal derecho.

De este modo, a los aportantes en el fondo podrá asignárseles la misma cantidad de créditos fiscales contra los impuestos finales que tendrían derecho a registrar si la inversión la hubiese efectuado la sociedad chilena directamente en la sociedad situada en las Islas Caimán.

Ahora, en cuanto a las rentas, impuestos y montos que conformarán los créditos fiscales contra los impuestos finales que el fondo podrá registrar y luego asignar a la sociedad chilena, deberá considerarse que el propio artículo 81 citado de la LUF establece que tales créditos determinados de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 A de la LIR, se asignarán en la forma allí señalada.

Luego, en términos abstractos, el monto del crédito contra los impuestos finales que el fondo debiese registrar y tendría disponible para asignar, efectivamente debe incluir el equivalente al IDPC que hubiese correspondido a un contribuyente sujeto al régimen de la letra A del artículo 14 de la LIR. Con ello, se logra el objetivo de dejar a los aportantes en las mismas condiciones que si los inversionistas hubieran obtenido las rentas directamente en esos países.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) En el caso planteado, y cumpliendo los requisitos legales, el fondo de inversión podrá utilizar como crédito el impuesto a la renta federal o estadual pagado por la sociedad situada en el país con Convenio sobre las utilidades repartidas a la sociedad situada en las Islas Caimán y posteriormente distribuidas como dividendo a Chile.
- 2) Los créditos determinados de acuerdo a las normas contenidas en el artículo 41 A de la LIR, según corresponda, podrán ser asignados por el fondo de inversión a su partícipe, la sociedad chilena contribuyente sujeto al régimen de la letra A del artículo 14 de la LIR.
- 3) Respecto de las demás consultas, estése a lo señalado en los números anteriores.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1640 del 29-06-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁶ De acuerdo con las instrucciones impartidas en la materia contenidas en la Circular N° 31 de 2021.