

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ARTS. 2 N° 12, 12 Y 41 A – CONVENIO
ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LA REPÚBLICA DE PERÚ PARA EVITAR LA
DOBLE TRIBUTACIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL
IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO, ARTS. 5, 7 Y 23
(ORD. N° 69 DE 06.01.2022).**

Tributación en Chile de rentas obtenidas por una sucursal en Perú.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar el tratamiento tributario de un contribuyente domiciliado o residente en el país que obtiene rentas por medio de la actividad de una sucursal en Perú y sobre los créditos que puede utilizar por los impuestos pagados en el extranjero.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, en 2017 estableció una sucursal en Perú para desarrollar su giro en dicho país. La sucursal carece de personalidad jurídica independiente de su principal, contando con la misma personalidad jurídica del contribuyente, que responderá directamente por las obligaciones de la sucursal (la sucursal).

Para desarrollar los proyectos de construcción en Perú, la sucursal celebró un contrato de consorcio con una sociedad anónima cerrada peruana (SAC Y).

Después, adjudicadas las obras en 2019 y finalizadas en el mismo año, el consorcio debe liquidar su operación sobre base de ingresos y gastos, y una vez determinados los resultados, distribuir las utilidades en la proporción correspondiente. Por lo tanto, el devengamiento para la sucursal, conforme la normativa peruana, se produciría al momento en que se acuerde la distribución o se materialice la entrega de utilidades (lo que ocurra primero), que es el momento en el cual la sucursal tendría título o derecho sobre la respectiva utilidad.

Tras señalar el tratamiento tributario en el Perú¹ y la normativa vigente en Chile, antes y después del 31.12.2019 tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 a la LIR, en base a los hechos descritos, solicita confirmar que:

- 1) La sucursal debe ser considerada como un establecimiento permanente (EP) en Perú y, por tanto, el contribuyente solo deberá reconocer las rentas del consorcio en el mismo momento en que, conforme a la legislación peruana, tales rentas son devengadas o percibidas por la sucursal.
- 2) Son aplicables las normas de créditos por impuestos pagados en el extranjero (IPE) por los impuestos pagados por el consorcio, en cuanto empresa/entidad subsidiaria de la sucursal, y que tales créditos serán acreditables en Chile en el mismo momento en que la sucursal deba reconocer las rentas devengadas o percibidas del consorcio conforme a la legislación peruana, ya que en ese mismo momento el contribuyente debe reconocer en Chile las rentas devengadas o percibidas por la sucursal.
- 3) Alternativamente:
 - a) Si es posible aplicar la misma metodología de reliquidación de crédito establecida en el artículo 41 G, letra E, (texto anterior de la LIR) o en el artículo 41 A, N° 3, letra b), párrafo segundo (texto vigente de la LIR), a los EP, cuando se realiza una remesa gravada en el extranjero con impuesto de retención en un periodo posterior al reconocimiento de la utilidad del EP asociada a dicha remesa; o,

¹ De acuerdo con la presentación:

a) A la renta del consorcio y de la sucursal se les deberá aplicar un impuesto a la renta anual (denominado de “tercera categoría”) de tasa 29,5%.

b) Las utilidades distribuidas desde el consorcio a la sucursal no deberán tributar a nivel de la sucursal,

c) Los impuestos pagados por el consorcio no serán acreditables contra los impuestos que eventualmente deba pagar la sucursal, ni los impuestos pagados por el consorcio ni los impuestos pagados por la sucursal sobre sus propias rentas serán acreditables contra los impuestos de retención que se aplicarán a las efectivas remesas de utilidades desde la sucursal al contribuyente (remesas a las que se les aplicará un impuesto a la renta vía retención con la tasa del 5%).

- b) Señalar cuál sería el procedimiento adecuado para poder utilizar el crédito por IPE en caso que la remesa gravada en el extranjero y enviada a Chile desde un EP, fuere materializada en uno o varios períodos posteriores al devengamiento en Chile de las rentas del EP.

Sobre las consultas 1) y 3) plantea el caso que en el año de la remesa no exista utilidad tributaria asociada al EP, por lo cual, al aplicar la fórmula de los topes establecidos para el uso del crédito, se obtendría \$0, siendo imposible utilizar el impuesto soportado sobre la remesa, por lo tanto, la imposibilidad de comparar entre el monto total de los impuestos pagados o adeudados en el extranjero, versus el tope del 35% del resultado del EP.

II ANÁLISIS

De acuerdo con el N° 12 del artículo 2° de la LIR, introducido por la letra e) del N° 1 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, el EP es un lugar utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea que se utilice en forma exclusiva o no exclusiva para este fin, tales como, oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales.

Lo anterior es consistente con el criterio administrativo anterior de este Servicio, previo a la modificación legal, que consideraba² como elementos para configurar un EP, por ejemplo, la extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile mediante el establecimiento de una oficina o sucursal en donde se desarrolla una actividad formal que asume la representación total de la empresa extranjera, con facultades para concluir o cerrar negocios.

Luego, las sucursales son un tipo de EP, desde la perspectiva chilena, cuando esta sea utilizada para la realización del giro.

Con todo, se debe tener presente que, para el caso de países con un Convenio para evitar la doble imposición, habrá que estarse a lo establecido en el referido Convenio para determinar la conformación de un EP y si el país de la fuente (Perú) puede gravar las rentas que se le atribuyan.

Conforme lo anterior, se constituirá un EP en la medida que se desarrolle toda o parte de las actividades (de la empresa) en un lugar fijo de negocios de acuerdo al párrafo 1 del artículo 5 del Convenio³, así como también podría conformarse un EP según las otras hipótesis contenidas en el referido artículo 5 del Convenio.

En lo particular, y supuesto que la sociedad en Chile es una persona residente para efectos del Convenio, el mero hecho de tener una sucursal en el Perú (en conformidad con el párrafo 2 del artículo 5 del Convenio), por sí mismo, no configura un EP en dicho país ya que deberá cumplir de todas maneras los requisitos del mencionado artículo 5 y, en particular en este caso, del párrafo 1.

Luego, si bien puede estimarse que en la especie se cumplen los supuestos para configurar un EP en Perú, de acuerdo al Convenio, ello igualmente deberá ser acreditado en las instancias de fiscalización respectivas, así como también que Perú haya gravado las rentas atribuidas al EP en conformidad con su legislación.

Precisado lo anterior, y de confirmarse la existencia de un EP, los beneficios generados por el consorcio que sean atribuidos al EP de la matriz chilena en Perú podrán ser gravados sin límite en ese país, de acuerdo al artículo 7 del Convenio. Si Perú grava en conformidad con su legislación interna las rentas atribuidas al EP en dicho país de acuerdo al Convenio, Chile deberá evitar la doble tributación de la renta otorgando un crédito por los impuestos pagados en Perú respecto a dichas rentas atribuidas, en conformidad con artículo 23 del mencionado Convenio.

Por su parte, el artículo 12 de la LIR establece que las rentas cuya fuente esté fuera del país, como regla general, deberán ser computadas considerando las rentas líquidas percibidas, sin perjuicio de lo dispuesto en el 41 G de la LIR o en los casos de agencia o EP del contribuyente en el exterior, en cuyo caso, deberá considerar tanto las rentas percibidas como devengadas.

² Oficio N° 3217 de 2016.

³ Al efecto, remitirse a Oficio N° 2890 de 2005.

Conforme lo expuesto, de acuerdo con la descripción formulada en su presentación y sin perjuicio de corresponder a una cuestión de hecho sujeta a verificación en las respectivas instancias de fiscalización, la sucursal podría considerarse un EP del contribuyente y, por tanto, reconocer en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas por la sucursal.

En el caso analizado, si las rentas producidas en virtud del consorcio del cual forma parte el EP son atribuidas a este último y gravadas en Perú en conformidad con su legislación interna y el Convenio, se otorgará el derecho a utilizar como crédito los impuestos pagados y adeudados hasta el ejercicio siguiente por las rentas del EP que deban incluir en la RLI, calculado en conformidad con las reglas contenidas en los artículos 41 A y 41 C vigentes hasta el 31.12.2019 y el Convenio.

En relación con las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, el actual artículo 41 A, N° 2, letra c), de la LIR, da derecho a crédito por el impuesto a la renta pagado o retenido por una o más sociedades o entidades. Por ello, la sucursal podría utilizar los créditos⁴ provenientes de los impuestos sobre los beneficios atribuidos al EP en virtud de una entidad como el consorcio, cumpliendo los requisitos establecidos en el nuevo artículo 41 A, N° 2, letra c), de la LIR y el Convenio.

La RENFE consiste en el resultado consolidado de utilidad o pérdida de rentas de fuente extranjera afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirla, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por IPE calculados en la forma que establece la LIR.

Finalmente, sobre la utilización del crédito por IPE de las remesas gravadas en el extranjero y enviadas a Chile por el EP en períodos posteriores al devengamiento cabe señalar que, para un EP, la renta se grava en Chile (de acuerdo al artículo 12 de la LIR) sobre base percibida o devengada. De este modo, el crédito por IPE se utilizará en el período tributario correspondiente a aquel en que se reconoce la renta en Chile, aplicando todas las reglas del artículo 41 A de la LIR para la determinación del crédito a esa fecha.

Al respecto, tanto la normativa anterior (párrafo segundo del N° 1 del artículo 41 C de la LIR según su texto vigente al 31.12.2019) como la actual, tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 (N° 3 del artículo 41 A de la LIR), establecen como límite para determinar el crédito total disponible a la renta neta de cada ejercicio⁵.

La renta neta de cada ejercicio es un límite general que se aplica a toda clase de rentas, salvo las rentas pasivas del artículo 41 G de la LIR, de suerte que si el crédito proveniente de un dividendo de fuente extranjera percibido es superior a la renta neta del ejercicio, deberá agregarse este último valor a la base imponible respectiva. A mayor abundamiento, en caso que el límite de la renta neta de cada ejercicio arroje un valor negativo o cero, no se deberá agregar cantidad alguna a las respectivas bases imponibles porque el crédito resulta improcedente.

No corresponde aplicar la norma de recálculo del crédito total disponible contenida en la letra E del artículo 41 G de la LIR, vigente al 31.12.2019, actualmente contenido en el párrafo final del N° 3 del artículo 41 A de la LIR, respecto a la utilización del crédito por IPE en caso que la remesa gravada en el extranjero y enviada a Chile desde un EP fuere materializada en uno o varios períodos posteriores al devengamiento en Chile de las rentas del EP, atendido que dicha normativa de recálculo está referida específicamente para los contribuyentes que deban considerar rentas pasivas y no a rentas de un establecimiento permanente. Tampoco contempla la ley otro mecanismo de recálculo, de modo que no resulta procedente aplicar la misma metodología de reliquidación de crédito establecida en el artículo 41 G, letra E, (texto anterior de la LIR) o en el artículo 41 A, N° 3, letra b), párrafo segundo (texto vigente de la LIR), a los EP, cuando se realiza una remesa gravada en el extranjero con impuesto de retención en un periodo posterior al reconocimiento de la utilidad del EP asociada a dicha remesa

⁴ 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 a lo establecido en el artículo 41 G de la LIR.

⁵ Antes de la vigencia de la Ley N° 21.210, no podía exceder al 35% de la renta de fuente extranjera (RENFE) y, actualmente, tras las modificaciones, corresponde al 35% de la cantidad que resulte de sumar a la renta neta de cada ejercicio, la cantidad menor entre los impuestos soportados en el extranjero y el tope individual.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Deberá determinarse la existencia de un EP y las rentas atribuibles a éste de acuerdo a lo establecido en los artículos 5 y 7 del Convenio.
- 2) De confirmarse lo anterior, Perú tendrá derecho gravar sin limitación las rentas atribuidas al EP y Chile deberá otorgar un crédito respecto esas rentas atribuidas en conformidad con el artículo 23 del Convenio, siempre y cuando esas rentas sean gravadas en el país de la fuente (Perú) y la sociedad en Chile sea una persona residente para efectos del Convenio.

El impuesto pagado por el consorcio respecto de la proporción de los beneficios que correspondan al EP y que hayan sido atribuidas y gravadas a éste en Perú en conformidad con su legislación y el Convenio, es acreditable en Chile y, por tanto, puede ser utilizado como crédito cuando el contribuyente deba reconocer en Chile las rentas devengadas o percibidas del EP.

- 3) No es posible aplicar las reglas especiales sobre utilización del crédito por IPE en el caso de las rentas pasivas a las rentas obtenidas desde un EP cuando se realiza una remesa gravada en el extranjero con impuesto de retención en un periodo posterior al reconocimiento de la utilidad del EP.

Tampoco es posible aplicar otro mecanismo de recálculo del crédito total disponible, ya que no se contempla en la ley.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 69 del 06-01-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos