

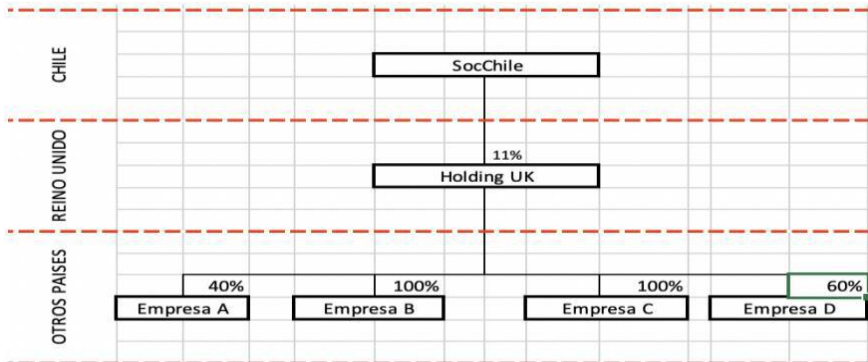
RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 41 A N° 2, 3 Y 4 – CIRCULAR N° 31 DE 2021
(ORD. N° 799, DE 09.03.2023).

Determinación y acreditación de créditos indirectos por impuestos soportados en el exterior.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la determinación y acreditación de los créditos indirectos por impuestos soportados en el extranjero.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad de inversiones (SocChile) participa desde el año 2018 con un 11% en una empresa holding domiciliada en Reino Unido (Holding UK), la que percibe dividendos de otros países, los cuales se encuentran liberados del pago de impuestos en Reino Unido, de acuerdo con la siguiente malla societaria:



Afirma, que la inversión en Holding UK se encuentra debidamente inscrita en el registro de inversiones en el exterior del Servicio y se han presentado todas las declaraciones juradas pertinentes.

Agrega que en mayo de 2021 SocChile percibió de Holding UK dividendos por \$1.100.000 con cargo a las utilidades acumuladas al 31.12.2020. Holding UK presentaba, antes y después de la distribución de dividendos, las siguientes utilidades acumuladas al 31.12.2020:

Resultados propios acumulados				-	1.400.000
Resultados acumulados por dividendos percibidos					18.400.000
	Empresa A	1.900.000	Año 2016		
	Empresa B	3.800.000	Año 2018		
	Empresa C	7.000.000	Año 2020		
	Empresa D	5.700.000	Año 2020		
Total resultados acumulados antes de dividendos					17.000.000
Distribución de dividendos a terceros				89,00%	- 8.900.000
Distribución dividendo a SocChile				11,00%	- 1.100.000
Total dividendos pagados				-	10.000.000
Utilidades acumuladas después de pago de dividendo					7.000.000

A continuación, detalla los dividendos percibidos por Holding UK e impuestos pagados, los cuales fueron afectados con distintas tasas de impuestos a la renta, distintas tasas de retención y provienen de países con y sin convenio para evitar la doble tributación internacional.

Nombre		Empresa A			Nombre		Empresa B	
Domicilio		Pais de Europa			Domicilio		Pais de Sud America	
Participación		40,00%			Participación		100,00%	
Convenio doble tributación		SUSCRITO PERO NO VIGENTE			Convenio doble tributación		VIGENTE	
Utilidades propias año:	Utilidades acumuladas		Impuesto renta PAGADO 25%		Utilidades propias año:	Utilidades acumuladas		Impuesto renta PAGADO 25%
	Financieras	Tributarias				Financieras	Tributarias	
2013	2.000.000	1.800.000	450.000		2015	1.200.000	1.000.000	250.000
2014	2.500.000	2.700.000	675.000		2016	1.500.000	1.100.000	275.000
2015	3.000.000	1.500.000	375.000		2017	1.450.000	1.200.000	300.000
Acumulado	7.500.000	6.000.000	1.500.000		Acumulado	4.150.000	3.300.000	825.000
Dividendo pagado Julio 2016			5.000.000		Dividendo pagado mayo 2018			4.000.000
Dividendo bruto pagado a Holding UK			2.000.000		Dividendo bruto pagado a Holding UK			4.000.000
Retención impuestos dividendo 5%			100.000		Retención impuestos dividendo 5%			200.000
Dividendo líquido pagado a Holding UK			1.900.000		Dividendo líquido pagado a Holding UK			3.800.000
Nombre		Empresa C			Nombre		Empresa D	
Domicilio		Pais de Norte America			Domicilio		Pais de America central	
Participación		100,00%			Participación		60,00%	
Convenio doble tributación		SUSCRITO PERO NO VIGENTE			Convenio doble tributación		SIN CONVENIO	
Utilidades propias año:	Utilidades acumuladas		Impuesto renta PAGADO 35%		Utilidades propias año:	Utilidades acumuladas		Impuesto renta PAGADO 20%
	Financieras	Tributarias				Financieras	Tributarias	
2017	2.000.000	200.000	70.000		2017	2.000.000	200.000	50.000
2018	5.000.000	3.000.000	1.050.000		2018	5.000.000	3.000.000	750.000
2019	4.000.000	6.000.000	2.100.000		2019	4.000.000	6.000.000	1.500.000
Acumulado	11.000.000	9.200.000	3.220.000		Acumulado	11.000.000	9.200.000	2.300.000
Dividendo pagado marzo de 2020			10.000.000		Dividendo pagado Septiembre de 2020			10.000.000
Dividendo bruto pagado a Holding UK			10.000.000		Dividendo bruto pagado a Holding UK			6.000.000
Retención impuestos dividendo 30%			3.000.000		Retención impuestos dividendo 5%			300.000
Dividendo líquido pagado a Holding UK			7.000.000		Dividendo líquido pagado a Holding UK			5.700.000

Conforme lo anterior, consulta:

- 1) Cuál es el crédito indirecto que le corresponde al dividendo ascendente a \$1.100.000 percibido por SocChile y su mecanismo de cálculo detallado.
- 2) La administración tributaria mexicana, para efectos de justificar los impuestos a la renta pagados por los dividendos que perciba una empresa chilena, otorga el certificado CFDI de retenciones de pago, el cual es aceptado por el Servicio para respaldar los créditos por impuestos a la renta pagados en el exterior.

En el ámbito de los acuerdos de colaboración entre los países con los cuales Chile ha suscrito convenios sobre tributación, la administración tributaria del Reino Unido ¿otorga algún tipo de certificado similar al emitido por la administración tributaria mexicana y que sirva para justificar, ante el Servicio, los créditos indirectos otorgados por los dividendos distribuidos por Holding UK a SocChile, determinados según la pregunta anterior? ¿Qué países, con los que Chile tenga convenios de doble tributación, otorgan un certificado similar al emitido por la administración mexicana y cuáles son sus nombres?

- 3) En caso que la respuesta a la pregunta anterior no especifique algún tipo de certificado para respaldar los créditos por impuestos a la renta pagados en el exterior, ¿Cuáles son los antecedentes detallados y las formalidades específicas que debe proporcionar Holding UK a SocChile, para que esta pueda justificar ante el Servicio los créditos indirectos otorgados por impuestos a la renta pagados en el exterior?

II ANÁLISIS

En primer término, y atendido que la presentación no identifica los países envueltos, el presente análisis presupone que la inexistencia de convenio o de convenio vigente implica que tampoco existe un acuerdo de intercambio de información¹.

¹ Como tampoco aquellos países supuestos se encuentran suscritos a la convención sobre asistencia mutua en materia tributaria, suscrita por Chile el 24 de octubre de 2013 y que entró en vigencia en nuestro país a contar del 1° de noviembre de 2016.

Por otra parte, de acuerdo con los antecedentes expuestos, los dividendos provenientes de los terceros países no fueron gravados por la sociedad Holding UK situada en Reino Unido y tampoco se efectuó retención de impuestos al momento de remesar las utilidades hacia Chile. Por lo tanto, sobre tales sumas no corresponde invocar el crédito directo por impuesto de retención o el crédito indirecto por impuesto corporativo a que se refieren las letras a) y b) del N° 2 del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Sin embargo, de acuerdo con el párrafo segundo de la letra c) del N° 2 del artículo 41 A de la LIR, 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 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.

Luego, conforme a lo establecido en el párrafo anterior, los impuestos soportados en los terceros países – donde se encuentran radicadas las empresas A, C y D – no pueden ser utilizados como créditos en nuestro país porque no existe con dichos países un convenio para evitar la doble tributación internacional o no se encuentran vigentes y, además, no existen acuerdos de intercambio de información con Chile².

Precisado lo anterior y respecto de la consulta 1) del Antecedente, cuando la sociedad Holding UK distribuye a Chile solo una parte de las participaciones percibidas, se pueden establecer dos reglas para efectos de asignar los créditos por impuestos soportados en los terceros países.

- a) Sujetarse a las normas locales de distribución de utilidades que existan en la legislación del país que está remesando directamente a Chile (UK). Por ejemplo, que dicha legislación establezca una regla cronológica de reparto de utilidades conforme a su fecha de percepción. Si ese fuera el caso, bastará con asignar directamente los impuestos soportados en el tercer país a la renta en cuestión conforme a dicha regla.
- b) Si la legislación de aquel país no tiene normas que regulen en qué orden se deben distribuir las rentas que se están repartiendo directamente a Chile, este reparto deberá efectuarse en forma proporcional. Para estos efectos, se deberá proceder de acuerdo con el siguiente mecanismo, considerando los antecedentes proporcionados por el contribuyente:

Antecedentes:									
Detalle		A		B		C		D	
Tasa impuesto corporativo		25%		25%		35%		25%	
Tasa impuesto retención		5%		5%		30%		5%	
Convenio doble tributación		No vigente		Vigente		No vigente		Sin convenio	
Total rentas acumuladas		7.500.000	100,00%	4.150.000	100,00%	11.000.000	100,00%	11.000.000	100,00%
Utilidades tributables		6.000.000	80,00%	3.300.000	79,52%	9.200.000	83,64%	9.200.000	83,64%
Utilidades financieras		1.500.000	20,00%	850.000	20,48%	1.800.000	16,36%	1.800.000	16,36%
Impuestos acumulados		1.500.000		825.000		3.220.000		2.300.000	
Dividendo distribuido		2.000.000		4.000.000		10.000.000		6.000.000	
Total rentas acumuladas		7.500.000		4.150.000		11.000.000		11.000.000	
Proporción de rentas distribuidas		26,67%		96,39%		90,91%		54,55%	
Proporción crédito corporativo asignado		400.050		795.218		2.927.302		1.254.650	
Impuesto de retención		100.000		200.000		3.000.000		300.000	
Dividendo líquido		1.900.000		3.800.000		7.000.000		5.700.000	

Primero, se deberá determinar la relación porcentual que corresponde a las utilidades tributables y financieras en cada uno de los países que remesan a la sociedad Holding UK, con el objeto de descomponer posteriormente la porción de la renta que finalmente se remese. Además, se deberá determinar la relación porcentual de la renta remesada en relación con el total de las rentas que se mantengan acumuladas en cada una de las empresas.

Por ejemplo, en el país de la empresa B, las utilidades tributables corresponden al 79,52% del total (3.300.000/4.150.000x100), y las financieras a un 20,48% del total (850.000/4.150.000x100) el

² Las instrucciones sobre la materia contienen en la letra b) y en el numeral ii. de la letra c) del apartado 1.1.3.2.2 de la Circular N° 31 de 2021, bajo el título crédito indirecto.

dividendo distribuido al Holding UK corresponden al 96,39% de las utilidades financieras acumuladas (4.000.000/4.150.000x100). Luego, con este último porcentaje será posible determinar qué parte del impuesto corporativo corresponde asociar al dividendo que se remesa a Holding UK, que en este caso asciende a \$795.218 (\$825.000x96,39%).

Desarrollo:						
SITUACIÓN TRIBUTARIA EN UK						
Detalle	Total Dividendo	Prop div perc respecto del total	Prop util tribu respecto del total	Impto de retención	Impto Corp.	
Dividendo percibidos desde A	1.900.000	10,33%	80,00%			
Dividendo percibidos desde B	3.800.000	20,65%	79,52%	200.000	795.218	
Dividendo percibidos desde C	7.000.000	38,04%	83,64%			
Dividendo percibidos desde D	5.700.000	30,98%	83,64%			
Totales.....	18.400.000	100,00%				
Resultado acumulado en UK	-1.400.000					
Utilidades disponibles.....	17.000.000					
Distribución terceros países.....	-8.900.000					
Distribución a Chile.....	-1.100.000					
Saldo final.....	7.000.000					
II. Composición del dividendo percibido						
Proporción del dividendo que proviene de B		1.100.000	20,65%	227.150		
Prop. del dividendo correspondiente a rentas tributables		227.150	79,52%	180.630		
III. Impuesto pagados en el exterior						
Impuesto de retención		227.150 /	95%	= 239.105 x	5%	11.955
Utilidades financieras afectas a impuesto de retención		180.630 /	95%	= 190.137 x	25%	47.534

Posteriormente, la empresa Holding UK deberá determinar la relación porcentual de cada dividendo percibido desde las sociedades situadas en el extranjero respecto de todos ellos. Por ejemplo, los dividendos percibidos desde B representan el 20,65% del total de los dividendos percibidos (3.800.000/18.400.000x100), de los cuales, como se señaló, un 79,52% corresponde a utilidades tributables.

A continuación, para determinar la composición del dividendo remesado a Chile por la suma \$1.100.000, se aplicará el 20,65% para determinar la parte que corresponde a dividendos percibidos desde la sociedad ubicada en el país B, lo que equivale a \$227.150, suma que pagó un impuesto de retención por la suma de \$11.955. A su vez, de los \$227.150, el 79,52% pagó además el impuesto corporativo con tasa 25%, lo que arroja un impuesto por este concepto por la suma de \$47.534.

En definitiva, la empresa chilena percibió un dividendo de \$1.100.000, que tendrá asociado un crédito indirecto por un impuesto de retención de \$11.955 y un impuesto corporativo de \$47.534, ambos con origen en la sociedad ubicada en el país B.

Completado el procedimiento descrito y determinados los impuestos que pueden ser utilizados como crédito en Chile, se deberán aplicar las reglas de determinación e imputación de los créditos dispuestas en los números 3 y 4 del artículo 41 A de la LIR.

Finalmente, se hace presente que este Servicio no tiene competencias para establecer formalidades sobre cómo las empresas extranjeras deben controlar las rentas acumuladas y los impuestos extranjeros que posteriormente son asignados como créditos a las utilidades remesadas a Chile. Por lo tanto, los contribuyentes que invoquen el beneficio tributario en Chile deberán proporcionar las hojas de trabajo con los respectivos cálculos y demás documentos necesarios para su acreditación en los términos descrito anteriormente.

En cuanto a la consulta 2) del Antecedente, se informa que, a la fecha, se desconoce si el Reino Unido u otros países con los que Chile tenga convenios de doble tributación otorgan algún tipo de certificado similar al emitido por la administración tributaria mexicana para justificar, ante este Servicio, los créditos indirectos.

En cuanto a la consulta 3) del Antecedente, se informa que el texto vigente del artículo 41 A de la LIR, incorporado por la Ley N° 21.210, que regula el sistema de crédito por impuestos soportados en

el extranjero, establece en la letra c) de su N° 7 que los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero, deberán acreditarse mediante el correspondiente comprobante de pago o declaración de impuestos en el extranjero o bien con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero. Cuando no se disponga del comprobante de pago, declaración de impuestos en el extranjero o el certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, el contribuyente podrá acreditarlo por cualquier medio de prueba legal.

También establece que para la acreditación será suficiente una traducción no oficial de los antecedentes, salvo que se requiera por motivos fundados una traducción oficial en un proceso de fiscalización conforme con el artículo 59 del Código Tributario.

Finalmente dispone que los funcionarios del Servicio deberán agotar todos los medios que estén a su disposición para los efectos de verificar la veracidad y exactitud de los antecedentes aportados, aun cuando se trate de documentos que no hubiesen sido traducidos, legalizados o autenticados.

Al respecto, la Circular N° 31 de 2021 imparte instrucciones sobre la acreditación de los impuestos soportados en el extranjero, así como la traducción y legalización de los documentos. Precisa entre otras cuestiones que, tratándose de créditos por impuesto indirecto, la sociedad que invoca el crédito deberá acreditar su participación, así como también precisa que, para los instrumentos extendidos en un idioma distinto del español, será suficiente una traducción privada o no oficial de los documentos aportados salvo que, por motivos fundados, se requiera una traducción oficial en un proceso de fiscalización conforme con el artículo 59 del Código Tributario. En este último caso sólo se aceptará si aquella ha sido suscrita por el contribuyente o su representante declarando también por escrito que es fiel al contenido del documento respectivo.

Agrega que tanto los certificados oficiales como las declaraciones de impuestos y los comprobantes de pago deberán acompañarse debidamente legalizados. Para estos efectos, bastará la certificación efectuada por las autoridades consulares chilenas en el país fuente de las rentas o su legalización conforme al artículo 345 del Código de Procedimiento Civil. Sin embargo, no será necesaria dicha legalización cuando la autenticidad de los certificados expedidos por la autoridad competente pueda ser verificada por parte de funcionarios de este Servicio en el sitio de internet o por otros medios tecnológicos que disponga al efecto la administración fiscal extranjera³.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Para el cálculo del crédito indirecto el contribuyente deberá considerar en primer lugar la existencia de normas de reparto de utilidades que existan en el país que remesa directamente las rentas a Chile. De no existir tales reglas, se deberá determinar en forma proporcional. Para estos fines, se deberá utilizar el procedimiento descrito en el análisis precedente.
- 2) En cuanto a su segunda consulta, respecto a si el Reino Unido u otros países con los que Chile tenga convenios de doble tributación otorgan algún tipo de certificado similar al emitido por la administración tributaria mexicana para justificar ante este Servicio, los créditos indirectos, se señala que a la fecha no se dispone de tal información.
- 3) Finalmente, respecto de la forma en que los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero deben acreditarse en Chile, para los fines de su utilización como crédito, debe sujetarse a lo establecido en la letra c) del N° 7 del artículo 41 A de la LIR, cuyas instrucciones fueran impartidas mediante la Circular N° 31 de 2021.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 799, de 09.03.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

³ Mayor detalle se puede consultar en Oficio N° 3232 de 2021.