

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA A), ART. 41 A – CÓDIGO
TRIBUTARIO – ART. 59 – CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ART 345 –
CIRCULAR N° 31 DE 2021
(ORD. N° 880, DE 21.03.2023)**

Uso del crédito por impuestos pagados en el exterior en contra del impuesto de primera categoría.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la utilización como crédito en Chile, contra del impuesto de primera categoría de los impuestos pagados en el exterior a través de empresas subsidiarias.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad constituida en Chile (sociedad), sujeta al régimen semi integrado de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), es accionista en un 100% de una sociedad constituida y residente en Irlanda (IrishCo).

IrishCo se encuentra sujeta a tributación en su país sobre sus rentas de fuente mundial con una tasa de impuesto corporativo de 12,5%; sin embargo, por disposiciones tributarias internas, los dividendos distribuidos a Chile no se encuentran sujetos a retención.

Por su parte, IrishCo es accionista de entidades constituidas y residentes en Brasil, Panamá, España, Estados Unidos y Hong Kong, de acuerdo con los siguientes porcentajes:

- a) Brasil (“BrazilCo”), en un 100%. BrazilCo se encuentra sujeta a tributación en Brasil por sus rentas de fuente mundial a una tasa de 34%. Por su parte, las distribuciones de dividendos se encuentran exentas de impuesto de retención.
- b) Panamá (“PanamaCo”), en un 100%. PanamaCo no se encuentra sujeta a imposición en Panamá. Por la misma razón, las distribuciones de dividendos se encuentran exentas de impuesto de retención.
- c) España (“SpainCo”), en un 5%. SpainCo se encuentra sujeta a tributación en España por sus rentas de fuente mundial a una tasa de 25%. Por su parte, y por aplicación del convenio entre España e Irlanda, las distribuciones de dividendos a IrishCo se encuentran exentas de impuesto de retención.
- d) Estados Unidos (“USCo”), en un 100%. USCo se encuentra sujeta a tributación en Estados Unidos por sus rentas de fuente mundial a una tasa de 21%. Por su parte, y por aplicación del convenio entre Estados Unidos e Irlanda, las distribuciones de dividendos a IrishCo se encuentran sujetas a un impuesto de retención de 5%.
- e) Hong Kong (“HKCo”), en un 100%. HKCo sólo obtiene rentas de fuente extranjera, por lo que no se encuentra sujeta a imposición en Hong Kong. Asimismo, las distribuciones de dividendos se encuentran exentas de impuesto de retención. A su vez, HKCo es accionista en un 100% de una sociedad domiciliada y residente en Malasia (“MalayCo”), la cual se encuentra sujeta a un impuesto corporativo de 24%. Sin embargo, por disposiciones tributarias internas, los dividendos distribuidos a HKCo se encuentran exentos de impuesto de retención.

Señala que la sociedad proyecta repartir utilidades con fondos provenientes de IrishCo, los cuales tienen su origen último en las utilidades obtenidas por las sociedades operativas del grupo constituidas en las jurisdicciones antes mencionadas. Lo anterior implica realizar distribuciones de dividendos/utilidades a través de toda la cadena de sociedades extranjeras hasta la matriz chilena.

Agrega que, de acuerdo con el artículo 41 A de la LIR, las rentas obtenidas por la sociedad tendrían derecho sólo al crédito indirecto ya que el dividendo o retiro recibido desde IrishCo no estaría sujeto a impuestos de retención y no se trataría de rentas de fuente chilena obtenidas por contribuyentes o entidades sin domicilio ni residencia en Chile que se hubieren afectado con el impuesto adicional.

Sin embargo, dadas las combinaciones de distribución posibles en el caso de las filiales extranjeras de la sociedad, solicita confirmar ciertos criterios – abordados en la Conclusión – sobre la aplicación y orden de imputación de los créditos por impuestos pagados en el extranjero, en base a las siguientes situaciones hipotéticas:

- 1) **Caso 1:** MalayCo realiza una distribución a HKCo. Luego HKCo realiza una distribución a IrishCo, la cual, a su vez distribuye la totalidad de las utilidades hacia Chile. IrishCo no tiene otras utilidades. Las utilidades objeto de la distribución pagaron los siguientes impuestos: (i) el impuesto corporativo en Malasia de tasa 24%; y (ii) el impuesto corporativo en Irlanda de tasa 12,5%, el cual fue pagado utilizando el crédito por los impuestos pagados en Malasia.
- 2) **Caso 2:** SpainCo realiza una distribución a IrishCo, la cual, a su vez distribuye la totalidad de las utilidades hacia Chile. Recordemos que IrishCo sólo posee un 5% del capital de SpainCo. IrishCo no tiene otras utilidades. Las utilidades objeto de la distribución pagaron los siguientes impuestos: (i) el impuesto corporativo en España de tasa 25%; y (ii) el impuesto corporativo en Irlanda de tasa 12,5%, el cual fue pagado utilizando el crédito por los impuestos pagados en España.
- 3) **Caso 3:** BrazilCo y PanamaCo realizan una distribución a IrishCo, la cual, a su vez distribuye la totalidad de las utilidades hacia Chile. IrishCo no tiene otras utilidades. Las utilidades objeto de la distribución pagaron los siguientes impuestos: (i) el impuesto corporativo en Brasil de tasa 34%; y (ii) el impuesto corporativo en Irlanda de tasa 12,5% sobre las rentas provenientes de Brasil y Panamá, el cual fue pagado utilizando el crédito por los impuestos pagados en Brasil.
- 4) **Caso 4:** BrazilCo, PanamaCo y USCo realizan una distribución a IrishCo, la cual, a su vez distribuye parcialmente las utilidades hacia Chile. IrishCo no tiene otras utilidades. Las utilidades objeto de la distribución pagaron los siguientes impuestos: (i) el impuesto corporativo en Brasil de tasa 34%; (ii) el impuesto corporativo en EE. UU. de tasa 21%; (iii) el impuesto de retención de EE. UU. de tasa 5%; y (iv) el impuesto corporativo en Irlanda de tasa 12,5% sobre las rentas provenientes de Brasil, Panamá y EE. UU., el cual fue pagado utilizando el crédito por los impuestos pagados en Brasil y EE. UU.

Conforme lo anterior, solicita confirmar que:

- 1) El crédito indirecto por impuesto corporativo de las subsidiarias extranjeras domiciliadas en terceros países contemplado en la letra c) del N° 2 del artículo 41 A de la LIR resulta aplicable a todas las subsidiarias en una cadena de sociedades, sin importar su posición, siempre que la sociedad extranjera desde la que se reparten utilidades a Chile posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de dicha subsidiaria, y esta se encuentre domiciliada en un país que tenga vigente un convenio para evitar la doble tributación internacional o un convenio de intercambio de información con Chile (Caso 1).
- 2) El crédito indirecto por impuesto corporativo de las sociedades extranjeras incluye, el impuesto pagado mediante la imputación de créditos por impuestos pagados, a su vez, en terceras jurisdicciones. Lo anterior, por cuanto se trata de créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto pagado en el extranjero, de acuerdo con la letra b) del N° 7 del artículo 41 A de la LIR (Casos 1, 2, 3 y 4).
- 3) Los contribuyentes tienen derecho a utilizar el crédito descrito en el numeral 2 precedente aun cuando el impuesto que da origen al crédito haya sido pagado por una sociedad que no cumpla con los requisitos establecidos en la letra c) del N° 2 del artículo 41 A de la LIR, siempre que la sociedad extranjera que utiliza dicho impuesto como crédito sí cumpla con tales requisitos (Caso 2).

II ANÁLISIS

Conforme a la letra c) del N° 2 del artículo 41 A de la LIR, cuyas instrucciones se contienen en la Circular N° 31 de 2021, los contribuyentes o entidades domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile tienen derecho a un crédito indirecto por los impuestos soportados en el extranjero por las rentas que obtengan desde entidades subsidiarias.

En lo pertinente, el párrafo segundo de la letra c) del N° 2 del artículo 41 A prescribe que también 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, deberá ser dueña directa o indirecta del 10% o más del capital de las sociedades o entidades subsidiarias señaladas.

Además, la letra b) del N° 7 del artículo 41 A de la LIR establece que los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto pagado en el extranjero se consideran como parte de este último, a fin de no generar una duplicidad en la deducción de dicho crédito. Por lo tanto, si la sociedad extranjera, de acuerdo con la legislación vigente en el respectivo país, puede cubrir el impuesto local que afecta a la renta percibida desde una subsidiaria situada en el mismo país extranjero o un tercer país, el impuesto extranjero así cubierto se considerará como impuesto pagado. Es decir, podrá ser utilizado como crédito en Chile en los términos dispuestos en el artículo 41 A.

Por otra parte, este Servicio ha precisado¹ que no se pierde el derecho al crédito indirecto por impuesto de retención por el hecho que la sociedad extranjera que remesa las utilidades directamente al inversionista domiciliado o residente en Chile no haya estado afecta a impuestos sobre sus utilidades en uno o varios ejercicios comerciales, siempre que se haya pagado, retenido o descontado el impuesto por las remesas de las subsidiarias extranjeras que son repartidas a la sociedad extranjera y luego a Chile.

Asimismo, no se pierde el derecho al crédito indirecto por impuesto corporativo por el hecho que la sociedad extranjera que remesa las utilidades directamente al inversionista domiciliado o residente en Chile no haya estado afecta a impuestos sobre sus utilidades en uno o varios ejercicios comerciales, siempre que las subsidiarias extranjeras hayan tributado sobre sus propias utilidades que posteriormente son repartidas a la primera sociedad y luego a Chile².

Precisado lo anterior y respecto de lo consultado conforme con su presentación:

- 1) En todos los casos expuestos los impuestos pagados en terceros países pueden ser imputados al impuesto corporativo que afecta a los repartos de utilidades percibidos por IrishCo. En tal caso, de acuerdo con la letra b) del N° 7 del artículo 41 A de la LIR, el impuesto pagado de esta forma por IrishCo puede ser utilizado como crédito en Chile, por cuanto dicha norma prescribe que los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto pagado en el extranjero se considerarán como parte de este último.

En consecuencia, basta que la legislación extranjera otorgue el derecho de imputar los impuestos pagados en terceros países como crédito para que el impuesto pagado de tal país con estas imputaciones pueda ser utilizado en Chile como crédito de acuerdo con las letras b) y c) del párrafo primero del N° 2 del artículo 41 A.

Lo anterior, sin atender a que el tercer país mantenga o no vigente con Chile un convenio para evitar la doble tributación internacional u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, ni de la participación social que posea indirectamente la empresa chilena en las empresas extranjeras ubicadas en los terceros países. En esta situación se encontraría la empresa SpainCo, en la cual IrisCo solo tiene una participación del 5%.

Distinto es el caso de los impuestos pagados en los terceros países que no resulten imputados al impuesto corporativo establecido en Irlanda y que afecta a los repartos de utilidades percibidos por la sociedad extranjera residente en dicho país. Estos impuestos o las diferencias, según corresponda, para poder ser utilizados como crédito en Chile, deben cumplir con lo dispuesto en el párrafo segundo de la letra c) del N° 2 del artículo 41 A de la LIR.

De acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, los impuestos pagados en Malasia, España, Brasil y Estados Unidos (sociedades subsidiarias ubicadas en terceros países) que no hayan sido imputados en Irlanda, porque la legislación de ese país no otorga tal derecho u otra causa, podrán ser utilizados en Chile siempre que IrishCo sea dueña directa o indirectamente del 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias y que exista entre Chile y los terceros países un

¹ Párrafo tercero de la letra b) del apartado 1.1.3.2.2. de la Circular N° 31 de 2021.

² Párrafo tercero de la letra c) del apartado 1.1.3.2.2. de la Circular N° 31 de 2021.

convenio para evitar la doble tributación internacional u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios. Los casos 1, 3 y 4 de su presentación cumplirían esta condición.

- 2) Por otra parte, en el caso N° 4, cuando la sociedad IrishCo 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 (Irlanda). 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 DEL CASO				
Detalle	Brasil	Panamá	EEUU	
Participación social de IrishCo	100%	100%	100%	
Tasa impuesto corporativo	34%	0%	21%	
Tasa impuesto retención	0%	0%	5%	
Convenio doble tributación	Vigente	Sin convenio	No vigente	
Total renta bruta	10.000	10.000	10.000	
Impuesto corporativo según tasa	3.400	0	2.100	
Total rentas netas acumuladas	6.600	10.000	7.900	
Dividendo distribuido a IrishCo	6.600	10.000	7.900	
Proporción de rentas distribuidas	100%	100%	100%	
Proporción del crédito corporativo asignado	3.400	0	2.100	
Impuesto de retención	0	0	395	
Dividendos líquidos percibidos por IrishCo	6.600	10.000	7.505	
Tributación de IrishCo				
Suma total de dividendos líquidos percibidos			24.105	
Incremento (0,125/0,875)			3.444	
Base imponible			27.549	
Impuesto corporativo 12,5%			3.444	
Crédito Brasil + Panamá + EEUU (3.400 + 2.100 + 395 = 5.895)			-3.444	
A pagar.....			0 ³	

DESARROLLO DEL CASO				
IrishCo				
I. Proporción de cada crédito sobre el total de créditos				
Crédito por impuesto Corp. Brasil	Convenio vigente	3.400	57,68%	
Crédito por impuesto Corp. EEUU	Acuerdo de intercambio de información	2.100	35,62%	
Crédito por impuesto de Retención EEUU	Acuerdo de intercambio de información	395	6,70%	
Total crédito.....		5.895	100%	
II. Proporción de créditos imputados a impuesto corporativo en IrishCo				
Crédito por impuesto Corp. pagado en Brasil		3.444	57,68%	1.986
Crédito por impuesto Corp. pagado en EEUU		3.444	35,62%	1.227
Crédito por impuesto Ret. pagado en EEUU		3.444	6,70%	231
Total crédito.....		100,00%		3.444
III. Créditos utilizables en Chile				
Crédito por impuesto Corp. pagado en Irlanda				3.444
Crédito por impuesto Corp. pagado en Brasil		3.400	-1.986	1.414
Crédito por impuesto Corp. Pagado en EEUU		2.100	-1.227	873
Crédito por impuesto Ret. pagado en EEUU		395	-231	164
Total créditos utilizables en Chile.....				5.895
IV. Proporción de rentas distribuidas a Chile				
Dividendo neto distribuido a sociedad chilena.....		10.000		41,49%
Total rentas netas acumuladas en UK.....		24.105		
V. Calificación tributaria en Chile respecto de dividendo proveniente de IrishCo				
Dividendos percibido (renta de fuente irlandesa).....				10.000
	Total	Proporción	Monto	Tasa Impto
Crédito por impuesto Corporativo pagado en Irlanda	3.444	41,49%	1.429	12,50%
Crédito por impuesto Corporativo pagado en Brasil (3er país)	1.414	41,49%	587	34%
Crédito por impuesto Corporativo pagado en EEUU (3er país)	873	41,49%	362	21%
Crédito por impuesto de Retención pagado en EEUU (3er país)	164	41,49%	68	5%
Totales.....	5.895		2.446	

³ En el caso de EE. UU. existe acuerdo de intercambio de información y se cumple el requisito de participación social. Por lo tanto, es posible utilizar los impuestos pagados y retenidos en dicho país como crédito en Chile.

De acuerdo con los cálculos precedentes y los supuestos proporcionados, se determinó la proporción que representan los impuestos pagados en los terceros países sobre el total de ellos para establecer su imputación al impuesto corporativo que afectó a IrishCo.

Luego el saldo de cada uno de los impuestos no imputados, más el impuesto corporativo pagado, puede ser utilizado en Chile en la relación porcentual que representa la renta remesada a nuestro país sobre el total de las rentas acumuladas en IrisCo ($10.000/24.105=41,49\%$).

Como se ha señalado anteriormente, en este caso se cumplirían los requisitos de la letra c) del N° 2 del artículo 41 A de la LIR. Por tanto, los créditos indirectos por impuestos soportados en el exterior se asignarán a la renta remesada a Chile en la misma proporción antes señalada.

Efectuado el procedimiento descrito y determinados los impuestos que pueden ser utilizados como crédito en Chile (apartado V. en el desarrollo del ejemplo), se aplican las reglas de determinación e imputación de los créditos dispuestas en los números 3 y 4 del artículo 41 A de la LIR.

- c) En cuando a la acreditación de los créditos, 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.

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 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 extranjera.

- d) Finalmente, 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 descritos anteriormente.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) El crédito indirecto por impuesto corporativo de las subsidiarias extranjeras domiciliadas en terceros países contemplado en la letra c) del N° 2 del artículo 41 de la LIR es aplicable a todas las subsidiarias en una cadena de sociedades, sin importar su posición, siempre que la sociedad extranjera desde la que se reparten utilidades a Chile posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de dicha subsidiaria y esta se encuentre domiciliada en un país que tenga vigente un convenio para evitar la doble tributación internacional o un convenio de intercambio de información con Chile (Caso 1 del Antecedente).
- 2) El crédito indirecto por impuesto corporativo de las sociedades extranjeras incluye el impuesto pagado mediante la imputación de créditos por impuestos pagados, a su vez, en terceras jurisdicciones. Lo anterior, por cuanto se trata de créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto pagado en el extranjero de acuerdo con la letra b) del N° 7 del artículo 41 A de la LIR (Casos 1, 2, 3 y 4 del Antecedente).
- 3) Los contribuyentes tienen derecho a utilizar el crédito descrito en la Conclusión 2) anterior, aun cuando el impuesto que da origen al crédito haya sido pagado por una sociedad que no cumpla con los requisitos establecidos en la letra c) del N° 2 del artículo 41 A de la LIR, siempre que la sociedad extranjera que utiliza dicho impuesto como crédito sí cumpla con tales requisitos (Caso 2 del Antecedente).
- 4) Cuando se trate de distribuciones parciales a Chile, se pueden establecer dos reglas para efectos de asignar los créditos por impuestos soportados en un tercer país, según describe el Análisis.
- 5) De acuerdo al artículo 41 A de la LIR, 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.
- 6) No compete a este Servicio determinar 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. Corresponde a los contribuyentes proporcionar las hojas de trabajo con los respectivos cálculos y demás documentos necesarios para acreditar el crédito por impuestos pagados en el extranjero.

HÉRNAN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 880, del 21.03.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos