

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 44.- 38-2017 ID 2-2017 SN
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 25 de Agosto de 2017
MATERIA: Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.956, de 26 de octubre de 2016, a las letras C.- y D.-, del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en materia de normas sobre Tributación Internacional, y al inciso 1° y párrafo segundo, del N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 del referido cuerpo legal, en materia de Impuesto Adicional. Modifica instrucciones contenidas en la letra G), del II.4.- del apartado II, de la Circular N° 48 de 2016, relativas al N° 3, del artículo 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Instrucciones sobre la regla de aproximación en caso de pagos solucionados en efectivo introducida por la señalada Ley N° 20.956.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Ley N° 20.956 de 2016. Artículos 41 A, letras C.- y D.-; 41 C, N° 3.-; y 59, inciso 1° e inciso 4°, N° 2, párrafo segundo, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1°, del D.L. N°824, de 1974.

I.- INTRODUCCIÓN

La Ley N° 20.956, publicada en el Diario Oficial el 26 de octubre de 2016, que establece medidas para impulsar la productividad, en adelante también “la Ley”, modificó entre otras normas, la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824, de 1974. Las modificaciones efectuadas por la Ley a los artículos 20, 74, 79 y 104 de la LIR, fueron instruidas mediante la Circular N° 71 de 2016. Las modificaciones introducidas por la Ley a los artículos 41 A y 59 de la LIR, así como la regla de aproximación en caso de pagos solucionados en efectivo dispuesta por dicha Ley, se instruyen en esta oportunidad.

Asimismo, y como consecuencia de las instrucciones que se imparten en relación al artículo 41 A de la LIR, y más precisamente, respecto de su letra D.-, necesario es precisar las instrucciones impartidas en relación al N° 3, del artículo 41 C del señalado cuerpo legal, vigente a partir del 1° de enero de 2017, modificando las instrucciones pertinentes contenidas en la Circular N° 48 de 2016.

En consecuencia, las instrucciones que se imparten en la presente Circular dicen relación con las siguientes materias:

- 1) Derecho a utilizar como crédito los impuestos soportados en el extranjero que gravaron servicios personales, clasificados en los N°s 1 y 2, del artículo 42 de la LIR, prestados a contar del 1° de enero de 2016, en el sistema unilateral de créditos¹, de acuerdo a lo dispuesto en la letra D.-, del artículo 41 A del referido cuerpo legal.
- 2) Modificación de las instrucciones contenidas en la letra G), del II.4.- del apartado II, de la Circular N° 48 de 2016, relativas al derecho a utilizar como crédito los impuestos soportados en el extranjero que gravaron servicios personales, en el sistema bilateral de créditos², de acuerdo a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 41 C de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.
- 3) Derecho a utilizar como crédito los impuestos soportados en el extranjero que gravaron los servicios que sean calificados como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas (SNA), prestados a contar del 1° de enero de 2016, en el sistema unilateral de créditos, de acuerdo a lo dispuesto en la letra C.-, del artículo 41 de la LIR.

¹ Países con los que Chile no ha suscrito un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional que se encuentre vigente.

² Países con los que Chile ha suscrito un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional que se encuentre vigente.

4) Eliminación de la norma de relación como causal de aumento de la tasa de Impuesto Adicional (IA) o de pérdida de la exención de dicho impuesto, a contar del 1° de noviembre de 2016, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 59 de la LIR.

5) Ampliación de la exención de IA a las sumas pagadas al exterior por concepto de trabajos y servicios de ingeniería o técnicos, asociados a servicios exportables calificados como tales por el SNA, a contar del 1° de noviembre de 2016, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR.

6) Aproximación de los pagos solucionados en efectivo por valores iguales o inferiores a \$5 e iguales o superiores a \$6, a partir del 1° de noviembre de 2017, y las implicancias tributarias de aquello, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

A.- Modificaciones a la LIR.

A.1) Derecho a utilizar como crédito los impuestos soportados en el extranjero (IPE), que gravaron servicios personales, clasificados en los N°s 1 y 2, del artículo 42 de la LIR, prestados a contar del 1° de enero de 2016, en el sistema unilateral.

La letra b), del N° 2 del artículo 1.- y el N° 2 del artículo 2.-, ambos de la Ley, incorporan una nueva letra D.- al artículo 41 A de la LIR, vigente a partir del año comercial 2015 y hasta el 31 de diciembre 2016³ y a partir del 1° de enero de 2017⁴, respectivamente, cuyo tenor es el siguiente para ambos períodos:

"D.- Otras rentas.

Los contribuyentes que, sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas gravadas en el extranjero clasificadas en los números 1° y 2° del artículo 42, podrán imputar como crédito contra el impuesto único establecido en el artículo 43 o el impuesto global complementario a que se refiere el artículo 52, los impuestos a la renta pagados o retenidos por tales rentas, aplicando al efecto lo dispuesto en el número 3 del artículo 41 C.

En todo caso, el crédito no podrá exceder del 32% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Si el impuesto pagado o retenido en el extranjero es inferior a dicho crédito, corresponderá deducir la cantidad menor. En todo caso, una suma igual al crédito por impuestos externos se agregará a la renta extranjera declarada."

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley, la nueva letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente a partir del año comercial 2015 y hasta el 31 de diciembre 2016, resulta aplicable en relación a los servicios prestados a partir del 1° de enero de 2016.

Por su parte, la nueva letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017, rige, asimismo, a contar de dicha fecha.

En consecuencia, a efectos de instruir la nueva letra D.- introducida al artículo 41 A de la LIR, debemos distinguir entre el artículo 41 A vigente a partir del año comercial 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016 y el artículo 41 A de dicho cuerpo legal vigente a partir del 1° de enero de 2017.

³ De acuerdo a lo dispuesto en el numeral 7), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, de 2014, que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Las instrucciones sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N° 12 de 2015.

⁴ De acuerdo a lo dispuesto en el numeral 25) del artículo 1°, en concordancia con el artículo primero de las disposiciones transitorias, ambos de la Ley N° 20.780. Cabe hacer presente, que el referido numeral 25) fue modificado, a su vez, por la letra k., del N° 1, del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899, de 2016, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Las instrucciones sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N° 48 de 2016.

A.1.1.) Letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente a partir del año comercial 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

Atendido que la modificación legal en comento entra en vigencia a partir del 1° de enero de 2016, en nada modifica la normativa vigente durante el año comercial 2015.

a) Contribuyentes que tienen derecho al crédito.

Los contribuyentes que tienen derecho a este crédito son las personas naturales que sin perder su domicilio o residencia en el país, perciban rentas gravadas en el extranjero, ya se hubieren obtenido en Chile o en el extranjero, clasificadas en los N°s 1 o 2, del artículo 42 de la LIR, esto es:

(i) Los contribuyentes afectos al IUSC por sueldos u otras remuneraciones de similar naturaleza, percibidas desde el exterior; y

(ii) Los contribuyentes afectos al IGC por rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa, percibidos desde el exterior (honorarios u otras remuneraciones de similar naturaleza).

Cabe recordar que la aplicación del crédito por IPE supone que las respectivas rentas se gravan con impuestos tanto en Chile como en el extranjero.

b) Modalidad para utilizar el crédito por IPE en el caso de contribuyentes del IUSC.

Estos contribuyentes para los efectos de la utilización del crédito por IPE deberán efectuar una reliquidación anual de su IUSC, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 47 de la LIR⁵, considerando los siguientes ajustes:

(i) Las rentas brutas de fuente chilena de cada período mensual y las rentas líquidas de fuente extranjera, convertidas estas últimas a moneda nacional de acuerdo a lo establecido en el N° 1.-, de la letra E.-, del artículo 41 A de la LIR⁶, se actualizarán hasta el término del ejercicio, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior a aquel en que fueron percibidas las rentas y el mes de noviembre del año comercial respectivo.

(ii) El impuesto determinado en cada mes producto de la aplicación de la escala del IUSC del período correspondiente, sobre rentas tanto de fuente chilena como extranjera, ya sea que se hubiere retenido por el empleador o pagado por el propio trabajador, se actualizará hasta el término del ejercicio, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al de su retención o pago y el mes de noviembre del año comercial respectivo.

(iii) A la suma anual de las rentas indicadas en el literal (i) anterior se le debe agregar una cantidad igual al crédito por IPE que en definitiva corresponda. Dicha cantidad deberá ser la menor que se obtenga al aplicar los siguientes límites:

1.- Los impuestos efectivamente retenidos y/o pagados en el extranjero, debidamente convertidos a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio de la moneda extranjera de que se trate y actualizados al término del ejercicio, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al de su retención o pago y el mes de noviembre del año comercial respectivo.

2.- El 32% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea equivalente al monto neto de la renta percibida del exterior sobre la cual se calcula el citado crédito. En otras palabras, las rentas líquidas percibidas del exterior, debidamente convertidas a moneda nacional y reajustadas en la forma indicada en el literal (i) anterior, se dividirán por el factor 0,68 y el resultado se multiplicará por la tasa del 32%.

3.- Se hace presente que a los contribuyentes sujetos a la modalidad de reliquidación, si bien les es aplicable el tercer límite del crédito por IPE equivalente al 32% de la Renta Neta de Fuente

⁵ Las instrucciones relativas a la reliquidación anual del IUSC fueron impartidas mediante el N° 4, del Capítulo II, de la Circular N° 6 de 2013.

⁶ De acuerdo al N° 2, del artículo 1.- de la Ley, la antigua letra D.- del artículo 41 A de la LIR, pasó a ser su actual letra E.-.

Extranjera (RENFE)⁷, dicha aplicación no produce el mismo efecto que en los demás casos, atendido que las normas legales que regulan la aplicación del IUSC, establecidas en el N° 1 del artículo 42 y en el N° 1 del artículo 43, ambos de la LIR, no admiten la deducción de ningún tipo de gastos o desembolsos.

(iv) Dicho total (incluyendo el crédito por IPE) se reliquidará conforme al artículo 47 de la LIR, aplicando la escala del IUSC vigente en el mes de diciembre del ejercicio respectivo, contenida en el N° 1, artículo 43 de la LIR, expresada en valores anuales, que corresponde en definitiva a la misma escala del IGC vigente para el Año Tributario correspondiente.

(v) Al IUSC determinado según la reliquidación anual practicada, se le imputará, en primer lugar, el crédito por IPE determinado en los términos señalados en el literal (iii) anterior, en la proporción que corresponda (según se indica en el literal (vi) siguiente) y, luego, se deducirá el impuesto retenido o pagado en cada mes sobre las rentas de fuente chilena y extranjera, actualizado hasta el término del ejercicio bajo la modalidad indicada en el literal (ii) precedente, dando como resultado un exceso de impuesto retenido o pagado por doble tributación.

(vi) El crédito por IPE sólo podrá ser imputado en contra del IUSC reliquidado que se hubiere determinado sobre rentas gravadas en el extranjero. Lo anterior, por cuanto el N° 3.-, del artículo 41 C de la LIR –que resulta aplicable por remisión expresa del inciso 1°, de la letra D.-, del artículo 41 A del señalado cuerpo legal– al disponer que el monto a devolver corresponde al exceso por “doble tributación”, obliga a proceder en los términos indicados. En efecto, dado que el fenómeno de la doble tributación sólo tiene lugar respecto de las rentas gravadas en el extranjero, sólo al imputar el crédito por IPE en contra del IUSC reliquidado que se hubiere determinado sobre dichas rentas, resulta posible afirmar que lo que eventualmente se devuelve al contribuyente, después de efectuada la comparación con los impuestos pagados o retenidos en Chile, es, efectivamente, el exceso por “doble tributación”. A mayor abundamiento, de no limitarse la imputación del crédito por IPE en los términos referidos, se permitiría que impuestos pagados en el extranjero sirvan para dejar de pagar impuestos chilenos por rentas obtenidas en Chile que no se afectaron con doble tributación, cuestión que se contrapone con la finalidad de la nueva letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, que no es otra que evitar o aminorar la doble tributación internacional en materia de servicios personales que fueron gravados en el extranjero.

Para efectos de determinar qué parte del IUSC reliquidado corresponde a rentas gravadas en el extranjero, se deberá aplicar a dicho impuesto, la proporción que resulte de dividir el monto de las rentas gravadas en extranjero por el total rentas afectas al IUSC, incluyendo el crédito por IPE, expresándose dicho porcentaje con un solo decimal, despreciándose toda centésima inferior a cinco.

Cabe agregar, a este respecto, que el crédito por IPE que no haya podido ser imputado en contra del IUSC reliquidado que se hubiere determinado sobre rentas gravadas en el extranjero, no podrá ser imputado a otros impuestos que el contribuyente tenga que pagar en el año tributario que está declarando, ni acumularse para períodos siguientes, ni ser devuelto por el Servicio de Tesorerías, esto último, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra E.-, del artículo 41 A de la LIR.

(vii) El contribuyente imputará el exceso de impuesto retenido o pagado por doble tributación a cualquier obligación anual de impuesto a la renta que tenga que declarar en el año tributario correspondiente. El remanente que resultare de la imputación antes señalada, ya sea por no existir una obligación anual que cumplir, o porque el excedente antes mencionado es superior a la referida obligación tributaria anual existente, será devuelto al contribuyente por el Servicio de Tesorerías, bajo la modalidad indicada en el artículo 97 de la LIR.

Si los contribuyentes señalados obtienen rentas gravadas con el IGC, las rentas del N° 1, del artículo 42 de la LIR deberán declararse en la Renta Bruta Global de dicho impuesto y, conforme a lo dispuesto por el inciso 3°, del N° 3, del artículo 54 del referido cuerpo legal, se dará como crédito en contra del IGC correspondiente, el impuesto determinado producto de la reliquidación precedentemente descrita, menos el monto del crédito por IPE.

⁷ La RENFE es el resultado consolidado de utilidad o pérdida de rentas gravadas en el exterior afectas 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.

Ejemplo práctico:

A.- ANTECEDENTES				
(a)	Sueldos anuales de fuente chilena (gravados sólo en Chile), actualizados al 31.12.2016.....			\$ 30.000.000
(b)	IUSC retenido por el empleador sobre los sueldos indicados en la letra (a) precedente, actualizado al 31.12.2016.....			\$ 1.650.000
(c)	Sueldo de fuente extranjera (gravado en el extranjero), percibido en el mes de junio 2016, convertido a moneda nacional y actualizado al 31.12.2016.....			\$ 3.500.000
(d)	Impuesto pagado en el extranjero sobre el sueldo indicado en la letra (c) precedente, convertido a moneda nacional y actualizado al 31.12.2016.....			\$ 1.900.000
(e)	Impuesto pagado por el propio trabajador sobre el sueldo indicado en la letra (c) precedente, enterado al Fisco mediante el F-50, actualizado al 31.12.2016.....			\$ 600.000
B.- DESARROLLO				
(a) Cálculo del crédito por IPE				
El crédito corresponderá al monto menor de las siguientes cantidades:				
➤ Impuestos efectivamente retenidos y/o pagados en el extranjero.				\$ 1.900.000 =====
➤ 32% de una cantidad tal, que al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida del exterior sobre la cual se calcula el citado crédito. Dicho monto se determina a través de la siguiente operación:				
$\frac{\text{Renta Fuente Extranjera} \times 32\%}{0,68} = \frac{\$ 3.500.000 \times 32\%}{0,68} =$				\$ 1.647.058 =====
Monto crédito por IPE determinado.....				\$ 1.647.058 =====
(b) Total a reliquidar				
➤ Sueldos de fuente chilena (gravados sólo en Chile), actualizados al 31.12.2016.....				\$ 30.000.000
➤ Sueldo de fuente extranjera (gravado en el extranjero), actualizado al 31.12.2016.....				\$ 3.500.000
➤ Crédito por IPE.....				\$ 1.647.058
➤ Total.....				\$ 35.147.058
(c) Parte del IUSC anual reliquidado que corresponde a rentas gravadas en el extranjero				
Sueldos (1)	Monto (2)	Porcentaje (3)	IUSC Anual Reliquidado (4)	Distribución IUSC Anual Reliquidado (4 x 3) = (5)
➤ Sueldos de fuente chilena (gravados sólo en Chile), actualizados	\$ 30.000.000	85,4%	\$ 2.256.513	\$ 1.927.062
➤ Sueldo de fuentes extranjera (gravado en el extranjero), actualizado, incluido incremento por IPE	\$ 5.147.058	14,6%	\$ 2.256.513	\$ 329.451
➤ Totales	\$ 35.147.058	100%		\$ 2.256.513
(d) Límite de imputación del crédito por IPE				
➤ El crédito por IPE se imputa como tal hasta el monto del IUSC anual reliquidado que corresponde a los sueldos gravados en el extranjero, esto es, hasta la suma de \$329.451 . El crédito por IPE no imputado (\$1.647.058 - \$329.451 = \$1.317.607), no es susceptible de imputarse a otros impuestos o de acumularse, ni da derecho a devolución, simplemente se pierde.				

c) Modalidad para utilizar el crédito por IPE en el caso de contribuyentes del IGC.

Estos contribuyentes podrán hacer efectiva la utilización del crédito por IPE, mediante la respectiva declaración anual de impuestos a la renta que deben presentar en el mes de abril de cada año.

Si además de sus rentas afectas a IGC, perciben rentas del N° 1, del artículo 42 de la LIR, afectas a doble tributación, deberán proceder, respecto de estas últimas, conforme a lo instruido en la letra b) anterior, sin perjuicio de declararlas en el IGC, dando de crédito por concepto de IUSC, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 3°, del N° 3, del artículo 54 de la LIR, el impuesto determinado en la respectiva reliquidación, menos el monto del crédito por IPE.

En consecuencia, cuando se trate de contribuyentes del IGC, el crédito por IPE se invocará de la siguiente manera:

(i) Las rentas brutas de fuente chilena clasificadas en el N° 2, del artículo 42 de la LIR, se incorporan a la base imponible del IGC, debidamente actualizadas, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior a la percepción de las rentas y el mes de noviembre de cada año, conforme a lo dispuesto por el artículo 51 de la LIR.

(ii) Las rentas líquidas de fuente extranjera, clasificadas en el N° 2, del artículo 42 de la LIR, se convertirán a moneda nacional de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, de la letra E.-, del artículo 41 A de dicho cuerpo legal, a la fecha de su percepción, y luego se reajustarán hasta el término del ejercicio en la misma forma señalada en el literal anterior.

(iii) Las retenciones de impuestos efectuadas en Chile sobre las rentas de fuente chilena, se reajustarán por la variación del IPC existente entre el mes anterior a la retención del impuesto y el mes de noviembre de cada año, conforme a lo dispuesto por el artículo 75 de la LIR.

Cabe tener presente que, conforme a lo dispuesto en la letra b) y en el inciso final del artículo 84 de la LIR, no se deben efectuar pagos provisionales mensuales sobre rentas de fuente extranjera cuando a su respecto se tenga derecho a crédito por IPE⁸.

(iv) Los impuestos retenidos o pagados en el exterior, sobre las rentas gravadas en el extranjero, se convertirán a moneda nacional de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, de la letra E.-, del artículo 41 A de la LIR, a la fecha de retención o pago, y luego se reajustarán hasta el término del ejercicio, bajo la misma modalidad de actualización indicada precedentemente.

(v) Los contribuyentes que tengan derecho a este crédito, deberán agregar a la renta extranjera afecta al IGC, una suma igual al crédito por IPE que en definitiva corresponda. Dicha suma deberá ser la menor que se obtenga al aplicar los siguientes límites:

1.- Los impuestos efectivamente retenidos y/o pagados en el extranjero, debidamente convertidos a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio de la moneda extranjera de que se trate y actualizados al término del ejercicio, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al de su retención o pago y el mes de noviembre del año comercial respectivo.

2.- El 32% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea equivalente al monto neto de la renta percibida del exterior sobre la cual se calcula el citado crédito. En otras palabras, las rentas líquidas percibidas del exterior, debidamente convertidas a moneda nacional y reajustadas en la forma indicada en el literal (ii) anterior, se dividirán por el factor 0,68 y el resultado se multiplicará por la tasa del 32%.

3.- El 32% de la RENFE, correspondiente al resultado consolidado de las utilidades o pérdidas de rentas gravadas en el extranjero afecta a impuesto en Chile, deducidos los gastos necesarios para producirla en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por IPE, conforme a lo señalado en el N° 6., de la letra E.-, del artículo 41 A de la LIR. Cabe hacer presente, que de las rentas del N° 2, del artículo 42, según lo dispuesto por el artículo 50, ambos del referido cuerpo legal, se pueden deducir los gastos o desembolsos efectivos o presuntos incurridos en su generación.

⁸ En el caso que proceda efectuarlos, se actualizarán por la variación del IPC existente entre el mes anterior al del entero efectivo de dichos pagos en arcas fiscales y el mes de noviembre del año respectivo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 95 de la LIR.

Si el contribuyente en el ejercicio de su profesión u ocupación se hubiera acogido a la presunción de gastos establecida en el inciso final del artículo 50 de la LIR (30% de los ingresos brutos, con tope de 15 UTA), para los efectos de calcular el límite del 32% sobre la RENFE señalado, deberá determinar que parte de dichos gastos corresponde deducir de las rentas gravadas en el exterior aplicando para ello la proporción que las mismas representan en el total de las rentas del N° 2, del artículo 42 de la LIR. Por otra parte, si el contribuyente hubiere optado por deducir gastos efectivos, deberá rebajar aquellos directamente relacionados con las rentas gravadas en el extranjero y si se trata de gastos comunes deberá deducirlos proporcionalmente.

(vi) El crédito por IPE determinado en los términos señalados en el literal (v) anterior, se imputará al IGC, en la proporción que corresponda (según se indica en el literal (vii) siguiente), con posterioridad a cualquier otro crédito autorizado por la ley.

(vii) El crédito por IPE sólo podrá ser imputado en contra del IGC que se hubiere determinado sobre rentas gravadas en el extranjero. Lo anterior, atendidos los argumentos indicados en el literal (vi) de la letra b) anterior, los que también resultan aplicables tratándose de este impuesto, según se desprende de la última parte del inciso penúltimo del N° 3.-, del artículo 41 C de la LIR, que dispone: *“Igual derecho a imputación y a devolución tendrán los contribuyentes afectos al impuesto global complementario que tengan rentas sujetas a doble tributación.”*

Para efectos de determinar qué parte del IGC corresponde a rentas gravadas en el extranjero, se deberá aplicar a dicho impuesto, la proporción que resulte de dividir el monto de las rentas gravadas en extranjero por el total rentas afectas al IGC, incluyendo el crédito por IPE, expresándose dicho porcentaje con un solo decimal, despreciándose toda centésima inferior a cinco.

Cabe agregar, a este respecto, que el crédito por IPE que no haya podido ser imputado en contra del IGC que se hubiere determinado sobre rentas gravadas en el extranjero, no podrá ser imputado a otros impuestos que el contribuyente tenga que pagar en el año tributario que está declarando, ni acumularse para períodos siguientes, ni ser devuelto por el Servicio de Tesorerías, esto último, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra E.-, del artículo 41 A de la LIR.

Ejemplo práctico:

A.- ANTECEDENTES		
(a)	Honorarios brutos de fuente chilena (gravados sólo en Chile), percibidos en el año 2016, actualizados al 31.12.2016.....	\$ 50.000.000
(b)	Retenciones practicadas sobre los honorarios indicados en la letra (a) precedente, actualizadas al 31.12.2016.....	\$ 5.000.000
(c)	Honorario líquido de fuente extranjera (gravado en el extranjero), percibido en el año 2016, convertido a moneda nacional y actualizado al 31.12.2016.....	\$ 9.000.000
(d)	Impuesto retenido en el exterior sobre el honorario indicado en la letra (c) precedente, convertido a moneda nacional y actualizado al 31.12.2016.....	\$ 4.500.000
(e)	Gastos efectivos asociados a las rentas de la letra (a) precedente, actualizados al 31.12.2016.....	\$ 6.000.000
(f)	Gastos efectivos asociados a las rentas de la letra (c) precedente, actualizados al 31.12.2016.....	\$ 1.000.000

B.- DESARROLLO				
(a) Cálculo del crédito por IPE.				
El crédito corresponderá al monto menor de las siguientes cantidades:				
➤ Impuestos efectivamente retenidos y/o pagados en el extranjero.				\$ 4.500.000 =====
➤ 32% de una cantidad tal, que al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida del exterior sobre la cual se calcula el citado crédito. Dicho monto se determina a través de la siguiente operación:				
$\frac{\text{Renta Fuente Extranjera} \times 32\%}{0,68} = \frac{\$ 9.000.000 \times 32\%}{0,68} =$				\$ 4.235.294 =====
➤ Límite: 32% s/RENFE = 32% s/\$ 12.235.294				
RENFE = Ingresos percibidos de fuente extranjera – gastos asociados + crédito por IPE s/g art. 41 A LIR.				
RENFE = \$ 9.000.000 – \$1.000.000 + \$ 4.235.294				\$ 3.915.294 =====
Monto crédito por IPE determinado.....				<u>\$ 3.915.294</u>
(b) Parte del IGC que corresponde a rentas gravadas en el extranjero.				
Honorarios (1)	Monto (2)	Porcentaje (3)	IGC determinado (4)	Distribución del IGC (4 x 3) = (5)
➤ Honorarios de fuente chilena (gravados sólo en Chile)	\$ 50.000.000			
➤ Menos: Gastos asociados	<u>\$ (6.000.000)</u>			
(=) Renta Neta	\$ 44.000.00	78,7%	\$ 7.133.561	\$ 5.614.113
➤ Honorario de fuente extranjera (gravado en el extranjero)	\$ 9.000.000			
➤ Más: Incremento por IPE	\$ 3.915.294			
➤ Menos: Gastos asociados	<u>\$ (1.000.000)</u>			
(=) Renta Neta	\$ 11.915.294	21,3%	\$ 7.133.561	<u>\$ 1.519.448</u>
Totales	\$ 55.915.294	100%		\$ 7.133.561
➤ IGC que corresponde a las rentas de fuente extranjera.....				<u>\$ 1.523.634</u>
(c) Límite de imputación del crédito por IPE.				
➤ El crédito por IPE se imputa como tal hasta el monto del IGC que corresponde a los honorarios gravados en el extranjero, esto es, hasta la suma de \$1.519.448 . El crédito por IPE no imputado (\$3.915.294 - \$1.519.448 = \$2.395.846), no es susceptible de imputarse a otros impuestos o de acumularse, ni da derecho a devolución, simplemente se pierde.				

A.1.2) Letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Resultan aplicables las instrucciones impartidas en la letra A.1.1) anterior y las impartidas mediante la Circular N° 48 de 2016, en todo aquello que no sean contrarias a las primeras. Cabe hacer presente, que la Circular N° 48 de 2016 contiene las instrucciones generales en materia de créditos por IPE, vigentes a partir del 1° de enero de 2017⁹.

A.2) Modifica las instrucciones contenidas en la letra G), del II.4.- del apartado II, de la Circular N° 48 de 2016, relativas al N° 3, del artículo 41 C de la LIR.

⁹ Necesario es precisar que las instrucciones contenidas en la referida Circular, en lo que dice relación con lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, rigen a contar del 1° de enero de 2016.

Si bien la Ley no introdujo modificaciones al artículo 41 C de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017, resulta necesario precisar las instrucciones impartidas en relación a su N° 3.-, contenidas en la letra G), del II.4.- del apartado II, de la Circular N° 48 de 2016. Lo anterior, atendidas las instrucciones que se imparten en la letra A.1) anterior, en lo que dice relación con la interpretación de lo dispuesto en el N° 3.-, del artículo 41 C de la LIR, en aquella parte que se refiere al exceso por “doble tributación”, y con la devolución del crédito por IPE, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra E.-, del artículo 41 A de la LIR.

En consecuencia, las instrucciones impartidas respecto al crédito por IPE tratándose de servicios personales, en el sistema bilateral de créditos, contenidas en la letra G), del II.4.- del apartado II, de la Circular N° 48 de 2016, se reemplazan íntegramente por las siguientes:

“(G) Crédito por servicios personales.

Cabe hacer presente que la única modificación introducida por la Ley N° 20.780 al N° 3.-, del artículo 41 C de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017, que regula el crédito por IPE en el caso de servicios personales, tuvo por objeto diferenciar claramente, en la parte final de su inciso penúltimo, la mención a la reliquidación del IUSC y al IGC, mediante la eliminación de las palabras que a continuación se destacan en negrilla: “Igual derecho a imputación y a devolución tendrán los contribuyentes afectos al impuesto global complementario que **no** tengan **rentas del artículo 42, número 1°**, sujetas a doble tributación.”.

(G.1) Contribuyentes que tienen derecho a este crédito.

Las personas naturales que sin perder su domicilio o residencia en el país, perciban rentas extranjeras que se clasifiquen en los N°s 1 o 2 del artículo 42 de la LIR, por servicios personales prestados y gravados en el exterior, esto es:

(i) Los contribuyentes afectos al IUSC por sueldos u otras remuneraciones similares percibidas del exterior; y

(ii) Los contribuyentes afectos al IGC por rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa, percibidos desde el exterior (honorarios u otras remuneraciones de similar naturaleza). Procede, asimismo, respecto de contribuyentes afectos al IGC por otras rentas provenientes de la prestación de servicios personales en el extranjero, siempre que se encuentren comprendidas en el respectivo CDTI, como las participaciones, asignaciones o dietas percibidas por directores domiciliados o residentes en Chile de sociedades constituidas en el extranjero.

Cabe señalar, que la aplicación del crédito por IPE supone que las respectivas rentas se gravan con impuestos tanto en Chile como en el extranjero y que la recuperación de los impuestos pagados en Chile por dichas rentas requiere que los servicios personales sean prestados en Estados con los que nuestro país haya suscrito un CDTI que se encuentre vigente, en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por IPE, tal como ocurre con las rentas empresariales de la Primera Categoría, según lo dispuesto por el inciso 1°, del artículo 41 C de la LIR.

En la determinación del referido crédito por IPE, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del N° 3.-, del artículo 41 C de la LIR, resultan aplicables las normas de los N°s. 1, 3, 4, 5, 6 y 7 de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, sobre conversión de las rentas a moneda nacional, tipo de cambio a utilizar, tipos de impuestos que dan derecho a crédito, acreditación de los impuestos, facultad de designar auditores para verificar el cumplimiento de las condiciones de procedencia de los créditos, RENFE y devolución del crédito por IPE.

En lo que dice relación con la RENFE es necesario precisar en el contexto del sistema bilateral, se debe considerar el tope legal del 35% de la RENFE, límite legal absoluto para todas las rentas contempladas en el artículo 41 C de la LIR y en el respectivo CDTI.

(G.2) Modalidad para utilizar el crédito por IPE en el caso de contribuyentes del IUSC.

Estos contribuyentes, para la recuperación del crédito por IPE deberán efectuar una reliquidación anual de su IUSC, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 47 de la LIR¹⁰, considerando los siguientes ajustes:

(i) Las rentas brutas de fuente chilena de cada período mensual y las rentas líquidas de fuente extranjera, convertidas estas últimas a moneda nacional de acuerdo a lo establecido en el N° 1, de la letra E.-, del artículo 41 A de la LIR¹¹, se actualizarán hasta el término del ejercicio, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior a aquel en que fueron percibidas las rentas y el mes de noviembre del año comercial respectivo.

(ii) El impuesto determinado en cada mes producto de la aplicación de la escala del IUSC del período correspondiente, sobre rentas tanto de fuente chilena como extranjera, ya sea que se hubiere retenido por el empleador o pagado por el propio trabajador, se actualizará hasta el término del ejercicio, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al de su retención o pago y el mes de noviembre del año comercial respectivo.

(iii) A la suma anual de las rentas indicadas en el literal (i) anterior se le debe agregar una cantidad igual al crédito por IPE que en definitiva corresponda. Dicha cantidad deberá ser la menor que se obtenga al aplicar los siguientes límites:

1.- Los impuestos efectivamente retenidos y/o pagados en el extranjero, debidamente convertidos a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio de la moneda extranjera de que se trate y actualizados al término del ejercicio, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al de su retención o pago y el mes de noviembre del año comercial respectivo.

2.- El 35% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea equivalente al monto neto de la renta percibida del exterior sobre la cual se calcula el citado crédito. En otras palabras, las rentas líquidas percibidas del exterior, debidamente convertidas a moneda nacional y reajustadas en la forma indicada en el literal (i) anterior, se dividirán por el factor 0,65 y el resultado se multiplicará por la tasa del 35%.

3.- Se hace presente que a los contribuyentes sujetos a la modalidad de reliquidación, si bien les es aplicable el tercer límite del crédito por IPE equivalente al 35% de la RENFE, dicha aplicación no produce el mismo efecto que en los demás casos, atendido que las normas legales que regulan la aplicación del IUSC, establecidas en el N° 1 del artículo 42 y en el N° 1 del artículo 43, ambos de la LIR, no admiten la deducción de ningún tipo de gastos o desembolsos.

(iv) Dicho total (incluyendo el crédito por IPE) se reliquidará conforme al artículo 47 de la LIR, aplicando la escala del IUSC vigente en el mes de diciembre del ejercicio respectivo, contenida en el N° 1, del artículo 43 de la LIR, expresada en valores anuales, que corresponde en definitiva a la misma escala del IGC vigente para el Año Tributario correspondiente.

(v) Al IUSC determinado según la reliquidación anual practicada, se le imputará, en primer lugar, el crédito por IPE determinado en los términos señalados en el literal (iii) anterior, en la proporción que corresponda (según se indica en el literal (vi) siguiente) y, luego, se deducirá el impuesto retenido o pagado en cada mes sobre las rentas de fuente chilena y extranjera, actualizado hasta el término del ejercicio bajo la modalidad indicada en el literal (ii) precedente, dando como resultado un exceso de impuesto retenido o pagado por doble tributación.

(vi) El crédito por IPE sólo podrá ser imputado en contra del IUSC reliquidado que se hubiere determinado sobre rentas gravadas en el extranjero. Lo anterior, por cuanto el N° 3.-, del artículo 41 C de la LIR, al disponer que el monto a devolver corresponde al exceso por "doble tributación", obliga a proceder en los términos indicados. En efecto, dado que el fenómeno de la doble tributación sólo tiene lugar respecto de las rentas gravadas en el extranjero, sólo al imputar el crédito por IPE en contra del IUSC reliquidado que se hubiere determinado sobre dichas rentas, resulta posible afirmar que lo que eventualmente se devuelve al contribuyente, después de efectuada la comparación con

¹⁰ Las instrucciones relativas a la reliquidación anual del IUSC fueron impartidas mediante el N° 4, del Capítulo II, de la Circular N° 6 de 2013.

¹¹ De acuerdo al N° 2, del artículo 2.- de la Ley, la antigua letra D.- del artículo 41 A de la LIR, pasó a ser su actual letra E.-.

los impuestos pagados o retenidos en Chile, es, efectivamente, el exceso por “doble tributación”. A mayor abundamiento, de no limitarse la imputación del crédito por IPE en los términos referidos, se permitiría que impuestos pagados en el extranjero sirvan para dejar de pagar impuestos chilenos por rentas obtenidas en Chile que no se afectaron con doble tributación, cuestión que se contrapone con la finalidad del N° 3.-, del artículo 41 C de la LIR, que no es otra que evitar o aminorar la doble tributación internacional en materia de servicios personales que fueron gravados en el extranjero.

Para efectos de determinar qué parte del IUSC reliquidado corresponde a rentas gravadas en el extranjero, se deberá aplicar a dicho impuesto, la proporción que resulte de dividir el monto de las rentas gravadas en extranjero por el total rentas afectas al IUSC, incluyendo el crédito por IPE, expresándose dicho porcentaje con un solo decimal, despreciándose toda centésima inferior a cinco.

Cabe agregar, a este respecto, que el crédito por IPE que no haya podido ser imputado en contra del IUSC reliquidado que se hubiere determinado sobre rentas gravadas en el extranjero, no podrá ser imputado a otros impuestos que el contribuyente tenga que pagar en el año tributario que está declarando, ni acumularse para períodos siguientes, ni ser devuelto por el Servicio de Tesorerías, esto último, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra E.-, del artículo 41 A de la LIR.

(vii) El contribuyente imputará el exceso de impuesto retenido o pagado por doble tributación a cualquier obligación anual de impuesto a la renta que tenga que declarar en el año tributario correspondiente, a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a imputación a otros impuestos, o a devolución de su excedente. El remanente que resultare de la imputación antes señalada, ya sea por no existir una obligación anual que cumplir, o porque el excedente antes mencionado es superior a la referida obligación tributaria anual existente, será devuelto al contribuyente por el Servicio de Tesorerías, bajo la modalidad indicada en el artículo 97 de la LIR.

Si los contribuyentes señalados obtienen rentas gravadas con el IGC, las rentas del N° 1, del artículo 42 de la LIR deberán declararse en la Renta Bruta Global de dicho impuesto y, conforme a lo dispuesto por el inciso 3°, del N° 3, del artículo 54 del referido cuerpo legal, se dará como crédito en contra del IGC correspondiente, el impuesto determinado producto de la reliquidación precedentemente descrita, menos el monto del crédito por IPE.

(G.3) Modalidad para utilizar el crédito por IPE en el caso de contribuyentes del IGC.

Estos contribuyentes podrán hacer efectiva la utilización del crédito por IPE, mediante la respectiva declaración anual de impuestos a la renta que deben presentar en el mes de abril de cada año.

Si además de sus rentas afectas a IGC, perciben rentas del N° 1, del artículo 42 de la LIR, afectas a doble tributación, deberán proceder, respecto de estas últimas, conforme a lo instruido en la letra (b) anterior, sin perjuicio de declararlas en el IGC, dando de crédito por concepto de IUSC, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 3°, del N° 3, del artículo 54 de la LIR, el impuesto determinado en la respectiva reliquidación, menos el monto del crédito por IPE.

En consecuencia, cuando se trate de contribuyentes del IGC, el crédito por IPE se invocará de la siguiente manera:

(i) Las rentas brutas de fuente chilena, clasificadas en el N° 2, del artículo 42 de la LIR, se incorporan a la base imponible del IGC, debidamente actualizadas, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior a la percepción de las rentas y el mes de noviembre de cada año, conforme a lo dispuesto por el artículo 51 de la LIR.

(ii) Las rentas líquidas de fuente extranjera, clasificadas en el N° 2, del artículo 42 de la LIR, se convertirán a moneda nacional de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, de la letra E.-, del artículo 41 A de dicho cuerpo legal, a la fecha de su percepción, y luego se reajustarán hasta el término del ejercicio en la misma forma señalada en el literal anterior.

(iii) Las retenciones de impuestos efectuadas en Chile sobre las rentas de fuente chilena, se reajustarán por la variación del IPC existente entre el mes anterior a la retención del impuesto y el mes de noviembre de cada año, conforme a lo dispuesto por el artículo 75 de la LIR.

Cabe tener presente que, conforme a lo dispuesto en la letra b) y en el inciso final del artículo 84 de

la LIR, no se deben efectuar pagos provisionales mensuales sobre rentas de fuente extranjera cuando a su respecto se tenga derecho a crédito por IPE¹².

(iv) Los impuestos retenidos o pagados en el exterior, sobre las rentas gravadas en el extranjero, se convertirán a moneda nacional de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, de la letra E.-, del artículo 41 A de la LIR, a la fecha de retención o pago, y luego se reajustarán hasta el término del ejercicio, bajo la misma modalidad de actualización indicada precedentemente.

(v) Los contribuyentes que tengan derecho a este crédito, deberán agregar a la renta extranjera afecta al IGC, una suma igual al crédito por IPE que en definitiva corresponda. Dicha suma deberá ser la menor que se obtenga al aplicar los siguientes límites:

1.- Los impuestos efectivamente retenidos y/o pagados en el extranjero, debidamente convertidos a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio de la moneda extranjera de que se trate y actualizados al término del ejercicio, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al de su retención o pago y el mes de noviembre del año comercial respectivo.

2.- El 35% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea equivalente al monto neto de la renta percibida del exterior sobre la cual se calcula el citado crédito. En otras palabras, las rentas líquidas percibidas del exterior, debidamente convertidas a moneda nacional y reajustadas en la forma indicada en el literal (ii) anterior, se dividirán por el factor 0,65 y el resultado se multiplicará por la tasa del 35%.

3.- El 35% de la RENFE, conforme a lo señalado en el N° 6.-, de la letra E.-, del artículo 41 A de la LIR. Cabe hacer presente, que de las rentas del N° 2, del artículo 42, según lo dispuesto por el artículo 50, ambos del referido cuerpo legal, se pueden deducir los gastos o desembolsos efectivos o presuntos incurridos en su generación.

Si el contribuyente en el ejercicio de su profesión u ocupación se hubiera acogido a la presunción de gastos establecida en el inciso final del artículo 50 de la LIR (30% de los ingresos brutos, con tope de 15 UTA), para los efectos de calcular el límite del 35% sobre la RENFE señalado, deberá determinar que parte de dichos gastos corresponde deducir de las rentas gravadas en el exterior aplicando para ello la proporción que las mismas representan en el total de las rentas del N° 2, del artículo 42 de la LIR. Por otra parte, si el contribuyente hubiere optado por deducir gastos efectivos, deberá rebajar aquellos directamente relacionados con las rentas gravadas en el extranjero y si se trata de gastos comunes deberá deducirlos proporcionalmente.

(vi) El crédito por IPE determinado en los términos señalados en el literal (v) anterior, se imputará al IGC, en la proporción que corresponda (según se indica en el literal (vii) siguiente), con posterioridad a cualquier otro crédito autorizado por la ley.

(vii) El crédito por IPE sólo podrá ser imputado en contra del IGC que se hubiere determinado sobre rentas gravadas en el extranjero. Lo anterior, atendidos los argumentos indicados en el literal (vi) de la letra b) anterior, los que también resultan aplicables tratándose de este impuesto, según se desprende de la última parte del inciso penúltimo del N° 3.-, del artículo 41 C de la LIR, que dispone: *"Igual derecho a imputación y a devolución tendrán los contribuyentes afectos al impuesto global complementario que tengan rentas sujetas a doble tributación."*

Para efectos de determinar qué parte del IGC corresponde a rentas gravadas en el extranjero, se deberá aplicar a dicho impuesto, la proporción que resulte de dividir el monto de las rentas gravadas en extranjero por el total rentas afectas al IGC, incluyendo el crédito por IPE, expresándose dicho porcentaje con un solo decimal, despreciándose toda centésima inferior a cinco.

Cabe agregar a este respecto que, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la Letra E.-, del artículo 41 A de la LIR, el crédito por IPE que no haya podido ser imputado en contra del IGC que se hubiere determinado sobre rentas gravadas en el extranjero, no podrá ser imputado a otras obligaciones tributarias que el contribuyente tenga que cumplir en el año tributario que se está declarando, ni ser devuelto por el Servicio de Tesorerías."

¹² En el caso que proceda efectuarlos, se actualizarán por la variación del IPC existente entre el mes anterior al del entero efectivo de dichos pagos en arcas fiscales y el mes de noviembre del año respectivo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 95 de la LIR.

A.3) Derecho a utilizar como crédito por IPE, los impuestos extranjeros que gravaron la prestación de servicios calificados como exportación por el SNA, a contar del 1° de enero de 2016, en el sistema unilateral.

La letra a), del N° 2 del artículo 1.- y el N° 1 del artículo 2.-, ambos de la Ley, modifican la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente a partir del año comercial 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016¹³ y a partir del 1° de enero de 2017¹⁴, respectivamente, incorporando el derecho a invocar el crédito por IPE en el caso de servicios calificados de exportación por el SNA. Para ambos períodos se modificó el encabezado de la letra C.- y se agregó un párrafo final nuevo a la misma en los siguientes términos, respectivamente, destacándose el cambio en negrilla:

"C.- Rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas, ***otras prestaciones similares y servicios calificados como exportación***, que hayan sido gravadas en el extranjero."

"A las mismas reglas de esta letra podrán sujetarse los contribuyentes que presten servicios calificados como exportación, de conformidad a lo establecido en el número 16 de la letra E del artículo 12 del decreto ley N° 825, de 1974."

Cabe hacer presente, que este crédito por IPE sólo da origen a un crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría (IDPC), el cual, en su calidad de tal, puede ser imputado como crédito de IDPC en contra de los impuestos finales.

Por lo anterior y debido a que los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, sólo pueden imputar en contra del IDPC aquellos créditos expresamente señalados en dicho artículo, el IPE no podrá ser invocado por los referidos contribuyentes como crédito en contra de impuesto alguno.

Para tener derecho al crédito por IPE, se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Los servicios deben ser prestados a contar del 1° de enero de 2016.
- b) Los servicios deben estar afectos en Chile al IDPC.
- c) El prestador debe ser un contribuyente con domicilio o residencia en Chile.
- d) El SNA debe calificar dichos servicios como exportación.

En consecuencia, a efectos de instruir la modificación a la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, debemos distinguir entre el artículo 41 A de la LIR vigente a partir del año comercial 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016 y artículo 41 A de la LIR vigente a partir del año comercial 2017.

A.3.1) Letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente a partir del año comercial 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

Atendido que la modificación legal en comento entra en vigencia a partir del 1° de enero de 2016, en nada modifica la normativa vigente durante el año comercial 2015.

Por lo tanto, estará sujeto a esta normativa el IPE que haya gravado los servicios de exportación prestados durante el año comercial 2016 y cuyo pago haya sido percibido durante dicho año.

i) Determinación del crédito por IPE en contra del IDPC.

Para el cálculo de este crédito por IPE, los contribuyentes deberán proceder de la siguiente manera:

- (i) Deberán agregar a la RLI del IDPC una cantidad determinada en la forma señalada en el literal (ii) siguiente, equivalente a los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiere retenido en el extranjero por tales rentas percibidas, convertidos a su equivalente en pesos chilenos y reajustados, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, de la letra E.-, del artículo 41 A de la LIR.

¹³ De acuerdo al numeral 7), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780. Las instrucciones sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N° 12 de 2015.

¹⁴ De acuerdo al numeral 25) del artículo 1°, en concordancia con el artículo primero de las disposiciones transitorias, ambos de la Ley N° 20.780. Cabe hacer presente, que el referido numeral 25) fue modificado, a su vez, por la letra k., del N° 1, del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899. Las instrucciones sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N° 48 de 2016.

Cabe señalar, que el cálculo de este crédito por IPE no da origen al denominado crédito total disponible (CTD), sino que sólo permite determinar un crédito imputable en contra del IDPC del ejercicio que se haya determinado sobre cualquier tipo de renta, y en el caso excepcional en que resulte un excedente de éste, podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes sobre cualquier tipo de rentas, hasta su total extinción.

(ii) La cantidad a agregar, y que constituye el crédito por IPE respecto de estas rentas, corresponde a la cantidad menor que se obtenga de aplicar los siguientes límites:

1.- Los impuestos efectivamente retenidos y/o pagados en el extranjero, convertidos a moneda nacional y reajustados en la forma señalada en el numeral (i) anterior.

2.- La cantidad que resulte de aplicar la tasa del IDPC sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la renta líquida percibida del exterior sobre la cual se calcula el citado crédito. Esta cantidad puede determinarse multiplicando el monto de la renta percibida convertida a moneda nacional, por el factor que resulta de dividir la tasa del IDPC por cien menos la tasa del IDPC. Para el año comercial 2016 la tasa del IDPC corresponde a un 24%, por lo que el factor a considerar para el cálculo de éste crédito será de 0,315789 (24/76).

3.- El 32% de la RENFE, correspondiente al resultado consolidado de las utilidades o pérdidas de rentas gravadas en el extranjero afecta a impuesto en Chile, deducidos los gastos necesarios para producirla en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por IPE, conforme a lo señalado en el N° 6., de la letra E., del artículo 41 A de la LIR.

De esta forma, el crédito a utilizar será el límite menor de aquellas sumas calculadas conforme a los literales anteriores.

Los contribuyentes deberán mantener un control separado de los créditos por IPE que fueron imputados al IDPC, ya que estas sumas en ningún caso pueden ser devueltas al contribuyente, conforme a lo dispuesto en el N° 7., de la letra E., del artículo 41 A de la LIR.

ii) Imputación del crédito por IPE.

El crédito por IPE se imputará en contra del IDPC determinado sobre la renta líquida del ejercicio, ya sea de fuente chilena o extranjera, después de aquellos créditos que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que permiten su reembolso o devolución.

Conforme al N° 5, del artículo 41 B de la LIR, los créditos o deducciones del IDPC, en los que la ley no autorice expresamente su rebaja del impuesto que provenga de las rentas de fuente extranjera, sólo se deducirán del tributo que se determine por las rentas de fuente chilena.

Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, el que resulta de multiplicar la renta líquida extranjera más el crédito por IPE que en definitiva resulte aplicable por la tasa del IDPC respectivo, la diferencia entre esta suma y la totalidad del IDPC arrojará el resultado del IDPC determinado sobre rentas de fuente chilena, en contra del cual procederán los demás créditos contemplados en nuestra legislación.

La parte del crédito por IDPC que haya sido solventada con este crédito por IPE, podrá ser utilizada como crédito en contra de los impuestos finales, de conformidad al artículo 56 N°3 y 63 de la LIR. En estos casos dicha parte deberá deducirse de los impuestos finales, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley, en caso de resultar un excedente, este se extinguirá en el ejercicio de su determinación, no pudiendo ser imputado a otros impuestos, a ejercicios siguientes o solicitar su devolución.

Cabe reiterar, a este respecto, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 7, de la letra E., del artículo 41 A de la LIR, también vigente a partir del año comercial 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, que el IDPC, en la parte que se haya deducido de dicho tributo el crédito que establece el artículo 41 A de la LIR, no podrá ser imputado como crédito contra el IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente chilena.

Para determinar qué parte del IGC o IA corresponde a rentas de fuente chilena y qué parte corresponde a rentas de fuente extranjera, se deberá aplicar al monto del IGC o IA determinado en el año tributario respectivo, la proporción que resulte de dividir el monto de las rentas de fuente chilena o de fuente extranjera más el crédito por IPE que en definitiva proceda, según corresponda, sobre el total de la renta imponible afecta al IGC o IA, despreciando las centésimas, según el caso.

iii) Tratamiento del excedente de crédito por IPE deducible del IDPC.

Cuando en la imputación de este crédito por IPE en contra del IDPC resulte un excedente, dicho excedente podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes sobre cualquier tipo de rentas, hasta su total extinción, según lo establecido en el N°4, de la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR.

Para efectos de su imputación, dicho excedente de crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el IPC entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

A.3.2) Letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Para el cálculo de este crédito por IPE, resultan aplicables las instrucciones impartidas en la letra A.2.1) anterior, con las siguientes modificaciones, considerando las tasas impositivas y los nuevos regímenes generales de tributación establecidos en las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR:

i) En el segundo límite, la tasa general del IDPC, aplicable también para los contribuyentes sujetos a la letra A), del artículo 14 de la LIR corresponde a un 25%, a contar del año comercial 2017. Por su parte los contribuyentes sujetos a la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán aplicar una tasa de IDPC de 25,5%, durante el año comercial 2017, y de 27%, a partir del año comercial 2018. Por tanto, los factores a considerar para el cálculo de este crédito corresponden a 0,333333 (25/75); 0,342281 (25,5/74,5); y 0,369863 (27/73), respectivamente.

ii) Los contribuyentes acogidos a la letra B), del artículo 14 de la LIR, al imputar este crédito en contra del IDPC deberán incorporarlo de forma separada en el registro SAC a que se refiere la letra d), del número 2., de dicha norma, para luego imputarlo como crédito en contra de los IGC o IA, que se determinen sobre los retiros, dividendos o distribuciones, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley y sin derecho a devolución del exceso o remanente que pudiera resultar de esta imputación.

iii) El excedente o remanente que se determine al imputar este crédito en contra del IDPC, no deberá incorporarse a los registros de créditos (SAC) que poseen los contribuyentes sometidos a los regímenes de las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR.

iv) Finalmente, la parte del crédito por IDPC que haya sido solventada con este crédito por IPE, podrá ser utilizada como crédito en contra de los impuestos finales, que se determinen sobre cualquier tipo de rentas, sean de fuente chilena o extranjera, de conformidad a los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR.

Cabe hacer presente, que las instrucciones generales en materia de créditos por IPE, a partir del 1° de enero de 2017, están contenidas en Circular N° 48 de 2016, las que resultan aplicables en todo aquello que no sean contrarias a las presentes instrucciones.

Ejemplo práctico:

ANTECEDENTES	
➤ Rentas percibidas del exterior por concepto de servicios de exportación	\$ 5.000.000
➤ Impuesto retenido en el extranjero. Tasa	25%
➤ Gastos directos asociados a las rentas percibidas	\$ 3.000.000

DESARROLLO	
Cálculo del Crédito por IPE. Corresponderá al monto menor de las siguientes tres cantidades:	
➤ Impuestos pagados y retenidos en el exterior Renta percibida $\frac{\$ 5.000.000 \times 25\%}{0,75} =$	\$ 1.666.667 =====
➤ La tasa del IDPC (A.C 2016 es 24%) sobre una cantidad tal que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultante sea el monto neto percibido. Dicho monto se determina a través de la siguiente operación: Renta percibida $\frac{\$ 5.000.000 \times 24\%}{0,76} =$	\$ 1.578.947 =====
➤ Límite: 32% s/RENFE = 32% s/\$ 3.578.947 RENFE = Ingresos percibidos de fuente extranjera – gastos asociados + crédito por IPE s/g art. 41 A LIR RENFE = \$ 5.000.000 – 3.000.000 + \$ 1.578.947	1.145.263 =====
➤ Se utiliza el límite menor	\$ 1.145.263 =====

A.4) Modificación del inciso 1°, del artículo 59 de la LIR, a contar del 1° de noviembre de 2016¹⁵.

Atendida la nueva regulación sobre precios de transferencia y operaciones transfronterizas entre partes relacionadas, establecida en los artículos 41 E y 41 F de la LIR¹⁶, la letra a), del N° 3 de la Ley elimina del inciso 1°, del artículo 59 del primer cuerpo legal referido, la expresión “, o bien, cuando posean o participen en el 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en el 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro”.

De esta forma se suprime la referida norma de relación que autorizaba a aumentar la tasa del IA o a eliminar el carácter de renta exenta de dicho impuesto, frente a las rentas derivadas de los siguientes supuestos de hecho:

- i) Uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley de Propiedad Industrial (aumento de tasa de IA de 15% a 30%).
- ii) Uso, goce o explotación de nuevas variedades vegetales, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley que Regula Derechos de Obtentores de Nuevas Variedades Vegetales (aumento de tasa de IA de 15% a 30%).
- iii) Uso, goce o explotación de programas computacionales¹⁷, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética

¹⁵ De acuerdo a lo dispuesto en la letra a), del N° 3 del artículo 1.-, en concordancia con el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

¹⁶ Mensaje de la Historia de la Ley, de fecha 06 de mayo de 2016, en sesión 20, Legislatura 364, disponible en la siguiente dirección: <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/5699/>

¹⁷ Excepto los programas computacionales estándar, los cuales se encuentran exentos de IA.

u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual (aumento de tasa de IA de 15% a 30%).

iv) Servicios de ingeniería, profesionales o técnicos pagados a personas naturales o jurídicas sin domicilio o residencia en Chile, cualquiera sea el lugar donde se ejecute la prestación (aumento de tasa de IA de 15% a 20%).

v) Servicios de publicidad en el exterior y uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet, de acuerdo a lo dispuesto en la letra B), del artículo 14 ter de la LIR, vigente a partir del año comercial 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016 y a partir del 1° de enero de 2017 (de exención de IA a tasa de IA de 20%).

En todos los casos señalados se mantiene el aumento de la tasa del IA o la pérdida del carácter de renta exenta de dicho impuesto, en la forma señalada, cuando el acreedor o beneficiario de las regalías o remuneraciones se encuentre constituido, domiciliado o residente en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refieren los artículos 41 D y 41 H.

Finalmente, debido a que la eliminación rige a contar del 1° de noviembre de 2016, los pagos realizados a las personas relacionadas en los términos descritos en la parte suprimida, que hayan sido realizados hasta el 31 de octubre de 2016, se afectarán con el aumento de tasa de IA señalada o se gravarán con dicho impuesto, según corresponda.

A.5) Exención de IA a las sumas pagadas al exterior por concepto de trabajos y servicios de ingeniería o técnicos, en el caso de servicios exportables calificados como tales por el SNA, a contar del 1° de noviembre de 2016¹⁸.

La letra b), del N° 3, del artículo 1.- de la Ley agrega al párrafo segundo, del N° 2), del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR, la siguiente oración: *"Lo dispuesto en este párrafo se aplicará también a las sumas pagadas al exterior por trabajos y servicios de ingeniería o técnicos, en el caso de servicios exportables, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación, de acuerdo a lo establecido en el número 16 de la letra E del artículo 12 del decreto ley N° 825, de 1974."*

Para que proceda la citada exención del IA, deben concurrir copulativamente los siguientes requisitos:

- a) Cualquiera sea la fecha de prestación de los trabajos o servicios de ingeniería o técnicos, podrán acogerse a la exención aludida los pagos realizados a partir del 1° de noviembre de 2016.
- b) Los trabajos o servicios de ingeniería o técnicos deben guardar estricta relación con los servicios exportables, calificados de tales por el SNA.
- c) Los pagos deben considerarse razonables a juicio de este Servicio, debiendo para este efecto comunicarse en la forma y plazo que fije el Director. Las instrucciones a este respecto fueron impartidas mediante la Resolución Ex. N° 1 de 2003 y sus posteriores modificaciones, la que, entre otras cosas, dispone la obligación de presentar la Declaración Jurada 1854, cuyo retardo u omisión se sanciona conforme a lo señalado en el N° 1, del artículo 97 del Código Tributario.

B.- Pagos en efectivo por valores iguales o inferiores a \$5 e iguales o superiores a \$6.-

El artículo 13 y el artículo séptimo de las disposiciones transitorias de la Ley, disponen lo siguiente, respectivamente:

"Artículo 13.- En todos los pagos cuya solución se realice en dinero efectivo, las cantidades iguales o inferiores a \$5 se depreciarán a la decena inferior, y las cantidades iguales o superiores a \$6 se elevarán a la decena superior. Esta operación no generará efecto tributario alguno y no deberán modificarse los documentos tributarios que corresponda emitir.

Artículo séptimo.- Lo dispuesto en los artículos 12 y 13 de la presente ley entrará en vigencia el primer día del decimotercer mes siguiente al de su publicación en el Diario Oficial. Desde esa fecha, el Banco Central de Chile retirará de circulación todas las monedas de las denominaciones de \$1 y \$5, cualquiera sea su estado de conservación.

En todo caso, las monedas de las denominaciones de \$1 y \$5 conservarán su curso legal, poder

¹⁸ De acuerdo a lo dispuesto en la letra b), del N° 3., del artículo 1.-, en concordancia con el artículo tercero de las disposiciones transitorias, ambos de la Ley.

*liberatorio y circulación ilimitada en los términos del artículo 31 de la ley orgánica constitucional del Banco Central de Chile.*¹⁹

De acuerdo a la norma de vigencia recién citada y atendido que la publicación en el Diario Oficial se efectuó el 26 de octubre de 2016, el artículo 13 regirá a partir del 1° de noviembre de 2017.

Conforme a dicho artículo, dada la eliminación de la obligatoriedad de acuñar monedas de \$1 y de \$5 dispuesta en el artículo 12 de la Ley, los pagos solucionados en efectivo, cualquiera sea la naturaleza de la operación, deberán aproximarse a la decena inferior cuando involucren cantidades de 1, 2, 3, 4, ó 5 pesos, o a la decena superior, cuando involucren cantidades de 6, 7, 8 ó 9 pesos.

Según lo dispone el propio texto del referido artículo 13, esta medida no producirá efecto tributario alguno, de modo que los contribuyentes deberán proceder en el ámbito tributario, por regla general, sin considerar tal aproximación. Asimismo, dispone dicha norma que producto de esta medida no deberán modificarse los documentos tributarios que corresponda emitir, como facturas, boletas, giros, etc. Como consecuencia de lo anterior, no se deberán modificar las declaraciones de impuestos, ni las declaraciones juradas u otros instrumentos que deban presentarse en cumplimiento de deberes de información.

De esta forma, aquellos contribuyentes que tributen de acuerdo a la ley sobre la base de la renta percibida o devengada, deberán reconocer como ingresos los montos señalados en las respectivas facturas, boletas, actos o contratos.

Asimismo, aquellos contribuyentes que tributen de acuerdo a la ley deduciendo los gastos pagados o adeudados, deberán reconocer como tales los montos señalados en las respectivas facturas, boletas, actos o contratos.

Sin perjuicio de lo anterior, aquellos contribuyentes que tributen de acuerdo a la ley sobre la base de la renta percibida, como los contribuyentes sujetos al artículo 14 ter letra A) de la LIR, deberán reconocer como ingresos los efectivamente percibidos, con tope del monto señalado en las respectivas facturas, boletas, actos o contratos.

De igual forma, aquellos contribuyentes que tributen de acuerdo a la ley deduciendo los gastos pagados, como los contribuyentes sujetos al artículo 14 ter letra A) de la LIR, deberán reconocer como tales los desembolsos efectivamente realizados, con tope del monto señalado en las respectivas facturas, boletas, actos o contratos.

Las eventuales diferencias financieras que pudieren producirse por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley, tal como se indicó precedentemente, no producirán efecto tributario alguno, por lo que no serán aceptadas tributariamente. Las referidas diferencias financieras podrán ser acreditadas por cualquier medio de prueba legal, de acuerdo a las reglas generales.

Cabe hacer presente, por último, que la aproximación dispuesta en el artículo 13 de la Ley, tratándose del pago de impuestos solucionados en dinero efectivo, no hará incurrir en mora al contribuyente, ni generará un crédito en contra del Fisco por las diferencias que se produzcan en los hechos, debiendo el Servicio de Tesorerías efectuar los ajustes que correspondan en la Cuenta Única Tributaria.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

JARB/CFS/PAO/LRP

DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETIN
- A INTERNET
- AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO

¹⁹ El artículo 31 de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central dispone lo siguiente: "Los billetes y monedas emitidos por el Banco serán los únicos medios de pago con poder liberatorio y de circulación ilimitada; tendrán curso legal en todo el territorio de la República y serán recibidos por su valor nominal. No se aplicará lo dispuesto en este artículo a las monedas de oro."