

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 48.- 18.2016 ID 08.2016 SN
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 12 de julio de 2016.-
MATERIA: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 de 2014 y Ley N° 20.899 de 2016 a los artículos 41 A, 41 B, y 41 C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017. Y, créditos por impuesto pagado en el extranjero sobre rentas pasivas, conforme al artículo 41 G de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016. Deja sin efecto Circular N° 46 de 2015.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Ley N° 20.780 de 29 de septiembre de 2014; Ley N° 20.899 de 8 de febrero de 2016 y artículos 41 A, 41 B, 41 C, y 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1°, del Decreto Ley N° 824 de 1974.

I.- INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Por otra parte, en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, se publicó la Ley N° 20.899 (en adelante “la Ley”), que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, incorporando una serie de modificaciones a los artículos citados, que dicen relación con la eliminación de ciertos límites en el uso de los créditos, y la incorporación de nuevos créditos por impuestos pagados en el extranjero, para las rentas percibidas provenientes de establecimientos permanentes en el exterior y para las cantidades afectas a la tributación de las rentas pasivas, establecidas en el artículo 41 G de la LIR.

Cabe señalar que las Leyes N°s 20.780 y 20.899, introducen diversas modificaciones que se analizan en la presente Circular, las cuales dicen relación principalmente con la adecuación de estas normas a los nuevos regímenes generales de tributación establecidos en el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, así como también la incorporación de otras normas de control.

Conforme a lo anterior, la presente Circular tiene por finalidad analizar el uso de los créditos por impuestos pagados en el extranjero producto de las modificaciones efectuadas a los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la LIR, y refundir aquellas instrucciones emitidas con anterioridad por este Servicio y que no se modifican producto de los cambios legales referidos, con aquellas nuevas instrucciones que se emiten considerando tales cambios, todo ello con el objeto de contar con un único instructivo actualizado sobre las referidas normas, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017¹.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE CRÉDITOS POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO.

II.1.- CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL SISTEMA DE CRÉDITOS POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO.

En términos generales, el sistema establecido por la LIR para determinar los créditos por impuestos soportados en el extranjero que podrán ser deducidos de los impuestos a la renta en Chile, distingue aquellos casos en que resulte aplicable un Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional (en adelante CDTI) que se encuentre vigente, y en el que se haya acordado conceder créditos para disminuir o eliminar la doble tributación internacional, lo que se encuentra regulado en el artículo 41 C de la LIR² (en adelante sistema bilateral), y aquellos en que no resulte aplicable dicha clase de convenios vigente, lo que se encuentra regulado en el

¹ Vigencia establecida en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

² Este artículo fue introducido por la Ley 19.506, publicada en el Diario Oficial de 30 de julio de 1997.

artículo 41 A de la LIR³ (en adelante sistema unilateral), relativo a las rentas correspondientes a dividendos y retiros de utilidades; rentas de agencias, establecimientos permanentes y aquellas que resulten de la aplicación del artículo 41 G de la LIR; y rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el extranjero.

Tanto respecto del crédito proveniente del sistema unilateral como bilateral, la LIR contempla diversas etapas para su determinación y normas comunes que resultan aplicables a ambos sistemas.

A continuación, se hace referencia a las características generales de cada una de esas etapas, destacando las diferencias entre los créditos provenientes del sistema unilateral y bilateral, sin perjuicio de que más adelante serán tratadas con mayor detalle:

(A) Determinación de créditos por impuestos soportados en el extranjero por cada renta.

El primer paso de la metodología establecida por la LIR consiste en que tanto respecto del crédito proveniente del sistema unilateral como bilateral, será necesario determinar el crédito susceptible de imputar en Chile considerando separadamente cada una de las rentas gravadas en el extranjero percibidas o devengadas, según el caso.

Por ejemplo, si un contribuyente percibe varios dividendos del exterior en un mismo año comercial, será necesario, en primer término, determinar por cada uno de esos dividendos, convertido de acuerdo al respectivo tipo de cambio y reajustado cuando corresponda⁴, el crédito que en principio se tendría derecho a imputar contra los impuestos chilenos.

Los límites que la LIR establece para los efectos de determinar el crédito por Impuestos Pagados o Adeudados en el Extranjero, según sea el caso, (en adelante "IPE") susceptible de ser utilizado en el país, serán analizados detalladamente más adelante tanto respecto del sistema unilateral como bilateral.

(B) Crédito Total Disponible (en adelante "CTD").

Consiste en la sumatoria de los distintos créditos por IPE calculados renta por renta, imputables en contra de los impuestos de Primera Categoría (en adelante IDPC), Global Complementario (en adelante IGC), Adicional (en adelante IA) o Único de Segunda Categoría (en adelante IUSC), según sea el caso.

Sin embargo, como se verá más adelante, el CTD en el sistema unilateral sólo tendrá aplicación respecto de las rentas consistentes en dividendos y retiros de utilidades, no siendo aplicable en el caso de las rentas provenientes de agencias, otros establecimientos permanentes o aquellas que se computen en el país conforme al artículo 41 G de la LIR, ni tampoco respecto de las rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior, puesto que en todos estos casos el crédito por IPE solo puede imputarse en contra del IDPC, a diferencia de lo que ocurre respecto del sistema bilateral, donde todas las rentas que conforme al CDTI respectivo permitan invocar el crédito, formarán parte del denominado CTD, el cual es imputable en contra del IDPC e IGC o IA, según corresponda.

(C) Crédito por IPE contra el IDPC, IGC, IA o IUSC.

El crédito por IPE podrá ser imputado contra el IDPC, IGC, IA o IUSC, según sea el caso.

En el sistema unilateral, el crédito proveniente de dividendos y retiros de utilidades, podrá ser imputado en contra del IDPC e IGC o IA, según corresponda. El crédito contra el IDPC se obtiene de aplicar la tasa de dicho tributo a la suma de la renta líquida de fuente extranjera por concepto de dividendos o retiros de utilidades, más el CTD que en definitiva resulte aplicable. Por su parte, en este mismo régimen, el crédito contra el IGC o IA, según corresponda, resulta de restar el crédito contra el IDPC del CTD ya referido. En el caso de rentas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, rentas gravadas por el artículo 41 G de la LIR y rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, por asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior, sólo podrá imputarse el crédito respectivo al IDPC, sin perjuicio del tratamiento tributario que debe darse el remanente de crédito que resulte en estos casos.

³ La Ley N°19.247, publicada en el Diario Oficial de 15 de septiembre de 1993, mediante su artículo 1°, letra f), incorporó a la Ley sobre Impuesto a la Renta, en su título II, el párrafo 6, denominado "De las normas relativas a la doble tributación internacional", que introdujo el artículo 41 A de la LIR.

⁴ Este reajuste solo es aplicable para el caso de contribuyentes no sujetos al sistema de tributación, según contabilidad completa.

En el sistema bilateral, el crédito resultante podrá ser imputado en contra del IDPC e IGC o IA, según corresponda, en los mismos términos señalados precedentemente, teniendo presente que el CTD resulta aplicable respecto de todas las rentas amparadas en un CDTI. Ahora bien, tratándose de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que perciban del exterior rentas por servicios personales gravadas en el país con el IUSC o IGC, podrán imputar los impuestos soportados en el extranjero por tales rentas, beneficio que resulta improcedente para estos contribuyentes en el sistema unilateral.

(D) Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE).

La RENFE⁵ consiste en el resultado consolidado de utilidad o pérdida de rentas de fuente extranjera afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirla, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por IPE calculados en la forma que establece la LIR.

El monto de la RENFE es relevante en el cálculo del crédito por IPE, debido a que la LIR establece que el máximo de crédito imputable a los impuestos que deben aplicarse en Chile, no podrá exceder del 32% de la RENFE de países sin CDTI y del 35% de la RENFE de países con CDTI.

Para tal efecto, la RENFE debe determinarse de manera separada, según sea que el resultado consolidado provenga de países sin CDTI o de países con CDTI.

Cabe señalar que este concepto es un límite general que aplica a toda clase de rentas, salvo a las rentas pasivas del artículo 41 G de la LIR, cuando provengan de países sin CDTI puesto que la LIR las excluye de manera expresa, y a las rentas del artículo 42 N° 1 del mismo cuerpo legal, en relación con el sistema bilateral de crédito, debido a que a dichas rentas no se le pueden deducir los gastos incurridos en su generación.

(E) Efectos de los créditos por IPE en las bases imponibles de los impuestos a la renta en Chile.

Como regla general, los créditos por IPE deberán agregarse a las respectivas bases imponibles de los impuestos respecto de los cuales proceden, hasta los límites máximos que establece la LIR.

En el caso del sistema unilateral de créditos, el CTD, es decir, la suma de todos los créditos por concepto de dividendos o retiros de utilidades, se deberá agregar a la base imponible del IDPC, conforme lo ordena la letra a), del N° 3, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

En este mismo caso, el crédito contra impuestos finales, se agregará a la base del IGC o IA, conforme a lo dispuesto en los artículos 54 N° 1, inciso final, y 62 inciso 8°, de la LIR.

También en el caso del sistema unilateral, de acuerdo al N° 1, de la letra B.-, del mismo artículo 41 A, los contribuyentes que invoquen el crédito por IPE por la renta de sus agencias u otros establecimientos permanentes en el extranjero, deberán agregar a la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría (en adelante RLI) una cantidad equivalente a los impuestos que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, o hayan pagado en el exterior, por las rentas de la agencia o establecimiento permanente que deban incluir en dicha RLI, excluyendo los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan. Para este efecto, se considerarán sólo los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste. Cabe señalar que dicho agregado no puede ser superior al monto del crédito contra el IDPC determinado en la forma que establece la LIR.

Finalmente, también en el caso del sistema unilateral, los contribuyentes que invoquen el crédito por IPE por rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior, deben también agregar a la RLI, según lo dispone el N° 1, de la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, una suma equivalente al crédito que se determine conforme a las disposiciones que lo establecen.

En los casos de rentas de fuente extranjera provenientes de países con los cuales Chile tiene vigente un CDTI, también se debe agregar a la base del IDPC el CTD que se determine; y el crédito contra impuestos finales, se agregará a la base del IGC o IA, conforme a lo dispuesto en los artículos 54 N° 1, inciso final, y 62 inciso 8°, de la LIR.

⁵ Este concepto fue introducido por la Ley N°20.171, publicada en el Diario Oficial de 16 de febrero de 2007, y establecía un límite único de 30% de la RENFE, para países con y sin CDTI. Dicho límite fue modificado posteriormente por la Ley N°20.727, publicada en el Diario Oficial el 31 de enero de 2014, que fijó un límite de 32% para países sin CDTI y de 35% para países con CDTI, respecto de las rentas percibidas o devengadas y los IPE pagados en el exterior, ambos a partir del 1° de enero de 2014.

Ahora bien, en los casos que el límite general de la RENFE, arroje una suma inferior a los créditos determinados, se deberán realizar los ajustes necesarios a las bases imponibles respectivas con el fin de reflejar en ellas solamente el crédito al que en definitiva se tendrá derecho. Así, en el evento de que un crédito proveniente de un dividendo de fuente extranjera percibido sea de monto superior al límite señalado, será este último valor el que deberá efectivamente agregarse a la base imponible respectiva. A mayor abundamiento, en el caso que el límite general analizado arroje un valor negativo o cero, no se deberá agregar cantidad alguna a las respectivas bases imponibles, por cuanto el crédito resulta improcedente.

(F) Tratamiento de los remanentes de crédito por IPE en contra del IDPC.

En el caso del sistema unilateral de créditos por IPE que gravan a los dividendos y retiros de utilidades y en el caso del sistema bilateral de créditos por las rentas contempladas en el artículo 41 C de la LIR y el respectivo CDTI, el crédito imputable al IDPC resulta de aplicar la tasa de dicho tributo a la suma de la renta líquida extranjera más el respectivo CTD que en definitiva resulte aplicable. Ahora bien, si de la imputación de dicho crédito resulta un remanente, ya sea cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias, la LIR contempla la posibilidad de que el citado remanente pueda ser imputado en ejercicios siguientes en contra del IDPC, hasta su total extinción. Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

La LIR otorga el mismo tratamiento tributario en el sistema unilateral de créditos por IPE proveniente de: la renta percibida o devengada de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, rentas pasivas afectadas con la tributación del artículo 41 G de la LIR y las rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, con la diferencia de que en estos casos no se calcula un CTD, puesto que el IPE solo constituye un crédito imputable al IDPC, cuyo remanente reajustado, conforme a lo señalado en el párrafo anterior, podrá ser imputado en los ejercicios futuros en contra del IDPC hasta su total extinción, a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

II.2.- NORMAS COMUNES PARA EL CRÉDITO UNILATERAL Y BILATERAL.

La letra D.-, del artículo 41 A de la LIR⁶, establece las denominadas “Normas comunes” para calcular el crédito por IPE de países con o sin CDTI. De tal forma, estas disposiciones se aplican, tanto para aquellos casos en que las rentas gravadas en el extranjero provengan de un país con el cual se haya suscrito un CDTI que se encuentre vigente y en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito para disminuir o evitar los efectos de la doble tributación internacional, como cuando no se hayan suscrito o no se encuentren vigentes dicha clase de convenios.

Así, las “Normas comunes” que regulan el sistema de determinación y aplicación de créditos por IPE por rentas que deban gravarse en el país, establecen reglas para convertir a moneda nacional las rentas e impuestos del exterior; precisan las características de los impuestos extranjeros susceptibles de ser acreditados en Chile y sus límites; establecen ciertos controles mínimos, y determinan la forma de probar en el país el cumplimiento de los requisitos que la LIR contempla para que dichos impuestos soportados en el extranjero puedan ser utilizados como créditos en Chile, las cuales serán abordadas con mayor profundidad en las letras siguientes.

(A) Normas sobre tipo de cambio y reajuste.

El N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, establece en primer lugar que para efectuar el cálculo del crédito por IPE, tanto los impuestos como las rentas provenientes del exterior deben convertirse a su equivalente en pesos chilenos, de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la respectiva moneda extranjera en que se hayan percibido o devengado⁷ las rentas o pagado o adeudado los impuestos, según corresponda, vigente a la fecha de la percepción o devengamiento de la renta o del pago o adeudamiento del impuesto extranjero, según publicación efectuada por el Banco Central de Chile, en conformidad a lo dispuesto en el N° 6, del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales.

⁶ La referida norma, fue modificada por la Ley N°20.780, vigente al 1° de enero de 2017, de la siguiente forma:

Separó el párrafo 1°, del N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR en tres párrafos dejando como párrafo 2° aquella parte que se refiere a la conversión de la moneda extranjera a pesos chilenos, según lo informado por el Banco Central, y como 3° párrafo, las normas sobre reajuste aplicables a contribuyentes que lleven su contabilidad en moneda extranjera.

Sustituyó la parte final, del N° 7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, reemplazando a continuación del último punto seguido, que indicaba "Para estos efectos, deberá distinguirse la parte de la renta que sea de fuente nacional y extranjera.", por la siguiente oración: "Para estos efectos, deberá distinguirse la parte del impuesto de primera categoría que haya sido cubierta con el referido crédito. Por su parte, la Ley N°20.899, a través del número iv., letra k., del N°1. Del artículo 8°.-, eliminó la parte final del N° 7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, a continuación del primer punto seguido, reemplazándola por la siguiente: "Tampoco otorgará tal derecho, cualquier otro crédito al que se impute el crédito por impuestos de primera categoría que haya sido pagado con el crédito que establece este artículo y el artículo 41 C".

⁷ Conforme al artículo 12 de la LIR, por regla general se reconocen en Chile las rentas líquidas percibidas, con excepción de las rentas provenientes de los establecimientos permanentes en el exterior que se reconocen sobre base devengada y las del artículo 41 G del mismo cuerpo legal que se estiman percibidas o devengadas al término del ejercicio.

En el caso que la moneda extranjera respectiva no sea una de aquellas informadas por el Banco Central de Chile, tanto el impuesto extranjero como la respectiva renta del exterior primeramente deben ser calculados en su equivalente en dólares de los Estados Unidos de América, de acuerdo a la paridad cambiaria entre ambas monedas, lo que debe ser acreditado ante este Servicio, en la forma y plazo establecidos mediante resolución⁶. Una vez determinada la equivalencia anterior entre las monedas extranjeras de que se trata, deberá procederse a su conversión a moneda nacional de la forma indicada en el párrafo precedente.

En el evento de que no exista una norma especial para los efectos de establecer el tipo de cambio aplicable, se debe considerar el valor de las respectivas divisas en el día en que se ha percibido o devengado la renta o pagado o adeudado el impuesto, según corresponda.

Finalmente, convertidas las rentas y los impuestos extranjeros a moneda nacional, para efectos de determinar el crédito por cada una de las rentas respectivas, estas cantidades se reajustarán, en el caso de contribuyentes que no se encuentren obligados a aplicar las normas sobre corrección monetaria⁷ establecidas en el artículo 41 de la LIR, hasta el término del ejercicio comercial, por la variación del IPC existente entre el mes anterior al de la percepción de la renta o el pago del impuesto, según corresponda, y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial correspondiente. En tal caso, tal reajuste formará parte de la base imponible según lo dispone el artículo 33 N° 4 de la LIR.

Los contribuyentes que lleven contabilidad en moneda extranjera, no deberán aplicar el reajuste por la variación del IPC señalado, ello sin perjuicio de que deban convertir los impuestos del exterior y las rentas gravadas en el extranjero a su equivalente en la misma moneda extranjera en que llevan su contabilidad⁸.

(B) Registro de Inversiones en el Extranjero.

De acuerdo a lo preceptuado por el N° 2, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, para que los contribuyentes que hayan efectuado inversiones en el exterior por las cuales obtengan rentas provenientes de dividendos, retiros, agencias o establecimientos permanentes y las rentas pasivas del artículo 41 G de la LIR, establecidas en las letras A.- y B.- del citado artículo 41 A, respectivamente, puedan hacer uso del crédito por IPE, exista o no CDTI con el país de donde provienen dichas rentas, deberán inscribir previamente sus inversiones en el "Registro de Inversiones en el Extranjero" (en adelante RIE). Dicha inscripción también debe ser efectuada por los contribuyentes señalados en el artículo 41 B de la LIR que tengan inversiones en el extranjero y deseen retornar al país el monto invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de la LIR, sin perjuicio de que en este último caso, pueden también acreditar las circunstancias relativas al retorno de la inversión mediante otros medios de prueba que indica el mismo artículo 41 B de la LIR.

La inscripción en el citado Registro debe ser efectuado por los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile que mantengan o efectúen inversiones en el extranjero, ya sea que las inversiones hayan sido realizadas desde Chile o desde otro país. Deberá informarse también cuando realicen traspasos de ellas, las modifiquen, retornen capital hacia el país, cualquiera sea el motivo de dichas operaciones siempre que quieran hacer uso del crédito por IPE, contra el IDPC e IGC o IA, según corresponda.

⁶ Tal circunstancia se encuentra regulada en la Resolución Exenta de este Servicio N°110 del 16 de septiembre del 2008, la que se entiende vigente para todos estos efectos.

⁷ Disposición introducida por la Ley N° 20.899, en el número iv., de la letra k., del N°1, del artículo 8°.-

⁸ Modificación introducida por la Ley N°20.780, vigente al 1° de enero de 2015, que agregó esta disposición en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Esta obligación se cumple mediante la inscripción de las inversiones en un registro electrónico denominado "Registro de Inversiones en el Extranjero", que lleva este Servicio, y que se encuentra disponible en su página web www.sii.cl en el menú "Declaraciones Juradas"⁹.

Esta inscripción deberá efectuarse por cada inversión que se efectúe en el extranjero. Si se hacen modificaciones posteriores, tales como enajenar acciones de una sociedad y adquirir acciones de otra, ellas deberán también informarse del mismo modo, lo cual permitirá mantener actualizado el RIE y, por consiguiente, habilitado al contribuyente para que pueda hacer uso del crédito por IPE, según corresponda.

Para invocar el crédito por IPE por las rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior, no es necesario inscribirse en el Registro aludido anteriormente, considerando que no se trata de inversiones en el exterior.

En el caso en que como consecuencia de la enajenación de la inversión, fusión, absorción o por otra causa, se produzca el cambio del titular de una inversión ya inscrita en el RIE, cabe expresar que el nuevo titular no tendrá derecho al crédito mientras no regularice la titularidad de dicha inversión. Una vez regularizado el registro, el nuevo titular de la inversión podrá invocar el crédito respecto de los impuestos soportados en el extranjero que correspondan a las rentas percibidas o devengadas durante el año comercial en que se efectuó la regularización señalada, siempre que se cumplan los demás requisitos legales.

Cabe señalar que, la omisión de la inscripción de las inversiones clasificadas en las letras A.- y B.- del citado artículo 41 A de la LIR, efectuadas en países con o sin CDTI, es sancionada con la imposibilidad de hacer uso del crédito por IPE, pudiendo este ser utilizado sólo por aquellas rentas percibidas o devengadas, según corresponda, a partir del año comercial en que se efectúe la inscripción de las inversiones de las cuales provienen dichas rentas. Es decir, la inscripción en el registro debe efectuarse a más tardar el último día del año comercial en que se perciba o devengue, según corresponda, la renta extranjera. Así por ejemplo, para dividendos percibidos en el año 2017, las respectivas inversiones deben registrarse hasta el 31 de diciembre de ese año para que el contribuyente pueda tener derecho al crédito respectivo, de lo contrario si la inscripción se realiza durante el año comercial 2018, no tendrá derecho a utilizar el crédito por IPE respecto de las rentas percibidas en el año comercial 2017.

(C) Norma de control sobre inversiones en el extranjero para contribuyentes sujetos a las disposiciones de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

El artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, introduce una nueva disposición contenida en la letra a), del N° 1.-, de su letra E), relativa al deber de informar a este Servicio las inversiones efectuadas en el extranjero, para aquellos contribuyentes sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del mismo artículo 14 de la LIR.

El deber de informar a este Servicio las inversiones efectuadas en el extranjero, tiene por objeto verificar el destino y correcta tributación de las rentas generadas por los contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, y es una obligación distinta e independiente de la obligación de inscribir las inversiones en el RIE indicado en la letra (B) precedente.

La referida disposición, establece la obligación de informar dentro de un determinado plazo las inversiones efectuadas en el extranjero, disponiendo sanciones ante su incumplimiento.

La norma legal comentada establece lo siguiente:

- Forma de dar aviso a este Servicio: El contribuyente inversor deberá presentar una declaración, en la forma que fije este Servicio mediante resolución, la que se dictará oportunamente.
- Tipo de inversiones que deben informarse: Deberá informarse todo tipo de inversiones en el extranjero, indicando su monto, naturaleza, el empleo o destino de ellas y el país o territorio en que se encuentran radicadas. Si la inversión se materializa en acciones, cuotas o derechos, deberá también informarse el porcentaje de participación que ellas representen en el capital o patrimonio en cuestión, así como cualquier otra información adicional que este Servicio requiera, lo que será establecido mediante resolución.

Cuando las inversiones sean efectuadas directa o indirectamente en países o territorios incluidos en la lista que establece el N° 2, del artículo 41 D de la LIR, o considerados como territorios o jurisdicciones

⁹ Todo ello se encuentra regulado en la Resolución Exenta de este Servicio N°50, del 13 de abril de 2011, la que se entiende vigente para todos estos efectos.

con régimen fiscal preferencial conforme a lo dispuesto en el artículo 41 H de la misma Ley, el contribuyente deberá informar mediante otra declaración, el estado de dichas inversiones, con indicación de sus aumentos o disminuciones, el destino que las entidades receptoras han dado a los fondos respectivos, así como cualquier otra información que requiera este Servicio sobre tales inversiones, en la oportunidad y forma que establezca mediante resolución.

- Plazo para informar: Hasta el 30 de junio de cada año, respecto de las inversiones efectuadas o los cambios que éstas hayan experimentado, durante el año comercial anterior.
- Sanción ante el incumplimiento de informar: Si el contribuyente no presenta la declaración dentro del plazo señalado, el SII deberá citar al contribuyente¹⁰ conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario para que dé respuesta dentro del plazo de un mes acreditando que dichas inversiones han cumplido con la tributación establecida por el ordenamiento jurídico chileno o corresponden a rentas que no deban afectarse con impuestos en Chile. En caso de no dar respuesta a

la citación o cuando esta resulte insatisfactoria, se presumirá legalmente que tales inversiones constituyen retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo, aplicándose a estas cantidades la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR.

En todo caso, el contribuyente podrá acreditar en las instancias de fiscalización correspondientes, mediante cualquier medio de prueba autorizado por la ley, que las inversiones fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta. Sin embargo, en estos últimos dos casos la LIR establece también una presunción simplemente legal que consiste en que si el capital propio tributario del contribuyente excede de la suma de su capital y de los referidos ingresos no constitutivos de renta, se presumirá respecto del exceso, que tales cantidades no han cumplido totalmente con los impuestos de la LIR, procediendo entonces la aplicación de lo dispuesto en el referido artículo 21 de la LIR.

Para estos efectos, la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR a que hace referencia la letra a), del N° 1.-, letra E), del artículo 14 del mismo cuerpo legal, corresponde a la establecida en el número i. del inciso 1° del artículo 21, es decir se aplicará la tasa del 40% a la empresa o sociedad, establecida, residente o domiciliada en Chile, a menos que se acredite que las inversiones señaladas han beneficiado a uno o mas de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, contribuyentes del IGC o IA, caso en el cual corresponderá aplicar lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 21, agregando dichas sumas a las bases de sus impuestos finales, incrementando las partidas en un 10%.

Finalmente, la norma analizada establece que la entrega maliciosa de información incompleta o falsa en las referidas declaraciones, se sancionará en la forma prevista en el primer párrafo, del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario.

(D) Impuestos que dan derecho a crédito por IPE.

El N° 3, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, dispone que darán derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta pagados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior, siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la LIR, ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas de resultados reales o rentas presuntas sustitutivas de ellos. Los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto externo, se considerarán como parte de este último. Si el total o parte de un impuesto a la renta fuere acreditable a otro tributo a la renta, respecto de la misma renta, se rebajará el primero del segundo, a fin de no generar una duplicidad para acreditar los impuestos. Si la aplicación o monto del impuesto extranjero en el respectivo país depende de su admisión como crédito contra el impuesto a la renta que grava en el país de residencia al inversionista, dicho impuesto no dará derecho a crédito.

En los casos señalados en la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, también se considerarán los impuestos adeudados, en la forma dispuesta en dicha norma legal.

(D.1) Debe tratarse de impuestos.

De acuerdo a lo anterior, en primer lugar, es necesario entonces determinar si el tributo extranjero que se pretende acreditar es efectivamente un impuesto, es decir, si ha sido exigido por la autoridad competente en

¹⁰ La citación previa como trámite obligatorio fue establecida por la Ley N° 20.899, mediante el número iv., de la letra b., del N°1, del artículo 8° de la Ley N° 20.899.

virtud de su potestad para recaudar impuestos. Se excluyen de esta categoría aquellas cantidades pagadas, total o parcialmente, para la obtención de un beneficio económico por parte del contribuyente, tales como la utilización de bienes o la prestación de servicios por parte del Estado extranjero, o para la obtención de una licencia, franquicia o regalía (por ejemplo, para la extracción de recursos naturales).

(D.2) Debe tratarse de impuestos obligatorios y definitivos.

En efecto, solamente dan derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta, pagados, adeudados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior, según corresponda. De esta forma, se señala que los impuestos que dan derecho al crédito son aquellos que la legislación extranjera obliga a pagar y no aquellos que el contribuyente pueda optar por pagar voluntariamente, al mismo tiempo que dispone claramente que no se admiten como crédito los impuestos susceptibles de devolución en el país extranjero, ni tampoco aquellos que posteriormente puedan ser dejados sin efecto o reembolsados al contribuyente.

Además, el contribuyente deberá razonablemente agotar todas las instancias y procedimientos contemplados en la legislación del país extranjero o en los CDTI pertinentes, para obtener un crédito, devolución, exención o disminución del impuesto extranjero, cuando corresponda. El contribuyente sólo deberá acreditar esta circunstancia cuando este Servicio haya establecido previamente que en el caso particular, existía la posibilidad de obtener dicho crédito, devolución, exención o disminución del impuesto. Por ejemplo, si el contribuyente invoca el crédito por IPE que gravan rentas beneficiadas con tasas rebajadas en virtud de un CDTI que no fueron aplicadas por no haber acreditado oportunamente su residencia en Chile y, por lo tanto, su derecho a invocar los beneficios de dicho convenio, tales impuestos soportados conforme a las normas generales del otro Estado contratante, no pueden ser calificados como obligatorios para los efectos de invocar el crédito analizado mediante la presente Circular. En tal caso, sólo puede ser calificado como obligatorio el impuesto que corresponda aplicar en virtud del convenio de que se trate. Lo mismo sucede respecto de aquellas rentas que deban tributar exclusivamente en Chile de acuerdo al convenio respectivo y hayan sido gravadas en el extranjero, por error o incumplimiento de algún requisito de acreditación por parte del contribuyente beneficiado, por ejemplo, por no haberse acreditado por el contribuyente su residencia en Chile¹¹.

Asimismo, aquellos impuestos que se hayan aplicado en el extranjero erróneamente, es decir, cuando se hayan gravado en el exterior rentas respecto de las cuales no procedía aplicar impuesto alguno, sea en virtud de una declaración errónea del contribuyente o de un agente retenedor, por actos administrativos de la administración fiscal extranjera u otra causa. En dichos casos, los contribuyentes afectados deberán solicitar la devolución o imputación de dichos impuestos conforme a las disposiciones respectivas del país en que se retuvo, declaró o pagó el impuesto señalado, no aceptándose su utilización en Chile para los efectos de invocar el beneficio a que se refieren las disposiciones legales analizadas mediante la presente Circular.

En cuanto a los “impuestos susceptibles de devolución”, debe entenderse por tales aquellos que por disposición de una norma interna del Estado extranjero, sea legal, reglamentaria o de cualquier tipo, son susceptibles de ser devueltos al contribuyente, independientemente de que se haya ejercido dicho derecho.

(D.3) Debe tratarse de impuestos a la renta.

Los impuestos que dan derecho a crédito son aquellos impuestos obligatorios y definitivos que gravan la renta del contribuyente, conforme se entiende dicho concepto de acuerdo a la definición establecida en el N° 1, del artículo 2° de la LIR.

(D.4) Impuestos equivalentes o similares.

La disposición legal también señala que los impuestos extranjeros que puedan dar derecho a crédito son aquellos que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la LIR, sea que se apliquen sobre rentas determinadas de acuerdo a resultados reales o rentas presuntas sustitutivas de los resultados reales.

Para determinar si un impuesto extranjero es equivalente o similar a los impuestos contenidos en la LIR, deben tomarse en cuenta los siguientes elementos:

(i) Debe tratarse de impuestos que graven la renta del contribuyente, por lo que se excluyen aquellos impuestos que gravan el capital, consumo, ventas, u otros conceptos distintos a renta.

¹¹ Para efectos de solicitar certificados de residencia en Chile, deben tenerse presente las instrucciones contenidas en las Circulares N°s 17 de 2004 y 57 de 2005, ambas de este Servicio.

(ii) El hecho gravado de los impuestos a la renta nace con motivo de la percepción, devengo, presunción, o atribución de la renta conforme a la LIR.

(iii) El impuesto podría aplicarse sobre rentas o ingresos. Si el impuesto se aplica sobre rentas presuntas, éstas deben ser sustitutivas de los resultados reales. De esta manera, dichas rentas presuntas deben basarse en una estimación de los resultados reales del contribuyente.

Cabe señalar que, los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto externo se consideran como parte de dicho impuesto, por lo que si el total o parte de un impuesto a la renta fuere acreditable a otro tributo a la renta, respecto de la misma renta, se rebajará el primero del segundo, a fin de no generar una duplicidad para acreditar los impuestos.

No existe derecho a crédito cuando la aplicación del impuesto extranjero depende, sea para su procedencia o para la determinación de su monto, de que en Chile se reconozca un crédito por tal impuesto.

(E) Forma de acreditar los impuestos pagados en el extranjero.

El N° 4, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, indica que los impuestos pagados en el extranjero deberán acreditarse mediante el correspondiente recibo, o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, debidamente legalizados y traducidos, si procediere. Además, el Director de este Servicio podrá exigir los mismos requisitos respecto de los impuestos retenidos, cuando lo considere necesario para el debido resguardo del interés fiscal.

Se debe tener presente en este punto que el principio fundamental sobre la materia consiste en que el contribuyente deberá aportar los antecedentes que permitan probar la procedencia y monto del crédito que invoca. No obstante ello, los funcionarios de este Servicio deberán agotar todos los medios que estén a su disposición para los efectos de verificar la veracidad y corrección de los antecedentes aportados, aun cuando se trate de documentos que no hubiesen sido traducidos, legalizados o autenticados.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que respecto de la acreditación de los impuestos, es necesario distinguir primero aspectos de naturaleza formal y luego otros de carácter material, todos los cuales deberán constar de los documentos que el contribuyente acompañe conforme a los puntos siguientes, cuando se le requiera en virtud de las facultades de fiscalización de este Servicio, ello sin perjuicio, por ejemplo, del intercambio de información que se pueda llevar a cabo con los países respectivos en virtud de los convenios internacionales suscritos sobre la materia, lo que permitiría acreditar los impuestos soportados en el extranjero aun cuando los documentos respectivos no se encuentren traducidos, legalizados o autenticados.

(E.1) Certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero.

El contribuyente podrá acompañar un certificado oficial expedido conforme a las disposiciones legales del país de donde provengan las rentas respectivas, el que deberá dar cuenta de los requisitos que la LIR exige para la procedencia del beneficio a que se refiere la presente Circular, esto es, el monto de los impuestos pagados o retenidos en el extranjero, la tasa de impuesto, naturaleza de las rentas (por ejemplo si se trata de regalías, intereses u otras rentas), individualización del contribuyente afecto a impuesto y período de que se trate.

(E.2) Correspondiente recibo o comprobante de pago o retención.

Podrán acreditarse los impuestos aludidos, mediante la presentación del recibo o comprobante de pago o retención, el que deberá corresponder al que la Administración Fiscal del país respectivo establezca para tales efectos. Ahora bien, para que tal documento cumpla cabalmente con la finalidad de acreditar impuestos para los efectos de aplicar en Chile las disposiciones sobre créditos por IPE, deberá constar en él la individualización del contribuyente afecto a impuesto a la renta en el país extranjero, período de que se trate, naturaleza de la renta, tasa y monto del impuesto aplicado.

Si en la individualización del contribuyente que contenga dicho recibo se hace referencia al agente retenedor, es decir, al pagador no residente ni domiciliado en el país y no al contribuyente domiciliado o residente en Chile que impetra el beneficio, se deberán aportar antecedentes adicionales que acrediten tanto la naturaleza de la renta que se percibe o devenga desde el exterior (dividendo, utilidad, regalía, etc.), la titularidad de dicha renta, su monto, el monto del impuesto retenido que corresponda a dicha renta con indicación de la tasa y la referencia a las disposiciones legales extranjeras que establecen el tributo.

En la medida que el recibo respectivo no dé cuenta por sí mismo del cumplimiento de los requisitos que la LIR establece para la procedencia del crédito, el contribuyente deberá contar con los antecedentes adicionales que permitan confirmar el monto de los impuestos pagados o retenidos en el extranjero y que ellos corresponden

totalmente o en la proporción respectiva, y que fueron soportados efectivamente por el contribuyente que pretende imputarlos como crédito en Chile, en relación con las rentas gravadas con impuestos extranjeros. Dichos antecedentes deberán ser aportados por el contribuyente cuando este Servicio lo solicite y serán evaluados caso a caso en las instancias de fiscalización correspondientes.

(F) Legalización y traducción.

Conforme lo dispone el N°4, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, tanto los certificados oficiales que den cuenta del pago de impuestos como los respectivos comprobantes de pago, deberán ser legalizados¹⁴ y traducidos. Para estos efectos bastará la certificación efectuada por las autoridades consulares chilenas en el

¹⁴ Esta legalización no es necesaria respecto de los instrumentos públicos otorgados con apostillas por la autoridad designada por un Estado, que sea parte de la Convención de la Haya. En efecto, la Ley N° 20.711 que "Implementa la Convención de La Haya que Suprime la Exigencia de Legalización de Documentos Públicos Extranjeros (Convención de la Apostilla), adoptada el 5 de octubre de 1961 en La Haya, Países Bajos", agregó el artículo 345 bis al Código de Procedimiento Civil que señala que los instrumentos públicos otorgados en un Estado Parte de la Convención de la Haya no deberán ser sometidos al proceso de legalización, si respecto de éstos se ha otorgado apostillas por la autoridad designada por el Estado de que dimana dicho instrumento. Excepto que consistan en documentos expedidos por agentes diplomáticos o consulares y los documentos administrativos que se refieren directamente a una operación mercantil o aduanera, ya que en estos casos no se procede otorgar apostillas.

En todo caso, la Apostilla entrará en vigor internacional para Chile el 30 de agosto de 2016, aunque solo respecto de aquellos Estados Parte que no hayan presentado una objeción a su adhesión. En esa misma fecha también cobrarán vigor tanto la Ley N° 20.711 (publicada en el Diario Oficial el 2 de enero de 2014) que implementa la citada Convención, como el Decreto Supremo N° 81 (publicado en el Diario Oficial el 28 de noviembre de 2015) que aprueba el reglamento de esta ley.

país fuente de las rentas, o bien, el procedimiento de legalización establecido en el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil. No será necesaria dicha legalización en el caso de los certificados expedidos por la autoridad competente referida anteriormente, en que sea posible la verificación de su autenticidad por parte de funcionarios de este Servicio en el sitio de Internet o por otros medios tecnológicos que disponga al afecto la Administración Fiscal Extranjera. En cuanto a la traducción, esta podrá ser oficial o privada. En este último caso, sólo podrá aceptarse en cuanto sea suscrita por el contribuyente o su representante declarando también por escrito que ésta es fiel al contenido del documento respectivo.

No obstante lo anterior, dicha legalización y traducción se exigirá sólo si el contenido y autenticidad del documento respectivo no puede ser verificado por los funcionarios de este Servicio, quienes deberán agotar los medios de que disponen para tales efectos, de lo que deberá dejarse constancia en las actuaciones respectivas.

(G) Designación de auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe.

De acuerdo al N°5, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, el Director de este Servicio puede designar auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe, para que verifiquen la efectividad de los pagos o retención de los impuestos externos, devolución de capitales invertidos en el extranjero, y el cumplimiento de las demás condiciones que se establecen en las letras A.-, B.-, C.- y D.- del artículo 41 A de la LIR.

(H) Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio (RENFE).

La RENFE definida previamente en la letra (D) del N° II.1 anterior, debe determinarse de forma separada dependiendo de si la renta proviene de un país con el cual Chile mantenga vigente un CDTI o no, ya que cada uno de esos casos, tiene su propio límite legal.

Sin embargo, en su cálculo, se aplica la misma mecánica para las rentas provenientes de países con o sin CDTI, con las salvedades que se indican. En efecto, en ambos casos, se deberá considerar lo siguiente:

Debe agregarse: La totalidad de las rentas de fuente extranjera del ejercicio que deban incorporarse en la base imponible de los tributos respectivos en Chile. Por lo tanto, no deben incluirse aquellas rentas gravadas en el extranjero que no deban tributar en el país, por tratarse de rentas exentas o ingresos no constitutivos de rentas, conforme a nuestra legislación y/o de acuerdo a los términos del respectivo CDTI;

Menos: La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera y de los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente, determinados de acuerdo al artículo 31 de la LIR, especialmente lo dispuesto en el inciso 2° de dicha disposición legal, en cuanto a la forma de acreditar los gastos incurridos en el extranjero¹². Los gastos necesarios para producir exclusivamente rentas de fuente chilena, no podrán deducirse

¹² Las instrucciones específicas de este Servicio sobre esa materia se contienen en la Circular N° 61 de 1997, las que se consideran vigentes para estos efectos.

de las rentas de fuente extranjera para los efectos de determinar este límite, como tampoco aquellos gastos asociados a rentas gravadas en el extranjero que no deban tributar en Chile, por tratarse de rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta.

Tratándose de contribuyentes del N°2 del artículo 42 de la LIR, si por el desarrollo de su actividad profesional se hubiera acogido al régimen de gastos presuntos, para los efectos de calcular el límite del 35% sobre la RENFE que establece el N° 6 de la Letra D) del artículo 41 A) de la LIR, que resulta aplicable de acuerdo al inciso final del N° 3 del artículo 41 C de la misma ley, el gasto presunto a rebajar, que corresponde al 30% de los ingresos brutos, con tope de 15 UTA, se debe asignar a los honorarios de fuente chilena y extranjera en la misma proporción en que tales ingresos representan en el total de ellos; ya que se presume que el citado gasto ampara a ambos tipos de rentas;

Menos: Una proporción de los gastos de utilización común, es decir, aquellos que no puedan vincularse directa y exclusivamente a actividades o bienes destinados a producir rentas de fuente chilena o extranjera. Esta parte será equivalente a la relación porcentual que exista entre los ingresos brutos de fuente extranjera, excluido el crédito por IPE, y el total de los ingresos brutos de fuente nacional y extranjera, excluidos los créditos por IPE. El porcentaje que resulte de la operación anterior se aplicará a los gastos de utilización común, y el resultado se podrá rebajar de las rentas de fuente extranjera conjuntamente con los gastos y pérdidas que están directamente relacionados con dichas rentas, para los efectos de calcular este límite;

Más: La totalidad de los créditos por IPE, calculados de la forma indicada en las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A de la LIR, o en el artículo 41 C de la misma ley, según corresponda, para cada renta obtenida en el exterior.

Resultado: El resultado de las sumas y restas antes indicadas será la RENFE del ejercicio respectivo¹³.

Debe tenerse presente, que la RENFE constituye un límite global al uso del crédito por IPE, puesto que este no podrá exceder del equivalente al 35% o 32% de la RENFE, según corresponda a países con o sin CDTI. En los casos en que la RENFE arroje un resultado de pérdida o igual a cero, no procederá la utilización de crédito alguno por IPE.

Cabe señalar además, que este límite considera toda clase de rentas, salvo las rentas pasivas a que se refiere al artículo 41 G de la LIR¹⁴ en el caso de las rentas provenientes de países sin CDTI, puesto que el numeral vii), del inciso 3°, del N°4 de la letra B.-, del artículo 41 A.- de la LIR, las excluye expresamente, y no así en el caso en que exista un CDTI vigente en que tales rentas sí deben incluirse.

II.3.- CRÉDITO POR IPE EN EL CASO DE RENTAS PROVENIENTES DE PAÍSES CON LOS CUALES NO EXISTE UN CDTI VIGENTE (ARTÍCULO 41 A DE LA LIR).

La Ley N° 20.780 sustituye por completo el artículo 41 A de la LIR a contar del 1° de enero de 2017, manteniendo la estructura de la norma anterior e introduciendo disposiciones sobre materias que no estaban expresamente reguladas en la LIR, tales como el tratamiento de los créditos por IPE para los contribuyentes no obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa; y el orden de imputación del crédito por IPE en contra del IDPC. Asimismo, introduce nuevas normas para armonizar las reglas de créditos por IPE con los nuevos regímenes generales de tributación, incorporados en el artículo 14 de la LIR vigente a contar del 1° de enero de 2017, y respecto de los créditos por IPE sobre las cantidades gravadas conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016, por las rentas que se perciban o devenguen a contar de esa fecha.

Por su parte la Ley N° 20.899, elimina ciertas limitaciones para hacer uso de los créditos por IPE, puesto que a partir del 1° de enero de 2017, se podrá hacer valer como crédito el IPE soportado por las sociedades subsidiarias de la entidad que remesa las utilidades a Chile, aún cuando tales subsidiarias no estén domiciliadas en el mismo país, siempre que Chile tenga vigente un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, con el país en que tengan domicilio las mencionadas sociedades subsidiarias. Asimismo podrá utilizarse el crédito por el IPE soportado por las sociedades subsidiarias en la generación de las utilidades que son percibidas por la sociedad extranjera y que luego son remesadas a nuestro país, ya sea que exista o no impuesto de retención sobre la distribución de utilidades y cualquiera sea su tasa, observando en todos los casos los límites legales establecidos por nuestra legislación.

¹³ Tratándose de contribuyentes no obligados a determinar sus rentas en base a un balance general según contabilidad completa, deberán reajustar las sumas que conforman su RENFE, de conformidad al artículo 33 N°4 de la LIR.

¹⁴ Las instrucciones de este Servicio relativas a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, se incluirán en una nueva Circular que se emitirá al efecto.

(A) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por IPE.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 41 A de la LIR, los contribuyentes que se benefician con el crédito tributario que establece dicha norma, son los domiciliados, residentes o establecidos¹⁵ en Chile, cualquiera sea su naturaleza jurídica, estén o no obligados a llevar contabilidad para los efectos tributarios en el país y que obtengan rentas gravadas en el exterior por los conceptos que se indican en la letra (B) siguiente, por las cuales están obligados a declarar y pagar en Chile el IDPC. Cabe señalar también que este crédito beneficia en ciertos casos a los contribuyentes del IGC o IA, según corresponda.

Respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, conforme a lo dispuesto en la letra c) del N° 3 de la misma norma, no tienen derecho a utilizar el crédito por IPE en contra del IDPC. Sin embargo, sí podrán utilizar, en los casos en que la Ley lo considera, la totalidad del CTD en contra de los impuestos finales que se determinen en el ejercicio de percepción de la renta gravada en el extranjero o de su incorporación en la base imponible, conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por la Ley. En caso de determinarse un remanente éste se extingue en el ejercicio, no pudiendo imputarse a otros impuestos, ni a ejercicios futuros, así como tampoco solicitar su devolución.

(B) Rentas provenientes del exterior que dan derecho al crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero, según corresponda.

De conformidad a lo dispuesto por las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A de la LIR, las rentas provenientes del exterior que dan derecho a rebajar como crédito los impuestos a la renta que las afectaron en el extranjero, hasta el monto que establece la LIR, son las que se derivan de las siguientes inversiones, operaciones o prestaciones, y por las cuales el contribuyente se encuentra obligado a declarar y pagar el IDPC en el país:

- (i) Dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero,
- (ii) Retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero,
- (iii) Rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior,
- (iv) Rentas a las cuales les resulte aplicable lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, sobre rentas pasivas de entidades controladas en el exterior, y
- (v) Rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el extranjero.

En relación con las asesorías técnicas y otras prestaciones similares, se debe tener presente que sólo quedan amparadas por el crédito unilateral que se comenta aquellas que se encuentren afectas al IDPC, ya que si sólo se gravan con impuestos finales por no corresponder a rentas de la Primera Categoría, no acceden al beneficio de utilización de crédito en el sistema unilateral de países sin CDTI. En estos casos, y conforme a lo señalado anteriormente, los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, de acuerdo a lo dispuesto en su N° 3, letra c), no tendrán derecho a utilizar el crédito por IPE.

(C) Obligación de declarar las rentas provenientes del exterior y de una cantidad equivalente a los impuestos extranjeros para tener derecho a crédito.

Para que las rentas provenientes del exterior den derecho al crédito por IPE, deben declararse en Chile en la base imponible del IDPC que establece el artículo 20 de la LIR, agregando, además, a dicha base, una cantidad equivalente al crédito por IPE a que efectivamente tengan derecho por los impuestos pagados, retenidos o adeudados, según corresponda, en el exterior, por la percepción o devengo de las citadas rentas, hasta el límite menor que se determine de entre los límites o topes máximos que establece la LIR, incluyendo el límite general que corresponde a un 32% de la RENFE. Asimismo, las rentas comentadas deberán declararse en las bases

¹⁵ Los contribuyentes "establecidos" en Chile son los establecimientos permanentes que, mediante la reforma introducida por la Ley N°20.630 tributan sobre las rentas del exterior que les sean atribuibles y por ellas tienen derecho a utilizar los créditos por impuestos extranjeros. Las instrucciones sobre la materia están contenidas en la Circular N° 14 de 2014, de este Servicio.

imponibles de los impuestos finales IGC o IA, cuando corresponda, oportunidad en la que también procederá agregar a dichas bases los créditos respectivos.

A continuación se analizará el mecanismo de determinación e imputación de créditos por IPE, respecto de cada renta establecida en el artículo 41 A de la LIR:

(D) Crédito por concepto de dividendos y retiros de utilidades¹⁶.

Procederá el derecho a crédito por IPE en favor de los contribuyentes indicados en la letra (A) precedente, por los impuestos a la renta que hayan debido pagar o que se les haya retenido en el extranjero, por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados de las sociedades en que se ha invertido en el exterior.

El total del crédito por IPE a que tienen derecho los contribuyentes, tiene un límite legal, denominado CTD, el que una vez determinado en la forma indicada en la letra (D.1) siguiente, debe ser imputado, en primer término al IDPC, cuando así resulte procedente, y el monto residual, al IGC o IA, según corresponda.

(D.1) Determinación del CTD por dividendos o retiros de utilidades.

(a) En estos casos, el CTD, que deberá ser utilizado en la determinación del crédito por IPE, corresponderá a la cantidad menor entre:

- **Primer límite:** La suma de los impuestos pagados o retenidos por el Estado extranjero sobre estas rentas, calculado de manera separada por cada una de ellas.
- **Segundo límite:** El 32% de una cantidad tal que, al restarle el mismo porcentaje aplicado, el resultado sea el monto neto del dividendo y/o retiro percibido, respecto del cual se calcula el crédito por IPE. Esta suma se obtiene luego de multiplicar el monto percibido, debidamente convertido a moneda nacional a la fecha de percepción y reajustado al término del ejercicio, en los casos que resulte procedente¹⁷, por el factor 0,470588, el que resulta de dividir 32 por 68.

(b) Los IPE que deben considerarse en el cálculo del CTD son aquellos que gravaron de forma directa el dividendo o retiro percibido. Esto es, aquellos que hayan debido pagar o que les hayan retenido en el extranjero por las referidas rentas. La norma permite considerar en el cálculo del CTD los siguientes impuestos:

(i) El impuesto pagado por la sociedad extranjera respecto de sus propias rentas, el que deberá ser calculado proporcionalmente, para lo cual la LIR ordena reconstituir la base bruta de la renta que corresponda a los dividendos o retiros de utilidades a nivel de la empresa desde la que se pagan, agregando primero el impuesto de retención y adicionado este, el impuesto a la renta de la respectiva empresa.

Lo anterior, se puede ejemplificar de la siguiente manera:

Dividendo líquido percibido del exterior	\$ 250.000	Impuesto a la renta de la empresa \$92.593
Impuesto retenido (tasa 10%)	$\frac{250.000 \times 10\%}{0,90} = \27.778	
Impuesto corporativo pagado por sociedad extranjera sobre la parte correspondiente al dividendo (tasa 25%)	$250.000 + 27.778 = \frac{\$277.778 \times 25\%}{0,75} = \92.593	

(ii) El impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que esta última empresa posea directa o indirectamente¹⁸ el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias y se verifique alguna de las siguientes condiciones:

¹⁶ De acuerdo a la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.
¹⁷ Resulta procedente para aquellos contribuyentes no obligados a aplicar las normas sobre corrección monetaria.

¹⁸ Hasta antes de esta modificación introducida por la Ley N°20.727, vigente a contar del 1° de enero de 2014, este beneficio sólo era aplicable a las sociedades en que la empresa que remesara las utilidades a Chile, tuviera participación **directa** del 10% o más del capital en las sociedades subsidiarias. Por su parte la Ley extiende el beneficio para las sociedades subsidiarias domiciliadas en un país con el cual Chile tenga vigente un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios.

- Que las sociedades subsidiarias estén domiciliadas en el mismo país de la entidad que remesa las utilidades a Chile.
- Que las sociedades subsidiarias estén domiciliadas en un país con el cual Chile tenga vigente un CDTI.
- Que las sociedades subsidiarias estén domiciliadas en un país con el cual Chile tenga vigente un acuerdo que permita el intercambio de información para fines tributarios.

De acuerdo a ello, para el cálculo del CTD, debe considerarse el impuesto a la renta pagado no sólo por la sociedad en que participe directamente la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile, sino que además el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en las que participe directa o indirectamente dicha empresa, siempre que la distribución de dividendos o el retiro de utilidades efectuado desde la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile, provenga en todo o en parte, de las utilidades recibidas desde las referidas sociedades, ello, cuando se verifiquen los requisitos y condiciones señaladas precedentemente.

Para los efectos señalados, el contribuyente que impute el crédito por el IPE en Chile, además de acreditar el pago del impuesto por parte de cada una de las sociedades o empresas respectivas, sea aquella en la que ha invertido directamente, o aquellas en las que esta última tiene una inversión directa o indirecta igual o superior al 10% referido, deberá acreditar que la empresa o sociedad desde la que se perciben los dividendos o se efectúan los retiros o remesas de utilidades, tiene una participación directa o indirecta del 10% o más del capital de las sociedades involucradas a la fecha en que estas últimas pagaron los impuestos que se pretenden acreditar, valiéndose de todos los medios de prueba que permite la ley.

Los siguientes ejemplos se refieren a la situación analizada:

Ejemplo 1:

- La sociedad anónima chilena Inver Chile S.A., posee una inversión equivalente al 80% de las acciones de la sociedad anónima Extranjera 1 S.A., residente en un país con el cual Chile no ha celebrado un CDTI.
- La sociedad Extranjera 1 S.A., participa en un 25% del capital de la sociedad Extranjera 2 S.A., la que a su vez participa en un 60% de la sociedad Extranjera 3 S.A., todas residentes en el mismo país.
- Con fecha 25/02/2017 la sociedad Extranjera 1 S.A. distribuye un dividendo de US\$35.000.- a Inver Chile S.A., que proviene a su vez de dividendos recibidos desde la sociedad Extranjera 2 S.A., de los cuales US\$ 25.000.- corresponden a utilidades generadas por la propia sociedad y US\$ 10.000.-, provienen de dividendos recibidos desde la sociedad Extranjera 3 S.A., todos netos del impuesto a la renta empresarial.
- El impuesto a la renta empresarial pagado respecto de los dividendos, se afectó en ambos casos con una tasa del 25% y se desglosa de la siguiente forma:

Sociedad Extranjera 2 S.A. = US\$ 8.333.-
Sociedad Extranjera 3 S.A. = US\$ 3.333.-



La sociedad Inver Chile S.A., potencialmente podrá considerar el IPE por las dos sociedades extranjeras en las que participa -directa e indirectamente- la sociedad que paga el dividendo a la sociedad chilena, impuesto que equivale a la suma de US\$11.666, aun cuando la sociedad Extranjera 1 S.A. no ha pagado impuestos por dichas rentas, lo anterior, por cuanto al poseer esta última una participación directa de 25% sobre el capital de la sociedad Extranjera 2 S.A., y una participación indirecta de 15% (25% x 60%) sobre el capital de la sociedad Extranjera 3 S.A., se cumplirían los requisitos para poder utilizar el impuesto pagado por ambas sociedades.

Ejemplo 2:

- Con los mismos antecedentes del Ejemplo 1 anterior, pero considerando una participación de la sociedad Extranjera 1 S.A. en el capital de la sociedad Extranjera 2 S.A. de un 15%.



La sociedad Inver Chile S.A., potencialmente podrá considerar sólo el IPE por la sociedad Extranjera 2 S.A., en la que participa directamente la sociedad que paga el dividendo a la sociedad chilena, impuesto que equivale a la suma de US\$8.333. Tratándose del impuesto pagado por la sociedad Extranjera 3 S.A., éste no podrá ser considerado en la determinación del crédito por IPE, dado que la participación indirecta que tiene la sociedad Extranjera 1 S.A. en la sociedad Extranjera 3 S.A., corresponde al 9% (15% x 60%) del capital, la que resulta menor a la participación exigida por la norma legal.

(c) La suma de todos los créditos por IPE determinados sobre cada dividendo o retiro de utilidades percibidos del exterior, aplicando los límites señalados en la letra (a) anterior, constituirá el CTD por IPE del ejercicio correspondiente.

En todo caso se aclara, que para los efectos de determinar la base imponible del IDPC a declarar, se deberá agregar en definitiva el monto del crédito que se determinó con derecho a utilizar, producto de la aplicación de la suma menor entre el CTD y aquel límite que resulte por aplicación de la RENFE.

(d) Conforme a lo establecido por el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, el crédito total por IPE, no podrá exceder del equivalente al 32% de la RENFE.

Para dichos efectos, la RENFE de cada ejercicio, como ya se explicó, se determinará de la siguiente manera:

	Concepto	Monto
(+)	La suma del total de las rentas de fuente extranjera que deban afectarse con IDPC en Chile, que correspondan de acuerdo a las letras A.-, B.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR, sin considerar las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas en el exterior que deban computarse en Chile por aplicación del artículo 41 G de la LIR ¹⁹ .	\$
(-)	La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera, que correspondan de acuerdo a las letras A.-, B.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR.	(\$)
(-)	Los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente.	(\$)
(-)	La proporción de gastos de utilización común, es decir, aquellos que no puedan vincularse directa y exclusivamente a actividades o bienes destinados a producir rentas de fuente chilena o extranjera.	(\$)

¹⁹ Conforme a lo establecido en el numeral vii), del inciso 3°, del N°4 de la letra B.-, del artículo 41 A de LIR. Esta exclusión solo aplica al sistema unilateral de créditos.

(+)	La totalidad de los créditos por IPE, calculados de la forma indicada en las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A, para cada renta obtenida en el exterior, con tope de los límites que establece la LIR.	\$
(=)	RENFE	\$

Cabe hacer presente que el límite general que establece el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, correspondiente al 32% de la RENFE de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, resulta aplicable al total de los créditos a que pueda tener derecho el contribuyente sobre el conjunto de esas rentas gravadas en el extranjero, sea que se trate de aquellas señaladas en la letra A.-, B.-, o C.-, del artículo 41 A de la LIR.

Por tanto, para determinar qué parte de los créditos excede el límite general del 32% de la RENFE, en caso que los contribuyentes puedan en principio imputar créditos por cada una de las rentas referidas, los contribuyentes deberán elegir a su juicio cuales de los créditos, a los que en principio tiene derecho, se comprenden en primer término. De esta manera, por ejemplo, podrá considerar que en primer lugar se comprenden bajo tal límite los créditos por aquellas rentas señaladas en la letra A.-, luego en la letra B.-, y en último término en la letra C.-, todas del artículo 41 A de la LIR, o bien, de acuerdo a un orden distinto, según estime conveniente.

(D.2) Cálculo e imputación del crédito por IPE en contra del IDPC.

Dicho crédito se calculará e imputará al IDPC que se determine en el ejercicio sobre cualquier tipo de rentas, de la siguiente manera:

- (i) Se agregará a la RLI del IDPC, el CTD determinado, correspondiente a la suma menor entre los límites que indica la LIR, señalados precedentemente y el 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.
- (ii) El monto del crédito a deducir del IDPC, será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto de categoría, sobre las rentas extranjeras respectivas, más el CTD del numeral (i) anterior, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.

Para los efectos de este cálculo, se deducirán los gastos señalados en el N° 6, de la letra D), del artículo 41 A de la LIR, esto es, los gastos necesarios en que se haya incurrido para la generación de las rentas de fuente extranjera, es decir, aquellos que se relacionan directamente con los dividendos y/o retiros de utilidades percibidos desde el extranjero. En caso que existan gastos necesarios de utilización común, respecto de las demás rentas de fuente extranjera, se deberá deducir la proporción correspondiente, en función de los ingresos percibidos por cada uno de los conceptos que conforman el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera.

Lo anterior, puede resumirse de la siguiente manera:

N°	Concepto	Monto
1	CTD, determinado conforme a los N°s 1 y 2, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.	\$
2	Rentas netas extranjeras respectivas correspondientes a la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR (provenientes de países con los cuales Chile no tiene un CDTI vigente).	\$
3	Gastos necesarios directamente relacionados con los dividendos y/o retiros de utilidades referidos.	(\$)
4	Gastos necesarios de utilización común, en la proporción que corresponda.	(\$)
5	Base para calcular el crédito deducible del IDPC (1 + 2 - 3 - 4).	\$
6	Crédito deducible del IDPC (Base (5) x tasa IDPC vigente).	\$

(iii) Este crédito por IPE se imputará al IDPC a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a devolución y antes de aquellos créditos que sí permiten devolución, cualquiera que sea la forma en que el contribuyente acredite la renta efectiva, mediante contabilidad completa o simplificada.

(iv) Cuando las rentas de fuente extranjera sean obtenidas por contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, dicha renta formará parte de la RLI gravándose con el IDPC y utilizando el crédito por IPE en contra de dicho impuesto. Además la renta gravada en el extranjero deberá ser incorporada en el registro a que se refiere la letra a), del N°4.-, de la referida norma, atribuyéndose el total de la renta líquida

imponible en el mismo ejercicio a sus dueños, comuneros, socios o accionistas. De tal forma y en proporción a la renta atribuida se afectará también en la misma oportunidad con los impuestos finales, cumpliendo de esta manera con la totalidad de su tributación.

(v) Tratándose de contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR, la renta extranjera formará parte de la RLI de tal forma que será gravada con el IDPC. Así, el crédito por IDPC deberá ser incorporado en el registro de créditos sujetos a restitución²⁰ a que se refiere el numeral ii), de la letra d), del N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, debiendo mantener un control separado del mismo, puesto que no tiene derecho a devolución. Tal renta se gravará con IGC o IA, según corresponda, cuando ésta sea retirada, remesada o distribuida en la forma regulada en la letra B), del artículo 14 de la LIR, asignando en esta oportunidad los créditos registrados en el SAC²¹, al término del ejercicio comercial anterior al del retiro, dividiendo o distribución.

(vi) La parte del IDPC cubierta con el crédito por IPE, podrá ser imputada como crédito en contra el IGC o IA, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley, en caso de resultar un excedente al imputar este crédito, dicho excedente se extingue en el mismo ejercicio, no pudiendo ser imputado a otros impuestos o solicitar su devolución, conforme a lo dispuesto en el inciso final de la letra b), del N°3.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

(D.3) Orden de imputación del crédito por IPE imputable en contra del IDPC.

La Ley N° 20.780 introdujo una nueva letra c), al N° 3.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR que establece expresamente un orden de imputación del crédito correspondiente sobre los dividendos y retiros de utilidades del exterior, indicando lo siguiente: *c) Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.*

De esta forma, a contar del 1° de enero de 2017, el orden de imputación del crédito por IPE de las rentas provenientes de dividendos y retiros de utilidades de sociedades extranjeras, se ubica al final de la lista de créditos imputables al IDPC que dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes pero no a su devolución y antes de aquellos que autorizan su devolución.

Se hace presente que conforme a lo dispuesto en el N° 4, del artículo 41 B de la LIR, los distintos créditos establecidos por diversas disposiciones legales, por regla general sólo pueden rebajarse del IDPC determinado sobre las rentas de fuente nacional. De esta forma, previo a la imputación de otros créditos es necesario determinar qué parte del IDPC corresponde a las rentas de fuente nacional, y, por consiguiente, qué parte de dicho tributo corresponde a las rentas de fuente extranjera.

Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, que es aquel que se determina sobre la renta líquida extranjera mas el crédito por impuestos pagados en el exterior que en definitiva resulte aplicable (el límite menor). Para determinar el IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente chilena, se calculará la diferencia del IDPC determinado sobre esta cantidad (RLI extranjera, mas el IPE aplicable) y el total del IDPC determinado para el ejercicio, el resultado corresponderá al IDPC sobre rentas nacionales en contra de la cual procederán los créditos reconocidos por nuestra legislación, evitando así que estos se apliquen a rentas de fuente extranjera.

(D.4) Tratamiento del excedente de crédito por IPE contra el IDPC en los ejercicios siguientes.

Si con motivo de la imputación del crédito por IPE en contra del IDPC resulta un excedente sea porque el IDPC no existe; resulta ser inferior al citado crédito; el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria, el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias, la LIR establece que, 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 inciso 2°, de la letra b), del N°3.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

²⁰ Conforme a lo dispuesto en la parte final, del inciso 3°, del artículo 63 de la LIR, en relación con el inciso 3°, del N°4.-, del artículo 74 de la LIR, esta obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del IA, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un CDTI que se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto. En esta misma situación se comprenden los CDTI suscritos por Chile con anterioridad al 1° de enero de 2017, no vigentes, por el plazo que medie entre esa fecha y el 31 de diciembre de 2019.

²¹ Saldo acumulado de créditos, registro a que se refiere la letra d), del N°2.-, de la letra B) de artículo 14 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.

Adicionalmente, la Ley N° 20.780 en sus disposiciones transitorias establece el mismo tratamiento tributario para aquellos remanentes o excedentes de crédito determinados al 31 de diciembre del año 2016. En efecto, el artículo tercero de las disposiciones transitorias, en su número V), sobre *Remanentes de créditos por impuestos pagados en el extranjero*²², indica que este remanente podrá ser imputado al IDPC determinado por el año comercial 2017 y siguientes hasta su total extinción, reajustado en el mismo porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor 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.

Además, esta norma transitoria establece que los contribuyentes deberán mantener un control separado del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE, al que se le aplicará lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, es decir, dicha suma en ningún caso tendrá derecho a devolución.

Cabe señalar que este remanente podrá ser utilizado por cualquier tipo de contribuyente que tenga derecho al crédito por IPE, estén o no obligados a determinar sus rentas efectivas, según contabilidad completa, a excepción de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, puesto que conforme a lo dispuesto en su N° 3, letra c), no tienen derecho a utilizar el crédito por IPE en contra del IDPC, pero sí tendrán derecho a utilizar en los casos en que la Ley lo considera, la totalidad del CTD en contra de los impuestos finales que se determinen en el ejercicio de percepción de la renta de fuente extranjera, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por la Ley. En caso de determinarse un remanente éste se extingue en el ejercicio de su determinación, no pudiendo imputarse a otros impuestos, ni a ejercicios futuros, así como tampoco solicitar su devolución.

El orden de imputación de este remanente de crédito por IPE imputable al IDPC es aquel indicado en la letra c), del N°3.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, es decir deberá ser aplicado a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a devolución y antes de aquellos que lo permiten.

(D.5) CTD a deducir del IGC o IA, según corresponda.

El crédito por IPE en contra de los impuestos finales que podrá deducirse del IGC o IA, según corresponda, es aquél que resulte de restar al CTD determinado, con tope del 32% de la RENFE proveniente de los países sin CDTI vigente, el crédito imputable al IDPC. Este resultado constituirá el CTD imputable a impuestos finales.

Se reitera que el cálculo del CTD, así como el tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI se aplica a toda clase de contribuyentes, cualquiera sea su forma de constitución y estén o no obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa. Sin embargo, respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, debido a que la LIR les prohíbe la imputación de créditos en contra del IDPC (salvo los expresamente contemplados en la letra c), del N°3 de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR), tendrán derecho a utilizar la totalidad del CTD con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, en contra del IGC o IA que se determine en el mismo ejercicio y en caso de determinarse un exceso, dicho CTD se extingue en el ejercicio, no pudiendo imputarse a otros impuestos o solicitar su devolución.

Ahora bien, la forma de determinar el CTD imputable a los impuestos finales dependerá del régimen tributario al cual se encuentre acogido el contribuyente a contar del 1° de enero de 2017. En efecto, aquellos contribuyentes sujetos al sistema de determinación de renta efectiva, según contabilidad completa, podrán optar entre el sistema totalmente integrado de la letra A) del artículo 14 o parcialmente integrado de la letra B) del referido artículo, en la medida que cumplan los requisitos legales que establece dicha norma, de forma tal que esta opción determinará la forma de calcular el crédito. A continuación, se señala la forma de efectuar el cálculo de crédito contra impuestos finales (IGC o IA, según corresponda) para los contribuyentes acogidos a uno de los regímenes generales de tributación y respecto de contribuyentes acogidos a los sistemas de tributación simplificada.

1) Contribuyentes acogidos al régimen de imputación total de créditos de la letra A) del artículo 14 de la LIR:

Los contribuyentes propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas sujetas al sistema de renta atribuida o de imputación total del crédito, podrán utilizar este crédito en contra de los impuestos finales. Para

²² Modificado por la letra d., del N°5., del Artículo 8°.- de la Ley N°20.899.

ello se debe distinguir, si dichos créditos fueron generados hasta el 31 de diciembre de 2016 o a contar del 1° de enero de 2017.

1.1) Cálculo del 8% para créditos contra impuestos finales generados hasta el 31 de diciembre de 2016:

En el caso que el contribuyente, mantenga al 31 de diciembre de 2016 utilidades acumuladas en el registro FUT, las cuales tengan derecho al crédito por impuestos pagados en el exterior, imputables directamente a los IGC o IA, deberán determinar un crédito, conforme se indicará, que deberá ser incorporado a su SAC²³, en forma separada considerándose como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017, conforme a lo establecido en el numeral i), de la letra c), del N° 1, del N° I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780²⁴.

Dicha disposición indica en su inciso 2°, que una vez agotados los créditos determinados a contar del 1° de enero de 2017, se asignarán los créditos por impuestos pagados en el exterior acumulados al 31 de diciembre de 2016.

Esta asignación se efectuará al término del ejercicio, de manera conjunta con los retiros, remesas o distribuciones de dividendos que se encuentren afectos a los IGC o IA, según corresponda. Cabe señalar que, estas cantidades resultarán afectas a IGC o IA cuando sean imputadas al registro de la letra b), del N°4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR (FUF), o no sean imputados a ninguno de los registros señalados en el referido N°4, del referido artículo.

Para determinar el crédito contra los impuestos finales que se deba asignar a cada retiro, remesa o distribución de dividendos, afectos a los IGC o IA, según corresponda, deberá aplicarse una tasa de crédito de un 8% sobre una cantidad tal, que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro o distribución previamente incrementado por el monto del crédito por IDPC, cuando corresponda, en la forma establecida en el número 3), del artículo 56 y 63 ambos de la LIR. Para ello, el monto del retiro, dividendo o distribución deberá primero incrementarse por el IDPC. El incremento por IDPC, se calcula sobre el retiro incrementado por crédito IPE. Al resultado que arroje esta cantidad se deberá aplicar el 8%, cantidad que constituirá el CTD imputable a impuestos finales.

No obstante lo anterior, dicho crédito no podrá ser superior al saldo de créditos contra los impuestos finales, que se mantengan separadamente en el registro SAC.

A continuación se muestra el siguiente ejemplo de un retiro incrementado aplicando la tasa de crédito del 8%:

	\$
I. RETIRO.....	1.000.000
II. INCREMENTO	
Retiro de \$1.000.000 /[(1 - (0,25 + 0,08) = 0,67].....	1.492.537
MONTO INCREMENTADO (25% IDPC + 8% CTDIF).....	1.492.537
III. CRÉDITO IMPUESTOS FINALES 41 A), letra A), 41 C), de la LIR	
Incremento por IDPC (\$1.492.537 x 25%).....	-373.134
Incremento Créditos del exterior (\$1.492.537 x 8%).....	-119.403
IV. RETIRO EFECTUADO.....	1.000.000

(factor de incremento utilizado 0,08)

²³ Registro de saldo acumulados de créditos, establecido en la letra d), del N°3.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

²⁴ Letra c) que fue modificada por el numeral iii. de la letra a. del N°5. del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

Se hace presente que si el contribuyente sujeto a las normas de la letra A), del artículo 14 de la LIR, determina una pérdida tributaria y en ese ejercicio comercial percibe retiros o dividendos provenientes de empresas constituidas en el país afectos a los IGC o IA y que tengan derecho al crédito por impuestos finales y dichas rentas y créditos resultan totalmente absorbidos por la pérdida tributaria, el crédito contra los impuestos finales se extinguirá, no pudiendo ser imputado a otros impuestos, a ejercicios siguientes o solicitar su devolución.

1.2) Créditos contra impuestos finales generados a contar del 1° de enero de 2017:

La parte del CTD imputable contra impuestos finales, correspondientes a los créditos que se generen a contar del 1° de enero de 2017, podrá ser utilizada en contra del IGC o IA, en el mismo ejercicio de su determinación, debido a que la renta extranjera, formará parte de la renta líquida imponible, la cual será atribuida en su totalidad al o los propietarios de la entidad acogida a este régimen totalmente integrado. En estos casos, no deberá agregarse cantidad alguna por concepto de incremento en la base de los impuestos finales, así como tampoco deberá calcularse un CTD aplicando la tasa del 8%, puesto que en estos casos la renta se atribuye de forma bruta y el CTD deberá ser asignado a la renta atribuida de forma proporcional en el mismo ejercicio de su determinación.

Cabe señalar que, la atribución de rentas deberá efectuarse en la forma establecida en el N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

El CTD imputable contra impuestos finales, no deberá incorporarse a ninguno de los registros de rentas y créditos establecidos en el N°4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

El monto del crédito corresponderá a la totalidad del CTD imputable contra impuestos finales, el que deberá ser distribuido entre los propietarios, comuneros, socios o accionistas al término del ejercicio comercial, en la misma proporción en que las rentas le fueron atribuidas. Cabe señalar que las partidas del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, también son atribuidas mediante su incorporación en la renta líquida imponible, por lo que este crédito también podrá ser imputado en contra de los impuestos finales, cuyas bases estén conformadas por este concepto.

Ahora bien, si en el ejercicio comercial en el cual se genera este crédito contra los impuestos finales, el contribuyente determina una pérdida tributaria, de acuerdo al mecanismo de determinación de la RLI establecido en los artículos 29° al 33° de la LIR, el crédito contra los impuestos finales determinado, se extinguirá total o proporcionalmente según corresponda.

Por otra parte cuando exista más de un retiro o distribución efectivo en el ejercicio comercial, que resulten imputados al registro de la letra b), del N°4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR (FUF), o no sean imputados a ninguno de los registros señalados en este número, del referido artículo, deberá calcularse el porcentaje que representa cada retiro en el total de retiros y a la cantidad que resulte afecta a los impuestos finales se le aplicará el crédito contenido en el registro SAC equivalente al mismo porcentaje que representa cada retiro en el total de retiros, no pudiendo en ningún caso exceder del monto de créditos contenidos en dicho registro.

2) Contribuyentes acogidos al régimen de imputación parcial de créditos, establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR:

Los contribuyentes propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, podrán utilizar este crédito por IPE en contra del IGC o IA que afecte a los retiros, remesas o distribuciones, conforme a la imputación que resulte de cada uno de ellos a los registros existentes al término del ejercicio comercial anterior, a aquél en que se efectuaron tales retiros, remesas o distribuciones.

En efecto, los contribuyentes que mantengan este tipo de créditos acumulados en el registro FUT al 31 de diciembre de 2016, deberán incorporarlos en este registro de saldo acumulado de créditos (SAC), en forma separada como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017. Imputándose en primer lugar aquellos créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, y una vez agotado este saldo, corresponderá imputar los créditos por impuestos pagados en el exterior acumulados al 31 de diciembre de 2016.

En cuanto a los registros, atendido a que el o los propietarios de las entidades sujetas a este régimen, tributan con los impuestos finales por los retiros y distribuciones percibidas, estos créditos deberán incorporarse al SAC no sujeto a la obligación de restitución, conforme a lo establecido en el literal i), de la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, de forma separada, reajustado por el IPC entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se generó y el último día del mes anterior al del retiro, remesa o distribución al que

se asigne o el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en caso que no sea asignado a éstos, para formar parte del remanente del registro SAC contra impuestos finales en los ejercicios comerciales posteriores.

La forma de determinar los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, se encuentra establecida en la letra a), del N°4.-, de la letra A.- del artículo 41 A de la LIR, y de los créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 (incorporados al registro FUT), en la letra c), del N° 1, del N° I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, compartiendo ambos una misma metodología de determinación, consistente en aplicar una tasa de crédito de un 8% sobre una cantidad tal, que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro o distribución previamente incrementado por el monto del crédito por IDPC, cuando corresponda, en la forma establecida en el número 3), del artículo 56 y artículo 63 ambos de la LIR. En consecuencia, el retiro o distribución que resulte afecto a los impuestos finales deberá ser calculado en la misma forma señalada en el punto 1.1) precedente, considerando que los contribuyentes acogidos a este régimen deberán aplicar una tasa del IDPC de 25,5% durante el año comercial 2017, y a partir del año comercial 2018 deberán considerar una tasa de 27%, por tanto, los factores a considerar para el cálculo del incremento por IDPC corresponden a 0,342281 (25,5/74,5) y 0,369863 (27/73), respectivamente.

Ahora bien, los retiros y distribuciones afectos a impuestos finales, definirán su situación tributaria, conforme a los registros de rentas y créditos, todos determinados al término del ejercicio comercial anterior al del retiro o distribución, en forma cronológica y en la misma oportunidad se asignará este crédito contenido en el SAC del término del ejercicio comercial anterior, conforme a lo indicado.

Por otra parte, si en el ejercicio comercial en el cual se genera este crédito contra los impuestos finales, el contribuyente determina una pérdida tributaria, de acuerdo al mecanismo de determinación de la RLI establecido en los artículos 29° al 33° de la LIR, el crédito contra los impuestos finales determinado, se extinguirá total o proporcionalmente según corresponda, no pudiendo ser imputado a otros impuestos ni solicitarse su devolución.

3) Crédito contra impuestos finales, cuando las rentas gravadas en el extranjero sean obtenidas por contribuyentes que no se encuentren obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa.

El crédito por IPE en contra de los impuestos finales que podrá deducirse del IGC o IA, según corresponda, es aquél que resulte de restar al CTD determinado, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, el crédito imputable al IDPC.

Los contribuyentes deberán utilizar dicha parte del CTD imputable a los impuestos finales, en el ejercicio de su determinación, no pudiendo imputarse a otros impuestos, a ejercicios futuros o solicitar su devolución. Debido a que estas rentas son atribuidas brutas a los contribuyentes de los impuestos finales, éstos no deberán incrementar sus bases imponibles.

Finalmente, cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el inciso final, del N° 4.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, el orden de imputación del crédito contra impuestos finales, cualquiera sea el régimen tributario del contribuyente, deberá efectuarse a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley y, en caso de resultar un excedente este se extingue en el ejercicio de su determinación.

(E) Crédito por IPE por rentas de establecimientos permanentes en el exterior y aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

La letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, regula el crédito por IPE de los establecimientos permanentes constituidos en el extranjero que hayan sido gravados con impuestos a la renta en el respectivo país en el que se encuentran establecidos. Ahora bien, la Ley N°20.780 agregó en el epígrafe de la letra B.-, la referencia a las rentas provenientes del exterior a las cuales se les haya aplicado la tributación dispuesta en el artículo 41 G de la LIR, estableciendo además en el párrafo 3°, del N° 4.-, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, la forma de determinar el crédito por IPE imputable al IDPC cuando provenga de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 41 G de la LIR, el cual rige a partir del 1° de enero de 2016²⁵, por las rentas percibidas o devengadas a partir de la misma fecha, en términos generales prescribe que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, establecidos o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como

²⁵ Conforme a lo establecido en la letra c), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780. Se reitera que las instrucciones generales de este Servicio sobre lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, se impartirán en una nueva Circular al efecto.

devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas en el exterior, a contar del 1° de enero de 2016.

A continuación, se analizará la determinación de los créditos por IPE susceptibles de ser imputados al IDPC respecto de las rentas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior y posteriormente el crédito por IPE correspondiente a las rentas pasivas que deban reconocerse en el país conforme al artículo 41 G de la LIR, las cuales tienen un tratamiento diferenciado dependiendo de si la entidad controlada reside en un país con el cual Chile mantiene o no un CDTI vigente.

(E.1) Determinación del crédito por IPE en contra el IDPC, por rentas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior.

Los contribuyentes que obtengan rentas de agencias u otros establecimientos permanentes constituidos en el extranjero que deban ser incluidas en su RLI de primera categoría, tendrán derecho a utilizar como crédito el impuesto pagado o adeudado en el extranjero sobre dichas rentas, excluidos los impuestos de retención que hayan afectado a las utilidades que se distribuyan.

Para ello, estos contribuyentes deberán primeramente inscribir estas inversiones en el RIE, puesto que sólo tendrán derecho al crédito por IPE, respecto de las rentas percibidas o devengadas a partir del ejercicio comercial en que se inscribieron en el mencionado RIE.

Este crédito podrá ser imputado al IDPC que se determine en el ejercicio respectivo sobre cualquier tipo de rentas y en caso de resultar un excedente, cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias, podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes, hasta su total extinción, según lo establecido en el N°4.-, de la letra B.-, 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.

Ahora bien, para el cálculo de este crédito por IPE, los contribuyentes que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, deberán determinar dicho crédito de la siguiente manera:

(i) Deberán agregar a la RLI del IDPC una cantidad equivalente a los impuestos pagados en el exterior, o adeudados hasta el ejercicio siguiente por las rentas determinadas en el extranjero que deban incluir en dicha RLI, excluyendo los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan.

Para tal efecto, se considerarán sólo los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste.

Los impuestos extranjeros deberán convertirse, cuando corresponda, a su equivalente en pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera vigente al término del ejercicio, siguiendo el procedimiento establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Cabe señalar que el cálculo de este crédito por IPE, no da origen al denominado CTD, sino que sólo permite determinar el crédito imputable en contra del IDPC determinado en el ejercicio comercial, y en el caso excepcional en que resulte un excedente de éste, por expresa disposición de la Ley, podrá ser imputado, reajustado en la forma señalada, en los ejercicios siguientes en contra del IDPC determinado.

(ii) La cantidad a agregar, y que constituye el crédito por IPE, respecto de estas rentas, corresponde a la cantidad menor entre las siguientes:

i) Primer límite: El impuesto pagado o adeudado por las rentas de la agencia o establecimiento permanente en el exterior, que deban ser incluidas en la RLI, convertidas a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio vigente al término del ejercicio.

ii) Segundo límite: 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 imponible de la agencia o establecimiento permanente. Esta cantidad puede determinarse multiplicando el monto de la renta líquida de la agencia o establecimiento permanente convertida a moneda nacional, por el factor que resulta de dividir la tasa del IDPC por cien menos la tasa del IDPC. 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 del IDPC de 25,5% durante el año comercial 2017, y a partir del año comercial 2018 deberán considerar una tasa de 27%. Por tanto, los factores a considerar para el cálculo de este crédito corresponden a 0,333333 (25/75); 0,342281 (25,5/74,5); 0,369863 (27/73), respectivamente.

Ahora bien, conforme a lo establecido por el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, el crédito total por IPE, no podrá exceder del equivalente al 32% de la RENFE.

Para dichos efectos, la RENFE de cada ejercicio, como ya se explicó, se determinará de la siguiente manera:

	Concepto	Monto
(+)	La suma del total de las rentas de fuente extranjera que deban afectarse con IDPC en Chile, que correspondan de acuerdo a las letras A.-, B.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR, sin considerar las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas en el exterior que deban computarse en Chile por aplicación del artículo 41 G de la LIR.	\$
(-)	La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera, que correspondan de acuerdo a las letras A.-, B.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR.	(\$)
(-)	Los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente.	(\$)
(-)	La proporción de gastos de utilización común, es decir, aquellos que no puedan vincularse directa y exclusivamente a actividades o bienes destinados a producir rentas de fuente chilena o extranjera.	(\$)
(+)	La totalidad de los créditos por IPE, calculados de la forma indicada en las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A, para cada renta obtenida en el exterior, con tope de los límites que establece la LIR.	\$
(=)	RENFE	\$

De esta forma el crédito a utilizar será el límite menor de aquellas sumas calculadas conforme a los números i) o ii) anteriores, y éste no podrá exceder del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.

Cabe señalar que 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 D.-, del artículo 41 A de la LIR.

(E.2) Imputación del crédito.

Este crédito debe ser imputado en contra del IDPC, a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a devolución y antes de aquellos créditos que sí la permiten.

En relación con la imputación anterior, se hace presente que conforme a lo dispuesto en el N° 4 del artículo 41 B de la LIR, los distintos créditos establecidos por diversas disposiciones legales, por regla general sólo pueden rebajarse del IDPC determinado sobre las rentas de fuente nacional. De esta forma, previo a la imputación es necesario determinar qué parte del IDPC corresponde a las rentas de fuente nacional, y, por consiguiente, qué parte de dicho tributo corresponde a las rentas de fuente extranjera. 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.

Cabe reiterar que, 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.

Adicionalmente, los contribuyentes acogidos a la letra B) del artículo 14 de la LIR, al imputar este crédito en contra del IDPC deberán incorporarlo en el registro de créditos sujetos a restitución a que se refiere el numeral ii), de la letra b), del N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Este podrá ser imputado como crédito en

contra del IGC o IA, según corresponda, 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, debiendo restituir a título de débito fiscal el 35% del crédito por IDPC solventado con IPE.

Cabe señalar, que no procederá esta restitución del aludido 35%, respecto de los contribuyentes de IA, con domicilio o residencia en países con los cuales Chile tenga vigente un CDTI, y aún cuando no esté vigente, cuando haya sido suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2017, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto, pero sólo por el lapso de tiempo transcurrido entre el 1° de enero de 2017 y el 31 de diciembre de 2019²⁶.

(E.3) 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, este 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 B.-, del artículo 41 A de la LIR.

Para efectos de su imputación, 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.

El excedente o remanente que se determine no deberá incorporarse a los registros de créditos (SAC) que poseen los contribuyentes sometidos al régimen de declaración de renta efectiva, según contabilidad completa de las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR.

(E.4) Crédito por Impuesto Adicional que afectó a las rentas devengadas o percibidas por el Establecimiento Permanente.

El párrafo final del N°1.-, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR²⁷, establece que el IA que hubiere gravado las rentas percibidas por el EP establecido en el extranjero, por haber tenido estas rentas su origen en Chile, - como ocurre por ejemplo en el caso de los servicios prestados por el EP a un contribuyente domiciliado en Chile -, podrá ser utilizado como crédito imputable al IDPC que se determine en el ejercicio respectivo sobre las rentas de dicho EP.

Cabe señalar que el IA que constituirá el crédito imputable en contra del IDPC que se determine sobre las rentas del E.P, será aquella cantidad efectivamente enterada en arcas fiscales, excluyéndose de su base los créditos u otras deducciones que rebajaron la cantidad a pagar por este concepto.

Para estos efectos deberá calcularse el crédito por IA conforme a lo establecido en el inciso 1° de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, es decir, se aplicarán las mismas normas que para el cálculo del crédito por impuestos soportados por el establecimiento permanente en el exterior, señalados en los puntos (E.1) a (E.3) precedentes.

En consecuencia deberá determinarse la cantidad menor entre:

- i) El monto del IA soportado en Chile, el que deberá ser reajustado entre el último día del mes anterior al de su pago y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial de su imputación.
- ii) La renta afecta a IA en Chile, más el gravamen recargado por este concepto, multiplicando el resultado de ambas sumas por el factor que resulta de dividir la tasa del IDPC por cien menos la tasa. 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 del IDPC de 25,5% durante el año comercial 2017, y a partir del año comercial 2018 deberán considerar una tasa de 27%. Por tanto, los factores a considerar para el cálculo de este crédito corresponden a 0,333333 (25/75); 0,342281 (25,5/74,5); 0,369863 (27/73), respectivamente.

Ahora bien, conforme a lo establecido por el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, el crédito por IA, no podrá exceder del equivalente al 32% de la renta que se gravó con IA en Chile, más el impuesto (el menor) de los límites indicados en los números i) y ii) precedentes.

²⁶ Conforme a lo establecido en el artículo cuarto de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.899 de 2016.

²⁷ Párrafo incorporado por la Ley N°20.899 de 8 de febrero de 2016, en el numeral ii., de la letra K., del N° 1., del artículo 8.-.

Conforme a lo anterior, en caso que el E.P tenga otras rentas no gravadas con IA en Chile, deberá separar sus resultados de forma tal que para el cálculo señalado solo se comprendan rentas que efectivamente hayan sido gravadas en Chile con IA.

El contribuyente que desee imputar este crédito, deberá acreditar fehacientemente, conforme a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario, que las rentas que está reconociendo del establecimiento permanente en el exterior, corresponden a las mismas rentas que fueron previamente gravadas en Chile con el IA.

En caso de resultar un excedente de este crédito, podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes sobre las rentas del E.P hasta su total extinción, según lo establecido en el N°4.-, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR. Para estos efectos dicho excedente deberá reajustarse por el IPC entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio de su determinación y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

En ningún caso dará derecho a devolución, el IDPC pagado con este crédito de IA, conforme a lo dispuesto en el N°7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Cabe señalar que los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, no tendrán derecho a utilizar este crédito por IA en contra del IDPC, ya que tal como se ha señalado precedentemente, estos sólo podrán imputar contra este impuesto aquellos créditos señalados en la letra c), del N°3, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

Este crédito se aplicará en contra del IDPC determinado sobre las rentas de la agencia o establecimiento permanente, a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

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, de conformidad al artículo 56 N°3 y 63 de la LIR. En estos casos, dicha parte deberá deducirse, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley, y 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, debiendo en lo demás observarse las reglas señaladas en los puntos (E.1) a (E.3) precedentes.

(E.5) Créditos por rentas que deban reconocerse en el país por aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

El artículo 41 G de la LIR, establece que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas en el exterior. Dicha norma rige a contar del 1° de enero de 2016, respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir de esa fecha.

Para hacer uso del crédito en análisis, estos contribuyentes deberán inscribir previamente estas inversiones en el RIE, puesto que sólo tendrán derecho al crédito por IPE, respecto de las rentas percibidas o devengadas a partir del ejercicio comercial en que se inscribieron en el mencionado RIE.

Conforme a lo anterior, la letra E.-, del artículo 41 G de la LIR, establece que los contribuyentes controladores constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, tendrán derecho al crédito por los impuestos a la renta pagados o adeudados en el exterior sobre las referidas rentas²⁸.

Cabe señalar que las reglas que se señalan a continuación, para la deducción de créditos, tienen vigencia a contar del 1° de enero de 2016 y son distintas dependiendo de si las empresas controladas se encuentran establecidas en países con los cuales Chile haya suscrito un CDTI que se encuentre vigente o no. Para determinar qué normas son aplicables deberá observarse en qué país reside la entidad controlada en la cual se efectuó la inversión de forma directa. Así, cuando no exista tal Convenio, los impuestos pagados o adeudados por las entidades controladas, podrán deducirse como crédito en contra del IDPC que se determine, conforme

²⁸ Para estos efectos, se considerarán rentas pasivas las cantidades a que se refiere la letra C.-, del artículo 41 G de la LIR.

a las reglas establecidas en el inciso 3°, del N°4 de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR²⁹. De lo contrario, de existir tal convenio suscrito por Chile que se encuentre vigente, deberán aplicar en la determinación del crédito las reglas establecidas en el artículo 41 C de la LIR, es decir se calculará un CTD y una parte de él será imputable al IDPC y el resto en contra de los IGC o IA, según corresponda.

Por su parte la Ley N°20.899 incorporó un inciso final a la letra E.-, del artículo 41 G de la LIR estableciendo un crédito en contra del IDPC, correspondiente al impuesto de retención que haya afectado a las distribuciones o retiros de utilidades percibidas por los controladores en Chile, siempre que correspondan a las mismas rentas pasivas computadas de forma previa por los contribuyentes en Chile, conforme a lo establecido en esta norma que, en su N° 2.-, de la letra D.-, dispone que las rentas pasivas deberán determinarse de acuerdo a las mismas normas dispuestas para la determinación de la base imponible del IDPC, es decir, deberá aplicarse a ellas lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, y las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular que trata sobre la aplicación del artículo 41 G de la LIR.

El resultado de las rentas pasivas deberá convertirse a moneda nacional, de acuerdo a la paridad cambiaria existente al término del ejercicio comercial en Chile, según lo establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, sin aplicar reajuste alguno.

Las rentas pasivas así determinadas, deberán agregarse a la base imponible del IDPC, para ser afectadas con este tributo y con los impuestos finales en la forma que establecen los artículos 14 y 14 ter letra A), de la LIR, dependiendo del régimen de tributación a que se encuentre sujeto el controlador respectivo al término del ejercicio comercial que corresponda, momento en el cual se consideran percibidas o devengadas en Chile las cantidades percibidas o devengadas por las entidades controladas en el exterior.

En todo caso, cuando en la determinación de las rentas pasivas que deban computarse en Chile se determine un resultado negativo, o pérdida, éste no se reconocerá en el país.

Por otra parte, el inciso final, de la letra G.-, del artículo 41 G de la LIR, dispone que cuando las rentas pasivas que deban reconocerse en Chile se hayan afectado con el IA de la LIR, por corresponder en su origen a rentas de fuente chilena percibidas o devengadas por la entidad controlada sin domicilio ni residencia en el país, el citado IA podrá deducirse como crédito contra del IDPC que se determine, conforme a las reglas establecidas en la letra

B.-, del artículo 41 A de la LIR, es decir, se aplican las mismas normas señaladas para el uso del crédito de los E.P en el exterior, explicadas en las letras (E.1) a (E.4) precedentes.

Finalmente, cabe destacar que el control de las rentas pasivas se efectuará en un registro especial que deberán llevar los contribuyentes conforme a la resolución que este Servicio emitirá al efecto. En dicho registro deberá incorporarse, entre otros antecedentes, el detalle de las rentas pasivas que se afectaron con la tributación del artículo 41 G de la LIR, las utilidades o cualquier tipo de beneficio que provenga de la entidad controlada y los impuestos pagados, retenidos o adeudados que las afectaron en el exterior.

A continuación nos referiremos a la forma de imputar estos créditos por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero que afectaron las rentas pasivas que conforme al artículo 41 G de la LIR deben computarse en el país, dependiendo de si provienen de un país con el cual Chile mantiene vigente un CDTI o no, y posteriormente a la imputación del crédito por IA, cuando las rentas pasivas tuvieron su origen en rentas de fuente chilena que son obtenidas por la controlada en el exterior, y que luego, por aplicación del artículo 41 G de la LIR, se deben nuevamente afectar con el IDPC e impuestos finales en nuestro país.

(i) Crédito por IPE sobre rentas pasivas que provengan de países con los cuales Chile no mantenga vigente un CDTI³⁰

En estos casos, el crédito por IPE procede en contra del IDPC que se determine en el ejercicio sobre cualquier tipo de rentas. En caso de generarse un exceso o remanente - como ocurre por ejemplo cuando el IPE tiene una tasa superior a la tasa del IDPC que grava a la renta pasiva en Chile, pérdida tributaria u otra causa - este podrá ser imputado en los ejercicios posteriores en contra del IDPC que se determine sobre cualquier tipo de rentas.

Cabe señalar que, las reglas sobre imputación que se señalan a continuación, rigen a contar del 1° de enero de 2016.

²⁹ El inciso 3°, del número XVIII, del artículo tercero de las disposiciones transitorias, introducido por la Ley N°20.899 establece las normas para el uso de los créditos por IPE correspondientes a las rentas pasivas, provenientes de países sin convenio para el año comercial 2016, cuyo contenido es idéntico al inciso 3°, del N°4, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, que es la fuente legal para los créditos generados a contar del 1° de enero del año comercial 2017.

³⁰ Conforme a las reglas establecidas en el párrafo 3°, del N°4 de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR.

(a) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por IPE sobre rentas pasivas.

Tendrán derecho al crédito por IPE, aquellos contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, comprendiendo dentro de éstos a las personas naturales, jurídicas y patrimonios de afectación, cualquiera sea su forma de constitución y se encuentren o no obligados a llevar contabilidad, que controlen entidades domiciliadas, constituidas, establecidas o residentes en países con los cuales Chile no tenga vigente un CDTI, en tanto, deban considerar percibidas o devengadas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por las referidas entidades controladas en el exterior.

Cabe señalar que no tendrán derecho a este crédito, los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, puesto que respecto de estos contribuyentes sólo procede imputar los créditos expresamente establecidos en la letra c), del N°3, del referido artículo, entre los cuales no está el crédito por IPE.

(b) Determinación del crédito por IPE en contra del IDPC y orden de imputación del mismo

La LIR otorga un crédito imputable al IDPC, equivalente al monto de los impuestos pagados, adeudados o retenidos en el extranjero que afectaron a las rentas que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile, en virtud de lo establecido en el artículo 41 G de la LIR.

El párrafo segundo de la letra E del artículo 41 G, admite la procedencia de la deducción como crédito de los impuestos pagados en el extranjero, aun cuando la entidad controlada cuyas rentas deban declararse en Chile, no se encuentre constituida, domiciliada ni sea residente del país o territorio en que haya invertido directamente el contribuyente domiciliado establecido, residente o constituido en Chile. Lo anterior, siempre que se encuentre vigente con el país que haya aplicado tales impuestos acreditables en Chile, un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, que se encuentren vigentes. Es decir, en los casos de las entidades controladas de forma indirecta, este crédito por IPE solo será procedente cuando dicha entidad controlada indirectamente esté domiciliada o resida en un país con el que Chile tenga un CDTI vigente u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios. Cabe señalar que en este cálculo no procede la determinación de un CTD, debido a que en estos casos, el impuesto pagado, en el extranjero sólo puede ser utilizado como crédito en contra del IDPC que se determine en el ejercicio sobre cualquier tipo de renta.

De esta forma, para calcular e imputar el crédito por IPE en contra del IDPC, deberá efectuarse la siguiente operación:

(i) Se agregará a la RLI de la empresa controladora en Chile o a la base del IDPC que deba declarar la persona o entidad en Chile, la proporción de las rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en el exterior que corresponda de acuerdo a la LIR, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra D.-, del artículo 41 G de la LIR.

(ii) Deberá agregarse a dicha RLI, el crédito por IPE equivalente al monto de los impuestos a la renta pagados, adeudados o retenidos en el exterior sobre las rentas percibidas o devengadas por las entidades controladas, convertidos cuando corresponda a moneda nacional, de acuerdo a la paridad cambiaria existente al término del ejercicio comercial en Chile, sin aplicar reajuste alguno.

Para tal efecto, se considerarán sólo los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste.

Cabe señalar que el IPE sobre las rentas pasivas no tiene límites o topes legales, a diferencia de los créditos por IPE analizados en los números anteriores, tampoco deben formar parte del límite que establece el N° 6, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, correspondiente al 32% de la RENFE. Sin embargo, conforme a lo establecido en el párrafo final de la letra C.- del artículo 41 G de la LIR, para gravar conforme a este artículo la renta pasiva, la tasa efectiva que afecte a la entidad controlada en el exterior debe ser inferior a 30%³¹, por lo que, en la práctica, esta será la tasa máxima que se podrá reconocer como crédito por IPE en Chile.

Cabe señalar que las rentas pasivas que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile, y por lo tanto, el crédito por IPE sobre estas rentas, tampoco se encuentra sujeto a dicho límite.

(iii) Este crédito deberá deducirse del IDPC—a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a devolución y antes de aquellos que la permiten.

³¹ Requisito incorporado por la letra b, literal iii, del N° 5, del artículo primero de la Ley N° 20.899.

(iv) En caso de determinarse un remanente o excedente de crédito, porque el IDPC resultó ser inferior al citado crédito, pérdida tributaria u otra causa, tal excedente, podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes hasta su total extinción. Para estos efectos deberá reajustarse por el IPC entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio de su determinación y el último día del mes anterior a su imputación.

(v) Cabe señalar además, que el IDPC cubierto con este crédito por IPE no puede ser objeto de devolución alguna, conforme a lo prescrito en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán mantener un control separado de los créditos constituidos por estas sumas, en la forma que determine este Servicio mediante resolución.

(vi) Debido a que el artículo 41 G de la LIR, tiene vigencia a partir del 1° de enero de 2016, por las rentas pasivas devengadas o percibidas a contar de esa fecha, los contribuyentes sujetos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 de la LIR, obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, vigente al 31 de diciembre de 2016, deberán agregar estas cantidades a su RLI para gravarlas con el IDPC e incluirlas en su registro FUT, de manera de afectarlas con el IGC o IA, según corresponda, al momento del retiro o distribución de dichas cantidades. Por su parte, los contribuyentes de la letra B), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, no obligados a determinar sus rentas con contabilidad completa y los contribuyentes de IGC, deberán afectar estas cantidades con el IDPC, deducir el crédito por IPE en la forma señalada, y afectarlas con los impuestos finales en el mismo ejercicio.

Ahora bien, a partir del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán agregar a su RLI las rentas pasivas con sus respectivos créditos por IPE determinados conforme a lo señalado precedentemente, para gravarlas con el IDPC y luego deducir de este impuesto, el crédito por IPE. Debido a que las rentas pasivas formarán parte de la RLI, deberán ser incorporadas al registro de la letra a), del N° 2.-, de la letra A), del artículo 14, y atribuidas a sus propietarios, socios, accionistas o comuneros en la proporción respectiva, para afectarlas con los impuestos finales en el mismo ejercicio, cumpliendo de esta manera con la totalidad de la tributación.

Los contribuyentes sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán agregar las rentas pasivas con sus respectivos créditos extranjeros a su RLI, para gravarlas con el IDPC y luego deducir de este impuesto determinado sobre las rentas pasivas, el crédito por IPE. Las rentas pasivas tributarán con los impuestos finales, conforme a lo establecido en el N° 3.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Asimismo, estos contribuyentes deberán mantener un control separado del crédito por IDPC que haya sido solventado con este crédito, puesto que no tendrá derecho a devolución.

Por su parte, los contribuyentes de la letra C), del artículo 14 de la LIR y los contribuyentes del IGC, deberán agregar estas cantidades a la base de sus impuestos anuales a la renta, para gravarlas con el IDPC y deducir de este impuesto el crédito por IPE, para luego afectarlas con los impuestos finales en el mismo ejercicio, conforme establece dicha disposición.

En todos los casos señalados, el crédito por renta pasiva que haya solventado el pago del IDPC podrá ser imputado en contra de los IGC o IA, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley y, en caso de resultar un excedente este se extinguirá en el ejercicio de su determinación sin derecho a devolución o imputación a otros impuestos³².

(c) Tratamiento del excedente de crédito por IPE en contra del IDPC sobre rentas pasivas, en los ejercicios siguientes.

En caso de determinarse un remanente o excedente de crédito, porque el IDPC resultó ser inferior al citado crédito, pérdida tributaria u otra causa, este podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes sobre cualquier tipo de rentas hasta su total extinción.

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.

El excedente o remanente que se determine no deberá incorporarse a los registros de créditos (SAC) que poseen los contribuyentes sometidos al régimen de declaración de renta efectiva, según contabilidad completa de las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR.

³² Conforme a lo establecido en el numeral vi) del inciso 3°, del N°4, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR.

(i.2) Crédito por IPE sobre rentas pasivas que provengan de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI³³.

El cálculo del crédito por IPE sobre las rentas pasivas que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile, en virtud de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, provenientes de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, se determina conforme a lo dispuesto en el artículo 41 C de la LIR. Tal norma, establece que el crédito por IPE se calculará en los términos descritos en la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, y por tanto, se deberá calcular un CTD imputable al IDPC determinado sobre cualquier tipo de rentas y a los impuestos finales de acuerdo a esta última disposición, considerando también las reglas establecidas en el propio artículo 41 G de la LIR.

(a) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por rentas pasivas.

En estos casos, tendrán derecho al crédito por IPE, aquellos contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, comprendiendo dentro de éstos a las personas naturales, jurídicas y patrimonios de afectación, cualquiera sea su forma de constitución y se encuentren o no obligados a llevar contabilidad, que controlen entidades domiciliadas, constituidas, formalizadas, establecidas o residentes en países con los cuales Chile tenga vigente un CDTI, en tanto, deban considerar percibidas o devengadas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por las referidas entidades controladas en el exterior.

Respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, conforme a lo dispuesto en su N° 3, letra c), no podrán imputar estos impuestos como crédito contra el IDPC, pero sí tendrán derecho a utilizar en los casos en que la Ley lo considera, el CTD en contra de los impuestos finales que se determinen en el ejercicio en que deba reconocerse en Chile la renta pasiva, conforme a lo establecido en el 41 G de la LIR, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por la Ley. En caso de determinarse un remanente éste se extingue en el ejercicio, no pudiendo imputarse a otros impuestos, ni a ejercicios futuros, así como tampoco solicitar su devolución, conforme a las normas establecidas en el N°4.- de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR-.

(b) Determinación del crédito por IPE.

Conforme a lo señalado, se deberá calcular un CTD imputable al IDPC y a los impuestos finales, de acuerdo a la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, considerando también las normas establecidas en el propio artículo 41 G de la LIR. De acuerdo a ello, se aplicarán las siguientes reglas:

(i) Determinación del CTD.

En estos casos, el CTD que deberá ser utilizado en la determinación del crédito por IPE, corresponderá a la cantidad menor entre:

- **Primer límite:** El equivalente al monto de los impuestos pagados, adeudados o retenidos en el extranjero que afectaron a las rentas que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile, en virtud de lo establecido en el artículo 41 G de la LIR.

Para tal efecto, se considerarán sólo los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste.

Procederá la deducción como crédito de los impuestos pagados, aun cuando la entidad controlada cuyas rentas deban declararse en Chile no se encuentre constituida, domiciliada ni sea residente del país o territorio en que haya invertido directamente el contribuyente domiciliado, establecido, residente o constituido en Chile, siempre que se encuentre vigente con el país que haya aplicado tales impuestos acreditables en Chile, un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, que se encuentren vigentes.

- **Segundo límite:** El 35% de una cantidad tal que, al restarle el mismo porcentaje aplicado, el resultado sea el monto neto de la renta pasiva que deba considerarse percibida o devengada en Chile por aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR. Esta suma se obtiene luego de multiplicar el monto de las rentas pasivas referidas, debidamente convertidas a moneda nacional al cierre del ejercicio respectivo, por el factor 0,53846, el que resulta de dividir 35% por 65%.

³³ Conforme al artículo 41 C de la LIR.

Conforme a lo establecido por el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, en concordancia con el artículo 41 C de la LIR, el crédito total por IPE en estos casos, no podrá exceder del equivalente al 35% de la RENFE.

La suma de todos los créditos por IPE determinados sobre todas las rentas pasivas que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile, aplicando los límites señalados, constituirá el CTD por IPE del ejercicio correspondiente.

En todo caso se aclara, que para los efectos de determinar la base imponible del IDPC a declarar, se deberá agregar en definitiva el monto del crédito que se determinó con derecho a utilizar, producto de la aplicación de la suma menor entre el CTD y aquel límite que resulte por aplicación de la RENFE.

Para dichos efectos, la RENFE de cada ejercicio, como ya se explicó, se determinará de la siguiente manera:

	Concepto	Monto
(+)	La suma del total de las rentas de fuente extranjera que deban afectarse con IDPC en Chile, que correspondan de acuerdo al 41 C de la LIR, considerando las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas en el exterior que deban computarse en Chile por aplicación del artículo 41 G de la LIR.	\$
(-)	La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera, que correspondan de acuerdo al artículo 41 C de la LIR.	(\$)
(-)	Los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente.	(\$)
(-)	La proporción de gastos de utilización común, es decir, aquellos que no puedan vincularse directa y exclusivamente a actividades o bienes destinados a producir rentas de fuente chilena o extranjera.	(\$)
(+)	La totalidad de los créditos por IPE, calculados de la forma indicada en las letras A.-, del artículo 41 A y 41 C, para cada renta obtenida en el exterior, con tope de los límites que establece la LIR.	\$
(=)	RENFE	\$

(ii) Cálculo e imputación del crédito por IPE en contra del IDPC determinado sobre la renta pasiva.

Dicho crédito se calculará e imputará al IDPC de la siguiente manera:

- i) Se agregará a la renta líquida imponible del IDPC o la base del IDPC, el CTD determinado, correspondiente a la suma menor entre los límites que indica la LIR, señalados precedentemente y el 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI.
- ii) El monto del crédito a deducir del IDPC determinado sobre la renta pasiva, será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto de categoría, sobre las rentas pasivas respectivas, más el CTD del numeral (i) anterior, con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI.
- iii) Este crédito por IPE sobre rentas pasivas, se imputará al IDPC determinado sobre cualquier tipo de rentas, a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a devolución y antes de aquellos créditos que sí la permiten, cualquiera que sea la forma en que el contribuyente acredite la renta efectiva, mediante contabilidad completa o simplificada.
- iv) Debido a que el artículo 41 G de la LIR, tiene vigencia a partir del 1° de enero de 2016, por las rentas pasivas devengadas o percibidas a contar de esa fecha, los contribuyentes sujetos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 de la LIR, obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, vigente al 31 de diciembre de 2016, deberán agregar estas cantidades a su RLI para gravarlas con el IDPC e incluirlas en su registro FUT, de manera de afectarlas con el IGC o IA, según corresponda, al momento del retiro o distribución de dichas cantidades. Por su parte, los contribuyentes de la letra B), del artículo 14 de la LIR,

según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, no obligados a determinar sus rentas con contabilidad completa y los contribuyentes de los impuestos finales, deberán afectar estas cantidades con el IDPC, deducir el crédito por IPE en la forma señalada, y afectarlas con los IGC o IA en el mismo ejercicio.

v) A contar del 1° de enero de 2017, cuando las rentas pasivas deban ser reconocidas por contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, dicha renta formará parte de la renta líquida imponible gravándose con el IDPC y deberá ser incorporada en el registro a que se refiere la letra a), del N°4.-, de la referida norma, atribuyéndose el total de la renta en el mismo ejercicio a sus dueños, comuneros, socios o accionistas, de tal forma de afectar dicha renta con los impuestos finales, cumpliendo de esta manera con la totalidad de su tributación.

Tratándose de contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR, la renta pasiva formará parte de la RLI de tal forma que será gravada con el IDPC. Así, el crédito por IDPC deberá ser incorporado en el registro de créditos sujetos a restitución a que se refiere el numeral ii), de la letra b), del N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Tal renta se gravará con los impuestos finales IGC o IA, según corresponda, cuando ésta sea retirada, remesada o distribuida en la forma regulada en el N°3.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

vi) La parte del IDPC cubierta con el crédito por IPE, podrá ser imputada como crédito en contra el IGC o IA, según corresponda, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley, sin derecho a devolución del eventual excedente que pudiere resultar, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Tratándose de los contribuyentes acogidos a la letra B) del artículo 14 de la LIR, deberán restituir a título de débito fiscal el 35% del crédito por IPE que haya solventado el IDPC que gravó la renta pasiva, cuando lo imputen en la determinación de sus IGC o IA.

Cabe señalar, que no procederá esta restitución del aludido 35%, respecto de los contribuyentes de IA, con domicilio o residencia en países con los cuales Chile tenga un CDTI que se encuentre vigente. En los casos en que se haya suscrito un CDTI con anterioridad al 1° de enero de 2017, que no se encuentre vigente, tampoco procederá esta restitución, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899, pero sólo por el lapso de tiempo transcurrido entre el 1° de enero de 2017 y el 31 de diciembre de 2019³⁴.

(iii) Orden de imputación del crédito por IPE imputables en contra del IDPC.

El crédito por IPE sobre las rentas pasivas que deban reconocerse en el país, deberá ser imputado a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a devolución y antes de aquellos créditos que sí la permiten, conforme a lo establecido en la letra c), del N°3.-, del artículo 41 A de la LIR.

En relación con la imputación anterior, se hace presente que conforme a lo dispuesto en el N° 4 del artículo 41 B de la LIR, los distintos créditos establecidos por diversas disposiciones legales, por regla general sólo pueden rebajarse del IDPC determinado sobre las rentas de fuente nacional. De esta forma, previo a la imputación es necesario determinar qué parte del IDPC corresponde a las rentas de fuente nacional, y, por consiguiente, qué parte de dicho tributo corresponde a las rentas de fuente extranjera. Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, que es aquel que se determina sobre la renta líquida extranjera más el crédito por impuestos pagados en el exterior que en definitiva resulte aplicable (el límite menor). Para determinar el IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente chilena, se calculará la diferencia entre esta cantidad (RLI extranjera, más el IPE aplicable) y el total del IDPC determinado para el ejercicio, el resultado corresponderá al IDPC sobre rentas nacionales en contra de la cual procederán los créditos reconocidos por nuestra legislación, evitando así que estos se apliquen a rentas de fuente extranjera.

(iv) Tratamiento del excedente de crédito por IPE contra del IDPC en los ejercicios siguientes.

Cuando en la imputación de este crédito por IPE en contra del IDPC resulte un excedente, este 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 inciso 2°, de la letra b), del N°3.-, de la letra A.-, 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.

³⁴ Conforme a lo establecido en el artículo cuarto de las disposiciones transitoria de la Ley N°20.899.

(v) Crédito a deducir del IGC o IA, según corresponda.

El crédito por IPE en contra de los impuestos finales que podrá deducirse del IGC o IA, según corresponda, es aquél que resulte de restar al CTD determinado, con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, el crédito imputable al IDPC determinado sobre cualquier tipo de rentas.

Se reitera que el cálculo del CTD, así como el tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI se aplica a toda clase de contribuyentes, cualquiera sea su forma de constitución y estén o no obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa. Sin embargo, respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, debido a que la LIR les prohíbe la imputación de créditos en contra del IDPC, tendrán derecho a utilizar la totalidad del CTD con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, en contra del impuesto IGC o IA, ya que no corresponderá restar la parte imputable al IDPC, por no ser éste procedente.

Ahora bien, para efectuar el cálculo de la parte del CTD imputable a los IGC o IA, debemos distinguir el régimen tributario al cual se acoja el contribuyente a contar del 1° de enero de 2017 y si las rentas pasivas fueron reconocidas en las bases imponibles de los impuestos a la renta en Chile en el año comercial 2016 o a contar del 1° de enero de 2017.

a) Contribuyentes acogidos al régimen de imputación total de créditos de la letra A) del artículo 14 de la LIR:

Los contribuyentes propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas sujetas al sistema de renta atribuida o régimen de imputación total de crédito en los impuestos finales, podrán utilizar este crédito en contra de los impuestos finales, para ello debemos distinguir, si dichos créditos fueron generados hasta el 31 de diciembre de 2016 o a contar del 1° de enero de 2017.

a.1) Cálculo de tasa del 8% para créditos contra impuestos finales generados hasta el 31 de diciembre de 2016:

En el caso que el contribuyente, mantenga al 31 de diciembre de 2016 utilidades acumuladas en el registro FUT, las cuales tengan derecho al crédito por impuestos pagados en el exterior sobre las rentas pasivas, imputables directamente a los IGC o IA, deberán determinar un crédito, conforme se indicará, que deberá ser incorporado a su SAC³⁵, en forma separada considerándose como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017, conforme a lo establecido en el numeral i), de la letra c), del N° 1, del N° I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

Dicha disposición indica en su párrafo 2°, que una vez agotados los créditos determinados a contar del 1° de enero de 2017, se asignarán los créditos por impuestos pagados en el exterior acumulados al 31 de diciembre de 2016 a los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen desde las empresas o entidades acogidas a este régimen.

Esta asignación se efectuará al término del ejercicio, de manera conjunta con los retiros, remesas o distribuciones de dividendos que se encuentren afectos a los IGC o IA, según corresponda, de acuerdo a las reglas del artículo 14 de la LIR.

Para determinar el crédito contra los impuestos finales que se deba asignar a cada retiro, remesa o distribución de dividendos, afectos a los IGC o IA, según corresponda, la distribución del crédito se efectuará aplicando una tasa de 8% sobre una cantidad tal, que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro o distribución previamente incrementado por el monto del crédito por IDPC, cuando corresponda, en la forma establecida en el número 3), del artículo 56 y 63 ambos de la LIR.

Para ello, el monto del retiro, dividendo o distribución deberá primero incrementarse por el IDPC, lo que resulta de multiplicar la suma de dichas cantidades por el factor que se obtiene al dividir la tasa del IDPC por cien menos la tasa. La tasa general del IDPC, aplicable 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 tanto, el factor a considerar para el cálculo de este crédito corresponde a 0,333333 (25/75); luego adicionado este incremento deberá multiplicarse por el factor que resulta de dividir la tasa del 8, por cien menos la tasa, correspondiente a 0,086957 (8/92), al resultado total que arroje esta cantidad se deberá aplicar el 8%, esta cantidad constituirá el CTD imputable a impuestos finales.

³⁵ Registro de saldo acumulados de créditos, establecido en la letra d), del N°4.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

No obstante lo anterior, dicho crédito no podrá ser superior al saldo de créditos contra los impuestos finales, que se mantenga separadamente en el registro SAC.

Se hace presente que si el contribuyente sujeto a las normas de la letra A), del artículo 14 de la LIR, determina una pérdida tributaria y en ese ejercicio comercial percibe retiros o dividendos provenientes de empresas constituidas en el país afectos a los IGC o IA y que tengan derecho al crédito por impuestos finales y dichas rentas y créditos resultan totalmente absorbidos por la pérdida tributaria, el crédito contra los impuestos finales se extinguirá, no pudiendo ser imputado a otros impuestos, a ejercicios siguientes o solicitar su devolución.

a.2) Créditos contra impuestos finales generados a contar del 1° de enero de 2017:

La parte del CTD imputable contra impuestos finales, correspondientes a los créditos que se generen a contar del 1° de enero de 2017, podrá ser utilizada en contra del IGC o IA, en el mismo ejercicio de su determinación, debido a que la renta extranjera, formará parte de la renta líquida imponible, la cual será atribuida en su totalidad al o los propietarios de la entidad acogida a este régimen totalmente integrado. En estos casos, no se deberá agregar cantidad alguna por concepto de incremento en la base de los impuestos finales, así como tampoco deberá calcularse un CTD aplicando la tasa del 8%, puesto que en estos casos el CTD deberá ser asignado a la renta atribuida de forma proporcional y en el mismo ejercicio de su determinación.

Cabe señalar que, la atribución de rentas deberá efectuarse en la forma establecida en el N°3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Cuando exista más de un retiro o distribución efectivo en el ejercicio comercial, que resulten afectos al IGC o IA de acuerdo a las reglas del artículo 14 de la LIR, deberá calcularse el porcentaje que representa cada retiro en el total de retiros y a la cantidad que resulte afecta a los impuestos finales se le aplicará este crédito contenido el registro SAC equivalente al mismo porcentaje que representa cada retiro en el total de retiros, no pudiendo en ningún caso exceder del monto de créditos contenidos en dicho registro.

De esta forma, el CTD imputable contra impuestos finales, no deberá incorporarse a ninguno de los registros de rentas y créditos establecidos en el N°4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

El monto del crédito corresponderá a la totalidad del CTD imputable contra impuestos finales, el que deberá ser distribuido entre los propietarios, comuneros, socios o accionistas al término del ejercicio comercial, en la misma proporción en que las rentas le fueron atribuidas. Cabe señalar que las partidas del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, también son atribuidas mediante su incorporación en la renta líquida imponible, por lo que este crédito también podrá ser imputado en contra de los impuestos finales, cuyas bases estén conformadas por este concepto.

Ahora bien, si en el ejercicio comercial en el cual se genera este crédito contra los impuestos finales, el contribuyente determina una pérdida tributaria, de acuerdo al mecanismo de determinación de la RLI establecido en los artículos 29° al 33° de la LIR, el crédito contra los impuestos finales determinado, se extinguirá total o proporcionalmente según corresponda.

b) Contribuyentes acogidos al régimen de imputación parcial de créditos, establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR:

Los contribuyentes propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas sujetas al régimen de imputación parcial créditos, podrán utilizar este crédito por IPE en contra de los IGC o IA que afecte a los retiros, remesas o distribuciones, conforme a la imputación que resulte de cada uno de ellos a los registros existentes al término del ejercicio comercial anterior, a aquél en que se efectuaron tales retiros, remesas o distribuciones.

En efecto, los contribuyentes que mantengan este tipo de créditos acumulados en el registro FUT al 31 de diciembre de 2016, deberán incorporarlos en este registro de saldo acumulado de créditos (SAC), en forma separada como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017. Imputándose en primer lugar aquellos créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, y una vez agotado este saldo, corresponderá imputar los créditos por impuestos pagados en el exterior acumulados al 31 de diciembre de 2016.

La forma de determinar los créditos generados a contar del 1° de enero de 2017, se encuentra establecida en la letra a), del N°4.-, del la letra A.- del artículo 41 A de la LIR, y de los créditos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 (incorporados al registro FUT), en la letra c), del N° 1, del N° I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, compartiendo ambos una misma metodología de determinación, consistente en aplicar una tasa de crédito de un 8% sobre una cantidad tal, que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro o distribución previamente incrementado por el monto del crédito por IDPC,

cuando corresponda, en la forma establecida en el número 3), del artículo 56 y 63 ambos de la LIR, es decir, el retiro o distribución incrementado por la tasa del IDPC, deberá multiplicarse por el factor correspondiente a la tasa del 8%, que resulta de dividir 8, por 100 menos 8 (0,086956). En consecuencia, el retiro o distribución que resulte afecto a los impuestos finales deberá ser calculado en la misma forma señalada en la letra a.1) precedente, considerando que los contribuyentes acogidos a este régimen deberán aplicar una tasa del IDPC de 25,5% durante el año comercial 2017, y a partir del año comercial 2018 deberán considerar una tasa de 27%, por tanto, los factores a considerar para el cálculo del incremento por IDPC corresponden a 0,342281 (25,5/74,5) y 0,369863 (27/73).

En cuanto a los registros, atendido a que el o los propietarios de las entidades sujetas a este régimen, tributan con los impuestos finales por los retiros y distribuciones percibidas, estos créditos deberán incorporarse, en forma separada, al SAC no sujeto a la obligación de restitución, conforme a lo establecido en el literal i), de la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, de forma separada, reajustado por el IPC entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se generó y el último día del mes anterior al del retiro, remesa o distribución al que se asigne o el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en caso que no sea asignado a éstos, para formar parte del remanente del registro SAC contra impuestos finales en los ejercicios comerciales posteriores.

Ahora bien, los retiros y distribuciones afectos a impuestos finales, definirán su situación tributaria, conforme a los registros de rentas y créditos, todos determinados al término del ejercicio comercial anterior al del retiro o distribución, en forma cronológica y en la misma oportunidad se asignará este crédito contenido en el SAC del término del ejercicio comercial anterior.

Por su parte, si en el ejercicio comercial en el cual se genera este crédito contra los impuestos finales, el contribuyente determina una pérdida tributaria, de acuerdo al mecanismo de determinación de la RLI establecido en los artículos 29° al 33° de la LIR, el crédito contra los impuestos finales determinado, se extinguirá total o proporcionalmente según corresponda, no pudiendo ser imputado a otros impuestos o solicitar su devolución.

c) Crédito contra impuestos finales, cuando las rentas gravadas en el extranjero sean obtenidas por contribuyentes que no se encuentren obligados a determinar sus rentas efectivas, según contabilidad completa.

El crédito por IPE en contra de los impuestos finales que podrá deducirse del IGC o IA, según corresponda, es aquél que resulte de restar al CTD determinado, con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, el crédito imputable al IDPC.

Los contribuyentes deberán utilizar dicha parte del CTD imputable a los impuestos finales, en el ejercicio de su determinación, conforme a lo dispuesto en el inciso final del N°4, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, en caso de resultar un excedente, este no podrá imputarse a otros impuestos, a ejercicios futuros o solicitar su devolución.

Debido a que estas rentas son atribuidas brutas a los contribuyentes de los impuestos finales, éstos no deberán incrementar sus bases imponibles.

Finalmente, cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el inciso final, del N° 4.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, el orden de imputación del crédito contra impuestos finales, cualquiera sea el régimen tributario del contribuyente, deberá efectuarse a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley.

(i.3) Crédito por IPE retenidos en las distribuciones de rentas pasivas que podrá deducirse como crédito en contra del IDPC.

La Ley N°20.899 establece un nuevo crédito en el inciso 3°, de la letra E.-, del artículo 41 G de la LIR, correspondiente a los impuestos a la renta retenidos en el extranjero por los retiros de utilidades o distribuciones de dividendos de las sociedades controladas en el exterior, percibidas por los contribuyentes controladores con domicilio, residencia o establecidos en Chile, con vigencia a contar del 1° de enero de 2016³⁶.

³⁶ Debido a que la norma exige que la distribución de las utilidades debe provenir de rentas pasivas gravadas en ejercicios anteriores, tendrá aplicación práctica a contar del 1° de enero de 2017, puesto que solo se pudo haber reconocido previamente la renta pasiva de la cual proviene ese dividendo, a contar del 1° de enero de 2016.

Esta norma tiene por objeto reconocer en las bases de los impuestos en Chile el crédito correspondiente al impuesto retenido sobre la distribución, puesto que en el año en que se computó la renta pasiva no se había devengado, por no existir remesa de estas cantidades a los controladores en Chile.

Cabe señalar que, solo procederá este crédito cuando se acredite fehacientemente que las cantidades percibidas por los controladores a título de retiros o distribuciones, correspondan a las mismas rentas pasivas que hayan sido reconocidas previamente en Chile, en las bases del IDPC de ejercicios comerciales anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

En consecuencia, estos controladores deben haber agregado a su base imponible del IDPC las rentas pasivas que ahora perciben en calidad de retiros o distribuciones. De lo contrario, este crédito no será procedente cuando al determinar la rentas pasivas, conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR, el resultado haya sido negativo o cuando la tasa efectiva del impuesto a la renta³⁷, del país de la entidad controlada, que gravó la renta pasiva fue igual o superior al 30%, puesto que en estos casos no se daría cumplimiento a la condición señalada por la referida norma, al exigir que dicha distribución debe corresponder a rentas pasivas computadas en Chile en ejercicios anteriores.

Por su parte, las entidades controladas deberán mantener un registro separado de las rentas afectadas en Chile con la tributación del artículo 41 G de la LIR que mantengan en su patrimonio, de tal forma que permitan acreditar que efectivamente corresponden a las mismas cantidades retiradas o distribuidas, percibidas por el controlador en Chile. Cabe señalar que el solo registro no constituirá prueba suficiente para la procedencia del aludido crédito, constituyendo solo un principio de prueba que permite verificar el flujo o destino de las rentas pasivas³⁸.

(i.3.1) Determinación del crédito.

Procederá imputar como crédito, en contra del Impuesto de Primera Categoría que deba declarar el contribuyente en Chile, sobre cualquier tipo de rentas, el impuesto a la renta retenido por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados desde las sociedades en el exterior, que correspondan a rentas pasivas computadas en el país en ejercicios anteriores.

Para los efectos de calcular el crédito por IPE correspondiente al impuesto retenido, se deberá distinguir si existe o no un CDTI, vigente con el país que haya aplicado tales impuestos acreditables en Chile.

- a) Si no existe tal convenio se aplicará lo dispuesto en la letra A), del artículo 41 A, recalculando el crédito total disponible del ejercicio en que se computaron en Chile las rentas pasivas del exterior, hasta completar los límites que establece dicha norma.
- b) Si existe vigente un convenio se aplicará lo dispuesto en la misma letra A), del artículo 41 A, recalculando el crédito total disponible del ejercicio en que se computaron en Chile las rentas pasivas del exterior, pero en este caso hasta completar los límites que establece el artículo 41 C.

La Ley agrega que el crédito que en definitiva podrá imputarse en contra del impuesto de categoría, corresponderá a la diferencia entre el crédito total disponible recalculado en la forma señalada en las letra a) y b), según corresponda, con aquel crédito por IPE que hubiera correspondido en el ejercicio en que se reconocieron las rentas pasivas del exterior, reajustado este último, de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al término del ejercicio al que corresponda y el mes anterior al término del ejercicio en que deba imputarse el crédito analizado correspondiente al impuesto retenido en el exterior.

Conforme a lo anterior, deberá calcularse un CTD teórico, de acuerdo a lo señalado en la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, para ello en primer término corresponderá adicionar las siguientes cantidades:

- i) El monto del dividendo, retiro o distribución percibido en Chile, correspondiente a la renta pasiva computada en las bases de los impuestos chilenos en los ejercicios anteriores.
- ii) El impuesto a la renta a nivel corporativo que gravó el dividendo, retiro o distribución percibido en Chile. Este monto debe corresponder al mismo impuesto a la renta (corporativo) que afectó a la renta pasiva computada en los ejercicios anteriores, cuya suma fue incluida en la base de los impuestos chilenos. Esta cantidad deberá reconocerse

³⁷ La tasa efectiva es aquella que resulta de la división del impuesto aplicado por la base imponible.

³⁸ Corresponderá al contribuyente acreditar fehacientemente el derecho a utilizar este crédito, en las instancias de fiscalización correspondientes.

por el monto total o proporcional, conforme al porcentaje que represente la distribución sobre el total de la renta pasiva computada previamente en la base de los impuestos en Chile.

- iii) El impuesto a la retención que afectó al dividendo, retiro o distribución. Siempre que esta cantidad no haya sido considerada en el año en que se computó la renta pasiva.

Una vez determinado el resultado anterior, deberá calcularse el CTD teórico, que corresponderá a la cantidad menor, entre:

- a) Primer límite: La suma de total de los impuestos a la renta pagados o retenidos por el Estado extranjero sobre estas rentas pasivas, determinados conforme a los numerales del párrafo precedente.
- b) Segundo límite: Cuando la renta pasiva computada tenga su origen en un país con el que Chile no tenga vigente un CDTI, deberá calcularse el 32% de una cantidad tal que, al restarle el mismo porcentaje aplicado, el resultado sea el monto neto del dividendo y/o retiro percibido, respecto de la cual se calcula el crédito por IPE. Esta suma se obtiene luego de multiplicar el monto percibido, debidamente convertido a moneda nacional al término del ejercicio de la percepción, por el factor 0,470588, el que resulta de dividir 32 por 68. Cuando la renta pasiva provenga de un país con CDTI vigente, deberá aplicarse la misma fórmula, pero con la tasa de 35%, cuyo factor corresponde al 0,53846.

El monto menor no podrá exceder en ningún caso del 32% o 35% de la RENFE del ejercicio en que se reconocieron las rentas pasivas, para lo cual deberá reconstituirse la RENFE calculada en dicho ejercicio incluyendo la totalidad de las rentas gravadas en el exterior correspondientes a ese período y las cantidades señaladas en los números i) al iii) precedentes, ya sea que provengan de países con o sin convenio. Esta RENFE reconstituida deberá determinarse conforme el siguiente cuadro, distinguiendo siempre entre aquellas rentas que provienen de países con o sin convenio, debiendo calcularse de forma separada, puesto que tienen distintos límites:

	Concepto	Monto
(+)	La suma del total de las rentas de fuente extranjera que deban afectarse con IDPC en Chile, que correspondan de acuerdo al 41 A y 41 C de la LIR, considerando las cantidades señaladas en los números i) al iii) precedentes.	\$
(-)	La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera, que correspondan de acuerdo al artículo 41 A y 41 C de la LIR.	(\$)
(-)	Los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente.	(\$)
(-)	La proporción de gastos de utilización común, es decir, aquellos que proporcionalmente correspondan a las rentas de fuente extranjera	(\$)
(+)	La totalidad de los créditos por IPE, calculados de la forma indicada en los artículos 41 A y 41 C, para cada renta obtenida en el exterior incluyendo los retiros, dividendos o distribuciones percibidos correspondientes a las rentas pasivas, con tope de los límites que establece la LIR.	\$
(=)	RENFE	\$

El CTD teórico calculado en la forma señalada, deberá compararse en la proporción que corresponda, con el crédito por IPE reconocido en el ejercicio en que se computó la renta pasiva de origen respecto de la cual se está ahora efectuando el retiro, dividendo o distribución. Para efectos de su comparación, esta última suma deberá reajustarse por el IPC entre el último día del mes de noviembre del año en que se computó en las bases de los impuestos chilenos y el último día del mes de noviembre del año en que se percibió el retiro, dividendo o distribución, respecto del cual calculamos este crédito.

Luego, la diferencia que resulte de la comparación de las sumas señaladas en el párrafo anterior, es decir, entre el CTD teórico con sus respectivos límites y el impuesto reconocido como crédito asociado a la renta pasiva de origen reconocida en las bases de los impuestos chilenos de los ejercicios anteriores, que ahora es objeto de distribución a los controladores en Chile, corresponderá al monto del crédito en contra del IDPC, que podrá ser imputado en contra de rentas de fuente chilena y/o extranjera.

En caso de determinarse un remanente o excedente de crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otra circunstancia, podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes sobre cualquier tipo de rentas hasta su total extinción, conforme a lo dispuesto en el número 4, de la letra C, del artículo 41 A de la LIR. Para estos efectos deberá reajustarse por el IPC entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio de su determinación y el último día del mes anterior a su imputación.

Cabe señalar además, que el IDPC cubierto con este crédito por IPE no puede ser objeto de devolución alguna, conforme a lo prescrito en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

(i.4) Impuesto Adicional que podrá deducirse como crédito en contra del IDPC que corresponda aplicar sobre las rentas pasivas, conforme al artículo 41 G de la LIR.

Las reglas que a continuación se indican, resultan aplicables a contar del 1° de enero de 2016, atendido que lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, norma que establece dicho crédito, rige a partir de esa misma fecha respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016.

El inciso final del referido artículo, establece que el IA retenido, declarado y pagado en Chile, que haya gravado las cantidades devengadas o percibidas por las entidades controladas en el exterior, podrá utilizarse como crédito en contra del IDPC determinado sobre las rentas pasivas y en caso de resultar un excedente, dicha suma podrá ser imputada en los ejercicios siguientes en contra del IDPC que se determine sobre las rentas pasivas, hasta su total extinción. Cabe señalar que se aplicarán a este crédito por IA, para efectos de su deducción, las normas establecidas en la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, además deberá acreditarse su pago en las instancias correspondientes, con el respectivo recibo emitido por la Tesorería General de la República y las declaraciones de impuesto que correspondan.

(a) Contribuyentes que tienen derecho a este crédito.

Los contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, comprendiendo dentro de éstos a las personas naturales, jurídicas y patrimonios de afectación, cualquiera sea su forma de constitución y se encuentren o no obligados a llevar contabilidad, que deban declarar en el país rentas pasivas de entidades controladas en el exterior conforme al artículo 41 G de la LIR, cuando tales rentas hayan sido gravadas originalmente en Chile con el IA.

Para estos efectos, las entidades controladas, sea que se encuentren domiciliadas, residentes, constituidas o establecidas en un país con el cual Chile tiene vigente un CDTI o no, deberán llevar un registro separado de las rentas gravadas con el IA, de tal forma de identificar si estas sumas corresponden a las rentas pasivas que se considerarán devengadas o percibidas por los contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, conforme al artículo 41 G de la LIR.

(b) Determinación del crédito contra el IDPC que afecta a la renta pasiva y orden de imputación.

El IA que hubiere gravado las rentas pasivas que se reconocen en virtud del artículo 41 G de la LIR, debidamente reajustado, cuando corresponda, se imputará en contra del IDPC que se determine sobre las rentas pasivas.

Para que el IA pueda ser utilizado como crédito en contra del IDPC que se determine sobre las rentas pasivas, éste previamente debe agregarse en la determinación de la RLI, y las rentas pasivas deben haber sido efectivamente gravadas con este tributo.

En ningún caso dará derecho a devolución, el IDPC pagado con este crédito de IA, conforme a lo dispuesto en el N°7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Cabe señalar que los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, no tendrán derecho a utilizar este crédito por IA en contra del IDPC, sobre las rentas que deban considerarse como percibidas por aplicación del artículo 41 G de la LIR, ya que tal como se ha señalado precedentemente, estos sólo podrán imputar contra este impuesto aquellos créditos señalados en la letra c), del N°3, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permitan.

Para la determinación de este crédito, se deberá aplicar la misma metodología señalada en la letra (E.4) del apartado II.3 de la presente Circular, relativa al crédito por IA que afectó las rentas computadas por los establecimientos permanentes en el exterior, con la salvedad de que este crédito solo podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine sobre las rentas pasivas.

(F) Crédito por IPE proveniente de rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el extranjero³⁹.

Los contribuyentes que perciban del exterior rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el exterior, tendrán derecho a utilizar como crédito por IPE el impuesto pagado o que se les hubiere retenido en el extranjero sobre dichas rentas.

Debe tenerse presente que para la procedencia de este crédito por IPE, es indispensable que las sumas percibidas se encuentren afectas al IDPC, excluyéndose por lo tanto, las rentas provenientes de estas prestaciones que, ya sea por la naturaleza del servicio prestado como por la calidad del prestador del servicio, deban clasificarse en la Segunda Categoría de la LIR.

(F.1) 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 equivalente a los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiere retenido en el extranjero por tales rentas percibidas, convertidos, cuando corresponda, a su equivalente en pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera a la fecha de percepción de la renta y reajustados, cuando corresponda⁴⁰, siguiendo el procedimiento establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Cabe señalar que el cálculo de este crédito por IPE, no da origen al denominado CTD, sino que sólo permite determinar el crédito imputable en contra del IDPC del ejercicio determinado sobre cualquier tipo de rentas, 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 entre las siguientes:

i) Primer límite: El impuesto que hubiere pagado o se le hubiere retenido por las rentas percibidas, convertidas a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio vigente a la fecha de percepción de la renta, conforme a lo señalado en el numeral (i) anterior.

ii) Segundo límite: 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 las rentas percibidas. 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. 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 del IDPC de 25,5% durante el año comercial 2017, y a partir del año comercial 2018 deberán considerar una tasa de 27%. Por tanto, los factores a considerar para el cálculo de este crédito corresponden a 0,333333 (25/75); 0,342281 (25,5/74,5); 0,369863 (27/73), respectivamente.

Ahora bien, conforme a lo establecido por el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, el crédito total por IPE, no podrá exceder del equivalente al 32% de la RENFE.

Para dichos efectos, la RENFE de cada ejercicio, se determinará de la forma ya explicada anteriormente en la letra (E.1) del apartado II.3 anterior.

³⁹ De acuerdo a la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR.

⁴⁰ Corresponde reajustar estas sumas, cuando sean percibidas por contribuyentes no obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa.

De esta forma, el crédito a utilizar será el límite menor de aquellas sumas calculadas conforme a los números i) o ii) anteriores, y éste no podrá exceder del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.

Finalmente, cabe señalar en esta materia, que 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 D.-, del artículo 41 A de la LIR.

(F.2) Imputación del crédito por IPE.

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

Adicionalmente, 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 esta 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.

Cabe reiterar que conforme al N° 4, 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.

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, 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.

(F.3) 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.

El excedente o remanente que se determine no deberá incorporarse a los registros de créditos (SAC) que poseen los contribuyentes sometidos al régimen de declaración de renta efectiva, según contabilidad completa de las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR.

II.4.- CRÉDITO POR IPE EN EL CASO DE RENTAS PROVENIENTES DE PAÍSES CON LOS CUALES CHILE MANTIENE UN CDTI VIGENTE (ARTÍCULO 41 C DE LA LIR⁴¹).

Como se ha indicado con anterioridad, el crédito por IPE por rentas provenientes de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, regulado tanto por el artículo 41 C de la LIR como por los CDTI respectivos, comparte con el crédito por IPE por rentas provenientes de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI establecido en el artículo 41 A de la LIR, una misma metodología de determinación e imputación y una serie de normas comunes.

⁴¹ La Ley N° 20.780 sustituyó completamente el artículo 41 C de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017, pero a pesar de ello, sólo eliminó la frase final del penúltimo párrafo relativa a los contribuyentes del IGC que indicaba: "no tengan rentas del artículo 42, número 1°". Esta modificación es sólo de carácter formal para no redundar la referencia a los contribuyentes del artículo 42 N°1 contenida en la primera parte del párrafo aludido.

En efecto, el artículo 41 C de la LIR, se remite en general a la aplicación de las normas de los artículos 41 A y 41 B de la LIR, y en particular, establece que dará derecho a crédito, calculado en los términos establecidos en la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, todos los impuestos extranjeros a la renta pagados de acuerdo a la leyes de un país con un CDTI vigente con Chile, de acuerdo a lo estipulado por el convenio respectivo.

Atendido lo anterior, en cuanto a la forma de calcular el crédito por IPE, su imputación, el tratamiento de sus excedentes y registros de los créditos, se replican las instrucciones señaladas anteriormente en la letra (D), del Capítulo II.3 de la presente Circular, con las salvedades que se tratan a continuación, las que dicen relación con los contribuyentes que tienen derecho al crédito, el límite legal aplicable, los impuestos extranjeros que pueden utilizarse como tal y el tratamiento del crédito en los servicios personales prestados por personas sujetas a la tributación del IUSC o del IGC.

Cabe señalar que los créditos por IPE que afectaron las rentas pasivas que deben considerarse percibidas o devengadas en Chile conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, cuando las entidades controladas residen en países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI fue previamente abordado en el punto (i.2), de la letra (E.5), del Capítulo II.3 de la presente Circular. En este caso, en el cálculo, forma de determinación del crédito, su imputación, acreditación, tipo de cambio y tratamiento de excedentes, resultan aplicables las normas establecidas en la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, relativas al tratamiento de dividendos y retiros de utilidades provenientes de países sin convenio, con las salvedades allí indicadas.

(A) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por IPE.

Los contribuyentes que tienen derecho a este crédito son los domiciliados, residentes o establecidos en el país, lleven o no contabilidad, que obtengan rentas afectas al IDPC, o a los IUSC o IGC, provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito un CDTI, que se encuentre vigente en el país y en el cual se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes.

Se hace presente que el crédito, calculado en los términos descritos en la letra A del artículo 41 A de la LIR, corresponde a los impuestos extranjeros a la renta pagados de acuerdo a las leyes de un país con el cual Chile tenga vigente un CDTI, siendo el porcentaje a que se refiere la letra b), del N° 2, de la letra A, del artículo 41 A de la LIR, de un 35%, salvo que los beneficiarios efectivos⁴² de las rentas de fuente extranjera afectas al IDPC tuvieran residencia o domicilio en el exterior, en cuyo caso será necesario, además, que Chile tenga vigente un CDTI con el país de residencia de dichos beneficiarios efectivos.

(B) Rentas que dan derecho al crédito por IPE.

El derecho al crédito por IPE, procede respecto de aquellas rentas gravadas en el país con el cual Chile mantenga vigente un CDTI, que se encuentren comprendidas en el respectivo CDTI.

(C) Impuestos que dan derecho al crédito por IPE.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 41 C de la LIR y los CDTI suscritos por Chile, dan derecho a crédito todos los impuestos a la renta pagados en el extranjero, comprendidos en el CDTI respectivo que se encuentre vigente.

Se podrán invocar en este caso, los siguientes impuestos pagados en el exterior:

- i) El impuesto pagado o retenido en el extranjero por las rentas remesadas a Chile.
- ii) Tratándose de ganancias de capital, dividendos y retiros de utilidades sociales, según proceda, se podrá invocar:
 - ii.1) El impuesto a la renta pagado por la renta de la sociedad o empresa en el exterior.

En el caso de la explotación de una agencia o establecimiento permanente, se considerará el impuesto que grave la remesa de las rentas a Chile. Lo anterior, sin perjuicio de evitar las duplicidades de crédito que pudieran producirse en el evento de que el impuesto pagado o adeudado por la agencia o establecimiento permanente haya podido servir de crédito contra el impuesto a la remesa.

- ii.2) El impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país

⁴² El sentido y alcance de la expresión "beneficiario efectivo" para efectos de los CDTI, ha sido explicado por este Servicio mediante la Circular N° 57 de 2009.

o en otro país con el que Chile tenga vigente un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, y la segunda posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas.

En este último caso, el inciso 2°, del N° 2, del artículo 41 C de la LIR, contempla la posibilidad de considerar en la determinación del crédito por IPE, ya no sólo el impuesto pagado por las sociedades extranjeras en las que participa directamente la empresa que remesa utilidades a Chile, sino también el impuesto pagado por las sociedades en las que tenga una participación indirecta, siempre que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- i. Que el todo o parte, según corresponda, del dividendo distribuido o del retiro efectuado desde la sociedad o empresa extranjera, y el impuesto a la renta pagado en el extranjero, provenga y corresponda a las utilidades recibidas por ésta desde las sociedades en las que participa ya sea directa o indirectamente en los términos señalados en el numeral siguiente;
- ii. Que la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias a la fecha en que éstas últimas pagaron los impuestos que se pretenden acreditar sobre las utilidades repartidas a la empresa extranjera que luego son remesadas al país;
- iii. Que todas las referidas sociedades en que participa la empresa extranjera, ya sea directa o indirectamente, se encuentren domiciliadas en el mismo país de la empresa extranjera, vale decir, de la empresa que distribuye dividendos o remesa utilidades a Chile o estén domiciliadas en otro país con el que Chile tenga vigente un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios.

Para los efectos señalados, el contribuyente que impute el crédito por IPE en Chile, además de acreditar el pago del impuesto por parte de cada una de las sociedades o empresas respectivas, sea aquella en la que ha invertido directamente, o aquellas en las que esta última tiene una inversión directa o indirecta igual o superior al 10% referido -aplicándose al respecto las instrucciones impartidas con anterioridad, respecto de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR- deberá acreditar que la empresa o sociedad desde la que se perciben los dividendos o se efectúan los retiros o remesas de utilidades, tiene una participación directa o indirecta del 10% o más del capital de las sociedades involucradas, valiéndose de todos los medios de prueba que permite la ley.

Se podrán invocar los créditos señalados, siempre y cuando éstos no excedan del 35% de una cantidad tal, que al restarle dicho 35%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito por IPE.

Para calcular el crédito respecto del impuesto de la empresa o sociedad imputable a las rentas que deban gravarse en Chile, la LIR presume que el impuesto pagado al otro Estado por las respectivas rentas es aquel que según la naturaleza de las rentas corresponde aplicar en ese Estado y esté vigente a la fecha de la remesa, distribución o pago. Para los fines antes referidos se reconstituirá la base bruta de la renta que proporcionalmente corresponda a las rentas a nivel de la empresa, agregando los impuestos extranjeros que gravaron la renta.

(D) Cálculo del crédito renta por renta.

Al igual que para el crédito por IPE por rentas provenientes de países con los cuales Chile no tiene vigente un CDTI, es necesario determinar en primer lugar, el crédito individual susceptible de acreditar en Chile por cada una de las rentas gravadas en el país fuente, que deban tributar en Chile.

(E) Crédito total disponible.

El CTD, que deberá ser utilizado en la determinación del crédito por IPE, corresponderá en estos casos, a la cantidad menor entre:

- Primer límite: La suma de los impuestos pagados o que se les hubiere retenido en el exterior, señalados en los numerales i) al iii), de la letra (C) anterior, según corresponda.
- Segundo límite: El 35% de una cantidad tal que, al restarle el mismo porcentaje aplicado, el resultado sea el monto neto de la renta de fuente extranjera, percibida o devengada, según corresponda, respecto de la cual se calcula el crédito. Esta suma se obtiene luego de multiplicar el monto neto de estas rentas debidamente convertidas a moneda nacional y reajustada al término del ejercicio, cuando corresponda, por el factor 0,53846, el que resulta de dividir 35% por 65%.

De esta manera, el CTD será la cifra menor entre los dos límites indicados precedentemente.

Ahora bien, conforme a lo establecido por el inciso 2°, del N° 1, del artículo 41 C de la LIR, el crédito total por IPE en estos casos, no podrá exceder del equivalente al 35% de la RENFE.

En todo caso se aclara, que para los efectos de determinar la base imponible del IDPC a declarar, se deberá agregar en definitiva el monto del crédito por IPE que se determinó con derecho a utilizar producto de la aplicación de la suma menor de entre los dos límites señalados precedentemente, y el 35% de la RENFE.

La sumatoria de los créditos individuales por cada una de las rentas de acuerdo a lo explicado precedentemente, hasta el límite máximo que establece la ley, constituirá el CTD que los contribuyentes tendrán derecho a utilizar en Chile mediante su imputación en contra de los impuestos que los afecten en el país por las rentas percibidas o devengadas del exterior, según el caso.

(F) Límite general del 35% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio.

En el sistema bilateral de créditos, el límite global de la RENFE corresponde a un 35%, siendo aplicables en su cálculo y determinación las reglas comentadas respecto del crédito unilateral, con la única salvedad del tope legal, puesto que para los países sin convenio se contempla un límite menor equivalente al 32% de la RENFE.

Se hace presente que se trata de un límite que debe determinarse separadamente de los créditos por IPE de rentas provenientes de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, debido a que cada uno tiene su propio tope legal.

(G) Crédito por servicios personales.

El N° 3.-, del artículo 41 C de la LIR regula el crédito por IPE en el caso de servicios personales y tal como se señaló en la introducción de este apartado, el único cambio realizado en esta norma por la Ley N°20.780 a contar del 1° de enero de 2017, consistió en una modificación formal de referencia con la finalidad de dividir claramente en el párrafo penúltimo la mención a la reliquidación del IUSC y del IGC, mediante la eliminación de la parte final del inciso 3°, del N°3.- que se destaca a continuación 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, es decir, las siguientes personas naturales:

- (i)** Los contribuyentes afectos al IUSC por los sueldos u otras remuneraciones similares percibidas del exterior; y
- (ii)** Los contribuyentes afectos al IGC por las rentas del artículo 42 N° 2, percibidas del exterior (honorarios u otras remuneraciones de similar naturaleza), es decir, entre otros, los profesionales independientes y las personas naturales que desempeñan una ocupación lucrativa. Cabe recordar que también procede el derecho a invocar el crédito bilateral por otras rentas provenientes de la prestación de servicios personales en el extranjero que se encuentren comprendidas en el respectivo CDTI, como por ejemplo, las participaciones, asignaciones o dietas de directores domiciliados o residentes en Chile de sociedades constituidas en el extranjero.

Cabe señalar que la recuperación de los citados impuestos también está sujeta a que en los países en los cuales se presten los servicios personales sean Estados con los que Chile tenga vigente un CDTI y en los cuales 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.

Por su parte, el inciso final del N° 3, del artículo 41 C de la LIR, señala que en la determinación del crédito que autoriza dicho número, serán 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 y la aplicación de la RENFE para los contribuyentes del artículo 42 N°2 que a diferencia de los del 42 N°1, sí se encuentran autorizados a rebajar de las rentas extranjeras los gastos efectivos incurridos en su generación, los cuales por estar en el contexto del

régimen bilateral deberán 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 el respectivo CDTI.

Además, conforme a la metodología general analizada, para los efectos del cálculo del citado crédito a la renta neta de fuente extranjera a declarar en Chile deberá agregársele una suma igual al crédito por IPE, el cual posteriormente se imputa al IUSC o IGC, según corresponda.

(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, de la siguiente manera:

(i) La reliquidación anual se efectuará en conformidad a lo dispuesto en el artículo 47 de la LIR, por lo que resultan aplicables las instrucciones impartidas en el N° 4, del Capítulo II de la Circular N° 6 de 2013, en lo que sea pertinente, sin perjuicio de los ajustes que se indican en los números siguientes.

Para que sea aplicable el crédito por IPE, las rentas necesariamente debieron haberse gravado con impuestos en ambos países.

(ii) Las rentas de fuente chilena de cada período mensual y las rentas de fuente extranjera, convertidas estas últimas a moneda nacional de acuerdo a lo establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, 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 y el mes de noviembre del año comercial respectivo.

(iii) El impuesto determinado en cada mes producto de la aplicación de la escala del IUSC del período correspondiente, se actualizará hasta el término del ejercicio, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al de su determinación y el mes de noviembre del año comercial respectivo.

En los mismos términos, deberá actualizarse el IUSC pagado en Chile sobre las rentas tanto de fuente chilena como extranjera, ya sea, retenido por el empleador o pagado por el propio trabajador, considerando para tales fines el mes de la retención o pago del referido impuesto, según corresponda.

(iv) Al término del ejercicio, a la base imponible a reliquidar conforme al artículo 47 de la LIR, deberá agregarse una suma igual al crédito por IPE, cantidad que no debe superar el 35% de una cantidad tal que al restar dicho porcentaje, la cantidad resultante sea equivalente al monto neto de la renta percibida del exterior sobre la cual se calcula el citado crédito. A dicho total se le aplicará la escala del IUSC vigente en el mes de diciembre del ejercicio respectivo, contenida en el artículo 43 N° 1 de la LIR, expresada en valores anuales.

(v) El monto del crédito a deducir del IUSC determinado según la reliquidación practicada, será equivalente al monto de los impuestos pagados o retenidos en el exterior sobre las rentas de fuente externa, debidamente convertidos a moneda nacional al tipo de cambio observado y actualizados de acuerdo a la variación del IPC existente entre el mes anterior al de su pago y el mes de noviembre del año comercial respectivo. En todo caso, el monto del crédito no podrá exceder del 35% de una cantidad tal que al restarse la cantidad que resulta de aplicar dicho porcentaje, la suma resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. En otras palabras, las rentas líquidas de fuente extranjera debidamente convertidas a moneda nacional bajo la forma señalada en los párrafos anteriores, se dividirán por el factor 0,65 y el resultado se multiplicará por la tasa del 35%. Si dicho resultado es superior al monto de los impuestos retenidos o pagados en el exterior, el crédito equivaldrá al monto de los impuestos efectivos retenidos o pagados en el extranjero. Por el contrario, si los impuestos retenidos o pagados en el exterior son superiores al resultado de la operación antes señalada, el monto del crédito equivaldrá a dicho resultado, es decir, al 35%, de la renta neta externa, incluido el citado crédito, con tope del 35%.

(vi) A la suma anual del IUSC determinado según la reliquidación practicada, se le imputará a continuación del crédito por IPE señalado en el numeral (v) anterior, el retenido o pagado en cada mes sobre las rentas de fuente chilena y extranjera, actualizado hasta el término del ejercicio bajo la modalidad antes indicada, dando como resultado el exceso de impuesto retenido o pagado por doble tributación.

(vii) El contribuyente imputará el exceso de impuesto que resulte de la comparación precedente, 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 resulte 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.

(viii) Se hace presente que a los contribuyentes sujetos a la modalidad de reliquidación que se comenta en esta letra (G.2), si bien les es aplicable el límite del crédito por IPE equivalente al 35% de la RENFE de países con los cuales Chile mantiene un CDTI vigente, a que se refiere el párrafo 2°, del N° 1, del artículo 41 C de la LIR, 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 los artículos 42 N° 1 y 43 N° 1 de la LIR, no admiten la deducción de ningún tipo de gastos o desembolsos.

(ix) En el caso que los contribuyentes señalados obtengan otras rentas gravadas con el IGC, las rentas del artículo 42 N° 1 deben declararse en la Renta Bruta Global de dicho tributo personal, con la salvedad importante que como crédito en contra del IGC, conforme a lo dispuesto por el inciso 3°, del N° 3, del artículo 54 de la LIR, deberá darse el impuesto determinado producto de la reliquidación practicada a las citadas rentas por estar afectas a doble tributación, menos el monto del crédito por IPE.

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

Los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en el artículo 42 N° 2 de la LIR, también tienen derecho al crédito por IPE respecto de los honorarios percibidos de fuente extranjera que hayan sido afectados con impuestos en el exterior. Dicho crédito se invocará mediante la declaración anual del IGC que tienen que presentar en el mes de abril de cada año.

Si los contribuyentes mencionados, además de sus rentas afectas al IGC, también perciben rentas del artículo 42 N° 1 afectas a doble tributación, para la recuperación de los impuestos externos respecto de estas últimas rentas, deberán efectuar una reliquidación anual de acuerdo a la modalidad indicada en la letra (G.2). Lo anterior, sin perjuicio de declarar las citadas rentas en el IGC por obtener otras rentas distintas a las del artículo 42 N° 1 de la LIR, dando de crédito por concepto de IUSC, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso 3°, del N° 3, del artículo 54

de la LIR, el impuesto determinado según la reliquidación practicada al citado tributo, menos el monto del crédito por IPE.

En consecuencia, y conforme a lo señalado, 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 artículo 42 N° 2, 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 artículo 42 N° 2 de la LIR (honorarios), en primer lugar, se convertirán a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio correspondiente, vigente a la fecha de la percepción de la renta. Una vez convertida la renta de fuente extranjera a moneda nacional, se reajustará hasta el término del ejercicio de acuerdo a la misma forma señalada en el numeral anterior.

(iii) Si el contribuyente por el desarrollo de su actividad profesional se hubiera acogido al régimen de gastos presuntos, para los efectos de calcular el límite del 35% sobre la RENFE que establece el N° 6 de la Letra D) del artículo 41 A) de la LIR, en concordancia con lo establecido por el inciso final del N° 3 del artículo 41C de la misma ley, el gasto presunto a rebajar, hasta el 30% de los ingresos brutos, con tope de 15 UTA, se debe asignar a los honorarios de fuente chilena y extranjera en la misma proporción en que tales ingresos representan en el total de ellos; ya que se presume que el citado gasto ampara a ambos tipos de rentas. Por otra parte, si hubiere optado por acogerse al régimen de gastos efectivos, deberá rebajar aquellos directamente relacionados con las rentas extranjeras y si se trata de gastos comunes deberá deducirlos proporcionalmente.

(iv) 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. Los pagos provisionales mensuales efectuados sobre las rentas de fuente externa, deberán efectuarse cuando los contribuyentes no tengan derecho al crédito IPE, conforme a la letra b) y al inciso final, ambos del artículo 84 de la LIR, se actualizan 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. En relación con los impuestos retenidos o pagados en el exterior, sobre las rentas de fuente extranjera, éstos primero se convertirán a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio respectivo a la fecha del pago o retención del impuesto, y luego, el monto así convertido a moneda nacional se reajustará hasta el término del ejercicio, bajo la misma modalidad de actualización indicada precedentemente.

(v) Los contribuyentes que tengan derecho a este crédito, previo a su recuperación, deberán agregar a la renta extranjera afecta al IGC, una suma igual al crédito por IPE, monto que no debe superar 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 y sobre la cual se calcula el citado crédito.

(vi) El monto del crédito a deducir del IGC, será equivalente a los impuestos pagados o retenidos en el exterior sobre las rentas de fuente extranjera, debidamente convertidos a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio observado señalado anteriormente y actualizados al término del ejercicio bajo la modalidad señalada precedentemente, con un límite de un 35% de una cantidad tal que al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de las rentas percibidas de fuente extranjera y sobre las cuales se calculará el citado crédito. En otras palabras, las rentas líquidas de fuente extranjera, debidamente convertidas a moneda nacional y actualizadas al término del ejercicio, se dividirán por el factor 0,65 y el resultado se multiplicará por la tasa de 35%. Si dicho resultado es superior al monto de los impuestos retenidos o pagados en el exterior, el crédito equivaldrá al monto de los impuestos efectivos retenidos o pagados en el extranjero. Por el contrario, si los impuestos retenidos o pagados en el exterior son superiores al resultado de la operación antes señalada, el monto del crédito equivaldrá a dicho resultado, es decir, al 35%, de la renta neta externa incluido dicho crédito con tope del 35% y dicho exceso no tendrá derecho a imputación a otros impuestos ni a devolución.

En relación con la modalidad que se comenta en este punto se hace presente en todo caso que el crédito por IPE no podrá exceder del límite general equivalente al 35% de la RENFE, correspondiente al resultado consolidado de las utilidades o pérdidas de fuente extranjera 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 inciso 2°, del N° 1.-, del artículo 41 C de la LIR, ya que de las rentas del artículo 42 N° 2 de la misma Ley, según lo dispuesto por el artículo 50 de la LIR, se pueden deducir los gastos o desembolsos efectivos o presuntos incurridos en su generación.

(vii) El crédito por IPE, se imputará al IGC con posterioridad a cualquier otro crédito autorizado por la ley, y los eventuales excedentes que pudieran resultar no podrán imputarse a las demás obligaciones tributarias que el contribuyente tenga que cumplir en el año tributario que se está declarando ni ser devuelto por el Servicio de Tesorerías.

III.- INSTRUCCIONES SOBRE OTRAS DISPOSICIONES DE LA LIR RELACIONADAS CON LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

III.1.- NORMAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 41 B DE LA LIR.

Las modificaciones introducidas al artículo 41 B de la LIR, a contar del 1° de enero de 2017, son más bien formales y de referencia, eliminando y reordenando algunos incisos, siendo el cambio más relevante el relacionado con el costo de la inversión respecto de aquellas cantidades que se hayan afectado con las normas del artículo 41 G de la LIR.

Las modificaciones formales de referencia fueron las siguientes:

- En el inciso primero, se incorporó la expresión “de dicho número” y se eliminó la referencia al artículo 57 bis de la LIR que indicaba que este artículo no era aplicable a las rentas provenientes de inversiones del artículo 41 B de la LIR. En efecto, el artículo 57 bis tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2016, debido a que fue derogado por el N° 38), del artículo 1° de la Ley N°20.780.
- Se eliminó el inciso 2° del N° 1, que hacía referencia al deber de registrar en el FUT el resultado percibido o devengado en el extranjero que se encontrara formando parte de la RLI, debido a que se elimina este registro a contar del 1° de enero del año 2017.
- En el mismo sentido, se eliminó el texto del anterior N° 2.-, debido a que establecía que no debía reconocerse el FUT devengado⁴³ de las sociedades extranjeras en que tuviera participación el contribuyente domiciliado o residente en Chile.

⁴³ A partir del 1° de enero de 2015, se elimina el inciso 2°, de la letra a), del N°1.-, de la letra A) del artículo 14 de la LIR que hacía referencia al FUT devengado, debido que a contar de la fecha señalada se gravan con IGC o IA las cantidades que sean retiradas a cualquier título.

- Debido a la eliminación mencionada en el párrafo anterior, el anterior N° 3 pasó a ubicarse en el N° 2 y asimismo el anterior N° 4 pasó al N° 3.
- El anterior N°5, pasó a ser N°4, eliminándose la parte final de este número relativa a la forma de calcular la parte del impuesto correspondiente a las rentas de fuente nacional del IPE. Por su parte, la Ley N° 20.899 estableció la forma de efectuar el referido cálculo, lo que será analizado en la letra (E) siguiente.

La modificación de fondo dice relación con la incorporación de un párrafo en la parte final del N° 3 del artículo comentado, que reconoce como costo en la enajenación de acciones o derechos sociales aquellas cantidades que hayan sido afectadas con la tributación dispuesta en el artículo 41 G de la LIR y que se encuentran acumuladas en la entidad controlada sobre la cual se poseen las acciones o derechos sociales, lo que será analizado con mayor detalle a continuación en la letra (D.1).

(A) Disposiciones de los artículos 17 N° 8, 57 y 107 de la LIR que no son aplicables a las inversiones e ingresos de fuente extranjera.

De acuerdo a lo dispuesto expresamente por el inciso 1°, del artículo 41 B de la LIR, a las inversiones e ingresos de fuente extranjera obtenidos por los contribuyentes a que se refiere dicho artículo, no les será aplicable lo dispuesto por los artículos 17 N° 8 (con excepción de lo establecido en las letras f) y g) de dicho número) y 57 de la LIR.

Por lo tanto, si los citados contribuyentes obtienen ingresos de fuente extranjera que provengan de aquellas operaciones a que se refiere el N° 8 del artículo 17 de la LIR (tales como: enajenación de acciones de sociedades anónimas, de bienes raíces, pertenencias mineras, derechos de agua, derechos de propiedad intelectual o industrial, etc.), las respectivas rentas, mayores o menores valores provenientes de tales operaciones, no quedarán sujetos a los regímenes tributarios preferenciales especiales que establece el artículo 17 N° 8 de la LIR, sino que se afectarán con los impuestos generales que contempla la LIR, esto es, con el IDPC y IGC o IA, según corresponda.

Respecto del régimen especial establecido en el artículo 107 de la LIR, ello resulta evidente dado que uno de los supuestos esenciales que establece dicha norma legal para acceder a los beneficios que contempla, es que se trate de operaciones afectas a las disposiciones del artículo 17 N° 8, cuya aplicación, en estos casos, no permite el inciso 1° del artículo 41 B de la LIR.

Del mismo modo, si los mencionados contribuyentes obtienen rentas de fuente extranjera, provenientes de capitales mobiliarios, de enajenación de acciones de sociedades anónimas o derechos en sociedades de personas y de rescate de cuotas de fondos mutuos, y tales personas se encuentran sometidas en Chile únicamente a la tributación de los artículos 22 o 42 N° 1 de la LIR, por los mencionados ingresos, no podrán acogerse a la exenciones de IGC e IDPC que establece el artículo 57 de la LIR, en los casos que señala dicha norma.

(B) Tratamiento tributario de las devoluciones de capital por inversiones en el exterior.

De conformidad a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 41 B de la LIR, a los contribuyentes que hayan efectuado inversiones en el exterior, mediante la adquisición de acciones de sociedades anónimas y derechos sociales en sociedades de personas o inversiones en la apertura de agencias o establecimientos permanentes en el exterior, no les será aplicable respecto de tales inversiones, el tratamiento tributario dispuesto por el N° 7, del artículo 17 de la LIR para la devolución de los capitales del extranjero, entendiéndose que tal régimen sólo alcanza a las devoluciones de capital provenientes de inversiones efectuadas en el país.

No obstante lo anterior, la referida norma señala que los citados contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior por los conceptos indicados, sin tener que pagar impuesto alguno de la LIR, hasta el monto efectivamente invertido en el exterior en la moneda extranjera de que se trate y transferido al país, según el tipo de cambio fijado por el Banco Central de Chile, vigente en la fecha del retorno del capital o de la enajenación según corresponda.

El tratamiento precedente será aplicable siempre y cuando los capitales retornados al país se encuentren registrados previamente en el RIE, y, además, dicha devolución se acredite con instrumentos públicos o certificados extendidos por las autoridades competentes del país extranjero, debidamente traducidos al idioma español, cuando procediere, y legalizados o autenticados de conformidad a la normativa dispuesta por el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil. Para estos efectos son aplicables las mismas instrucciones impartidas para la acreditación de los impuestos pagados en el extranjero, comentadas en las letras (E) y (F), Normas Comunes, del Capítulo II.2.-, en lo que sea pertinente.

La parte final, del inciso 1°, del artículo 41 B de la LIR, establece que en los casos en que no se haya efectuado oportunamente el registro de la inversión ante este Servicio o no se pueda contar con la documentación que acredite la inversión, la disminución o retiro de capital desde el extranjero hacia Chile podrá acreditarse mediante la documentación pertinente, debidamente autenticada cuando corresponda, en la forma y en el plazo que establezca este Servicio mediante resolución.

Por lo tanto, la falta de registro oportuno de la inversión no es impedimento para acreditar en la forma señalada, que una cantidad de dinero que se repatría desde el exterior corresponde al capital de una inversión realizada desde Chile al extranjero con anterioridad, sino que simplemente eleva los requisitos de prueba para permitir a este Servicio llegar a la convicción que, pese a no existir un registro adecuado, se trata de la repatriación de una inversión anterior y no de una renta que deba tributar.

Finalmente, y conforme a lo dispuesto por el N° 5.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, el Director de este Servicio podrá designar auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe para verificar en el exterior la efectividad de la devolución de los capitales invertidos en el extranjero y el cumplimiento de todas las demás condiciones y requisitos exigidos por el citado artículo 41 A de la LIR para poder invocar como crédito en Chile los impuestos pagados, retenidos o adeudados, según corresponda, en el exterior.

Lo anterior en todo caso, es sin perjuicio del efecto que la falta de registro previo tiene sobre la procedencia del uso del crédito por IPE, de conformidad a lo dispuesto en el N° 2, de la letra D.-, del artículo 41 A.

(C) Forma de declarar las rentas provenientes del exterior en el IDPC.

El inciso 2°, del artículo 41 B de la LIR establece que las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, para los efectos de calcular el resultado tributario por rentas provenientes del exterior deberán aplicar las disposiciones pertinentes de la LIR. Lo anterior, es sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, cuando resulte pertinente, para lo cual se aplicarán las instrucciones de este Servicio contenidas en una nueva Circular que se dictará al efecto.

Por lo tanto, dicho resultado tributario según el tipo de contribuyente de que se trate se determinará de la siguiente manera:

(C.1) Contribuyentes cuyas inversiones en el extranjero no consistan en agencias u otros establecimientos permanentes.

(i) Contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

En el caso de estos contribuyentes, ya sea que estén obligados a llevar contabilidad o que hayan optado por llevarla, las rentas provenientes del exterior por concepto de dividendos y retiros de utilidades y uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y o prestaciones similares gravadas en el exterior, se contabilizarán en Chile por sus valores percibidos, como ingresos brutos en la fecha de su percepción, conforme a las normas del artículo 29 de la LIR, convertidas previamente a moneda nacional, según el tipo de cambio vigente a la fecha de percepción en la forma que dispone el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A.

Las citadas rentas registradas en la fecha señalada y bajo la forma indicada, tendrán el tratamiento que afecta a cualquier ingreso que obtenga la empresa por inversiones u operaciones realizadas en el país, es decir, podrán deducirse de ellas los costos y gastos incurridos por la empresa, siempre y cuando, respecto de tales partidas se cumplan las condiciones y requisitos que exigen sobre la materia los artículos 30 y 31 de la LIR.

Sobre este punto, debe tenerse presente lo dispuesto por la letra a), del N° 2, del artículo 33 de la LIR, en cuanto dispone que los únicos dividendos percibidos y utilidades sociales percibidas o devengadas que podrán ser deducidas de la RLI de Primera Categoría, serán aquellas que no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aun cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas.

Además de lo anterior, debe considerarse que conforme a lo dispuesto por el inciso final del artículo 84 de la LIR, los contribuyentes por tales ingresos no estarán obligados a efectuar los pagos provisionales mensuales a que se refiere dicho artículo, sólo cuando tengan derecho al crédito por el impuesto a la renta pagado o retenido en el exterior.

(ii) Contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.

Tratándose de contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, las rentas percibidas del exterior por los mismos conceptos indicados en el punto (i) anterior (excepto por las provenientes de asesorías técnicas y otras prestaciones similares que deban tributar conforme a las disposiciones de la Segunda Categoría), deberán

declararse directamente en el IDPC al término del ejercicio, debidamente acreditadas con la documentación fehaciente que corresponda, convirtiéndose previamente a moneda nacional, según el tipo de cambio vigente a la fecha de su percepción. Además, las referidas rentas deben declararse en el citado tributo, debidamente reajustadas por la variación del IPC existente entre el mes anterior al de su percepción y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo, todo ello conforme a lo dispuesto por el N° 4, del artículo 33 de la LIR.

Estos contribuyentes, al igual que los anteriores, tampoco estarán obligados a efectuar pagos provisionales mensuales por las rentas percibidas del exterior por los conceptos mencionados, conforme a lo dispuesto por el inciso final del artículo 84 de la LIR, sólo cuando tengan derecho al crédito por el impuesto a la renta pagado o retenido en el exterior.

(C.2) Contribuyentes cuyas inversiones en el extranjero consistan en agencias y otros establecimientos permanentes.

Estos contribuyentes, al término del ejercicio deberán agregar directamente a la RLI del IDPC determinada por las rentas del país, el resultado tributario (positivo o negativo) obtenido en el ejercicio en el exterior por la agencia o establecimiento permanente. Al mismo tiempo, deberán reconocer los efectos que dichos resultados producen en la valoración para fines tributarios del activo representativo de la inversión en la agencia o establecimiento permanente. De esta forma, si los resultados de la agencia o establecimiento permanente determinan pérdidas o utilidades, se debe disminuir o aumentar el valor de la inversión registrada en Chile.

Este resultado se reconocerá en Chile sobre la base percibida o devengada, y se determinará de acuerdo al mismo mecanismo que se utiliza para calcular la RLI de Primera Categoría por la gestión de la empresa en el país -vale decir, de conformidad a la modalidad establecida en los artículos 29 al 33 de la LIR- con la salvedad importante que para la determinación de dicho resultado externo no será aplicable la norma del inciso 2°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR. Es decir, de la utilidad o pérdida que obtenga la agencia o el establecimiento permanente en el exterior en cada ejercicio comercial, determinada ésta de conformidad a las normas antes indicadas, no podrán deducirse o adicionarse, según corresponda, las pérdidas de ejercicios anteriores que la agencia o el establecimiento pudiera tener acumuladas en el extranjero; todo ello con el fin de no generar una duplicidad de tales pérdidas en Chile ya que aquí se computa anualmente el resultado obtenido en el exterior, sea positivo o negativo.

Dicho resultado tributario obtenido por la gestión de la agencia o el establecimiento permanente, se determinará de acuerdo a la moneda del país extranjero en donde esté radicada ésta, y se agregará al término del ejercicio directamente a la RLI del IDPC determinada por la empresa en Chile, todo ello con el fin de afectar dicha renta externa con el citado tributo de categoría, convirtiendo, cuando corresponda, previamente la renta a moneda nacional, utilizando para tales efectos el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente al término del ejercicio.

Cabe hacer presente que la LIR exige que se agreguen los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero, ya sean aplicables sobre base percibida o devengada, sobre renta remesada o de cualquiera otra forma. No obstante, como ya se dijo, dichos tributos se aceptarán como gasto en Chile en virtud de lo dispuesto en forma genérica por el artículo 31 de la LIR.

Las empresas que tengan agencias o establecimientos permanentes en el exterior, deberán agregar el resultado tributario obtenido en el extranjero (positivo o negativo) a la RLI de Primera Categoría determinada por su gestión en el país.

A contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán registrar el resultado tributario obtenido en el extranjero (positivo o negativo) como parte de la RLI, es decir, en el registro indicado en la letra a), del N° 4.- de dicha norma, de tal forma de atribuirlo y afectarlo a los impuestos finales que correspondan. Por su parte, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, agregarán este resultado a la RLI, y tributarán con los impuestos finales al momento en que dichas rentas sean retiradas o distribuidas a sus propietarios, socios, accionistas o comuneros, en la forma que dispone dicha norma.

Adicionalmente, es necesario destacar que los gastos rechazados del artículo 33 N° 1 de la LIR, que se determinen al calcular el resultado tributario obtenido por la agencia o establecimiento permanente en el exterior, que tengan las características y requisitos que establece el artículo 21, se afectarán con la tributación que fija esta última disposición, vale decir, con el Impuesto Único de 40%⁴⁴, o con el IGC o IA, más la tasa adicional del

⁴⁴ Hasta el 31 de diciembre de 2016 esta tasa ascendía a un 35%, que fue sustituida por el 40%, conforme al artículo 1°, número 11), de la Ley N°20.780, vigente a partir del 1° de enero de 2017, por las rentas devengadas o percibidas a contar de la misma fecha.

10%, según corresponda, sin que las referidas partidas sean gravadas con el IDPC, cuando queden afectas a la tributación señalada.

En otras palabras, los gastos rechazados que resulten de la determinación de la RLI de Primera Categoría de la agencia o establecimiento permanente en el exterior, por aplicación del mecanismo de los artículos 29 al 33 de la LIR, se afectarán con la imposición que establece al respecto el artículo 21, en la medida obviamente que tales gastos constituyan retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, con exclusión de aquellas partidas que la misma norma en referencia establece.

Los impuestos que afectan a tales gastos deberán ser declarados y pagados en Chile, dentro de los mismos plazos legales en los cuales la empresa debe enterar los impuestos anuales que le afectan por su gestión en el país⁴⁵.

(D) Tratamiento de las inversiones en el exterior frente a las normas de corrección monetaria y determinación de la renta afecta en el caso de la enajenación de acciones o derechos sociales situados en el exterior.

Las inversiones efectuadas en el exterior, ya sea, en acciones, derechos sociales en sociedades de personas o en agencias o establecimientos permanentes, para los efectos de la aplicación de las normas sobre corrección monetaria, contenidas en el artículo 41 de la LIR, se considerarán como activos en moneda extranjera, revalorizándose de acuerdo a las normas del N° 4, del mencionado artículo.

En otros términos, tales inversiones constituirán un bien o activo para la empresa que las efectúa, ítem que por su naturaleza de inversión efectiva, para los efectos del N° 1, del artículo 41 de la LIR, constituye capital propio tributario; actualizándose los montos existentes al término del ejercicio, conforme a la modalidad dispuesta por el N° 4 del citado artículo 41, esto es, de acuerdo con el valor de cotización que a dicha fecha tenga la respectiva moneda extranjera de que se trate, contabilizándose la revalorización practicada con cargo a la cuenta de activo que refleja la inversión materializada en el exterior y con abono a la cuenta corrección monetaria.

La inversión efectuada en el exterior, en la fecha de su materialización, la empresa deberá contabilizarla en el país en moneda nacional, utilizando para tales efectos el tipo de cambio observado de la moneda extranjera de que se trate, vigente en la fecha señalada, publicitado por el Banco Central de Chile, conforme a lo establecido en el N° 6 del Capítulo I, del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, o aquel que se establezca en su reemplazo.

El N° 3, del artículo 41 B de la LIR, señala que los contribuyentes sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos contenido en el artículo 41 de la LIR, deben deducir del precio de la enajenación de las inversiones en el exterior por concepto de acciones y derechos sociales, el valor al que se encuentren registradas las inversiones al comienzo del ejercicio, sin actualizarlo a la fecha de la enajenación, incrementando o disminuyendo previamente dicho valor con las nuevas inversiones o retiros de capital efectuados durante el ejercicio.

Para aquellos contribuyentes que no estén sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos, la norma indica que para calcular el mayor valor obtenido en la enajenación de los bienes que correspondan a dichas inversiones, se deberá aplicar lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 41 de la LIR, norma que establece que deberá reajustarse por la variación del IPC comprendida entre el mes anterior al de la adquisición de la inversión en el extranjero y el mes anterior al de la enajenación.

En resumen, el mayor valor obtenido de la enajenación de las inversiones en el exterior por concepto de acciones y derechos sociales, se determinará de la siguiente manera, según el tipo de contribuyente de que se trate:

(i) Contribuyentes acogidos al sistema de corrección monetaria del artículo 41 de la LIR:

Valor o precio de enajenación de las acciones o derechos sociales.....	\$ xxxx
Menos: Valor libro tributario de la inversión al 1° de enero del año de la enajenación, convertido a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, sin actualizar a la fecha de la enajenación	\$ (xxxx)

⁴⁵ Las instrucciones de este Servicio sobre la tributación que establece el artículo 21 de la LIR, se encuentran establecidas en la Circular N° 45 de 2013. Las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 a este artículo a contar del 1° de enero de 2017, serán instruidas en una Circular que se emitirá al efecto por este Servicio.

Más: Nuevas inversiones, aportes o aumentos de capital efectuados durante el año hasta la fecha de la enajenación, convertidos a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, sin actualizar a la fecha de la enajenación.....	\$ xxxx
Menos: Disminuciones o retiros de capital efectuados durante el año hasta la fecha de la enajenación, convertidas a moneda nacional, según el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, sin actualizar a la fecha de la enajenación.....	\$ (xxxx)
Mayor Valor Obtenido	\$ xxxx
Menor Valor obtenido	\$ (xxxx)

(ii) Contribuyentes no acogidos al sistema de corrección monetaria del artículo 41 de la LIR:

Valor o precio de enajenación de las acciones o derechos sociales.....	\$ xxxx
Menos: Valor de adquisición de las acciones o derechos sociales convertido a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR y debidamente reajustado hasta la fecha de la enajenación, en la variación existente entre el mes anterior a la adquisición de las acciones o derechos sociales y el mes anterior a su enajenación, según lo dispuesto por el inciso 2°, del artículo 41 de la LIR.	\$ (xxxx)
Más: Nuevas inversiones, aportes o aumentos de capital efectuados convertidos a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR y, debidamente reajustados hasta la fecha de la enajenación, en la variación del IPC existente entre el mes anterior al de la inversión, aporte o aumento de capital y el mes anterior a la enajenación de las acciones o derechos sociales, según lo dispuesto por el inciso 2° del artículo 41 de la LIR ...	\$ xxxx
Menos: Disminuciones o retiros de capital efectuados convertidos a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR y debidamente reajustados hasta la fecha de la enajenación, en la variación del IPC existente entre el mes anterior a la disminución o retiros de capital y el mes anterior a la enajenación de las acciones o derechos sociales, según lo dispuesto por el inciso 2°, del artículo 41 de la LIR ...	\$ (xxxx)
Mayor Valor Obtenido	\$ xxxx
Menor Valor obtenido	\$ (xxxx)

(D.1) Reconocimiento del costo en la enajenación de acciones o derechos sociales por las cantidades que hayan sido gravadas conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

La parte final, del N° 3, del artículo 41 B de la LIR dispone que también formarán parte del costo tributario referido anteriormente, las utilidades o cantidades que se hayan afectado con las normas del artículo 41 G de la misma Ley, que se encuentren acumuladas en la entidad controlada a la fecha de enajenación y que previamente se hayan gravado con el IDPC y el IGC o IA, según corresponda.

De acuerdo a ello, para que las referidas rentas pasivas acumuladas puedan considerarse como parte del costo de la inversión en el exterior, el contribuyente que enajena deberá verificar previamente el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

- i) Que haya computado en el país conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en el exterior, cuyas acciones o derechos enajena.
- ii) Que el total o una parte de las citadas rentas pasivas, se mantengan acumuladas en el exterior, esto es, que no hayan sido distribuidas en cualquier forma al inversionista controlador, o a cualquier otra persona o entidad.

Lo anterior significa que las rentas pasivas computadas en el país, deban estar formando parte del patrimonio de la entidad controlada en el exterior a la fecha de enajenación de las acciones o derechos respectivos.

- iii) Que las rentas pasivas computadas en el país, de acuerdo a lo indicado precedentemente, se hayan gravado con todos los impuestos de la LIR a la fecha de la enajenación. Esto supone entonces que se haya aplicado efectivamente sobre dichas sumas, tanto el IDPC como el IGC o IA, según corresponda.

La tributación con todos los impuestos de la LIR, ocurre cuando se determina un resultado tributario anual equivalente a dichas sumas, en el mismo ejercicio en que se computan las rentas pasivas de las entidades controladas en el exterior, a excepción del caso correspondiente a los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, cuyos dueños, socios o accionistas se afectan con los impuestos finales, como regla general, sobre las cantidades que retiren, les remesen o distribuyan. Ahora bien, atendido que el cómputo de las rentas pasivas opera sobre el reconocimiento en Chile de tales rentas que ha percibido o devengado la entidad controlada en el exterior, independientemente de si son percibidas o no por el inversionista local, la norma en análisis no podrá ser aplicada a los contribuyentes sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, ya que como se señaló, la tributación con los impuestos finales se aplica en la oportunidad en que tales rentas sean retiradas, remesadas o distribuidas, cuestión que sólo podría ocurrir con posterioridad a que las referidas rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en el exterior conforme a las reglas del artículo 41 G de la LIR, sean percibidas por el inversionista local, y en tal escenario, ya no se estaría frente a rentas pasivas acumuladas en la entidad controlada en el exterior, incumplándose en cualquiera de estos casos, al menos uno de los requisitos señalados.

Lo mismo ocurre, durante el año comercial 2016, respecto de la situación de los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, cuyos dueños, socios o accionistas tributan sobre tales rentas pasivas una vez que son retiradas, o bien, se les remesan o distribuyen, lo que implica que éstas deben haber sido percibidas por el inversionista controlador en Chile.

En consecuencia, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, hasta el 31 de diciembre de 2016, o bien, aquellos sujetos a las disposiciones de la letra B), del mismo artículo, pero según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, no podrán considerar dentro del costo de la inversión referida, las rentas pasivas computadas en el país conforme al artículo 41 G de la LIR, puesto que no cumplen con al menos uno de los requisitos señalados, según sea la situación en que se encuentren.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado y en los casos en que corresponda, se considerará como parte del costo de la inversión en la entidad controlada en el exterior, una suma equivalente a las cantidades computadas en Chile por el contribuyente en conformidad a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, en tanto se mantengan acumuladas en la entidad controlada en el exterior y se hayan gravado con la totalidad de los impuestos en Chile, para lo cual deberá procederse en los siguientes términos:

(i) Se considerará, en principio, como parte del costo de la inversión referida, la proporción de las rentas pasivas computadas en Chile por el contribuyente que enajena su inversión, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, que se mantengan acumuladas en la entidad controlada en el exterior a la fecha de la enajenación. Dicha proporción corresponde al porcentaje de las acciones o derechos que enajena el contribuyente, por sobre el total del porcentaje de las acciones o derechos que éste posee previo a la referida enajenación.

Las rentas pasivas señaladas, se considerarán por su monto neto, es decir, deducidos los costos y gastos directos incurridos en su generación, así como también la proporción de los gastos de utilización común que corresponda, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 a 33 de la LIR.

Resulta de especial relevancia para estos efectos, que las rentas pasivas afectadas con la totalidad de los impuestos en Chile, deban estar formando parte del patrimonio de la entidad controlada en el exterior, a la fecha de enajenación de las acciones o derechos sociales respectivos.

Al respecto, se recuerda que los contribuyentes que hayan computado rentas en el país conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, deberán mantener un registro detallado y actualizado de tales rentas pasivas, de los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias que hayan percibido desde sus entidades controladas en el extranjero, así como otros antecedentes que establezca este Servicio, todo lo cual será regulado mediante resolución.

En consecuencia, no formarán parte del referido costo de la inversión en el exterior, las cantidades previamente computadas en Chile conforme al artículo 41 G de la LIR, que hayan sido distribuidas de cualquier forma al enajenante, ya sea mediante dividendos, retiros, especies u otros beneficios, hasta antes de la fecha de la enajenación de las acciones o derechos sociales que se posean sobre la entidad controlada. A efectos de determinar la suma que no formará parte del costo referido, se aplicará al dividendo, retiro o cualquier otra forma de distribución o beneficio percibido por el controlador en Chile, el porcentaje que resulte de calcular la proporción que el total de las rentas netas pasivas computadas en el país representan en el total de las rentas netas acumuladas de la entidad controlada, sean pasivas o no, al término del ejercicio comercial inmediatamente anterior a aquel en que se efectúa la enajenación.

(E) IDPC del cual procede deducir los créditos que establece la Ley en contra de dicho tributo.

Sin perjuicio de que esta materia ya ha sido tratada en los puntos anteriores, se analizará de manera general en esta letra, para facilitar su consulta por los contribuyentes.

De conformidad a lo dispuesto por el N° 4, del artículo 41 B de la LIR, los créditos distintos de los créditos por IPE que establece dicha ley u otros textos legales, en contra del IDPC, como norma general, se deducirán del tributo de dicha categoría que se determine sobre rentas de fuente chilena, a menos que la ley que contemple tales deducciones expresamente autorice su rebaja del IDPC que se aplique sobre rentas de fuente extranjera.

De esta forma, la imputación de los demás créditos contra el IDPC que establece la legislación chilena, distintos del crédito por IPE, al no establecer expresamente las normas legales de los textos que los contienen que dichas deducciones también podrán rebajarse del IDPC que se determina por rentas de fuente extranjera, se concluye que tales créditos sólo deben deducirse del citado tributo de categoría que se aplique sobre rentas que sean 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 IDPC 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.

Por lo tanto, si la RLI de Primera Categoría determinada al término del ejercicio sobre la cual se está declarando el impuesto, comprende tanto rentas de fuente chilena como extranjera, deberán efectuarse los ajustes correspondientes con el fin de determinar el IDPC que sólo afecta a las rentas de fuente chilena, del cual podrán descontarse los créditos que procedan, conforme a las normas específicas que regulan cada una de dichas deducciones tributarias.

Se hace presente que la forma de imputar los créditos que establece el N° 4, del artículo 41 B de la LIR, es obligatoria cuando se declaren rentas de fuente extranjera en Chile, incluso cuando no se tenga derecho al crédito por IPE, por cualquiera circunstancia.

III.2.- CRÉDITO POR IMPUESTOS EXTRANJEROS EN EL CASO DE LAS SOCIEDADES PLATAFORMA DE INVERSIONES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 41 D.- DE LA LIR.

Cabe señalar que la Circular N° 43 de 2003, instruye sobre el tratamiento tributario de las sociedades extranjeras que se establezcan en Chile y de sus respectivos accionistas, que efectúan inversiones en el país o en el exterior, conforme a este artículo 41 D de la LIR, las que se consideran vigentes para todos los efectos.

Sin perjuicio de lo anterior y en la materia que nos atañe, cabe indicar que los accionistas con domicilio o residencia en Chile respecto de las rentas que perciban de las sociedades constituidas al amparo de las normas del artículo 41 D de la LIR, como también por el mayor valor que obtengan en la enajenación de las acciones, se afectarán con el régimen general de la LIR, pudiendo darse de crédito, en cuanto a la primera de las rentas mencionadas, el impuesto que soportó la sociedad plataforma de negocios por aquellas rentas de fuente nacional que haya obtenido, crédito que se otorgará conforme a las normas de los N°s. 2, 3 y 4, de la Letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

IV.- OTRAS NORMAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

IV.1.- Las rentas provenientes de inversiones en el extranjero se excluyen del concepto de rentas esporádicas.

De acuerdo a lo que establece el N° 3, del artículo 69 de la LIR, los contribuyentes que obtengan rentas esporádicas - en los términos que este Servicio ha definido este concepto - afectas al IDPC, deben declarar dicho tributo dentro del mes siguiente al de la obtención de la renta, a menos que el citado gravamen haya sido retenido en su totalidad, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 73 o 74 de la LIR⁴⁶.

Ahora bien, dicho artículo establece una excepción a la regla general antes comentada, para cierto tipo de rentas, en cuanto señala que los ingresos mencionados en los incisos primeros de las letras A.- y C.- del artículo 41 A de la LIR- esto es, los dividendos, retiros de utilidades y rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas,

⁴⁶ Se hace presente que el artículo 69 de la LIR, se modifica a contar del 1° de enero de 2017, y cuyas instrucciones se incorporan en una Circular que se emitirá al efecto. En lo relacionado con las presentes instrucciones, cabe tener presente que se mantienen en la exclusión de rentas esporádicas, los ingresos mencionados en los incisos primeros de las letras A.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR.

asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el extranjero - se excluirán del concepto de rentas esporádicas a que se refiere el N° 3, del artículo 69 de la LIR.

Por lo tanto, el IDPC que afecta a las citadas rentas en ningún caso se declarará en forma mensual como lo dispone dicha norma, sino que se sujetará a la declaración anual de dicho tributo en los términos que lo establece el artículo 65 de la LIR, en concordancia con el artículo 69 del mismo texto legal, cualquiera sea la naturaleza jurídica del contribuyente y esté o no obligado a llevar contabilidad para los efectos tributarios.

IV.2.- Las rentas provenientes del exterior no se consideran ingresos brutos para los efectos de los Pagos Provisionales Mensuales.

El inciso final del artículo 84 de la LIR, dispone que no forman parte de los ingresos brutos las rentas de fuente extranjera indicadas en las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A y 41 C de la LIR.

Por lo tanto, las empresas y personas afectas al IDPC por las rentas provenientes del exterior que se rijan por el artículo 41 A de la LIR, respecto de inversiones efectuadas en dicho lugar (retiros de utilidades, dividendos, rentas de agencias o establecimientos permanentes en el exterior, cantidades gravadas conforme al artículo 41 G y rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior), no tienen obligación de efectuar pagos provisionales mensuales de aquellos a que se refiere la letra a), del artículo 84 de la LIR. De la misma manera, no forman parte de los ingresos brutos para efectos de lo dispuesto en el artículo 84 de la LIR, las rentas de fuente extranjera a que se refiere el artículo 41 C de la LIR, incluyendo, por ejemplo los dividendos y retiros percibidos del exterior, o las rentas por asesorías prestadas fuera del país, o en el caso de los profesionales independientes, las rentas percibidas del exterior que provengan del ejercicio de su profesión liberal, etc.

Es decir, tales rentas, no deberán computarse como ingresos brutos para los efectos del cumplimiento de dicha obligación, la cual sólo regirá respecto de los ingresos percibidos o devengados de inversiones o por rentas acogidas a las normas de las letras A.-, B.- y C.-, del artículo 41 A, o del artículo 41 C, ambos de la LIR, según corresponda, cuando no tengan derecho al crédito por IPE a que se refieren dichos preceptos legales, o bien, por rentas no acogidas a tales disposiciones.

IV.3.- Situación del crédito por IDPC, cuando dicho tributo de categoría haya sido pagado con el crédito por IPE.

(a) IDPC imputado en contra del IGC o IA, según corresponda.

(i) El artículo 56 N° 3 de la LIR, dispone que a los contribuyentes del IGC se les otorgará un crédito contra el referido tributo, correspondiente a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del IDPC con la que se gravaron. Agrega dicha norma legal que también tendrán derecho a este crédito las personas naturales que sean socios o accionistas de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades, por la parte de dichas cantidades que integre la renta bruta global de las personas aludidas.

El inciso penúltimo del artículo 56 de la LIR dispone que, si el monto del crédito por IDPC excediere del IGC, dicho excedente podrá imputarse a cualquier otro impuesto de declaración anual y si luego de ello, aún quedare un saldo a favor del contribuyente, podrá solicitarse su devolución, siempre que corresponda a cantidades efectivamente gravadas en Primera Categoría, en cuyo caso se devolverá en la forma señalada en el artículo 97 de la LIR.

El N° 7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, establece una limitación a la devolución del IDPC, adicional a aquella establecida en el inciso penúltimo del artículo 56, en cuanto dispone que no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno, el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo el crédito por IPE establecido en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

En otras palabras, cuando el IDPC que sirve de crédito contra el IGC, haya sido cubierto total o parcialmente con el crédito por IPE conforme a las normas establecidas en los artículos 41 A y 41 C de la LIR, sólo dará derecho a devolución, cuando así corresponda, aquella parte del IDPC que no haya sido solucionada con el crédito por IPE.

Se hace presente además, que conforme a lo dispuesto en el inciso final del artículo 56 de la LIR, los créditos que las leyes permiten rebajar de los impuestos establecidos en la LIR y que dan derecho a devolución del excedente que resulte, se aplicarán a continuación de aquellos no susceptibles de reembolso. Por tanto, para efectos de su imputación, en primer lugar se deducirá el crédito por IDPC sin derecho a devolución, es decir, aquella parte del referido tributo que haya sido solucionada con el crédito por IPE, a continuación, se imputará

el crédito por IDPC con derecho a devolución, esto es, aquel que efectivamente ha gravado las rentas en la Primera Categoría y sin que se haya deducido de dicho impuesto, el crédito por IPE.

(ii) En el caso de los contribuyentes del IA, el artículo 63 de la LIR dispone que se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar a las cantidades gravadas conforme a los artículos 58 y 60, inciso primero, la misma tasa de Primera Categoría que las afectó. De igual crédito gozarán los contribuyentes afectos a este impuesto, sobre aquella parte de sus rentas de fuente chilena que les corresponda como socio o accionista de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades.

La limitación analizada en el numeral (i) anterior, tiene el mismo alcance allí comentado, esto es, que no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno, el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo, el crédito por IPE establecido en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

Igualmente debe tenerse presente que, conforme a lo dispuesto en el inciso final del artículo 63 de la LIR, los créditos que las leyes permiten rebajar de los impuestos establecidos en la LIR y que dan derecho a devolución del excedente que resulte, se aplicarán a continuación de aquellos no susceptibles de reembolso. En consecuencia, para efectos de su imputación, en primer lugar se deducirá el crédito por IDPC sin derecho a devolución, es decir, aquella parte del referido tributo que haya sido cubierta con el crédito por IPE, y a continuación, se imputará el crédito por IDPC con derecho a devolución, es decir, aquel que efectivamente ha gravado las rentas en la Primera Categoría y sin que se haya deducido de dicho impuesto, el crédito por IPE.

En relación con este crédito, también es pertinente señalar que los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra C), del artículo 14 de la LIR y de la letra A), del artículo 14 ter de la misma Ley, que perciban rentas del exterior por concepto de dividendos, participaciones de utilidades y uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior, al declarar dichas rentas en el IGC o IA, no deberán incrementarlas en la cantidad equivalente al crédito por IDPC a que se refiere el inciso final, del N° 1, del artículo 54 de la LIR.

Por su parte, los propietarios, comuneros, socios o accionistas (contribuyentes de impuestos finales) de empresas sometidas al régimen de tributación que establece la letra A) del artículo 14 de la LIR, no deben tampoco efectuar el referido incremento cuando se les efectúe la atribución de la Renta Líquida Imponible; pero sí deberán incrementar sus bases imponibles cuando se efectúen retiros, remesas o distribuciones que resulten afectos a IGC o IA de acuerdo a las normas establecidas en el mismo artículo citado.

La obligación de efectuar el incremento también rige respecto de las personas afectas al mencionado tributo personal que perciban rentas de empresas o sociedades establecidas en Chile, sometidas al régimen de tributación que establece la letra B), del artículo 14 de la LIR.

(b) Devolución del IDPC, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 N° 3 de la LIR.

El inciso 5°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR⁴⁷, dispone que en el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, correspondientes a retiros, dividendos o cualquier otra forma de distribución, el IDPC pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se les aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 al 97 de la LIR.

Ahora bien, el N° 7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, establece que no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno, el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo, el crédito por IPE establecido en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

En el caso que la Pérdida Tributaria (PT) absorba total o parcialmente tales utilidades percibidas incrementadas en el ejercicio, el IDPC pagado sobre éstas, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad incrementada absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la LIR⁴⁸.

Efectuada la incorporación de los retiros y dividendos incrementados a la RLI, y una vez realizada la imputación del resultado negativo de acuerdo a lo señalado, se pueden producir las siguientes situaciones:

⁴⁷ El N° 3, del artículo 31 de la LIR, también fue modificado por la Ley N° 20.780, a contar del 1° de enero de 2017. Las instrucciones de este Servicio sobre la modificación referida se incluirán en una Circular que se emitirá al efecto.

⁴⁸ Se hace presente que, conforme a lo dispuesto en los artículos 20 N° 1 letra a) y 41 A) letra D) N° 7, en ningún caso dará derecho a devolución el crédito por IDPC en aquella parte que se haya deducido de dicho tributo el crédito por el impuesto territorial o por impuestos pagados o adeudados en el exterior, según corresponda a cada caso.

i.- Que el resultado negativo previo a la incorporación de los retiros y dividendos incrementados, sea totalmente absorbido por éstos, pudiendo dar origen a una RLI positiva.

En este caso, sólo se considerará como pago provisional la parte del IDPC correspondiente a las utilidades incrementadas que resultaron absorbidas por el resultado negativo, distinguiendo aquella parte del pago provisional con derecho a devolución de aquella sin derecho, imputándose en primer lugar este último que, corresponda al IDPC pagado mediante la imputación del crédito por IPE, conforme a las normas establecidas en los artículos 41 A y 41 C de la LIR. La parte restante de dicho impuesto, se sujetará al tratamiento establecido en el N° 5, del artículo 33 de la LIR, para efectos de su atribución.

ii.- Que los retiros y dividendos incorporados a la RLI incrementados, no hayan sido suficientes para absorber el resultado negativo determinado, dando como resultado una PT.

En este caso, el total del crédito por IDPC correspondiente a los retiros y dividendos incrementados que resultaron absorbidos, constituirá un pago provisional por las utilidades absorbidas, procediendo la imputación o devolución de aquella parte del referido crédito que corresponda, distinguiendo también aquella parte del pago provisional con derecho a devolución de aquella sin derecho, imputándose en primer lugar este último que, corresponda al IDPC pagado mediante la imputación del crédito por IPE, conforme a las normas establecidas en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

Se hace presente además que en este caso, el total o la parte del crédito por IDPC que corresponda sobre los dividendos o retiros percibidos desde una empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando dichas sumas incrementadas resulten total o parcialmente absorbidas por la PT, podrá recuperarse en un 100% como pago provisional en los casos y parte que así corresponda, sin que resulte procedente descontar el 35% de dicho crédito, cuando éste se encuentre sujeto a la obligación de restitución que establece el párrafo final, del N° 3, del artículo 56 y el inciso 3°, del artículo 63, ambos de la LIR, por corresponder a rentas determinadas bajo dicho régimen de tributación. En consecuencia, tendrá el carácter de pago provisional el 100% del crédito por IDPC correspondiente a los dividendos o retiros absorbidos por la PT, distinguiendo también aquella parte con derecho a devolución de aquella sin derecho, para lo cual deberán llevar un registro separado de los créditos por IPE con los cuales se solventó el pago del IDPC, por no tener derecho a devolución sobre estas sumas.

IV.4.- Dividendos y utilidades sociales que se rebajan de la RLI de la Primera Categoría.

De acuerdo a lo dispuesto por la letra a), del N° 2, en concordancia con el N° 5, del artículo 33 de la LIR, los dividendos y retiros percibidos por los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, que deben rebajarse de la RLI de Primera Categoría para el cálculo de dicho tributo, siempre que la hayan aumentado, son aquellos que en la empresa desde la cual se retiran o distribuyen resultan imputados a rentas exentas de los impuestos finales, a ingresos no constitutivos de renta o bien, a rentas que hayan cumplido totalmente con su tributación.

Además, tratándose de contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, igualmente deducirán de la RLI de Primera Categoría, siempre que la hayan aumentado, aquellos retiros o dividendos que haya percibido y se encuentren afectos al IGC o IA, según corresponda, provenientes, o que según la Ley deban considerarse como provenientes, de empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Esta situación no se da en relación con los dividendos, retiros y demás utilidades sociales provenientes de inversiones en el exterior, sin perjuicio de que los impuestos que les afectan en el exterior puedan imputarse como crédito en los términos que lo disponen los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la LIR.

Por lo tanto, las únicas utilidades percibidas de otras empresas o dividendos percibidos, que deberán rebajarse de la RLI de Primera Categoría, son aquellas indicadas precedentemente, derivadas de inversiones efectuadas en otras empresas o sociedades constituidas en el país, no alcanzando dicha deducción a las rentas que por tal concepto provienen de inversiones realizadas en empresas o sociedades constituidas fuera del país, aun cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas.

Las participaciones de utilidades o dividendos provenientes de estas últimas inversiones deberán computarse como ingresos brutos, conforme a las normas del artículo 29 de la LIR, sin deducirse de la RLI del IDPC cuando la hayan aumentado, afectándose, en consecuencia, con dicho tributo, sin perjuicio de rebajar como crédito en contra del IDPC que las afecte en Chile, los impuestos a la renta pagados o retenidos en el extranjero, siempre que se cumplan las condiciones que prescriben los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la LIR.

Tampoco procede deducir de la RLI de Primera Categoría, las rentas o dividendos recibidos, cuando se encuentren exentos de impuestos de acuerdo a textos legales extranjeros, y por ello, se gravarán en su totalidad con el IDPC, independientemente del régimen tributario que las haya afectado en el exterior, salvo que un texto expreso de Ley establezca lo contrario.

IV.5.- Rentas provenientes de inversiones en el exterior por los conceptos que se indican deben incluirse en la renta bruta global del IGC.

Cuando las rentas o cantidades de empresas o sociedades constituidas en el extranjero sean percibidas por contribuyentes del IGC, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso 4°, del N°1 del artículo 54 de la LIR, deberán incluirse en la renta bruta global de dicho impuesto, luego de haberse afectado con el IDPC.

La citada disposición también señala que deberán incluirse en la renta bruta global las cantidades que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, además de las rentas presuntas determinadas conforme a la LIR y las rentas establecidas con arreglo a lo dispuesto en los artículos 70 y 71 del mismo cuerpo legal. Se hace presente que, salvo el caso del artículo 41 G de la LIR, tales inclusiones ya habían sido establecidas por la Ley N° 20.727, y se encontraba vigente desde el 1° de enero de 2014. Además, de acuerdo a los propios artículos 70 y 71 de la LIR, las rentas establecidas conforme a tales disposiciones legales, son rentas afectas al IDPC, según el N° 3, del artículo 20 de la LIR, o bien, clasificadas en la Segunda Categoría, conforme al N° 2, del artículo 42 de la misma Ley y, por tanto, deben igualmente incluirse en la base imponible del IGC por tal motivo.

En todo caso, cabe señalar que dichas sumas se incluyen en la base imponible referida, sólo en aquellos casos en que no resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, con el Impuesto Único que establece tal norma.

V.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Las modificaciones efectuadas a la LIR por la Ley N° 20.780 de 2014 y Ley N°20.899 de 2016, que son materia de las instrucciones de la presente Circular, rigen como regla general, a partir del 1° de enero de 2017.

Se hace presente que los impuestos pagados en el exterior con anterioridad al 1° de enero de 2017, pueden utilizarse en Chile como crédito si se cumplen los requisitos legales para su otorgamiento al momento de la utilización del crédito.

No obstante lo anterior, las instrucciones contenidas en este Circular sobre la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, rigen a contar del 1° de enero de 2016, respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016, de acuerdo a lo dispuesto en la letra c) del artículo primero transitorio de la Ley N° 20.780 y en el primer párrafo del artículo 1°.- de la Ley N° 20.899.

Por tanto, las presentes instrucciones se aplicarán respecto de las materias referidas a partir de las fechas señaladas.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

JARB/CFS/LRP
DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETÍN
- A INTERNET
- AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO
- OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA

ANEXO. NORMAS LEGALES.

ARTÍCULOS 41 A, 41 B y 41 C DE LA LIR, SEGÚN SU TEXTO VIGENTE A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2017.

"Artículo 41 A.- Los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtengan rentas que hayan sido gravadas en el extranjero, en la aplicación de los impuestos de esta ley se regirán, respecto de dichas rentas, además, por las normas de este artículo, en los casos que se indican a continuación:

A.- Dividendos y retiros de utilidades.

Los contribuyentes que perciban dividendos o efectúen retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero deberán considerar las siguientes normas para los efectos de aplicar a dichas rentas los impuestos de esta ley:

1.- Crédito total disponible.

Dará derecho a crédito el impuesto a la renta que hayan debido pagar o que se les haya retenido en el extranjero por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados de las sociedades, en su equivalente en pesos y reajustado de la forma indicada en el número 1 de la letra D siguiente, según corresponda.

Podrá deducirse como crédito el impuesto pagado por la renta de la sociedad en el exterior. Este impuesto se considerará proporcionalmente en relación a los dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile, para lo cual se reconstituirá la base bruta de la renta que proporcionalmente corresponda a tales dividendos o utilidades a nivel de la empresa desde la que se pagan, agregando el impuesto de retención y el impuesto a la renta de la empresa respectiva.

También dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la referida empresa posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas. También se aplicará dicho crédito, cuando las sociedades subsidiarias referidas estén domiciliadas en un tercer país con el cual se encuentre vigente un convenio para evitar la doble tributación internacional u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, en el cual se hayan aplicado los impuestos acreditable en Chile.

2.- El crédito para cada renta será la cantidad menor entre:

- a) El o los impuestos pagados al Estado extranjero sobre la respectiva renta según lo establecido en el número anterior, y
- b) El 32% de una cantidad tal que, al restarle dicho 32%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito.

La suma de todos los créditos determinados según estas reglas constituirá el crédito total disponible del contribuyente para el ejercicio respectivo, el que se deducirá del impuesto de primera categoría y de los impuestos finales, global complementario o adicional, en la forma que se indica en los números que siguen.

Cuando tales rentas sean percibidas o deban computarse por contribuyentes no obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán registrarlas en el país conforme a lo dispuesto en el presente artículo y en el 41 G. En estos casos, el crédito total disponible se deducirá del impuesto de primera categoría, y el saldo contra el impuesto global complementario, en la forma que se indica en los números siguientes.

3.- Crédito contra el impuesto de primera categoría.

En el caso del impuesto de primera categoría, el crédito respectivo se calculará y aplicará según las siguientes normas:

- a) Se agregará a la base del impuesto de primera categoría el crédito total disponible determinado según las normas del número anterior.

b) El crédito deducible del impuesto de primera categoría será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto sobre la suma del crédito total disponible más las rentas extranjeras respectivas. Para los efectos de este cálculo, se deducirán los gastos señalados en la letra D), número 6, de este artículo.

Cuando en el ejercicio respectivo se determine un excedente del crédito deducible del impuesto de primera categoría, ya sea por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, dicho excedente se imputará en los ejercicios siguientes, hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

Los contribuyentes deberán en todo caso, mantener un control separado de aquella parte del crédito por impuesto de primera categoría anotado en el saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra d), del número 2., de la letra B), del artículo 14, que haya sido pagado con este crédito del exterior, a los que se les aplicará lo dispuesto en el número 7.-, de la letra D.- de este artículo. El crédito que establecen los artículos 56 número 3) y 63, que haya sido pagado con este crédito del exterior, se deducirá de los impuestos global complementario o adicional determinado, según corresponda, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la ley. Si hubiera un remanente de dicho crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores.

c) Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

4.- Crédito contra los impuestos finales.

La cantidad que resulte después de restar al crédito total disponible, el crédito de primera categoría determinado conforme a lo establecido en el número precedente, constituirá el saldo de crédito contra los impuestos finales, que podrá imputarse en contra de los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, en la forma que establecen los artículos 56 número 3) y 63, considerando las siguientes normas:

a) En el caso de que las rentas de fuente extranjera que dan derecho al crédito que trata este artículo hayan sido obtenidas por contribuyentes obligados a determinar su renta líquida imponible según contabilidad completa, se aplicarán las siguientes reglas:

i) Tratándose de empresas sujetas a lo dispuesto en la letra B), del artículo 14, el crédito contra los impuestos finales se anotará separadamente en el saldo acumulado de créditos a que se refiere la letra d), del número 2., de la letra B) del artículo 14.

El crédito registrado separadamente en el saldo acumulado de créditos, se ajustará en conformidad con la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se haya generado y el último día del mes anterior al cierre de cada ejercicio, o hasta el último día del mes anterior al del retiro, remesa o distribución, según corresponda.

El crédito contra impuestos finales registrado en la forma antedicha se considerará distribuido a los accionistas, socios o empresarios individuales, conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades afectas a los impuestos global complementario o adicional, o asignado a las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21, según corresponda. Para este efecto, la distribución del crédito se efectuará aplicando una tasa de crédito de 8% sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro, remesa, distribución o partidas señaladas, previamente incrementados en el monto del crédito que establecen los artículos 56 número 3) y 63. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al saldo de crédito contra impuestos finales que se mantenga registrado.

En estos casos, cuando las rentas retiradas, remesadas o distribuidas tengan derecho al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3 y 63, o cuando deba rebajarse el crédito correspondiente a las partidas del inciso 2°, del artículo 21, éste se calculará en la forma señalada en dichos artículos y en el número 3, de la letra B), del artículo 14, sobre el monto de los retiros, remesas, distribuciones o partidas señaladas, más el crédito contra los impuestos finales de que trata este numeral.

ii) Tratándose de empresas sujetas a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14, el crédito contra impuestos finales se asignará en el mismo ejercicio en que se determine, de manera proporcional junto a la renta que deba atribuirse, para imputarse contra los impuestos global complementario o adicional, en la forma que disponen los artículos 56 número 3) y 63.

iii) Si en el año en que se genera el crédito contra impuestos finales el contribuyente presenta pérdidas, dicho crédito se extinguirá total o proporcionalmente según corresponda. Si las pérdidas absorben retiros o dividendos provenientes de otras empresas constituidas en el país que tengan derecho al crédito contra impuestos finales, éste también se extinguirá total o proporcionalmente según corresponda, sin derecho a devolución.

iv) Si los retiros o dividendos con derecho al crédito contra impuestos finales son percibidos por otros contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR, se aplicará lo dispuesto en los numerales ii) o iii) anteriores según corresponda. Si tales rentas son percibidas por contribuyentes sujetos a las normas de la letra B), del artículo 14, se aplicará lo dispuesto en el numeral iii) precedente, o bien, conforme a lo indicado en el numeral i) anterior, el crédito contra impuestos finales se anotará separadamente en el saldo acumulado de créditos a que se refiere la letra d), del número 2. de la referida letra B), según corresponda.

b) Cuando las rentas que dan derecho a este crédito sean distribuidas, retiradas o deban considerarse devengadas por contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, el crédito contra impuestos finales se agregará a la base de dichos tributos, debidamente reajustado. Tratándose del impuesto adicional, también se aplicará el reajuste que proceda por la variación del índice de precios al consumidor ocurrida entre el último día del mes anterior al de la retención y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio al que corresponda la declaración anual respectiva, y

c) Cuando las rentas que dan derecho a este crédito sean atribuidas a contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, el crédito contra impuestos finales se considerará formando parte de la renta atribuida, y por tanto, no se agregará suma alguna a la base de dichos tributos.

En los casos señalados en las letras b) y c) anteriores, el crédito contra impuestos finales referido se deducirá de los impuestos global complementario o adicional determinado, según corresponda, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la ley. Si hubiera un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores.

B.- Rentas de establecimientos permanentes y aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G.

Los contribuyentes que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior deberán considerar las siguientes normas para los efectos de aplicar el impuesto de primera categoría sobre el resultado de la operación de dichos establecimientos:

1.- Estos contribuyentes agregarán a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad equivalente a los impuestos que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, o hayan pagado, en el exterior, por las rentas de la agencia o establecimiento permanente que deban incluir en dicha renta líquida imponible, excluyendo los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan. Para este efecto se considerarán sólo los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste.

Los impuestos referidos se convertirán a moneda nacional conforme a lo establecido en el número 1 de la letra D, siguiente, según el tipo de cambio vigente al término del ejercicio.

La cantidad que se agregue por aplicación de este número no podrá ser superior al crédito que se establece en el número siguiente.

Cuando las rentas que deban reconocerse en Chile se hayan afectado con el impuesto adicional de esta ley por corresponder en su origen a rentas de fuente chilena obtenidas por el establecimiento permanente, el citado impuesto adicional podrá deducirse como crédito del impuesto que corresponda aplicar sobre tales rentas, conforme a este artículo.

2.- Los contribuyentes a que se refiere esta letra tendrán derecho a un crédito igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de primera categoría sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la renta líquida imponible de la agencia o establecimiento permanente. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al impuesto adeudado hasta el ejercicio siguiente, o pagado, en el extranjero, considerado en el número anterior.

3.- El crédito determinado de acuerdo con las normas precedentes se deducirá del impuesto de primera categoría que el contribuyente deba pagar por el ejercicio correspondiente.

Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

4.- El excedente del crédito definido en los números anteriores, sea que se determine por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, se imputará en los ejercicios siguientes hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor 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.

Los contribuyentes deberán en todo caso, mantener un control separado de aquella parte del crédito por impuesto de primera categoría anotado en el saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra d), del número 2., de la letra B), del artículo 14, que haya sido cubierto con el crédito del exterior, a los que se les aplicará lo dispuesto en el número 7.- de la letra D.- de este artículo. El crédito que establecen los artículos 56 número 3) y 63, que haya sido cubierto con este crédito del exterior, se deducirá de los impuestos global complementario o adicional determinados, según corresponda, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la ley. Si hubiera un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores.

Los contribuyentes que deban considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas a que se refiere el artículo 41 G, deberán aplicar las siguientes normas para determinar un crédito imputable al respectivo impuesto de primera categoría:

- i) El crédito corresponderá a los impuestos extranjeros pagados o adeudados, cuando corresponda, sobre tales utilidades o cantidades.
- ii) Los impuestos extranjeros pagados, adeudados o retenidos se convertirán a moneda nacional al cierre del ejercicio y de acuerdo al número 4 de la letra D) del artículo 41 G.
- iii) El monto consolidado de las rentas pasivas estará conformado por todas las utilidades y cantidades que correspondan de acuerdo al número 2 de la letra D) del artículo 41 G. Se deducirán todos los gastos directos o proporcionales que se consideren necesarios para producir la renta de acuerdo al artículo 31 y en la forma que señala el referido artículo 41 G.
- iv) El crédito así determinado se agregará a la renta líquida imponible de la empresa y se deducirá del impuesto de primera categoría respectivo.
- v) El excedente del crédito definido en los numerales anteriores, sea que se determine por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, se imputará en los ejercicios siguientes hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor 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.
- vi) Al impuesto de primera categoría pagado con el crédito referido anteriormente se le aplicarán las normas del número 7 de la letra D) de este artículo y las demás reglas señaladas en el párrafo segundo de este número.
- vii) Las rentas pasivas consolidadas sujetas al artículo 41 G no formarán parte del límite establecido en el número 6 de la letra D) de este artículo.
- viii) Sin perjuicio de lo anterior, cuando corresponda deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 41 C, considerando para tal efecto las normas establecidas en la letra A), del artículo 41 A. En tal caso, el crédito total disponible se imputará contra el impuesto de primera categoría y global complementario o adicional, de acuerdo a las reglas señaladas. Para tales efectos, se aplicará lo dispuesto en el artículo 41 C cuando exista un convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile que se encuentre vigente, con el país que haya aplicado los impuestos acreditable en Chile.

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

Los contribuyentes que perciban del exterior rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, deberán considerar las siguientes normas para los efectos de aplicar a dichas rentas el impuesto de primera categoría:

1.- Agregarán a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad determinada en la forma señalada en el número siguiente, equivalente a los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiere retenido en el extranjero por las rentas percibidas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares a que se refiere esta letra, convertidos a su equivalente en

pesos y reajustados de la forma prevista en el número 1 de la letra D siguiente. Para estos efectos, se considerará el tipo de cambio correspondiente a la fecha de la percepción de la renta.

La cantidad señalada en el párrafo anterior no podrá ser superior al crédito que se establece en el número siguiente.

2.- Los contribuyentes a que se refiere esta letra tendrán derecho a un crédito igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de primera categoría sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la suma líquida de las rentas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares percibidas desde el exterior, convertidas a su equivalente en pesos y reajustadas de la forma prevista en el número 1 de la letra D siguiente, según proceda. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al impuesto efectivamente pagado o retenido en el extranjero, debidamente reajustado.

3.- El crédito determinado de acuerdo con las normas precedentes se deducirá del impuesto de primera categoría que el contribuyente deba pagar por el ejercicio correspondiente. Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

4.- El excedente del crédito definido en los números anteriores, sea que se determine por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, se imputará en los ejercicios siguientes hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor 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.

Los contribuyentes deberán en todo caso, mantener un control separado de aquella parte del crédito por impuesto de primera categoría anotado en el saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra d), del número 2., de la letra B), del artículo 14, que haya sido cubierto con el crédito del exterior, a los que se les aplicará lo dispuesto en el número 7.- de la letra D.- de este artículo. El crédito que establecen los artículos 56 número 3) y 63, que haya sido cubierto con este crédito del exterior, se deducirá del impuesto global complementario o adicional determinado, según corresponda, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la ley. Si hubiera un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores.

D.- Normas comunes.

1.- Para efectuar el cálculo del crédito por los impuestos extranjeros, tanto los impuestos respectivos como los dividendos, retiros y rentas gravadas en el extranjero, se convertirán a su equivalente en pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera correspondiente, y se reajustarán, en el caso de que sean obtenidas por contribuyentes que no estén obligados a aplicar las normas sobre corrección monetaria, por la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de su percepción y, o pago, según corresponda, y el mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo.

Para determinar la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera, se estará a la información que publique el Banco Central de Chile en conformidad a lo dispuesto en el número 6 del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Si la moneda extranjera en que se ha efectuado el pago no es una de aquellas informada por el Banco Central, el impuesto extranjero pagado en dicha divisa deberá primeramente ser calculado en su equivalente en dólares de los Estados Unidos de América, de acuerdo a la paridad entre ambas monedas que se acredite en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, para luego convertirse a su equivalente en pesos chilenos de la forma ya indicada. A falta de norma especial, para efectos de establecer el tipo de cambio aplicable, se considerará el valor de las respectivas divisas en el día en que se ha percibido o devengado, según corresponda, la respectiva renta.

No se aplicará el reajuste a que se refiere este número cuando el contribuyente lleve su contabilidad en moneda extranjera, sin perjuicio de convertir los impuestos del exterior y las rentas gravadas en el extranjero a su equivalente en la misma moneda extranjera en que lleva su contabilidad.

2.- Para hacer uso del crédito establecido en las letras A y B anteriores, los contribuyentes deberán inscribirse previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero que llevará el Servicio de Impuestos Internos. Este organismo determinará las formalidades del registro que los contribuyentes deberán cumplir para inscribirse.

3.- Darán derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta pagados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la presente ley, ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas de resultados reales o rentas presuntas sustitutivas de ellos. Los créditos

otorgados por la legislación extranjera al impuesto externo se considerarán como parte de este último. Si el total o parte de un impuesto a la renta fuere acreditable a otro tributo a la renta, respecto de la misma renta, se rebajará el primero del segundo, a fin de no generar una duplicidad para acreditar los impuestos. Si la aplicación o monto del impuesto extranjero en el respectivo país depende de su admisión como crédito contra el impuesto a la renta que grava en el país de residencia al inversionista, dicho impuesto no dará derecho a crédito.

4.- Los impuestos pagados por las empresas en el extranjero deberán acreditarse mediante el correspondiente recibo o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, debidamente legalizados y traducidos si procediere. Cuando se imputen en el país impuestos pagados por empresas subsidiarias de aquellas a que se refiere el artículo 41 A), letra A, número 1, deberán acompañarse los documentos que el Servicio exija a los efectos de acreditar la respectiva participación. El Director del Servicio podrá exigir los mismos requisitos respecto de los impuestos retenidos, cuando lo considere necesario para el debido resguardo del interés fiscal.

5.- El Director del Servicio de Impuestos Internos podrá designar auditores del sector público o privado u otros ministros de fe, para que verifiquen la efectividad de los pagos o retención de los impuestos externos, devolución de capitales invertidos en el extranjero, y el cumplimiento de las demás condiciones que se establecen en la presente letra y en las letras A, B y C anteriores.

6.- Sin perjuicio de las normas anteriores, el crédito total por los impuestos extranjeros correspondientes a las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas en el ejercicio, según corresponda, de países con los cuales Chile no haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, no podrá exceder del equivalente al 32% de la Renta Neta de Fuente Extranjera de Países sin Convenio de dicho ejercicio. Para estos efectos, la Renta Neta de Fuente Extranjera de cada ejercicio se determinará como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera, afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros, calculados de la forma establecida en este artículo.

7.- No podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno conforme a lo dispuesto por los artículos 31, número 3; 56, número 3, y 63, ni a ninguna otra disposición legal, el impuesto de primera categoría en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo el crédito que establece este artículo y el artículo 41 C. Tampoco otorgará tal derecho, cualquier otro crédito al que se impute el crédito por impuestos de primera categoría que haya sido pagado con el crédito que establece este artículo y el artículo 41 C.

Artículo 41 B.- Los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en los números 7 y 8 del artículo 17, con excepción de las letras f) y g) de dicho número, y en el artículo 57. No obstante, estos contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de esta ley hasta el monto invertido, siempre que la suma respectiva se encuentre previamente registrada en el Servicio de Impuestos Internos en la forma establecida en el número 2 de la letra D del artículo 41 A, y se acredite con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero, debidamente autenticados. En los casos en que no se haya efectuado oportunamente el registro o no se pueda contar con la referida documentación, la disminución o retiro de capital deberá acreditarse mediante la documentación pertinente, debidamente autenticada, cuando corresponda, de la forma y en el plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

Las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad deberán aplicar las disposiciones de esta ley con las siguientes modificaciones:

1.- En el caso que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada. Dicho resultado se calculará aplicando las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso segundo del número 3 del artículo 31, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. El resultado de las rentas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la agencia o establecimiento permanente y se convertirá a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en el número 1 de la letra D del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile.

2.- Aplicarán el artículo 21 por las partidas que correspondan a las agencias o establecimientos permanentes que tengan en el exterior.

3.- Las inversiones efectuadas en el exterior en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán como activos en moneda extranjera para los efectos de la corrección monetaria, aplicándose al respecto el número 4 del artículo 41. Para determinar la renta proveniente de la enajenación de

las acciones y derechos sociales, los contribuyentes sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos deducirán el valor al que se encuentren registrados dichos activos al comienzo del ejercicio, incrementándolo o disminuyéndolo previamente con las nuevas inversiones o retiros de capital. Los contribuyentes que no estén sujetos a dicho régimen deberán aplicar el inciso segundo del artículo 41 para calcular el mayor valor en la enajenación de los bienes que correspondan a dichas inversiones. El tipo de cambio que se aplicará en este número será el resultante de aplicar el número 1 de la letra D del artículo 41 A. También formarán parte del costo referido anteriormente, las utilidades o cantidades que se hayan afectado con las normas del artículo 41 G que se encuentren acumuladas en la empresa a la fecha de enajenación y que previamente se hayan gravado con los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional. Para estos efectos, las citadas utilidades o cantidades se considerarán por el monto a que se refiere el artículo 41 G.

4.- Los créditos o deducciones del impuesto de primera categoría, 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 chilenas. Para estos efectos se considerará que el impuesto de primera categoría aplicado sobre las rentas de fuente extranjera, es aquel que se determine sobre la renta líquida extranjera más el crédito por impuestos pagados en el exterior que en definitiva resulte aplicable.

Artículo 41 C.- A los contribuyentes domiciliados o residentes en el país, que obtengan rentas afectas al impuesto de primera categoría provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, que estén vigentes en el país y en los que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes, se les aplicarán las normas contenidas en los artículos 41 A y 41 B, con las excepciones que se establecen a continuación:

1.- Darán derecho a crédito, calculado en los términos descritos en la letra A del artículo 41 A, todos los impuestos extranjeros a la renta pagados de acuerdo a las leyes de un país con un convenio para evitar la doble tributación vigente con Chile, de conformidad con lo estipulado por el convenio respectivo. En este caso, el porcentaje a que se refiere la letra b) del número 2, letra A, del artículo 41 A, será del 35%, salvo que los beneficiarios efectivos de las rentas de fuente extranjera afectas al Impuesto de Primera Categoría tuvieran residencia o domicilio en el exterior, en cuyo caso será necesario, además, que Chile tenga vigente un convenio para evitar la doble tributación con el país de residencia de dichos beneficiarios efectivos.

El crédito total por los impuestos extranjeros correspondientes a las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas en el ejercicio, según corresponda, de países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, no podrá exceder del equivalente al 35% de la Renta Neta de Fuente Extranjera de Países con Convenio de dicho ejercicio. Para estos efectos, la Renta Neta de Fuente Extranjera señalada de cada ejercicio se determinará como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera de países con Convenio, afecta a impuestos en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros de dichos países, calculada de la forma establecida en este artículo.

2.- Tratándose de ganancias de capital, dividendos y retiros de utilidades sociales, según proceda, se considerará también el impuesto a la renta pagado por la renta de la sociedad o empresa en el exterior y, en el caso de la explotación de una agencia o establecimiento permanente, el impuesto que grave la remesa.

También dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas. También se aplicará dicho crédito cuando las sociedades subsidiarias referidas estén domiciliadas en un tercer país con el cual se encuentre vigente un convenio para evitar la doble tributación internacional u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, en el cual se hayan aplicado los impuestos acreditables en Chile.

Para los efectos del cálculo de que trata este número, respecto del impuesto de la sociedad o empresa extranjera, imputable a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades sociales, se presumirá que el impuesto pagado al otro Estado por las respectivas rentas es aquel que según la naturaleza de la renta corresponde aplicar en ese Estado y esté vigente al momento de la remesa, distribución o pago.

3.- Crédito en el caso de servicios personales.

Los contribuyentes que, sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas extranjeras clasificadas en los números 1º o 2º del artículo 42, podrán imputar como crédito al impuesto único establecido en el artículo 43 o al impuesto global complementario a que se refiere el artículo 52, los impuestos a la renta

pagados o retenidos por las mismas rentas obtenidas por actividades realizadas en el país en el cual obtuvieron los ingresos.

En todo caso el crédito no podrá exceder del 35% 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.

Los contribuyentes que obtengan rentas señaladas en el número 1º del artículo 42 deberán efectuar anualmente una reliquidación del impuesto, actualizando el impuesto que se determine y los pagados o retenidos, según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la determinación, pago o retención y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio. El exceso por doble tributación que resulte de la comparación de los impuestos pagados o retenidos en Chile y el de la reliquidación, rebajado el crédito, deberá imputarse a otros impuestos anuales o devolverse al contribuyente por el Servicio de Tesorerías de acuerdo con las normas del artículo 97. Igual derecho a imputación y a devolución tendrán los contribuyentes afectos al impuesto global complementario que tengan rentas sujetas a doble tributación.

En la determinación del crédito que se autoriza en este número, será aplicable lo dispuesto en los números 1, 3, 4, 5, 6 y 7 de la letra D del artículo 41 A.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

JARB/CFS/LRP
DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETÍN
- A INTERNET
- AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO
- OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA