

<b>DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875</b>	<b>CIRCULAR N° 12</b>
<b>SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS</b>	<b>FECHA: 30 de enero de 2015.- 03.2015 SN 13.2015 ID</b>
<b>MATERIA:</b> Instruye sobre las modificaciones efectuadas a los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta por las Leyes N°s 20.727 y 20.780 de 2014, y la incorporación de los artículos 41 F y 41 H efectuada por esta última Ley.	<b>REFERENCIA:</b>  <b>N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN:</b>  <b>REF. LEGAL:</b> Ley N° 20.727 de 31 de enero de 2014; Ley N° 20.780 de 29 de septiembre de 2014; y Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1°, del Decreto Ley N° 824 de 1974.

## I.- INTRODUCCIÓN.

Con fecha 31 de enero de 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.727, que introdujo modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica y dispone otras medidas que indica. Esta norma modificó, entre otras, las disposiciones contenidas en los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante "LIR"), las que de acuerdo a lo establecido en el artículo segundo de sus disposiciones transitorias, comenzaron a regir a contar del 1° de enero de 2014, en las condiciones que dicha norma indica.

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

El artículo primero de las disposiciones transitorias de esta última Ley, determinó la vigencia general de las modificaciones efectuadas por ésta a distintas normas de la LIR, entre ellas, la entrada en vigencia a partir del 1° de enero de 2015, de los nuevos artículos 41 F y 41 H. Por su parte, el artículo segundo N°s 7 y 8 de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificó los artículos 41 A y 41 C de la LIR, las que rigen a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

En relación a lo señalado, en la presente Circular se instruye respecto de:

- Las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.727 a los artículos 41 A y 41 C de la LIR, que rigen a partir del 1° de enero de 2014.
- Las modificaciones a los artículos 41 A y 41 C de la LIR, efectuadas por la Ley N° 20.780, y que rigen a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.
- La entrada en vigencia a partir del 1° de enero de 2015, de los nuevos artículos 41 F y 41 H de la LIR, incorporados por la Ley N° 20.780.

## II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

### 1.- Modificaciones introducidas al artículo 41 A de la LIR<sup>1</sup>.

#### 1.1. Modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.727.

##### a) Modificación relativa al Crédito Total Disponible (en adelante "CTD")<sup>2</sup>.

El párrafo 3°, del N° 1, de la letra A), del artículo 41 A de la LIR, establecía hasta antes de la modificación analizada que *"En la misma situación anterior, también dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una sociedad en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que ambas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera."*

<sup>1</sup> En el N° 1, del Anexo N° 1 de la presente Circular, se adjunta el texto del artículo 41 A de la LIR modificado por las Leyes N°s 20.727 y 20.780.

<sup>2</sup> De acuerdo a la letra a), del N° 4), del artículo 5°, de la Ley N° 20.727.

Pues bien, la Ley N° 20.727 modificó esta disposición quedando del siguiente tenor: “*En la misma situación anterior, 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.*”

Dicha modificación ha tenido por objeto de precisar que las normas sobre CTD, son aplicables respecto del 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 respecto del 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, bajo la condición que todas ellas estén domiciliadas en un mismo país y que la referida empresa extranjera, en la cual se posee la inversión directa, posea a su vez, directa o indirectamente, el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas.

Por tanto, con la norma modificada, se debe dar cumplimiento a los siguientes requisitos copulativos:

- i. Que no exista impuesto de retención sobre los dividendos o retiros de utilidades en el país fuente, o que dicho impuesto sea inferior a la tasa del Impuesto de Primera Categoría (en adelante “IDPC”) vigente en Chile<sup>3</sup>;
- ii. 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;
- iii. 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;
- iv. 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.

Conforme a lo anterior, a partir de la vigencia de esta modificación, en la determinación del CTD, también se podrá considerar el Impuesto Pagado en el Extranjero (en adelante “IPE”) por las sociedades en que la empresa que distribuye dividendos o que remesa utilidades a Chile participe directa o indirectamente, siempre que dicha participación, directa o indirecta, sea igual o superior al 10% del capital de la respectiva sociedad, situación que antes de la modificación solo procedía respecto de aquellas sociedades en que la empresa participaba directamente.

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, aplicándose al respecto las instrucciones impartidas por este Servicio en la Circular N° 25 de 2008, 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, todo ello considerando además a contar del 1° de enero de 2015, lo agregado por la Ley N° 20.780, en la parte final, del N° 4, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, según se explica en el numeral iii., de la letra d), del N° 1.2.- siguiente.

La modificación analizada rige respecto de las rentas que se perciban desde el exterior a partir del 1° de enero de 2014, siempre que el IPE haya sido pagado a partir de esa misma fecha. Si el IPE pagado por las sociedades en que participa la sociedad extranjera que remesa las utilidades, fue pagado con anterioridad a la fecha indicada, se aplicarán las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013, y en consecuencia no podrá ser utilizado como crédito<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Se hace presente que a contar del año comercial 2014, la tasa del IDPC es de un 21%; para el año comercial 2015 es de un 22,5%; para el año comercial 2016 es de un 24%, y a partir del año comercial 2017 habrá que distinguir el régimen de tributación que le corresponda al contribuyente. Si se encuentra sujeto al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, la tasa a contar del año comercial 2017 será de un 25%, y si se encuentra sujeto a la letra B), del artículo 14 de la LIR, la tasa será de un 25,5% durante el año comercial 2017, y un 27% a contar del año comercial 2018.

<sup>4</sup> Según lo dispuesto en el inciso 3°, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.727.

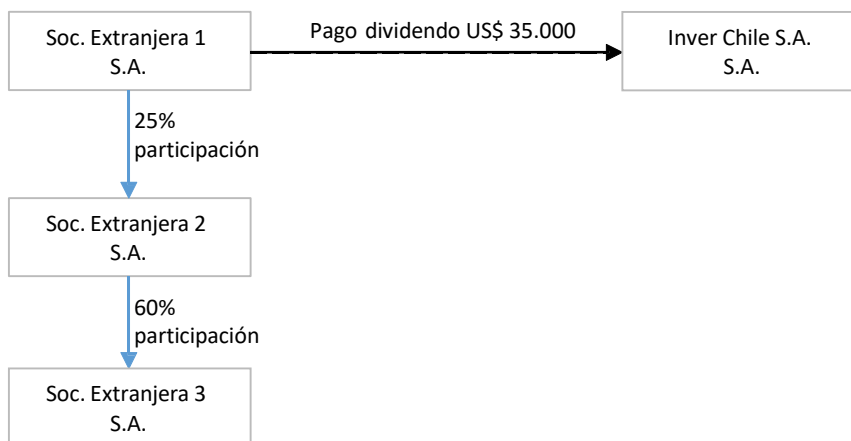
Los siguientes ejemplos se refieren a la modificación analizada:

### 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 convenio para evitar la doble tributación internacional.
- 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.
- En el país de residencia de las empresas extranjeras no existe impuesto de retención sobre los dividendos y el impuesto que grava la renta de las empresas se aplica con tasa de 25%.
- Con fecha 25/02/2014 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 desglosa de la siguiente forma:

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

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

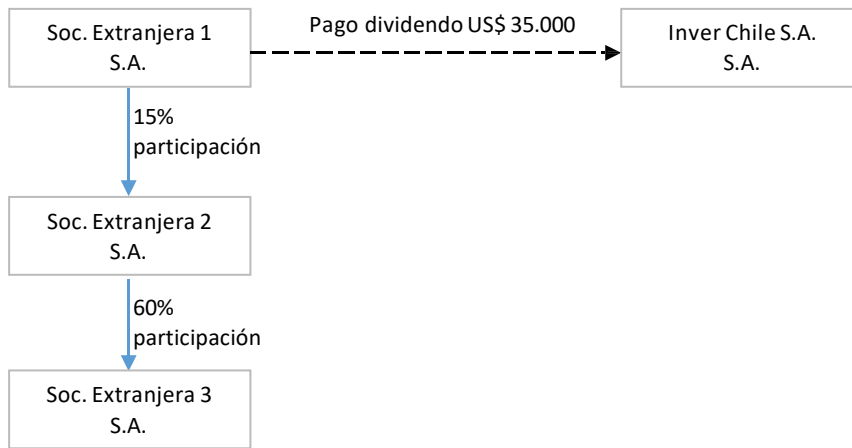


La sociedad Inver Chile S.A., potencialmente podrá considerar el IPE por las dos sociedades extranjeras en las que participa -directa e indirectamente- la sociedad que paga el dividendo a la sociedad chilena, impuesto que equivale a la suma de US\$11.666, aun cuando la sociedad Extranjera 1 S.A. no ha 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.

**Nota:** Antes de la vigencia de la modificación comentada sólo se tenía derecho al crédito por IPE por la Soc. Extranjera 2 SA, vale decir, sólo respecto del IPE por las sociedades en que Soc. Extranjera 1, participa directamente en un 10% o más.

### 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.

### b) Aumento del porcentaje aplicable en la determinación del crédito por IPE<sup>5</sup>.

De acuerdo con lo establecido en el N° 2, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, el crédito para cada dividendo o retiro de utilidades será la cantidad menor que resulte de la comparación entre:

- El monto de los impuestos efectivamente pagados en el Estado extranjero sobre la renta respectiva; y
- Un porcentaje determinado –con anterioridad a la modificación en análisis era de 30%- aplicado sobre una cantidad tal, que al restarle dicho porcentaje, se obtenga el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito.

La Ley N° 20.727 aumentó dicho porcentaje a un 32%, de manera que la cantidad a que se refiere el párrafo anterior, incluido en la letra b), del N° 2, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, podrá determinarse multiplicando el monto neto de la renta percibida desde el extranjero debidamente convertida a moneda nacional y reajustada al término del ejercicio, por el factor 0,470588, el que resulta de dividir 32% por 68%.

El nuevo porcentaje es aplicable respecto de las rentas que se perciban desde el exterior a partir del 1° de enero de 2014, y siempre que el IPE lo haya sido a partir de la misma fecha. Si respecto de las rentas señaladas, el impuesto fue pagado con anterioridad a la fecha indicada, el porcentaje a aplicar será de 30%, y el factor será 0,42857, atendido que se aplican las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013<sup>6</sup>.

### c) Tratamiento del excedente de crédito por IPE deducible del IDPC<sup>7</sup>.

La Ley N° 20.727 incorpora una letra c), al N° 3, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, con el objeto de establecer que el excedente de crédito por IPE deducible del IDPC que se produzca, por ser el primero de un monto superior al IDPC del ejercicio, o porque dicho crédito no pudo ser deducido por existir pérdida tributaria, o por otra causa, podrá imputarse al IDPC de los ejercicios siguientes hasta su total extinción.

Para los efectos señalados, el excedente de crédito por IPE deberá reajustarse por el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC entre el mes anterior al de cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

Esta modificación rige respecto de las rentas que se perciban desde el exterior a partir del 1° de enero de 2014, y siempre que el IPE lo haya sido a partir de la misma fecha. En caso que el impuesto haya sido pagado

<sup>5</sup> Establecido en la letra b), del N°2, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR. Dicha modificación se efectúa por la letra b), del N° 4), del artículo 5° de la Ley N° 20.727.

<sup>6</sup> De acuerdo a lo dispuesto por el inciso 3°, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.727.

<sup>7</sup> Conforme a la letra c), del N° 3, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR. Modificación efectuada por la letra c), del N° 4), del artículo 5° de la Ley N° 20.727.

con anterioridad a la fecha indicada, el excedente de crédito por IPE que se produzca no podrá imputarse al IDPC de los ejercicios siguientes, atendido que se aplican las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013<sup>8</sup>.

Antes de esta modificación, el excedente de crédito por IPE se extinguía en el mismo ejercicio de su determinación, sin que fuera posible su deducción del IDPC de los ejercicios siguientes.

De esta forma, dependiendo de la fecha en que hayan sido percibidas las rentas desde exterior, la situación del excedente será la siguiente:

i. Rentas percibidas hasta el 31 de diciembre de 2013.

Se aplican las disposiciones vigentes hasta esa fecha, por lo tanto cualquier excedente de crédito por IPE que se produzca no puede ser imputado en los ejercicios siguientes.

ii. Rentas percibidas a partir del 1° de enero de 2014.

- Si el impuesto extranjero ha sido pagado a partir del 1° de enero de 2014 o con posterioridad a dicha fecha, el excedente de crédito por IPE puede ser deducido en los siguientes ejercicios.
- Si el impuesto extranjero ha sido pagado con anterioridad al 1° de enero de 2014, el excedente de crédito por IPE no puede ser deducido en los ejercicios siguientes.

De esta forma, si a partir del 1° de enero de 2014, en un mismo año comercial se perciben rentas de fuente extranjera cuyo IPE fue pagado con anterioridad a dicha fecha, y rentas cuyo IPE fue pagado a partir del 1° de enero de 2014, el contribuyente imputará en primer lugar aquella parte del crédito por IPE que no puede ser imputada en contra del IDPC en los ejercicios siguientes, y a continuación, aquella parte que sí puede ser imputada en los ejercicios siguientes.

En el N° 1, del Anexo N° 2 de esta Circular, se acompaña un ejemplo sobre la materia.

**d) Renta Neta de Fuente Extranjera (en adelante “RENFE”), de países con los cuales no hay vigente un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional (en adelante “CDTI”) y aumento de porcentaje<sup>9</sup>.**

Hasta antes de la modificación incorporada por la Ley N° 20.727 a las normas establecidas en el N° 6, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, el concepto de RENFE y su determinación, se aplicaban sin distinción, a las rentas obtenidas desde países con los cuales Chile no mantenía vigente un CDTI, como a aquellas provenientes de países con los cuales sí mantenía un CDTI vigente<sup>10</sup>. Se trataba de un límite general y único, establecido por la LIR, con el objeto de evitar que el crédito por IPE por rentas obtenidas fuera de Chile, sirviera para dejar de pagar impuestos establecidos en el país por rentas obtenidas en él. De esta forma, la RENFE consideraba todas las rentas de fuente extranjera, ya sea que provinieran de países con los cuales Chile tuviera o no un CDTI vigente y sobre este monto se aplicaba el porcentaje establecido en la citada disposición.

Ahora bien, la misma Ley N° 20.727, a través del numeral ii), de la letra a), del N° 5 de su artículo 5°, incorporó en el N° 1, del artículo 41 C, el concepto de RENFE de países con los cuales Chile mantiene un CDTI vigente, cuya regulación pasó a formar parte de dicho artículo, según se analizará en la letra b), del N° 2.1. siguiente, separando con ello la determinación de la RENFE de países con los cuales no existe un CDTI vigente, que quedó regulada en el N° 6, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

De esta forma, a contar de la vigencia de estas modificaciones, existirán dos límites generales por concepto de RENFE, uno aplicable sólo a las rentas de fuente extranjera provenientes de países con los cuales no existe un CDTI vigente, y otro, aplicable a las rentas de fuente extranjera provenientes de países con los cuales si existe un CDTI vigente, los que deberán ser determinados y aplicados en forma totalmente independiente el uno del otro.

<sup>8</sup> De acuerdo a lo dispuesto por el inciso 3°, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.727.

<sup>9</sup> De acuerdo al N° 6.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, modificado por la letra d), del N° 4), del artículo 5° de la Ley N° 20.727.

<sup>10</sup> Por remisión del propio artículo 41 C de la LIR, se aplican en lo que resulte pertinente, las normas contenidas en los artículos 41 A y 41 B.

Además, en concordancia con el aumento del porcentaje a que se refiere la letra b), del N° 2, de la letra A, del artículo 41 A de la LIR (analizada en la letra b) anterior), a través de la segunda modificación incorporada al N° 6, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR<sup>11</sup>, se aumentó en los mismos términos el porcentaje aplicable sobre la RENFE de países con los cuales no existe un CDTI vigente, para efectos de la determinación del CTD, pasando de un 30% a un 32%.

Las modificaciones incorporadas al N° 6, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, rigen respecto de las rentas de fuente extranjera percibidas o, en el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior respecto de las renta que se perciban o devenguen, a partir del 1° de enero de 2014. En consecuencia, a contar de esa fecha, el concepto de RENFE a que se refiere el N° 6 referido, sólo corresponde a la RENFE provenientes de países con los cuales Chile no ha suscrito un CDTI que se encuentre vigente<sup>12</sup>.

Por su parte, si el IPE que afecta a las rentas percibidas o devengadas a partir 1° de enero de 2014, según corresponda, fue pagado con anterioridad a esa fecha, el porcentaje a aplicar sobre la RENFE provenientes de países con los cuales Chile no ha suscrito un CDTI que se encuentre vigente será de un 30%.

En todo lo que no sea contrario a las presentes instrucciones, se mantienen vigentes aquellas impartidas por este Servicio en la Circular N° 25 de 2008.

## **1.2.- Modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780<sup>13</sup>.**

La Ley N° 20.780, efectuó las siguientes modificaciones al artículo 41 A de la LIR, las que rigen a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016:

### **a) Modificación del encabezado del artículo 41 A de la LIR<sup>14</sup>.**

Sustituyó el encabezado del artículo 41 A de la LIR por el siguiente: *“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.”*

Si bien formalmente se sustituyó completamente el encabezado del artículo 41 A de la LIR, la modificación sólo consistió en la eliminación de la frase *“del exterior”*, que se encontraba después de la palabra *“rentas”* y antes de la oración *“que hayan sido gravadas”*.

Así las cosas, el artículo 41 A de la LIR establece una serie de normas para evitar la doble tributación de rentas obtenidas por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, de países con los cuales nuestro país no mantiene un CDTI vigente para este mismo efecto.

La eliminación de la frase *“del exterior”*, tuvo por objeto ampliar el ámbito de aplicación de estas normas para evitar la doble tributación a contar del 1° de enero de 2015, ya que previo a la modificación analizada, era requisito que se tratara de rentas obtenidas en el exterior que se hubieren gravado en el extranjero, mientras que en su actual redacción, la norma permite que se aplique a las rentas que cumplan las siguientes condiciones copulativas:

- i) Se trate de rentas obtenidas en Chile o en el extranjero, y
- ii) Que hayan sido gravadas en el extranjero.

### **b) Modificaciones efectuadas en la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR<sup>15</sup>.**

i.- Se agregó en el párrafo 1°, del N° 1, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, a continuación de la palabra *“siguiente”*, la expresión *“, según corresponda”*.

<sup>11</sup> Efectuada también por la letra d), del N° 4, del artículo 5° de la Ley N° 20.727.

<sup>12</sup> De acuerdo a lo dispuesto por el inciso 3°, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.727.

<sup>13</sup> Conforme con el N° 7), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

<sup>14</sup> Efectuada por la letra a), del N° 7, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

<sup>15</sup> Efectuadas por los numerales i., ii., iii., y iv., de la letra b), del N° 7, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Esta modificación viene a precisar que el reajuste que se establece en el párrafo modificado, aplicado de acuerdo a las reglas contenidas en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, a contar del 1° de enero de 2015, no se aplica en todos los casos, sino que sólo en aquellos que corresponda, de acuerdo a la incorporación de un nuevo inciso final a dicho número, que establece que no se aplicará el reajuste cuando el contribuyente que obtiene rentas gravadas en el extranjero lleva su contabilidad en moneda extranjera, según se explica en el numeral ii.-, de la letra d) siguiente.

ii.- Se agregó en la letra b), del N° 3, del artículo 41 A de la LIR, a continuación del punto aparte, que pasa a ser punto seguido, la siguiente oración: *“Para los efectos de este cálculo, se deducirán los gastos señalados en la letra D) número 6 de este artículo.”*

El N° 3, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, se refiere a la forma de efectuar el cálculo del crédito contra el IDPC respecto de dividendos y retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero, en países con los cuales Chile no tiene un CDTI vigente, percibidos por un contribuyente domiciliado o residente en nuestro país.

Para el cálculo del referido crédito, la norma vigente con anterioridad a la modificación analizada, disponía que el crédito deducible del IDPC era equivalente a la cantidad que resultare de aplicar la tasa de dicho impuesto sobre la suma total del CTD más las rentas extranjeras respectivas.

La modificación legal establece que para efectuar dicho cálculo a contar del 1° de enero de 2015, se deducirán de las rentas extranjeras respectivas, los gastos señalados en la letra D), del N° 6, de la letra A.-, 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	Crédito Total Disponible, determinado conforme a los N°s 1 y 2, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.	\$ ....
2	Rentas netas extranjeras respectivas (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.	(\$ ....)
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.- Se agregó en la letra c), del N° 3, a continuación de los vocablos *“se determinen rentas”*, la expresión *“de fuente extranjera”*.

La letra c), del N° 3, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, introducida por la Ley N° 20.727, según se explicó en la letra c), del N° 1.1. anterior, dispone que cuando en el ejercicio respectivo se determine un excedente de crédito por IPE deducible del IDPC, respecto de dividendos y retiros de utilidades, dicho excedente se imputará en los ejercicios siguientes en que se determinen rentas afectas a Primera Categoría, hasta su total extinción.

La modificación efectuada por la Ley N° 20.780, precisa que este excedente de crédito, a contar del 1° de enero de 2015, sólo puede ser imputado en los ejercicios siguientes en que se determinen rentas de fuente extranjera afectas a IDPC, y no a cualquier tipo de renta.

De este modo, el objetivo de la modificación legal es evitar que el crédito por IPE, por rentas obtenidas en el extranjero, sirva para dejar de pagar impuestos establecidos en Chile, sobre rentas obtenidas en el país.

Por lo tanto, los excedentes de créditos contra el IDPC que deban imputarse a contar del 1° de enero de 2015, sólo podrán deducirse del referido impuesto, en el o los ejercicios siguientes, según corresponda, en que se determinen rentas de fuente extranjera afectas al referido tributo.

iv.- Se agregó en el N° 4, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, la siguiente letra c): *“c) Cuando tales rentas sean percibidas directamente por contribuyentes del impuesto global complementario, el crédito se*

*agregará a la base imponible respectiva y se deducirá del citado tributo, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la ley. Si hubiere un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores”.*

Esta nueva norma establece cuál es el tratamiento tributario que debe recibir el crédito por IPE en contra de los impuestos finales a que se refiere el N° 4, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, a contar del 1° de enero de 2015, cuando las rentas correspondientes a dividendos y retiros de utilidades provenientes del extranjero, sean percibidas directamente por contribuyentes del Impuesto Global Complementario (en adelante IGC).

El tratamiento tributario de dicho crédito es el siguiente:

- (i) El crédito, determinado conforme a todas las normas establecidas en la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, debe agregarse a la base imponible del IGC. Esto implica que igualmente deberá efectuarse el cálculo del CTD, que dichas rentas se gravarán en primer término con el IDPC, calculándose dicho crédito, e imputándose, en la forma señalada en los N°s 2 y 3, de la referida letra A.-, y que luego, el total de la renta gravada con el IDPC, incluido el crédito por IPE, se agregarán a la base del IGC.
- (ii) Luego, aquella parte del CTD que hubiere quedado como saldo, una vez imputado el crédito por IPE contra el IDPC, se deducirá en contra del IGC, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la Ley.
- (iii) Por último, si hubiere un remanente de crédito por IPE, éste no dará derecho a devolución ni imputación alguna, ni podrá recuperarse en los años posteriores.

En los N° 2, del Anexo N° 2, se acompaña un ejemplo sobre la materia.

#### **c) Sustitución del encabezado de la letra C, del artículo 41 A de la LIR.**

La modificación consistió en sustituir el encabezado de la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, por el siguiente: *“C.- Rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el extranjero.”* De esta manera, se elimina la frase *“del exterior”*, que se encontraban después de la palabra *“Rentas”*, y se agrega a continuación de la frase *“otras prestaciones similares”*, la frase *“que hayan sido gravadas en el extranjero”*.

Concordante con la modificación efectuada al encabezado del artículo 41 A de la LIR, según se analizó en la letra a) anterior, esta sustitución extiende a contar del 1° de enero de 2015, el beneficio de hacer uso de un crédito para evitar la doble tributación a las rentas que cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

- i) Se trate de rentas obtenidas en Chile o en el extranjero, es decir, podría tratarse tanto de rentas de fuente chilena como extranjera;
- ii) Sean obtenidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares;
- iii) Hayan sido gravadas en el extranjero.

#### **d) Modificaciones efectuadas en la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.**

La letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, establece normas comunes que se aplican a los distintos tipos de rentas que dan derecho a crédito por IPE, tratadas en las letras A, B y C del artículo 41 A de la misma Ley. Las modificaciones efectuadas a estas normas a contar del 1° de enero de 2015, son las siguientes:

**i.-** En el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR se agregó, a continuación de la expresión *“la respectiva renta”*, la expresión *“; según proceda”*.

Esta modificación aclara que el procedimiento que establece este numeral para la conversión de las rentas obtenidas del exterior y de los impuestos respectivos, a su equivalente en pesos chilenos, y su reajuste, se aplica en los casos que proceda, considerando la incorporación a este número de un nuevo inciso final, el que se analiza en el numeral ii. siguiente.

**ii.-** También en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR se agregó el siguiente inciso final: *“No se aplicará el reajuste a que se refiere este número cuando el contribuyente lleve su contabilidad en moneda extranjera, ello 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.”*



Respecto de la aplicación del reajuste, instruye el párrafo final, de la letra (b), contenida en el N° 2, del Capítulo III, de la Circular N° 25 de 2008, que para efectos de determinar el crédito por cada una de las rentas respectivas, las rentas y los impuestos extranjeros ya convertidos en moneda nacional, deberán reajustarse por la variación de 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. Agrega que en el caso de contribuyentes que no determinan la renta en base a un balance general según contabilidad completa, dicho reajuste formará parte de la base imponible según lo dispone el artículo 33 N° 4 de la LIR.

Teniendo presente lo anterior, la modificación en análisis implica en consecuencia, que tratándose de contribuyentes que obtengan rentas del exterior y que se encuentren autorizados a llevar su contabilidad en moneda extranjera, no podrán aplicar el reajuste por la variación de IPC sobre las referidas rentas y los impuestos correspondientes, debiendo solamente convertir dichas rentas e impuestos a su equivalente en la moneda extranjera en que llevan su contabilidad.

**iii.-** En el N° 4, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, se agregó, a continuación del punto aparte, que pasó a ser un punto seguido, la siguiente oración: *“Cuando se imputen en el país impuestos pagados por empresas subsidiarias de aquellas a que se refiere el artículo 41 A), número 1, deberán acompañarse los documentos que el Servicio exija a los efectos de acreditar la respectiva participación”*.

Según se explicó con anterioridad, el artículo 41 A de la LIR establece en su N° 1 que cuando no exista impuesto de retención a la renta, tratándose de dividendos o de retiros de utilidades sociales, o éste sea inferior a la tasa del IDPC establecido en la LIR vigente, se considerará en el cálculo del CTD, la proporción que corresponda de los impuestos a la renta pagados por una o más sociedades extranjeras en las cuales la empresa que remesa las utilidades a Chile posea directa o indirectamente el 10% o más del capital<sup>16</sup>.

De esta forma, cuando un contribuyente impute el crédito por IPE por una o más sociedades subsidiarias en los términos explicados, se deberán acompañar, con el objeto acreditar la respectiva participación en tales empresas subsidiarias, los siguientes antecedentes<sup>17</sup>:

- (i) Listado fidedigno de socios o registro de accionistas de la o las sociedades subsidiarias extranjeras, vigente a la fecha en que aquellas pagaron el impuesto a la renta correspondiente a las utilidades que reparten a la empresa extranjera que posteriormente remesa las mismas a Chile;
- (ii) Antecedentes legales y fidedignos que den cuenta de la constitución y modificaciones posteriores de las sociedades subsidiarias sin domicilio ni residencia en Chile, que cumplan con las formalidad propias de su país de origen;
- (iii) Certificado de registro público vigente de la o las sociedades subsidiarias extranjeras, a la fecha en que aquellas pagaron el impuesto a la renta correspondiente a las utilidades que reparten a la empresa extranjera que posteriormente remesa las mismas a Chile, en caso que se trate de sociedades sujetas a este tipo de control en el exterior;
- (iv) Otros documentos fidedignos que requiera este Servicio de manera específica en el proceso de fiscalización de que se trate.

Los documentos deberán ser presentados cumpliendo con los requisitos establecidos en la Circular N° 25 de 2008, en la oportunidad que determine este Servicio, para lo cual se deberá notificar previamente al contribuyente requiriendo dichos documentos y antecedentes.

**iv.-** En el N° 7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, se agregó la siguiente oración final: *“Este impuesto tampoco podrá ser imputado como crédito contra el impuesto global complementario o adicional que se determine sobre rentas de fuente chilena. Para estos efectos, deberá distinguirse la parte de la renta que sea de fuente nacional y extranjera.”*

La modificación legal establece que el IDPC, en la parte que se haya deducido de dicho tributo el crédito que establecen los artículos 41 A y 41 C de la LIR, no podrá ser imputado como crédito contra el IGC o Adicional (en adelante “IA”) que se determine sobre rentas de fuente chilena.

Para determinar qué parte del IGC o IA corresponde a rentas de fuente chilena y qué parte corresponde a rentas de fuente extranjera, se deberá aplicar al monto del IGC o IA determinado en el año tributario respectivo, la proporción que resulte de dividir el monto de las rentas de fuente chilena o de fuente extranjera,

<sup>16</sup> Las instrucciones sobre la materia han sido tratadas en la letra a), del N° 1.1. anterior de esta Circular.

<sup>17</sup> De acuerdo a lo establecido en el párrafo final, del N°1, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, debe entenderse por sociedad subsidiaria, aquella en la que se posea una participación directa o indirecta del 10% o más del capital.

según corresponda, sobre el total de la renta imponible afecta al IGC o IA, despreciando las centésimas, según el caso.

La misma norma establece que para tales efectos, los contribuyentes que hagan uso del crédito establecido en los artículos 41 A y 41 C de la LIR, deberán distinguir entre las rentas de fuente nacional y de fuente extranjera.

En relación con lo anterior, para efectos de distinguir las rentas de fuente nacional y extranjera que forman parte de las utilidades acumuladas en el FUT que deben llevar los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, se aplicará la misma proporción utilizada para determinar el crédito por IDPC con y sin derecho a devolución, determinados éstos de acuerdo a las instrucciones impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 14 de 2014.

En los N°s 3 y 4, del Anexo N° 2 de esta Circular, se acompañan dos ejemplos sobre la materia.

## **2.- Modificaciones introducidas al artículo 41 C de la LIR<sup>18</sup>.**

### **2.1.- Modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.727.**

#### **a) Aumento del porcentaje aplicable en la determinación del crédito por IPE<sup>19</sup>.**

De acuerdo con lo establecido en el N° 1, del artículo 41 C de la LIR, el crédito por IPE correspondiente a rentas provenientes de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, debe ser calculado en los términos descritos en la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

En este sentido, la Ley N° 20.727 modificó el párrafo 1°, del N° 1, del artículo 41 C de la LIR, incorporando a continuación del punto aparte, que pasa a ser seguido, una norma que tiene por objeto establecer que el porcentaje a que se refiere la letra b), del N° 2, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, para el cálculo del límite del crédito por IPE, será en estos casos de 35%, siempre que los beneficiarios efectivos de dichas rentas sean contribuyentes domiciliados o residentes en Chile. Si los beneficiarios efectivos de las rentas de fuente extranjera que se afectan con el IDPC, tienen residencia o domicilio en el exterior, para poder aplicar el porcentaje indicado será necesario además, que Chile tenga vigente un CDTI con el país de residencia de dichos beneficiarios efectivos.

En consecuencia, cuando sea aplicable el porcentaje de 35% para la determinación de la cantidad a que se refiere la letra b), del N° 2, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, dicha cifra podrá obtenerse de multiplicar el monto neto de la renta percibida o devengada, según el caso, desde países con los cuales Chile mantengan un CDTI vigente, debidamente convertida a moneda nacional y reajustada al término del ejercicio por el factor 0,538462, el que resulta de dividir 35% por 65%.

El nuevo porcentaje es aplicable respecto de las rentas que a partir del 1° de enero de 2014 se perciban desde el exterior o, en el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior respecto de las rentas que se perciban o devenguen desde esa fecha, y siempre que el IPE lo sido en esa fecha o a partir de la misma. Si respecto de las rentas señaladas, el impuesto fue pagado con anterioridad a la fecha indicada, el porcentaje a aplicar será de 30%, y el factor será 0,42857, atendido que se aplican las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013.

Finalmente, se hace presente que 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.

#### **b) RENFE de países con los cuales Chile tiene un CDTI vigente y porcentaje aplicable<sup>20</sup>.**

Como se indicó anteriormente, la Ley N° 20.727 agregó un párrafo 2°, al N° 1, del artículo 41 C de la LIR, en el que se incluyeron las normas relativas a la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene un CDTI vigente, para efectos de la determinación del CTD del ejercicio.

<sup>18</sup> En el N° 2, del Anexo N° 1 de la presente Circular, se adjunta el texto del artículo 41 C de la LIR, modificado por las Leyes N°s 20.727 y 20.780.

<sup>19</sup> Modificación efectuada al N° 1, del artículo 41 C de la LIR, por el numeral i), de la letra a), del N° 5), del artículo 5° de la Ley N° 20.727.

<sup>20</sup> Modificación efectuada al N° 1, del artículo 41 C de la LIR, por el numeral ii), de la letra a), del N° 5), del artículo 5° de la Ley N° 20.727.

De acuerdo con esta norma, el CTD correspondiente a las rentas percibidas o devengadas en el ejercicio, provenientes de países con los cuales Chile tiene un CDTI vigente, no podrá exceder del 35% de la RENFE percibida desde de dichos países en el mismo ejercicio.

Para tal efecto, la RENFE de cada ejercicio, corresponderá al resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera de países con los cuales Chile mantiene un CDTI vigente, afecta a impuestos en Chile, deducidos los gastos necesarios para producirla, en la proporción que correspondan, más la totalidad de créditos por IPE de dichos países, calculados en la forma establecida en el artículo 41 C de la LIR.

Las modificaciones referidas, rigen respecto de las rentas de fuente extranjera percibidas a contar del 1° de enero de 2014, o, en el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior respecto de las rentas percibidas o devengadas a partir de esa fecha. En consecuencia a contar de esa fecha, el concepto de RENFE de que trata esta norma, sólo corresponde a la RENFE proveniente de países con los cuales Chile ha suscrito un CDTI vigente.

Por su parte, si el IPE que afecta a las rentas percibidas o devengadas a partir 1° de enero de 2014, según corresponda, lo fue con anterioridad a esa fecha, el porcentaje a aplicar sobre la RENFE de países con los cuales Chile mantiene o no un CDTI vigente será de un 30%.

En la determinación de la RENFE de cada ejercicio, resultan aplicables en lo pertinente, las instrucciones impartidas por este Servicio contenidas en la Circular N° 25 de 2008, sin perjuicio de lo señalado en la letra d), del N° 1.1. anterior, relativo a la determinación y aplicación independiente de cada uno de los límites de la RENFE de países con los cuales Chile no tiene un CDTI vigente y de la RENFE de países con los cuales sí mantiene un CDTI vigente.

### **c) Crédito por IPE de las sociedades en las que participa la empresa que efectúa la remesa de utilidades a Chile<sup>21</sup>.**

En similares términos que la modificación efectuada al párrafo 3°, del N° 1, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, la Ley N° 20.727 sustituyó el párrafo 2°, del N° 2, del artículo 41 C de la LIR<sup>22</sup>.

Con esta modificación, se extiende 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.

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 por este Servicio en la Circular N° 25 de 2008, 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, todo ello además, de acuerdo a lo establecido por la Ley N° 20.780, en la parte final, del N° 4, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, según se explicó en el numeral iii., de la letra d), del N° 1.2.- anterior de esta Circular.

<sup>21</sup> Modificación efectuada al N° 2, del artículo 41 C de la LIR, por la letra b), del N° 5), del artículo 5° de la Ley N° 20.727.

<sup>22</sup> En el caso del artículo 41 C de la LIR, no se exige como requisitos que no exista impuesto de retención sobre los dividendos o retiros de utilidades en el país fuente, o que dicho impuesto sea inferior al IDPC de Chile, como si ocurre en la situación establecida en el N° 1, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

La modificación comentada rige respecto de las rentas que se perciban a contar del 1° de enero de 2014 desde el exterior o en el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior respecto de las rentas percibidas o devengadas a partir de esa fecha, siempre que el IPE haya sido pagado en esa fecha o a partir de ella. Si el IPE correspondiente a las sociedades en que la sociedad extranjera que remesa las utilidades al país, fue pagado con anterioridad a la fecha indicada, se aplicarán las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013 y, en consecuencia no podrá ser utilizado como crédito.

Los ejemplos analizados en la letra a), del N° 1.1. anterior, ilustran sobre la determinación del crédito por IPE de las sociedades en que participa la empresa que remesa utilidades a Chile.

#### **d) Aumento del porcentaje aplicable en la determinación del crédito por IPE en el caso de servicios personales<sup>23</sup>.**

Respecto del crédito por IPE sobre rentas provenientes del exterior clasificadas en los N°s 1 y 2, del artículo 42 de la LIR, la Ley N° 20.727 modificó el párrafo 2°, del N° 3, del artículo 41 C, aumentando a un 35% el porcentaje indicado en dicha norma.

Por lo tanto, respecto de las rentas percibidas desde el exterior a partir del 1° de enero de 2014, cuyo impuesto extranjero haya sido pagado a contar de la misma fecha, el crédito por IPE que podrá ser deducido del Impuesto Único del artículo 43 de la LIR, o del IGC a que se refiere el artículo 52 de la misma Ley, corresponderá al monto menor entre el IPE y el 35% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, se obtenga el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito.

La cantidad a comparar con el IPE según lo indicado en el párrafo anterior, podrá obtenerse de multiplicar el monto neto de la renta percibida del exterior, debidamente convertida a moneda nacional y reajustada al término del ejercicio, por el factor 0,538462, el que resulta de dividir 35% por 65%.

Si respecto de las rentas señaladas, el impuesto fue pagado con anterioridad a la fecha indicada, el porcentaje a aplicar será de 30%, y el factor será 0,42857, atendido que se aplican las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013.

## **2.2.- Modificaciones efectuadas por la Ley 20.780.**

### **a) Efecto de las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.727 al artículo 41 A de la LIR.**

Considerando que de acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del artículo 41 C de la LIR, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, que obtengan rentas afectas al IDPC provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito un CDTI que se encuentre vigente y en el cual se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por los IPE, deben aplicar las normas contenidas en los artículos 41 A y 41 B, con las excepciones que establece el referido artículo, deberán considerar las modificaciones introducidas al citado artículo 41 A de la LIR, por las Leyes N° 20.727 a contar del 1° de enero de 2014 y N° 20.780 a contar del 1° de enero de 2015, para efectos de determinar el crédito por IPE que corresponda. En consecuencia, se aplicarán, en lo que resulte pertinente, las instrucciones impartidas en los números precedentes de la presente Circular.

### **b) Modificación al N° 3 del artículo 41 C de la LIR<sup>24</sup>.**

La Ley N° 20.780, sustituyó el párrafo 3°, del N° 3, del artículo 41 C de la LIR. Si bien de acuerdo al tenor literal de la norma se sustituyó el párrafo completo, en esencia, la modificación consistió en que se eliminó solo la frase "*por los meses en que percibieron las rentas afectas a doble tributación, aplicando las escalas y tasas del mes respectivo,*".

De conformidad a lo dispuesto por el nuevo texto del N° 3, del artículo 41 C de la LIR, a contar del 1° de enero de 2015, los contribuyentes que tienen derecho al crédito por servicios personales, son las personas naturales que sin perder su domicilio o residencia en el país, perciban rentas extranjeras que se clasifiquen en los N°s 1 ó 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 Impuesto Único de Segunda Categoría por los sueldos u otras remuneraciones similares percibidas del exterior; y**

<sup>23</sup> Modificación efectuada al párrafo 2°, del N° 3, del artículo 41 C de la LIR, por la letra c), del N° 5, del artículo 5° de la Ley N° 20.727.

<sup>24</sup> Efectuada por el N° 8, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

**ii)** Los contribuyentes afectos al IGC por las rentas del artículo 42 N° 2 de la LIR, 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. Al respecto, se aplicarán las instrucciones contenidas en la Circular N° 25 de 2008, considerando el monto menor entre el IPE y un porcentaje de crédito del 35%.

El procedimiento de reliquidación que contempla la nueva disposición para el caso de los contribuyentes a que se refiere el numeral i) anterior, es el siguiente:

**(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 Impuesto Único de Segunda Categoría 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 Impuesto Único de Segunda Categoría 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 Impuesto Único de Segunda Categoría 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 Impuesto Único de Segunda Categoría 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 Impuesto Único de Segunda Categoría 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 b), 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 efecto alguno, atendido que las normas legales que regulan la aplicación del Impuesto Único de Segunda Categoría 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.

En el caso que los contribuyentes señalados obtengan otras rentas gravadas con el IGC, las rentas del artículo 42 N° 1 de la LIR que hayan quedado afectas a doble tributación, de todas maneras deben declararse en la base imponible del referido tributo.

Las instrucciones de la presente letra, reemplazan aquellas contenidas en el numeral (i.1), de la letra (i), del N° 4, del Capítulo III, de la Circular N° 25 de 2008.

Atendido que la modalidad para calcular el crédito en el caso de los contribuyentes del 42 N° 2 de la LIR, afectos al IGC, no ha sido objeto de modificación, se seguirán aplicando las instrucciones de este Servicio sobre la materia, contenidas en la Circular N° 25 de 2008.

### **3.- Nuevo artículo 41 F de la LIR, sobre tratamiento tributario del exceso de endeudamiento<sup>25</sup>.**

La Ley N° 20.780 derogó las normas sobre exceso de endeudamiento contenidas con anterioridad a la modificación en el inciso 4°, del N° 1, del artículo 59 de la LIR<sup>26</sup>, incorporando nuevas reglas en el artículo 41 F de la misma Ley, la que recoge los elementos esenciales de la antigua norma y agrega otros nuevos.

Como se expondrá a continuación, el artículo 41 F de la LIR establece un impuesto único, de declaración y pago simultáneo, que se aplicará, en términos generales, cuando se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- i. Que durante el año comercial respectivo se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición del beneficiario, intereses, comisiones, remuneraciones por servicios y gastos financieros y cualquier otro recargo convencional, incluyendo los que correspondan a reembolsos, recargo de gastos incurridos por el acreedor, en virtud de préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere el artículo 41 F de la LIR.
- ii. Que dicho pago, abono en cuenta o puesta a disposición lo efectúe un contribuyente domiciliado, residente, constituido o establecido en Chile a una entidad relacionada sin domicilio ni residencia en el país.
- iii. Que el deudor, al cierre del ejercicio comercial respectivo, se encuentre en situación de exceso de endeudamiento.

#### **3.1.- Impuesto, tasa, hecho gravado y sujeto obligado.**

**a) Impuesto y tasa:** El artículo 41 F de la LIR establece un impuesto que tendrá el carácter de único a la renta, y se aplicará con una tasa de 35%.

**b) Hecho gravado:** El referido impuesto grava los intereses, comisiones, remuneraciones por servicios y gastos financieros y cualquier otro recargo convencional, como por ejemplo, seguros, ejecución de garantías, intereses por mora, y los que correspondan a reembolsos, recargo de gastos incurridos por el acreedor o entidad relacionada en beneficio directo o indirecto de otras empresas relacionadas en el exterior, que afecten los resultados del contribuyente domiciliado, residente, establecido o constituido en Chile, que se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición en beneficio directo o indirecto de empresas relacionadas en el exterior, en virtud de los préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere el artículo 41 F de la LIR, y que correspondan al exceso de endeudamiento determinado al cierre del ejercicio.

El término o expresión “paguen”, comprende no sólo el pago efectivo sino que también a aquellos actos jurídicos en que la obligación se cumple por alguna de las formas equivalentes al pago contempladas en el

<sup>25</sup> Incorporado por el N° 27), del artículo 1° de la Ley N° 20.780. Rige a contar del 1° de enero de 2015. En el N° 3, del Anexo N° 1, se acompaña el texto del nuevo artículo 41 F de la LIR.

<sup>26</sup> Las normas anteriores sobre exceso de endeudamiento son derogadas por la letra b), del N° 40, del artículo 1° de la Ley N° 20.780, en concordancia con la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de dicha Ley.

Código Civil, en tanto permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito, tales como la dación en pago, compensación, novación, confusión, transacción, etc. No quedan comprendidas cuando no se ha cumplido la obligación, entre otras, la remisión o condonación de la deuda (sin perjuicio del incremento de patrimonio que experimenta el deudor), la pérdida de la cosa que se debe, la declaración de la nulidad o rescisión del acto, la prescripción extintiva, etc.

**c) Sujeto obligado:** El Impuesto Único de 35% grava a los contribuyentes domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, que hayan pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición las cantidades señaladas en la letra b) precedente, durante el ejercicio respectivo, quiénes podrán deducir dicho impuesto, como un gasto necesario para producir la renta de acuerdo con las normas del artículo 31 de la LIR, esto es, cuando tal impuesto se encuentre pagado o adeudado y se acredite fehacientemente ante este Servicio.

### 3.2.- Base imponible sobre la cual se aplicará el impuesto único de 35%.

Para determinar la base imponible del impuesto único establecido en el artículo 41 F de la LIR, cuando resulte un exceso de endeudamiento según se explicará más adelante, se aplicará el porcentaje que se obtenga de dividir el Endeudamiento Total Anual (ETA) de la empresa menos tres veces el Patrimonio (P)<sup>27</sup>, por el referido ETA, todo ello multiplicado por cien, sobre la suma de:

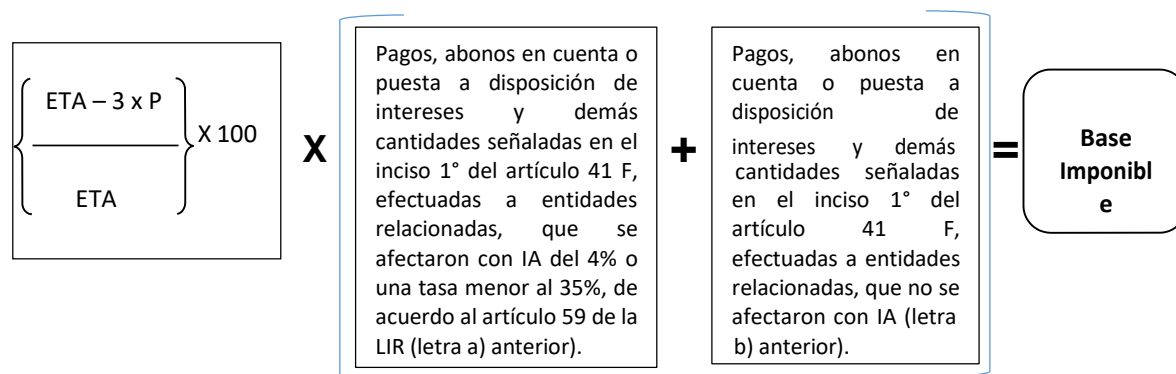
**a)** Aquellas partidas pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición de entidades relacionadas sin domicilio ni residencia en Chile durante el ejercicio respectivo por concepto de:

- i)** Intereses;
- ii)** Comisiones;
- iii)** Remuneraciones por servicios;
- iv)** Gastos financieros;
- v)** Cualquier otro recargo convencional; incluyendo también dentro de éstos, aquellos que correspondan a reembolsos, recargos de gastos incurridos por el acreedor o entidad relacionada en beneficio directo o indirecto de otras empresas relacionadas con aquel en el exterior, que afecten los resultados del contribuyente domiciliado, residente, establecido o constituido en el país.

Dichas cantidades deben haberse convenido en virtud de préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere el artículo 41 F de la LIR, y deben haberse afectado con el IA con tasa de 4%, o bien, con una tasa de dicho impuesto inferior a 35%, según corresponda, todo ello, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 59 de la LIR.

**b)** Aquellas partidas o cantidades señaladas en la letra a) anterior, que no se afectaron con IA.

Lo anterior, puede representarse de la siguiente manera:



Donde:

ETA: Corresponde al Endeudamiento Total Anual determinado al término del ejercicio.

3 x P: Corresponde al Patrimonio determinado al término del ejercicio, multiplicado por 3.

En todo caso, la norma legal precisa que la base imponible sobre la cual se aplicará la tasa de impuesto de 35% que establece el artículo 41 F de la LIR, no podrá exceder de la suma total de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso 1º de dicho artículo, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el ejercicio respectivo que se afectaron con el IA con tasa de 4%, o con una tasa menor al 35%, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 59 de la LIR (cantidades señaladas en la letra

<sup>27</sup> Los conceptos de Endeudamiento Total Anual y Patrimonio, se explican con detalle en el N° 3.5 siguiente de esta Circular.

a) anterior), y sobre aquellas partidas que no se afectaron con el citado tributo (cantidades señaladas en la letra b) precedente).

La base imponible así determinada, se gravará con el impuesto único de tasa 35%, al cual se le podrá imputar como crédito, total o proporcionalmente, según proceda, el monto del IA que se hubiere retenido, declarado y pagado sobre los intereses y demás partidas señaladas en la letra a) anterior, que se afectaron con dicho tributo.

Para determinar qué parte del IA procede como crédito de acuerdo al párrafo anterior, se aplicará sobre el total del IA que se haya retenido, declarado y pagado sobre las partidas o cantidades señaladas en la letra a) anterior, el mismo porcentaje que resulte del exceso de endeudamiento señalado.

De esta manera, el crédito imputable contra el impuesto único de 35%, corresponderá a la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\left\{ \frac{\text{ETA} - 3 \times \text{P}}{\text{ETA}} \right\} \times 100 \quad \times \quad \left\{ \begin{array}{l} \text{IA retenido, declarado y pagado sobre} \\ \text{los pagos, abonos en cuenta o puesta} \\ \text{a disposición de intereses y demás} \\ \text{cantidades señaladas en el inciso 1}^\circ \\ \text{del artículo 41 F, efectuadas a} \\ \text{entidades relacionadas, que se} \\ \text{afectaron con IA del 4\% o una tasa} \\ \text{menor al 35\%, de acuerdo al artículo} \\ \text{59 de la LIR (letra a) anterior).} \end{array} \right\} = \left\{ \begin{array}{c} \text{Crédito contra el} \\ \text{Impuesto Único de} \\ \text{35\%} \end{array} \right\}$$

Según ya se indicó en el N° 3.1.- anterior, el impuesto resultante será de cargo de la empresa deudora, la que podrá rebajarlo como gasto de acuerdo a las normas del artículo 31 de la LIR.

### 3.3.- Contribuyentes no gravados con el impuesto único de 35%.

El impuesto de 35% establecido en el artículo 41 F de la LIR, grava a los contribuyentes domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, que pagan, abonan en cuenta o ponen a disposición de un acreedor relacionado, domiciliado o residente en el extranjero, los intereses u otras partidas señaladas en las letras a) y b) del N° 3.2.- anterior.

Sin embargo, no se aplicará este impuesto cuando el contribuyente referido cumpla con las siguientes condiciones copulativas:

- a) Sea un banco, compañía de seguros, cooperativa de ahorro y crédito, emisores de tarjetas de crédito, agentes administradores de mutuos hipotecarios endosables, cajas de compensación de asignación familiar y las demás entidades de crédito autorizadas por ley o cajas.
- b) Se encuentre sujeto, según corresponda en cada caso, a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, de la Superintendencia de Valores y Seguros, o de la Superintendencia de Seguridad Social.

Si el contribuyente deudor de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso 1° del artículo 41 F de la LIR, cumple con ambos requisitos precedentemente referidos, y posteriormente se produce algún acto jurídico que cambie la persona del deudor, como por ejemplo, una novación por cambio de deudor o una asunción de deuda, el Impuesto Único se aplicará o no, dependiendo de si se verifican los requisitos que establece el artículo 41 F de la LIR, respecto del nuevo deudor:

- i) De esta manera, si quien asume la calidad de deudor y en definitiva paga, abona en cuenta o pone a disposición del acreedor las partidas a que se refiere el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, es también alguna de las entidades mencionadas en este número que cumple ambos requisitos, no se aplicará el Impuesto Único, atendida la calidad del nuevo deudor.
- ii) Si quien asume la calidad de deudor y en definitiva paga, abona en cuenta o pone a disposición del acreedor partidas a que se refiere el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, no es una de las entidades mencionadas en este número, sí corresponderá aplicar el Impuesto Único, en la medida que se cumplan los requisitos para considerar que existe exceso de endeudamiento de acuerdo a las reglas generales.

### 3.4.- Devengo del Impuesto Único, declaración y pago del mismo.



El Impuesto Único de 35% se devenga al término del año comercial durante el cual se efectúa el pago, abono en cuenta o puesta a disposición de las sumas gravadas con dicho impuesto, siempre que al término del ejercicio también se verifique la existencia de un exceso de endeudamiento.

Para estos efectos, como ya se instruyó, en el concepto de pago queda comprendido tanto el pago efectivo, como también aquellos casos en que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago, en tanto permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito, tales como la dación en pago, compensación, novación, confusión, transacción, etc. Así ocurriría, por ejemplo, en una capitalización de intereses por parte del acreedor, en que el deudor de dichos intereses paga con una prestación diversa de la originalmente pactada, esto es, se extingue la obligación de pago de intereses mediante un aumento de capital, que resulta pagado capitalizando la obligación principal y los intereses. No quedan comprendidos aquellos modos de extinguir, que no permiten el cumplimiento de la obligación, entre otras, la remisión o condonación de la deuda (sin perjuicio del incremento de patrimonio que experimenta el deudor), la pérdida de la cosa que se debe, la declaración de la nulidad o rescisión del acto, la prescripción extintiva, etc.

Por otra parte, se entiende que hay abono en cuenta cuando en la contabilidad del deudor de la renta, ésta se ha registrado o abonado en la cuenta corriente del acreedor o beneficiario de ella en forma nominada, esto es, individualizando a sus beneficiarios, denotando dicho abono en la cuenta corriente que el deudor está en condiciones de pagar la renta por contar con los recursos financieros para ello. Dicho abono en cuenta no debe significar una mera provisión global o registro contable de una obligación de pago (pasivo exigible). Se entiende que el registro es nominado cuando en el comprobante contable respectivo se individualiza al beneficiario de la renta o prestador del servicio respectivo. De este modo, no resulta relevante el nombre de las cuentas contables que se utilicen para reconocer estas transacciones. Asimismo, se entiende que el contribuyente cuenta con los recursos financieros respectivos cuando en sus cuentas de caja o fondos disponibles se observe un saldo igual o superior a las sumas que representan tales transacciones. En todo caso, es condición que las sumas respectivas sean exigibles contractualmente a la fecha de su contabilización.

Finalmente, una suma se pone a disposición del interesado cuando el deudor está en condición de pagar y así lo da a conocer al beneficiario informándole que la renta está a su disposición o depositada en algún banco o entidad financiera a su nombre o le pide instrucciones al acreedor sobre qué hacer con la renta.

En estos casos, el impuesto debe ser declarado y pagado anualmente, como regla general, en la forma y plazo que establecen los artículos 65 N° 1 y 69 de la LIR, esto es, en el mes de abril de cada año en relación a las sumas pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición en el año calendario comercial anterior.

En los casos del artículo 69 N° 2, esto es, contribuyentes que terminen su giro, deberán declarar dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades, según lo dispuesto por el artículo 69 del Código Tributario.

### **3.5.- Exceso de endeudamiento.**

Para que exista exceso de endeudamiento, requisito necesario para la aplicación del impuesto que se examina, el ETA del contribuyente debe ser superior a tres veces su Patrimonio al término del ejercicio respectivo.

En otras palabras, el exceso de endeudamiento, será equivalente a la diferencia que resulte de restar al ETA determinado de acuerdo a las normas indicadas en la letra b) siguiente, el triple del Patrimonio calculado conforme a las reglas señaladas en la letra a) siguiente.

De esta forma, los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR que se hayan pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición de entidades relacionadas sin domicilio ni residencia en Chile durante el ejercicio comercial en que se determine un exceso de endeudamiento, en la medida que además se cumplan los demás requisitos que establece dicha disposición, se afectarán con el mencionado impuesto único. Por el contrario, si en alguno de los ejercicios siguientes, por aplicación de lo establecido en el referido artículo, el contribuyente dejara de estar en situación de exceso de endeudamiento, las cantidades que se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición de las entidades señaladas, durante ese año, no se afectarán con el Impuesto Único de 35%.

En consecuencia, para verificar si procede o no la aplicación del impuesto referido, deberá efectuarse el análisis del exceso de endeudamiento en cada uno de los años comerciales en que se efectúe el pago, abono en cuenta o puesta a disposición de los intereses y demás cantidades a que se refiere el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR.

El siguiente ejemplo, ilustra sobre la forma de cálculo del exceso de endeudamiento:

ETA determinado al término del año comercial	\$ 35.000.000
Menos: Patrimonio determinado al término del año comercial, multiplicado por tres (3) : \$ 8.500.000 x 3 =	(\$ 25.500.000)
<b>Exceso de endeudamiento</b>	<b>\$ 9.500.000</b>

Porcentaje de exceso de endeudamiento:

$$\left\{ \frac{\text{ETA} - 3 \times \text{P}}{\text{ETA}} \right\} \times 100 = \left\{ \frac{\$ 35.000.000 - \$ 25.500.000}{\$ 35.000.000} \right\} \times 100 = 27,14\%$$

Para la determinación del exceso de endeudamiento, deberán considerarse además, las siguientes reglas:

#### a) Patrimonio.

Para los fines del artículo 41 F de la LIR, se entenderá por Patrimonio, el capital propio tributario determinado al 1° de enero del año comercial en que se pagaron, abonaron en cuenta o se pusieron a disposición las partidas a que se refiere el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, , o a la fecha de iniciación de actividades, si ésta fuera posterior al 1° de enero, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR, con los ajustes que a continuación se indican.

Se agregará al valor del capital propio tributario referido, considerando proporcionalmente su permanencia en el período respectivo, el valor de los aportes y aumentos efectivos de capital efectuados dentro del año comercial.

Se deducirá del valor del capital propio tributario señalado, considerando proporcionalmente aquella parte del período en que tales cantidades no hayan permanecido en dicho patrimonio, el valor de las disminuciones efectivas de capital, así como los retiros o distribuciones efectuados durante el año comercial respectivo.

También se deducirá del valor del capital propio tributario, el valor de los aportes de capital que haya recibido la empresa cuyo exceso de endeudamiento se determina, que directa o indirectamente hayan sido financiados por el aportante, con pasivos y créditos señalados en las letras a), b), c), d), g) y h) del N°1 del artículo 59<sup>28</sup>, o cualquier otro crédito o pasivo que haya celebrado este último con partes directa o indirectamente relacionadas, salvo que tales préstamos, créditos u otros contratos se encuentren pagados en el ejercicio en que se efectúa dicho aporte, y siempre que dicho pago no se haya efectuado o financiado directa o indirectamente con ese mismo tipo de préstamos, instrumentos de deuda u otros contratos u operaciones.

En todo caso, cuando por aplicación de las normas señaladas precedentemente se determine que el patrimonio presenta un valor negativo, se considerará que éste es igual a 1.

Se hace presente que, de acuerdo al N° 1, del artículo 41 de la LIR, el capital propio tributario será equivalente a la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial correspondiente, rebajándose previamente todos aquellos valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine este Servicio, que no representen inversiones efectivas, debiendo formar parte de dicho capital propio los valores del empresario que hayan estado incorporados al giro de la empresa, y excluyéndose en el caso de contribuyentes que sean personas naturales los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en la Primera Categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa. Sobre la forma de determinar el capital propio tributario, se aplicarán todas las normas e instrucciones impartidas con anterioridad por este Servicio sobre la materia.

Tratándose de empresas que se encuentren autorizadas para llevar su contabilidad en moneda extranjera, de acuerdo al artículo 18 del Código Tributario, determinarán su patrimonio bajo el mismo esquema de cálculo antes indicado en la moneda extranjera de que se trate, convirtiendo éste a moneda nacional según el valor de cotización del tipo de cambio observado de la moneda extranjera vigente al primer día del mes de enero

<sup>28</sup> De acuerdo al artículo 59 N° 1 de la LIR, corresponde a intereses provenientes de: a) depósitos en cuenta corriente y a plazo en moneda extranjera, efectuados en cualquiera de las instituciones autorizadas por el Banco Central de Chile para recibirlos; b) créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales, así como por compañías de seguros y fondos de pensiones extranjeros que se encuentren acogidos a lo establecido en la letra A) del artículo 9 transitorio de la Ley que regula la Administración de Fondos de terceros y carteras individuales. c) saldos de precios correspondientes a bienes internados al país con cobertura diferida o sistema de cobranzas, d) bonos o debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile, g) los instrumentos señalados en las letras a), d) y e) del N°1 del artículo 59 emitidos o expresados en moneda nacional, h) los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la LIR.

del año comercial respectivo, en que exista publicación del valor de cotización efectuada por el Banco Central de Chile, de acuerdo al Compendio de Normas de Cambios Internacionales de dicho organismo o el que establezca el citado Banco en su reemplazo. Esta última conversión no resulta pertinente, en caso que el contribuyente se encuentre autorizado además, para declarar y pagar en la moneda extranjera en que lleva su contabilidad.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, el patrimonio se determinará conforme al siguiente esquema de cálculo:

Concepto	Montos	
- Total del activo del contribuyente al 1° de enero del ejercicio respectivo, o a la fecha de iniciación de actividades, según corresponda.	\$ ....	\$ ....
<b>MÁS:</b>		
- Valores pertenecientes al empresario individual, incorporados al giro del negocio.	\$ ....	\$ ....
<b>MENOS:</b>		
a) Valores intangibles, nominales, transitorios, de orden y otros que determine la Dirección Nacional del Servicio, que no representen inversiones efectivas. Ejemplos:	( \$ ....)	
<b>Valores intangibles y nominales:</b>		
- Estimación de derechos de llave, marcas, patentes, fórmulas, etc.		
- Pérdidas de arrastre o de ejercicios anteriores consideradas dentro del total del activo de la empresa.		
<b>Valores transitorios:</b>		
- Saldos deudores de las cuentas particulares del empresario individual o de los socios de las sociedades de personas o socios gestores de sociedades en comandita por acciones.		
- Dividendos provisorios o interinos.		
<b>Valores de orden:</b>		
- Letras endosadas.		
- Letras descontadas.		
- Mercaderías enviadas en consignación.		
- Valores recibidos en garantía.		
b) Bienes y deudas que no originan rentas gravadas en la Primera Categoría o que no corresponden al giro, actividades o negociaciones de la empresa, sólo en el caso de contribuyentes que sean personas naturales.	( \$ ....)	
Sumas:	<u>( \$ ....)</u>	( \$ ....)
<b>ACTIVO TRIBUTARIO DEPURADO (a valores tributarios) :</b>		\$ ....
<b>MENOS:</b>		
<b>PASIVO EXIGIBLE:</b>	\$ ....	
<b>CON EXCLUSIÓN DE:</b>		



otro crédito o pasivo vigente o que haya terminado de pagarse durante el ejercicio respectivo, contratado con partes domiciliadas, residentes, constituidas o establecidas en el exterior, sean relacionadas o no.

Igualmente, formará parte del ETA, el valor de los créditos o pasivos contratados con partes domiciliadas, residentes, constituidas o establecidas en Chile, sean relacionadas o no.

Se incluyen también dentro del ETA, las deudas o pasivos de un establecimiento permanente en el exterior de la empresa domiciliada, residente, establecida o constituida en Chile. En este caso, de resultar un exceso de endeudamiento de acuerdo a lo señalado en la primera parte de este N° 3.5.-, el impuesto también se aplicará sobre aquellas partidas indicadas en el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, que correspondan a préstamos, créditos, instrumentos de deuda u otros instrumentos u operaciones contraídas por el establecimiento permanente.

Por lo tanto, el ETA comprende los siguientes conceptos:

<b>Concepto</b>	<b>Monto</b>
i) Depósitos en cuenta corriente y a plazo en moneda extranjera, efectuados en cualquiera de las instituciones autorizadas por el Banco Central de Chile para recibirlos;	\$ ....
ii) Créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales, así como por compañías de seguros y fondos de pensiones extranjeros que se encuentren acogidos a lo establecido en la letra A) del artículo 9 transitorio de la Ley que regula la Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales;	\$ ....
iii) Saldos de precios correspondientes a bienes internados al país con cobertura diferida o sistema de cobranzas;	\$ ....
iv) Bonos o debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile;	\$ ....
v) Los instrumentos señalados en las letras a) y d), del N° 1, del artículo 59 de la LIR, esto es, aquellos señalados en los numerales i) y iv) anteriores, emitidos o expresados en moneda nacional;	\$ ....
vi) Los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la LIR.	\$ ....
vii) Deudas o pasivos de un establecimiento permanente en el exterior de la empresa domiciliada, residente, establecida o constituida en Chile.	\$ ....
viii) Cualquier otro crédito o pasivo contratado con partes relacionadas o no, que se encuentren domiciliadas, residentes, constituidas o establecidas en Chile o en el exterior.	\$ ....
ix) Intereses y demás cantidades señaladas en el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, detalladas en las letras a) y b), del N° 3.2.- anterior, que se hayan devengado sobre las obligaciones anteriores, que no se hubieren pagado, abonado en cuenta, o puesta a disposición en los períodos mensuales respectivos, y que hubieren devengado a su vez, intereses u otras de las partidas señaladas a favor del acreedor.	\$ ....
<b>Endeudamiento Total Anual</b>	<b>\$ ....</b>

El ETA se determinará además, aplicando las siguientes normas:

1.- Cada uno de los créditos, deudas, pasivos y demás contratos u operaciones, de aquellas indicados en los numerales i) al ix) anteriores, se considerarán de acuerdo al valor promedio mensual de sus saldos insolutos, considerando los meses de permanencia durante el ejercicio comercial.

De esta forma, se considerarán tanto los saldos insolutos de créditos u obligaciones contraídas en el ejercicio respectivo, como aquellos saldos insolutos de créditos u obligaciones provenientes de ejercicios anteriores, inclusive los que se hayan terminado de pagar durante el ejercicio respectivo.

Aun cuando la incorporación de este nuevo artículo 41 F a la LIR, rige a contar del 1° de enero de 2015, debe tenerse presente que los créditos, pasivos y demás obligaciones que establece dicha norma, contraídos o contratados con anterioridad a esa fecha, igualmente deben considerarse para determinar y calcular el exceso de endeudamiento del contribuyente en el año comercial respectivo.

**2.-** En el caso de contratos de líneas de crédito, se considerarán en el cálculo del exceso de endeudamiento, sólo las sumas efectivamente giradas, esto es, no se incluirán los montos pactados como disponibles en una línea de crédito, sino que los montos efectivamente utilizados por el deudor en virtud del referido contrato.

**3.-** Los pasivos contraídos en moneda extranjera se expresarán a su equivalente en pesos, conforme al valor de cotización observado de la moneda extranjera vigente el último día de cada mes, según publicación efectuada por el Banco Central de Chile, de acuerdo al Compendio de Normas de Cambios Internacionales de dicho organismo o el que establezca el citado Banco en su reemplazo.

Tratándose de obligaciones pactadas en Unidades de Fomento (UF) u otra unidad de cuenta, éstas deberán expresarse en su equivalente en pesos, según el valor de la unidad respectiva al último día de cada mes.

Cuando se trate de empresas autorizadas a llevar su contabilidad en moneda extranjera, conforme a las normas del artículo 18 del Código Tributario, el endeudamiento promedio anual se determinará en la moneda extranjera de que se trate, convirtiendo dicho valor a moneda nacional al tipo de cambio observado que tenga la citada moneda al cierre del ejercicio, publicado por el Banco Central de Chile.

**4.-** La sumatoria de los saldos insolutos del total de créditos y pasivos en cada uno de los meses que comprenda el año comercial respectivo, determinados de acuerdo a las reglas anteriores, se dividirá por doce o por el número de meses que comprenda dicho ejercicio, cuando las actividades de la empresa se hayan iniciado en una fecha posterior al 1° de enero del período, o bien, en caso del ejercicio comercial en que se ponga término de giro. El resultado que se obtenga de esta operación corresponderá al ETA del contribuyente durante el año comercial respectivo.

**5.-** En el caso de fusiones, divisiones, disoluciones o cualquier otro acto jurídico u operación que implique el traspaso o la novación de deudas, éstas se considerarán en el cálculo de exceso de endeudamiento de la empresa a la cual se traspasó o asumió la deuda, préstamos, créditos y otros contratos u operaciones a que se refiere este artículo, a contar de la fecha en que ocurra dicha circunstancia.

Sobre este punto, debe tenerse presente que el hecho gravado es el pago, abono en cuenta o puesta a disposición de los intereses y otras partidas efectuados a favor de entidades relacionadas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que se cumplan los demás requisitos legales, de manera que si el pago de la deuda es asumido por un nuevo deudor, será éste quien deba determinar si cumple con las condiciones del hecho gravado, esto es, al término del ejercicio en que se efectúe el pago, abono en cuenta o puesta a disposición, deberá determinarse si se cumple con las normas de relación, de exceso de endeudamiento y demás condiciones.

### **c) Normas de relación<sup>29</sup>.**

Se considerará que el beneficiario de los intereses y demás partidas señaladas en el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, es una entidad relacionada con quien las paga, abona en cuenta o pone a disposición, según corresponda, cuando se configura una o más de las siguientes circunstancias:

- i)** El beneficiario se encuentre constituido, establecido, domiciliado o sea residente en alguno de los territorios o jurisdicciones que formen parte de la lista a que se refiere el artículo 41 D de la LIR<sup>30</sup>, salvo cuando a la fecha del otorgamiento del crédito respectivo dicho territorio o jurisdicción no se encontraba incluido en esa lista, pero éste se incluye en ella con posterioridad.
- ii)** El beneficiario se encuentre domiciliado, constituido, establecido o sea residente de un territorio o jurisdicción que cumpla con al menos dos de los requisitos que establece el artículo 41 H de la LIR, según se explica en el N° 4.- siguiente.
- iii)** El beneficiario domiciliado, residente, constituido o establecido en el exterior y quien paga, abona en cuenta o pone a disposición, pertenezcan al mismo grupo empresarial<sup>31</sup>.

<sup>29</sup> Contenidas en el N° 6, del artículo 41 F de la LIR.

<sup>30</sup> Actualmente dicho listado está contenido en el Decreto Supremo N° 628, del Ministerio de Hacienda, del año 2003.

<sup>31</sup> Se aplicarán al efecto las disposiciones contenidas en los artículos 96 y siguientes de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

- iv) El beneficiario domiciliado, residente, constituido o establecido en el exterior y quien paga, abona en cuenta o pone a disposición, directa o indirectamente posean o participen en un 10% o más del capital o de las utilidades del otro.
- v) El beneficiario domiciliado, residente, constituido o establecido en el exterior y quien paga, abona en cuenta o pone a disposición, se encuentren bajo un socio o accionista común que directa o indirectamente posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro.
- vi) El financiamiento es otorgado con garantía directa o indirecta de terceros.

En este caso, el beneficiario no se considerará relacionado cuando el tercero que otorga la garantía directa o indirecta cumpla con los siguientes dos requisitos copulativos:

- Se trate de terceros no relacionados con el deudor, en los términos señalados en los numerales i), ii), iii), iv), v) o vii) de esta letra, y
- Presten el servicio de garantía a cambio de una remuneración normal de mercado, considerando para tales efectos lo dispuesto en el artículo 41 E de la LIR.

Con todo, el tercero que garantiza directa o indirectamente el financiamiento otorgado al deudor, igualmente se considerará relacionado aun cuando cumpla con los dos requisitos señalados precedentemente, en caso que haya celebrado algún acuerdo u obtenido los fondos necesarios para garantizar dicho financiamiento, con alguna entidad relacionada con el deudor en los términos indicados en los numerales i), ii), iii), iv), v) o vii) de esta letra.

- vii) Se trate de instrumentos financieros colocados y adquiridos por empresas independientes y que posteriormente son adquiridos o traspasados a empresas o entidades relacionadas en los términos señalados en los numerales i) al viii) precedentes.

### **3.6.- Obligación de información.**

El deudor deberá presentar una declaración jurada a este Servicio, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, sobre las operaciones a las que se refiere el artículo 41 F de la LIR, con indicación de las obligaciones y deudas, sus garantías e indicando además si entre los beneficiarios finales de los intereses y demás partidas señaladas en el inciso 1° de dicho artículo, se encuentran entidades relacionadas en los términos indicados en la letra c), del N° 3.5.- anterior.

El retardo u omisión en la presentación de la declaración jurada, será sancionado conforme a lo establecido en el N° 1, del artículo 97 del Código Tributario. Tratándose de la presentación de una declaración incompleta, se sancionará de acuerdo al N° 3, del mismo artículo.

Sin perjuicio de lo anterior, si detectado el incumplimiento por parte del Servicio, el deudor se negare a formular dicha declaración, o si la presentada fuera incompleta o falsa, se entenderá que existe relación entre el perceptor del interés y de las demás partidas indicadas en el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, y el deudor, o entre el deudor y acreedor de las deudas no informadas, según corresponda<sup>32</sup>.

Además de lo indicado, la entrega de información maliciosamente incompleta o falsa en la declaración jurada señalada en el párrafo 1° de este número, que impida la aplicación del Impuesto Único de 35%, se sancionará en la forma prevista en el inciso 1°, del N° 4, del artículo 97 del Código Tributario, esto es, con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo<sup>33</sup>.

### **3.7.- Casos en que no se aplicará el Impuesto Único de 35%<sup>34</sup>.**

No obstante haberse cumplido los requisitos para tal efecto, no se aplicará el Impuesto Único de 35% sobre los intereses y demás partidas señaladas en el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, que se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición de entidades relacionadas en el exterior, y que correspondan total o parcialmente al exceso de endeudamiento determinado al cierre del ejercicio, siempre que respecto de tales operaciones el contribuyente acredite ante el Servicio que el financiamiento obtenido y los servicios recibidos cumplen con los siguientes requisitos copulativos:

- a) Corresponden al financiamiento de uno o más proyectos en Chile.

<sup>32</sup> De acuerdo a lo establecido en el N° 7, del artículo 41 F de la LIR.

<sup>33</sup> Conforme a lo dispuesto por el N° 12, del artículo 41 F de la LIR.

<sup>34</sup> En virtud del N° 11, del artículo 41 F de la LIR.

Puede tratarse de cualquier tipo de proyecto, ya que la LIR no distingue. Para estos efectos, se entiende por proyecto, la aplicación orgánica de recursos financieros, con un fin productivo y de obtención de beneficios, que tiene como consecuencia el desarrollo de una actividad económica, o bien la ampliación de una actividad preexistente, o en el mejoramiento de la eficiencia del proceso productivo o en la prestación de servicios.

Si el proyecto estuviere destinado a la prestación de servicios, esto podría realizarse en Chile o en el extranjero, pero el financiamiento debe estar directamente destinado a la ejecución o desarrollo de alguna de las etapas del referido proyecto.

- b) El financiamiento o servicio recibido hubiere sido otorgado mayoritariamente por entidades no relacionadas con el deudor.
- c) La relación que se haya configurado, en los términos señalados en la letra c), del N° 3.5.- anterior, con quién o quiénes hayan otorgado la parte minoritaria del financiamiento o servicio recibido, se haya configurado para el sólo efecto de garantizar el pago de la deuda o los servicios prestados, o bien por razones legales, financieras o económicas. De acuerdo a ello, la relación se debe haber configurado porque:
  - Las entidades acreedoras respectivas hayan exigido constituir entidades de propiedad común con el deudor o sus entidades relacionadas.
  - Se garantice la deuda otorgada o el pago de los servicios, con las acciones o derechos de propiedad sobre la entidad deudora o con los frutos que tales títulos o derechos produzcan.

En todo caso, para que se verifique el cumplimiento de este requisito, es necesario además, que los intereses y otras cantidades a que se refiere el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, así como las garantías señaladas, se hayan pactado a sus valores normales de mercado, para cuyos efectos se aplicará lo dispuesto en el artículo 41 E de la misma Ley.

De esta manera, no se devenga el Impuesto Único de 35%, si junto al cumplimiento de los demás requisitos, el deudor de los intereses y otras partidas señaladas en el inciso 1° del artículo 41 F de la LIR, acredita fehacientemente que la relación con la entidad no domiciliada ni residente en el país que otorgó el financiamiento, se produjo en virtud de las circunstancias mencionadas.

El cumplimiento de estos requisitos deberá ser acreditado por el contribuyente, con todos los medios de prueba legales de que disponga, a requerimiento de la instancia de fiscalización correspondiente.

Con todo, aun cuando se cumplan los requisitos para que no resulte aplicable el Impuesto Único de 35% sobre las partidas a que se refiere el inciso 1°, del artículo 41 de la LIR, respecto del financiamiento de que trata este número, igualmente dicho financiamiento se considerará en el cálculo del exceso de endeudamiento para determinar la aplicación del impuesto referido, sobre las partidas señaladas que correspondan por operaciones de créditos, pasivos y demás obligaciones gravadas que no cumplan con tales requisitos.

### **3.8.- Tratamiento tributario de los intereses y otras cantidades señaladas en el inciso 1° del artículo 41 F de la LIR que se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición a partir de la vigencia de este artículo, por créditos u otras operaciones efectuadas antes de la entrada en vigencia de la misma norma<sup>35</sup>.**

El Impuesto Único de 35% establecido en el artículo 41 F de la LIR, se aplicará solamente respecto de las cantidades señaladas en el inciso 1° de dicho artículo que se paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición de entidades relacionadas sin domicilio ni residencia en Chile, a contar del 1° de enero de 2015, en virtud de créditos, pasivos y obligaciones de aquellos a que se refiere la letra b), del N° 3.5.- anterior, contraídos a partir de esa misma fecha.

También se gravarán con el impuesto referido, las cantidades señaladas en el inciso 1° referido, que correspondan sobre créditos, pasivos y obligaciones señalados, contraídos con anterioridad al 1° de enero de 2015, cuando con posterioridad a esa fecha, las obligaciones hayan sido novadas, cedidas, o se modifique

<sup>35</sup> Conforme a lo dispuesto en el numeral XVIII), del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.



el monto del crédito o la tasa de interés, o cuando directa o indirectamente hayan sido adquiridas por empresas relacionadas, considerando las normas incluidas en el N° 6, del artículo 41 F de la LIR, para considerar a una entidad como relacionada.

En el caso de los contratos de líneas de crédito celebrados con anterioridad al 1° de enero de 2015, el Impuesto Único de 35% establecido en el artículo 41 F de la LIR, se aplicará solamente respecto de los intereses y demás partidas gravadas que puedan originar las sumas efectivamente giradas a partir del 1° de enero de 2015.

Sin perjuicio de lo anterior, los créditos, pasivos y demás obligaciones que establece el artículo 41 F de la LIR, contraídos con anterioridad al 1° de enero de 2015, igualmente se deberán considerar para efectos de determinar y calcular el exceso de endeudamiento del contribuyente para el año comercial respectivo, de acuerdo al procedimiento instruido en la letra b), del N° 3.5 anterior.

En el N° 5, del Anexo N° 2, se incluye un ejercicio, que ejemplifica la forma de calcular el Impuesto Único de 35%.

### **3.9.- Derogación de las normas sobre exceso de endeudamiento contenidas en el inciso 4°, del N° 1, del artículo 59 de la LIR.**

La letra b), del N° 40, del artículo 1° de la Ley N° 20.780, eliminó las normas sobre exceso de endeudamiento contenidas en los párrafos 2° y siguientes, del N° 1, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR. Dicha derogación rige a contar del 1° de enero de 2015, de acuerdo a lo dispuesto en la letra b), del artículo primero transitorio de la Ley N° 20.780.

En consecuencia, los créditos otorgados u operaciones celebradas con anterioridad al 1° de enero de 2015, cuyos intereses y otras partidas se afectaban con el impuesto de 35% conforme a dichas normas, a partir del 1° de enero de 2015 dejarán de estar afectas a la referida tributación<sup>36</sup>. Lo anterior, sin perjuicio de lo señalado en el N° 3.8.- precedente, en cuanto a que los créditos, pasivos y demás obligaciones que establece el artículo 41 F de la LIR, contraídos con anterioridad al 1° de enero de 2015, igualmente se deberán considerar para efectos de determinar y calcular el exceso de endeudamiento del contribuyente para el año comercial respectivo, de acuerdo al procedimiento instruido en la letra b), del N° 3.5 anterior.

En todo caso, atendido que de acuerdo a las reglas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2014, el impuesto de 35% también se devengaba al término del ejercicio respectivo, en caso que los contribuyentes hubieren determinado a esa fecha la obligación de pagar dicho impuesto, deberán hacerlo respecto del año comercial 2014, en el mes de abril de 2015, conforme a lo dispuesto en los artículos 65 N°1 y 69 de la LIR.

### **4.- Nuevo artículo 41 H de la LIR, sobre requisitos para considerar que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial<sup>37</sup>.**

#### **a) Reglas generales.**

La Ley N° 20.780 introdujo un artículo 41 H a la LIR, que establece los requisitos para considerar que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial.

El efecto de considerar que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial, es relevante para la aplicación de lo dispuesto en los artículos 14 letra E.-, N° 1, letra a); 41 F; 41 G y 59 de la LIR<sup>38</sup>. De acuerdo a ello, el cumplimiento o incumplimiento de tales requisitos, debe ser calificado al tiempo en que deban producirse los efectos de la aplicación de las siguientes normas:

<sup>36</sup> De acuerdo al N° XVIII), del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

<sup>37</sup> Modificación incorporada por el numeral 27), del artículo 1° de la Ley N° 20.780, el que rige a contar del 1° de enero de 2015, de acuerdo a lo establecido en la letra b), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la referida Ley. En el N° 5, del Anexo N° 1, se acompaña el texto del nuevo artículo 41 H de la LIR.

<sup>38</sup> La referencia al artículo 41 H, en el artículo 41 G de la LIR, rige a contar del 1° de enero de 2016, mientras que la efectuada en el artículo 14 letra E N°1 letra a) de la LIR citado, rige a contar del 1° de enero de 2017. Las referencias contenidas en los artículos 41 F y 59 de la LIR, rigen a contar del 1° de enero de 2015.

i) Artículo 14 letra E.-, N° 1, letra a) de la LIR<sup>39</sup>: Establece a contar del 1° de enero de 2017, obligaciones adicionales de informar, y mayores sanciones en caso de no hacerlo, cuando las inversiones que indica dicha norma, se efectúen en países, territorios o jurisdicciones de aquellos a que se refiere el artículo 41 H de la LIR.

ii) Artículo 41 F de la LIR<sup>40</sup>: Establece que se considerará relacionado, para los efectos del artículo 41 F, el beneficiario de las rentas a que se refiere dicho artículo, cuando se encuentre domiciliado, residente, constituido o establecido en un territorio o jurisdicción que quede comprendido en al menos dos de los supuestos del artículo 41 H de la LIR.

iii) Artículo 41 G de la LIR<sup>41</sup>: Establece una presunción simplemente legal, para los fines del artículo 41 G, la cual dispone que se presumirá que se trata de una entidad controlada, aquella constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación, entendiéndose que éstos corresponden a aquellos señalados en el artículo 41 H de la LIR.

<sup>39</sup> Norma incorporada por el N° 4), del artículo 1° de la Ley N° 20.780, que rige a contar del 1° de enero de 2017. Las instrucciones sobre la materia serán impartidas por este Servicio en una nueva Circular, sobre los regímenes generales vigentes a partir de esa fecha. La parte pertinente de la letra a), del N° 1, de la letra E.-, del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017 es la siguiente:

*“a) Inversiones en el extranjero: deberán informar al Servicio hasta el 30 de junio de cada año comercial, mediante la presentación de una declaración en la forma que este fije mediante resolución, las inversiones realizadas en el extranjero durante el año comercial anterior, con indicación del monto y tipo de inversión, del país o territorio en que se encuentre, en el caso de tratarse de acciones, cuotas o derechos, el porcentaje de participación en el capital que se presentan de la sociedad o entidad constituida en el extranjero, el destino de los fondos invertidos, así como cualquier otra información adicional que dicho Servicio requiera respecto de tales inversiones. En caso de no presentarse esta declaración, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tales inversiones en el extranjero constituyen retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo, ello para los efectos de aplicar la tributación que corresponda de acuerdo al artículo 21, sin que proceda su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría. Cuando las inversiones a que se refiere esta letra se hayan efectuado directa o indirectamente en países o territorios incluidos en la lista que establece el número 2, del artículo 41 D, o califiquen como de baja o nula tributación conforme a lo dispuesto en el artículo 41 H, además de la presentación de la declaración referida, deberán informar anualmente, en el plazo señalado, 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 el Servicio sobre tales inversiones, en la oportunidad y forma que establezca mediante resolución. En caso de no presentarse esta declaración, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tales inversiones en el extranjero constituyen retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero de la misma forma ya señalada y con los mismos efectos, para los fines de aplicar lo dispuesto en el artículo 21. En todo caso, el contribuyente podrá acreditar que las inversiones fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que cuando el capital propio tributario del contribuyente excede de la suma de su capital y de los referidos ingresos no constitutivos de renta, tales inversiones se han efectuado, en el exceso, con cantidades que no han cumplido totalmente con los impuestos de la presente ley, procediendo entonces las aplicación de lo dispuesto en el referido artículo 21. La entrega maliciosa de información incompleta o falsa en las declaraciones que establece esta letra, se sancionará en la forma prevista en el primer párrafo, del número 4 del artículo 97 del Código Tributario.”*

<sup>40</sup> Nueva norma sobre exceso de endeudamiento incorporada por el N° 27, del artículo 1° de la Ley N° 20.780, que rige a contar del 1° de enero de 2015, y cuyas instrucciones se encuentran contenidas en el N° 3, del Capítulo II de la presente Circular. La parte pertinente, del N° 6, del artículo 41 F de la LIR es la siguiente:

*“6. Se considerará que el beneficiario de las partidas a que se refiere el inciso primero es una entidad relacionada con quien las paga, abona en cuenta o pone a disposición cuando:*

*i) El beneficiario se encuentre constituido, establecido, domiciliado o residente en algunos de los territorios o jurisdicciones que formen parte de la lista a que se refiere el artículo 41 D, salvo cuando a la fecha del otorgamiento del crédito, el acreedor no se encontraba constituido, domiciliado, establecido o residente en un país o territorio que, con posterioridad, quede comprendido en dicha lista.*

*ii) El beneficiario se encuentre domiciliado, residente, constituido o establecido en un territorio o jurisdicción que quede comprendido en al menos dos de los supuestos que establece el artículo 41 H...”*

<sup>41</sup> Nueva norma sobre rentas pasivas controladas en el exterior, incorporada por el N° 27, del artículo 1° de la Ley N° 20.780, que rige a contar del 1° de enero de 2016, y cuyas instrucciones se impartirán por este Servicio en una Circular sobre la materia. La parte pertinente del artículo 41 G de la LIR, es la siguiente:

*“Salvo prueba en contrario, se presumirá que se trata de una entidad controlada para los fines de este artículo, cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto que tenga directa o indirectamente el contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile, cuando aquélla se encuentre constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación.*

*Del mismo modo, se presume que se trata de una entidad controlada cuando el contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile tenga, directa o indirectamente, una opción de compra o adquisición de una participación o derecho en dicha entidad, en los términos de los literales i), ii) o iii) anteriores.*

**B.- País o territorio de baja o nula tributación.**

*Para los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se entenderá como un país o territorio de baja o nula tributación aquéllos a que se refiere el artículo 41 H.”*

**iv) Artículo 59 de la LIR<sup>42</sup>:** Establece que quedarán afectas a una tasa del 30 % de IA, el pago o abono en cuenta a personas sin domicilio o residencia en el país de las regalías o remuneraciones indicadas en el inciso 1°, del artículo 59, cuando el acreedor o beneficiario de ellas se encuentre constituido, esté domiciliado o sea residente en alguno de los países, territorios o jurisdicciones a que se refiere el artículo 41 D ó 41 H de la LIR.

Así las cosas, la nueva norma prescribe que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial, cuando éste cumpla a lo menos, con dos de los requisitos que se indican. No obstante ello, cuando se trate de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), aun cuando cumplan de cualquier forma dos o más de los requisitos que se indican, no se les considerará “régimen fiscal preferencial” para los efectos de la LIR<sup>43</sup>.

De esta manera, se considerará que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial, para la aplicación de los efectos tributarios que las normas legales señaladas establecen, cuando se verifique la concurrencia de dos o más de los requisitos indicados en la letra b) siguiente, siempre que no se trate de países miembros de la OCDE.

En todo caso, con el objeto de otorgar certeza a los contribuyentes sobre el cumplimiento de los requisitos señalados, éstos podrán solicitar al Servicio que se pronuncie sobre la materia, en los términos expuestos en la letra c) siguiente.

#### **b) Requisitos que deben cumplirse para considerar que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial.**

Según se ha señalado, para considerar que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial, debe verificarse el cumplimiento de a lo menos dos de los siguientes requisitos:

**a) Que su tasa de tributación efectiva sobre los ingresos de fuente extranjera sea inferior al 50% de la tasa establecida en el inciso 1°, del artículo 58 de la LIR.**

Considerando que actualmente la tasa del N° 1, del artículo 58 de la LIR corresponde a un 35%, para que se cumpla con este requisito, basta que la tasa efectiva de tributación en el territorio o jurisdicción que corresponda sea inferior a un 17,5%.

Para la determinación de dicha tasa, pueden distinguirse dos situaciones:

---

<sup>42</sup> Modificación efectuada al inciso 1°, del artículo 59 de la LIR, por la letra a), del N° 40, del artículo 1° de la Ley N° 20.780, que rige a contar del 1° de enero de 2015, cuyas instrucciones se encuentran contenidas en la Circular N° 1 de 2015. El inciso 1°, del artículo 59 de la LIR, modificado a contar del 1° de enero de 2015, es el siguiente:

*“Se aplicará un impuesto de 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado. Con todo, la tasa de impuesto aplicable se reducirá a 15% respecto de las cantidades que correspondan al uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales, de acuerdo a las definiciones y especificaciones contenidas en la Ley de Propiedad Industrial y en la Ley que Regula Derechos de Obtentores de Nuevas Variedades Vegetales, según corresponda. Asimismo, se gravarán con tasa de 15% las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual, salvo que las cantidades se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar, entendiéndose por tales aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto. En el caso de que ciertas regalías y asesorías sean calificadas de improductivas o prescindibles para el desarrollo económico del país, el Presidente de la República, previo informe de la Corporación de Fomento de la Producción y del Comité Ejecutivo del Banco Central de Chile, podrá elevar la tasa de este impuesto hasta el 80%. No obstante, la tasa de impuesto aplicable será de 30% cuando el acreedor o beneficiario de las regalías o remuneraciones se encuentren constituidos, domiciliados o residentes en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refieren los artículos 41 D y 41 H, o bien, cuando posean o participen en 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro. El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.”*

<sup>43</sup> Actualmente son países miembros de la OCDE los siguientes: Australia; Austria; Bélgica; Canadá, Chile; República Checa; Dinamarca; Estonia; Finlandia; Francia; Alemania; Grecia; Hungría; Islandia; Irlanda; Israel; Italia; Japón; Korea; Luxemburgo; México; Holanda; Nueva Zelanda; Noruega; Polonia; Portugal; República Eslovaca; Eslovenia; España; Suecia; Suiza; Turquía; Reino Unido, Estados Unidos.

i) En caso que en el territorio o jurisdicción respectivo se aplique una escala progresiva de tasas sobre los ingresos de fuente extranjera, la tasa de tributación efectiva será la equivalente a la “tasa media”, la que resulte de dividir por dos la diferencia entre la tasa máxima y mínima de la escala de tasas correspondiente, expresadas en porcentaje.

Así por ejemplo, si se aplicara en el territorio o jurisdicción respectivo, la misma escala progresiva de tasas aplicables en Chile al IGC, la tasa media sería de un 20%<sup>44</sup>, de acuerdo a la siguiente determinación.

Tasa máxima 40%

Tasa mínima 0%

Diferencia de tasas: 40%

Tasa efectiva (tasa media):  $40\% / 2 = 20\%$

En consecuencia, en este caso no se cumpliría el requisito para calificar al respectivo territorio o jurisdicción como un régimen fiscal preferencial (sin perjuicio que pueda cumplir otro u otros de los requisitos), por cuanto su tasa de tributación efectiva resultó ser superior al 17,5%, que en la actualidad corresponde al 50% de la tasa de impuesto establecida en el inciso 1°, del artículo 58 de la LIR.

ii) En caso que en el territorio o jurisdicción respectivo no se aplique una escala progresiva de tasas sobre los ingresos de fuente extranjera, para calcular la tasa de tributación efectiva se deben considerar las exenciones o rebajas otorgadas sobre el ingreso respectivo, así como los costos o gastos efectivos o presuntos que rebajen tales ingresos y los créditos o rebajas al impuesto extranjero determinado, todos ellos otorgados o concedidos por el respectivo territorio o jurisdicción.

La tributación efectiva será la que resulte de dividir el impuesto extranjero neto determinado, por la utilidad neta ajustada de acuerdo a lo dispuesto anteriormente.

Conforme a lo anterior, el cálculo de la tasa de tributación efectiva deberá sujetarse al siguiente procedimiento:

N°	Concepto	Monto
1	(+) Ingresos de fuente extranjera	\$ ....
2	(-) Rebajas o exenciones otorgadas sobre el ingreso respectivo	(\$ ....)
3	(-) Costos y gastos efectivos que rebajes tales ingresos	(\$ ....)
4	(-) Costos y gastos presuntos que rebajes tales ingresos	(\$ ....)
<b>5</b>	<b>(=) Renta neta sobre ingresos de fuente extranjera (1-2-3-4)</b>	<b>\$ ....</b>
6	(=) Impuesto según tasa aplicable (5 x tasa aplicable)	\$ ....
7	(-) Créditos o rebajas en contra del impuesto determinado	(\$....)
<b>8</b>	<b>(=) Impuesto neto determinado (6 – 7)</b>	<b>\$ ....</b>
<b>9</b>	<b>(=) Tasa de tributación efectiva aplicada ((8/5) x 100)</b>	<b>%</b>

Ejemplo de lo descrito anteriormente:

Ingresos de fuente extranjera	USD	10.000,00
Costos directos	USD	-3.000,00
Gastos presuntos (5% del total de ingresos)	USD	-500,00
<b>Renta neta</b>		<b>6.500,00</b>
Impuesto (tasa 20%)		1.300,00
Crédito contra el impuesto		-300,00
Impuesto a pagar		1.000,00
<b>Tasa de tributación efectiva ( 1.000 / 6.500 ) x 100</b>		<b>15,38%</b>

Como se puede observar, aun cuando el territorio o jurisdicción extranjero aplique una tasa de impuesto del 20% sobre la renta neta, producto de las rebajas de créditos imputables al impuesto, su tasa efectiva baja a 15,38%, cifra que es inferior al 17,5%, que en la actualidad corresponde al 50% de la tasa de impuesto establecida en el inciso 1°, del artículo 58 de la LIR.

Por tanto, en este caso, se cumpliría el requisito que establece la letra a), del artículo 41 H de la LIR.

<sup>44</sup> De acuerdo a las tasas vigentes de dicho tributo al 01.01.2015.

**b)** Que no hayan celebrado con Chile un Convenio que permita el intercambio de información para fines tributarios o el celebrado no se encuentre vigente.

En consecuencia, para estos efectos se requiere que el territorio o jurisdicción no haya celebrado con Chile ninguno de los siguientes Convenios, o bien, el celebrado no se encuentre vigente, sea por falta del cumplimiento de requisitos para su entrada en vigencia, o bien porque su vigencia se ha extinguido por algún motivo:

**i)** Convenio de intercambio de información para fines tributarios.

**ii)** Convenio para evitar la doble tributación internacional, que incluya dentro de sus cláusulas, la del intercambio de información para fines tributarios<sup>45</sup>.

**c)** Que la legislación de los territorios o jurisdicciones carezca de reglas que faculten a la administración tributaria respectiva para fiscalizar los precios de transferencia, que de manera sustancial se ajusten a las recomendaciones de la OCDE, o de la Organización de Naciones Unidas (ONU).

Se trata en este caso, de verificar que los territorios o jurisdicciones referidos cuenten, dentro de su legislación interna, con:

**i)** Normas legales o reglamentarias que otorguen a la administración tributaria respectiva la facultad para efectuar la fiscalización de los precios de transferencia.

Para que no se verifique el cumplimiento de este requisito, dentro de dicha facultad de fiscalización debe necesariamente comprenderse, a lo menos, la posibilidad de acceder a la información contable y financiera de la empresa; a los estudios de precios que los contribuyentes puedan realizar; y en general, a cualquier otro antecedente que sirva de fundamento para establecer la política de precios de éstos.

Asimismo, debe incluirse la posibilidad de impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado, y de proceder al cobro de las diferencias de impuestos que se deriven de dicha impugnación.

**ii)** Se requiere además que las normas y reglas que contemple la legislación interna del territorio o jurisdicción que corresponda, se ajusten de manera sustancial, a las recomendaciones que sobre la materia efectúan la OCDE o la ONU. Esto es, que se considere mayoritariamente en la referida legislación interna, los principios y directrices recomendados por dichas entidades sobre la materia.

**d)** Que la legislación de los territorios o jurisdicciones contengan limitaciones que prohíben a sus respectivas administraciones tributarias la solicitud de información a sus administrados y, o la disposición y entrega de esa información a terceros países.

El cumplimiento de este requisito importa que se verifique a lo menos una de las siguientes condiciones, o bien, la concurrencia de ambas en conjunto:

**i)** Que la legislación del territorio o jurisdicción respectivo contenga limitaciones que prohíban a su respectiva administración tributaria la solicitud de información a sus administrados. Esta limitación debe consistir en una prohibición absoluta de solicitar información a los administrados, lo que incluye lógicamente aquellos casos en que dichos administrados puedan abstenerse de proporcionar la información requerida por la administración sin sufrir sanción alguna. No se verifica esta condición, cuando la administración debe, para acceder a la información, requerirla a través de un procedimiento especial, como sería su solicitud a través de un procedimiento judicial, y/o

**ii)** Que la legislación del territorio o jurisdicción respectivo contenga limitaciones que prohíban a su respectiva administración tributaria la disposición y entrega de esa información a terceros países. En este caso, la legislación interna debe prohibir derechamente que la información que se encuentra en poder de la administración tributaria pueda ser compartida con administraciones tributarias de otros países, ya sea porque exista tal prohibición, o bien, no existiendo específicamente tal prohibición, existe información que se encuentra sujeta a secreto absoluto.

**e)** Que la legislación de los territorios o jurisdicciones sea considerada como regímenes preferenciales para fines tributarios por la OCDE o por la ONU.

---

<sup>45</sup> Los países con los cuales actualmente existe un Convenio para evitar la Doble Tributación internacional vigente, son los siguientes: Australia; Bélgica; Brasil; Canadá; Colombia; Corea; Croacia; Dinamarca; Ecuador; España; Francia; Irlanda; Malasia; México; Noruega; Nueva Zelandia; Paraguay; Perú; Polonia; Portugal; Reino Unido; Rusia; Suecia; Suiza y Tailandia. Para mayor detalle consultar en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>

Lo anterior, se verifica cuando el territorio o jurisdicción respectivo, cumple con las condiciones o requisitos que dichas entidades han establecido para calificar como un régimen preferencial o de baja o nula tributación.

f) Que los territorios o jurisdicciones graven exclusivamente las rentas generadas, producidas o cuya fuente se encuentre en sus propios territorios.

Lo anterior implica que ese territorio o jurisdicción no grava las rentas generadas, producidas o cuya fuente se encuentre en el exterior, así como tampoco grava los pagos efectuados desde dicho territorio o jurisdicción por servicios prestados fuera de ellos, a residentes o domiciliados en el mismo. El cumplimiento de este requisito también se verifica cuando el territorio o jurisdicción grava las rentas referidas, pero a continuación aplica una exención o rebaja que las libera totalmente de impuestos.

### **c) Pronunciamiento del Servicio sobre el cumplimiento de los requisitos.**

El inciso final, del artículo 41 H de la LIR, establece que este Servicio, previa solicitud del contribuyente, se pronunciará mediante resolución acerca del cumplimiento de los requisitos que establece este artículo, para considerar que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial.

Esta norma pretende dar certeza jurídica al contribuyente que lo requiera, para establecer si un determinado territorio o jurisdicción cumple o no con los requisitos para ser considerado como un "régimen fiscal preferencial", con las consecuencias que aquello implica.

Para estos efectos, el interesado deberá efectuar la solicitud respectiva en la Dirección Regional correspondiente a su domicilio o en la Dirección de Grandes Contribuyentes, tratándose de aquellos que se encuentren incluidos en la Nómina de Grandes Contribuyentes, la que derivará dicha solicitud a la brevedad posible a la Subdirección de Fiscalización, para que ésta resuelva sobre la materia.

### **III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.**

Las modificaciones efectuadas a la LIR por la Ley N° 20.727 de 2014, y que son materia de la presente Circular, rigen como regla general a partir del 1° de enero de 2014, sin perjuicio de las normas especiales de transición y vigencia indicadas para cada caso en particular.

Por su parte, las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, y tratadas en el presente instructivo, rigen como regla general a contar del 1° de enero de 2015, sin perjuicio de las reglas especiales de vigencia y transición que expresamente se señalan en cada caso.

Las instrucciones de este Servicio sobre las materias referidas, rigen a partir de su publicación en extracto en el Diario Oficial.

Saluda a Ud.,

**MICHEL JORRATT DE LUIS**

JARB/PCR/CFS/HGM

**DISTRIBUCIÓN:**

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

## **ANEXO N° 1. Normas legales.**

### **1) Artículo 41 A de la LIR, modificado por las Leyes N°s 20.727 y 20.780.**

“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 registrarán, 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 hubiera 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.

En el caso que en el país fuente de los dividendos o de los retiros de utilidades sociales no exista impuesto de retención a la renta, o éste sea inferior al impuesto de primera categoría de Chile, 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.

En la misma situación anterior, 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.

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 crédito total disponible se deducirá del impuesto de primera categoría y de los impuestos finales, global complementario y adicional, en la forma que se indica en los números que siguen.

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 2.- 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.

c) Cuando en el ejercicio respectivo se determine un excedente de este 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 en que se determinen rentas de fuente extranjera afectas a dicho tributo, 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.”.

4.- Crédito contra 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 numeral precedente, constituirá el crédito contra impuestos finales, que podrá deducirse del impuesto global complementario o adicional, según las normas siguientes:



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) El crédito contra los impuestos finales se anotará separadamente en el registro del fondo de utilidades tributables correspondiente al año en que se hayan obtenido las rentas de fuente extranjera por las que se origina dicho crédito.

El crédito así registrado o su saldo, 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 hayan generado y el último día del mes anterior al cierre de cada ejercicio, o hasta el último día del mes anterior al de la retención cuando se trate del impuesto adicional sujeto a esta modalidad.

ii) 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 que deban imputarse a las utilidades tributables del ejercicio en que se haya generado dicho crédito. Para este efecto, la distribución del crédito se efectuará proporcionalmente en función del porcentaje que represente la cantidad del respectivo dividendo o retiro de utilidades imputable al año en cuestión respecto del total de las utilidades obtenidas en dicho año.

iii) Si en el año en que se genera el crédito el contribuyente presenta pérdidas, dicho crédito se extinguirá totalmente. Si las pérdidas de ejercicios posteriores absorben las utilidades del ejercicio en que se genera el crédito, éste también se extinguirá aplicando lo dispuesto en el literal ii) precedente, cuando corresponda, sin derecho a devolución.

iv) Si las utilidades o dividendos que originan la distribución del crédito contra impuestos finales son, a su vez, percibidos por otros contribuyentes obligados a determinar su renta líquida imponible según contabilidad completa, dichos contribuyentes deberán aplicar las mismas normas de este número.

b) Cuando las rentas que dan derecho a este crédito sean distribuidas, retiradas o deban considerarse devengadas, por contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Adicional, se aplicarán las siguientes normas:

i) El crédito contra impuestos finales se agregará a la base del impuesto global complementario o adicional, debidamente reajustado. Tratándose del impuesto adicional de retención, 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

ii) El crédito referido se deducirá del impuesto global complementario o adicional determinado 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.

c) Cuando tales rentas sean percibidas directamente por contribuyentes del impuesto global complementario, el crédito se agregará a la base imponible respectiva y se deducirá del citado tributo, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la ley. Si hubiere 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 agencias y otros establecimientos permanentes.

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 indicados se convertirán a moneda nacional conforme a lo indicado 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.

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 aquéllos que lo permiten.

4.- El excedente del crédito definido en los números anteriores, se imputará en la misma forma al impuesto de primera categoría del ejercicio siguiente y posteriores. Para este efecto, el remanente de crédito deberá reajustarse según la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del término del ejercicio en que se produzca dicho remanente, y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio siguiente o subsiguientes. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.

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 2.- siguiente, equivalente a los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiera 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 inciso 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. 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, se imputará en la misma forma al impuesto de primera categoría del ejercicio siguiente y posteriores. Para este efecto, el remanente de crédito deberá reajustarse según la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del término del ejercicio en que se produzca dicho remanente, y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio siguiente o subsiguientes. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.

D.- Normas comunes.

1.- Para efectuar el cálculo del crédito por los impuestos extranjeros, tanto los impuestos respectivos como los dividendos, retiros y rentas del exterior se convertirán a su equivalencia en pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera correspondiente, conforme 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, según proceda.

No se aplicará el reajuste a que se refiere este número cuando el contribuyente lleve su contabilidad en moneda extranjera, ello 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. El Director del Servicio de Impuestos Internos podrá exigir los mismos requisitos respecto de los impuestos retenidos, cuando lo considere necesario para el debido resguardo del interés fiscal. Cuando se imputen en el país impuestos pagados por empresas subsidiarias de aquellas a que se refiere el artículo 41 A), número 1, deberán acompañarse los documentos que el Servicio exija a los efectos de acreditar la respectiva participación.

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 a 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 Países sin Convenio 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 el artículo anterior.

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. Este impuesto tampoco podrá ser imputado como crédito contra el impuesto global complementario o adicional que se determine sobre rentas de fuente chilena. Para estos efectos, deberá distinguirse la parte de la renta que sea de fuente nacional y extranjera.”

## **2) Artículo 41 C de la LIR, modificado por las Leyes N°s 20.727 y 20.780.**

“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 de 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 a 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, 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.

Para los efectos del cálculo 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 ó 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 no tengan rentas del artículo 42, número 1º, 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.”

### **3) Artículo 41 F de la LIR, vigente a contar del 1º de enero de 2015.**

“Artículo 41 F.- Los intereses, comisiones, remuneraciones por servicios y gastos financieros y cualquier otro recargo convencional, incluyendo los que correspondan a reembolsos, recargos de gastos incurridos por el acreedor o entidad relacionada en beneficio directo o indirecto de otras empresas relacionadas en el exterior que afecten los resultados del contribuyente domiciliado, residente, establecido o constituido en el país, en virtud de los préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere este artículo, y que correspondan al exceso de endeudamiento determinado al cierre del ejercicio, se gravarán con un impuesto único de tasa 35%, de acuerdo a las siguientes reglas:

1. Este impuesto gravará a los contribuyentes domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, por los conceptos señalados precedentemente que correspondan al exceso de endeudamiento y que se hayan pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición durante el ejercicio respectivo.

2. Este impuesto se declarará y pagará anualmente en la forma y plazo que establecen los artículos 65, número 1, y 69, respecto de los intereses y demás partidas del inciso primero, pagados, abonados en cuenta o puestos a disposición durante el ejercicio respectivo en beneficio de entidades relacionadas constituidas, domiciliadas, residentes o establecidas en el extranjero.

3. Para que exista el exceso a que se refiere este artículo, el endeudamiento total anual del contribuyente debe ser superior a tres veces su patrimonio al término del ejercicio respectivo.

4. Para los fines de este artículo, por patrimonio se entenderá el capital propio determinado al 1 de enero del ejercicio respectivo, o a la fecha de la iniciación de actividades, según corresponda, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 41. Se agregará, considerando proporcionalmente su permanencia en el período respectivo, el valor de los aportes y aumentos efectivos de capital efectuados dentro del ejercicio. Se deducirá del valor del capital propio señalado, considerando proporcionalmente aquella parte del período en que tales cantidades no hayan permanecido en el patrimonio, el valor de las disminuciones efectivas de capital, así como los retiros o distribuciones del ejercicio respectivo.

También se deducirá del valor del capital propio tributario, determinado en la forma señalada, el valor de aquel aporte que directa o indirectamente haya sido financiado con préstamos, créditos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere el número 5 siguiente con partes directa o indirectamente relacionadas, salvo que se encuentren pagados en el ejercicio respectivo, a menos que el pago se haya efectuado o financiado directa o indirectamente con ese mismo tipo de préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones.

Cuando por aplicación de las normas señaladas se determine un valor negativo del patrimonio, se considerará que éste es igual a 1.

5. Por endeudamiento total anual se considerará la suma de los valores de los créditos y pasivos señalados en las letras a), b), c), d), g) y h) del N°1 del artículo 59, que la empresa registre durante el ejercicio, así como cualquier otro crédito o pasivo contratado con partes domiciliadas, residentes, constituidas o establecidas en el exterior, sean relacionadas o no. Igualmente, formará parte del endeudamiento total anual el valor de los créditos o pasivos contratados con partes domiciliadas, residentes, constituidas o establecidas en Chile.

Se incluirán también las deudas o pasivos de un establecimiento permanente en el exterior de la empresa domiciliada, residente, establecida o constituida en Chile. El impuesto se aplicará sobre aquellas partidas del inciso primero que correspondan al establecimiento permanente, aplicando en lo que corresponda las reglas de este artículo.

En el caso de fusiones, divisiones, disoluciones o cualquier otro acto jurídico u operación que implique el traspaso o la novación de deudas, éstas se considerarán en el cálculo de exceso de endeudamiento de la empresa a la cual se traspasó o asumió la deuda, préstamos, créditos y otros contratos u operaciones a que se refiere este artículo, a contar de la fecha en que ocurra dicha circunstancia.

Para el cálculo del endeudamiento total anual, se considerarán la suma de los valores de los créditos, deudas, pasivos y demás contratos u operaciones a que se refiere este artículo, a su valor promedio por los meses de permanencia en el mismo, más los intereses y demás partidas del inciso primero devengados en estas mismas deudas que no se hubieren pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición, y que a su vez devenguen intereses u otra de las partidas señaladas a favor del acreedor.

6. Se considerará que el beneficiario de las partidas a que se refiere el inciso primero es una entidad relacionada con quien las paga, abona en cuenta o pone a disposición cuando:

i) El beneficiario se encuentre constituido, establecido, domiciliado o residente en algunos de los territorios o jurisdicciones que formen parte de la lista a que se refiere el artículo 41 D, salvo cuando a la fecha del otorgamiento del crédito, el acreedor no se encontraba constituido, domiciliado, establecido o residente en un país o territorio que, con posterioridad, quede comprendido en dicha lista.

ii) El beneficiario se encuentre domiciliado, residente, constituido o establecido en un territorio o jurisdicción que quede comprendido en al menos dos de los supuestos que establece el artículo 41 H.

iii) El beneficiario y quién paga, abona en cuenta o pone a disposición, pertenezcan al mismo grupo empresarial, o directa o indirectamente posean o participen en 10% o más del capital o de las utilidades del otro o cuando se encuentren bajo un socio o accionista común que directa o indirectamente posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro, y dicho beneficiario se encuentre domiciliado, residente, constituido o establecido en el exterior.

iv) El financiamiento es otorgado con garantía directa o indirecta de terceros, salvo que se trate de terceros beneficiarios no relacionados en los términos señalados en los numerales i), ii) iii) y v) de este número, y que presten el servicio de garantía a cambio de una remuneración normal de mercado considerando para tales efectos lo dispuesto por el artículo 41 E. Sin embargo, el beneficiario se entenderá relacionado cuando el tercero no relacionado haya celebrado algún acuerdo u obtenido los fondos necesarios para garantizar el financiamiento otorgado al deudor con alguna entidad relacionada con este último en los términos que establecen los numerales i), ii), iii), iv) y v) de este número.

v) Se trate de instrumentos financieros colocados y adquiridos por empresas independientes y que posteriormente son adquiridos o traspasados a empresas relacionadas en los términos señalados en los numerales i) al iv) anteriores.

7. Respecto de las operaciones a que se refiere este artículo, el deudor deberá presentar una declaración sobre las deudas, sus garantías y si entre los beneficiarios finales de los intereses y demás partidas señaladas en el inciso primero de este artículo se encuentran entidades relacionadas en los términos señalados en el número 6 anterior, todo ello en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución. Si el deudor se negare a formular dicha declaración o si la presentada fuera incompleta o falsa, se entenderá que existe relación entre el perceptor del interés y demás partidas y el deudor, o entre el deudor y acreedor de las deudas no informadas, según corresponda.

8. Para determinar la base imponible del impuesto que establece este artículo, cuando resulte un exceso de endeudamiento conforme a lo dispuesto en el número 3, se aplicará sobre la suma de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso primero, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el ejercicio respectivo, que se afectaron con el impuesto adicional con tasa 4%, según lo dispuesto en el número 1, del inciso cuarto del artículo 59, y sobre aquellas partidas que no se afectaron con el citado tributo, el porcentaje que se obtenga de dividir el endeudamiento total anual de la empresa menos 3 veces el patrimonio, por el referido endeudamiento total anual, todo ello multiplicado por cien.

En todo caso, la base imponible del impuesto que establece este artículo no podrá exceder de la suma total de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso primero, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el ejercicio respectivo que se afectaron con el impuesto adicional con tasa 4%, según lo dispuesto en el número 1, del inciso cuarto del artículo 59, y sobre aquellas partidas que no se afectaron con el citado tributo.

9. Se dará de crédito al impuesto resultante, el monto de la retención total o proporcional, según corresponda, de Impuesto Adicional que se hubiese declarado y pagado sobre los intereses y demás partidas del inciso primero que se afecten con este tributo.

10. El impuesto resultante será de cargo de la empresa deudora, la cual podrá deducirlo como gasto, de acuerdo con las normas del artículo 31.

11. Con todo, no se aplicará el impuesto que establece este artículo cuando el contribuyente acredite ante el Servicio, que el financiamiento obtenido y los servicios recibidos corresponden al financiamiento de uno o más proyectos en Chile, otorgados mayoritariamente por entidades no relacionadas con el deudor, en que para los efectos de garantizar el pago de la deuda o los servicios prestados o por razones legales, financieras o económicas, las entidades prestamistas o prestadoras de servicios hayan exigido constituir entidades de propiedad común con el deudor o sus entidades relacionadas, o se garantice la deuda otorgada o el pago de los servicios prestados por terceros no relacionados, con las acciones o derechos de propiedad sobre la entidad deudora o con los frutos que tales títulos o derechos produzcan, todo lo anterior siempre que los intereses y las demás cantidades a que se refiere el inciso primero, así como las garantías señaladas, se hayan pactado a sus valores normales de mercado, para cuyos efectos se aplicará lo dispuesto en el artículo 41 E.

12. La entrega maliciosa de información incompleta o falsa en la declaración jurada a que se refiere éste artículo, que implique la no aplicación de lo dispuesto en los párrafos precedentes, se sancionará en la forma prevista en el inciso primero del artículo 97, N° 4, del Código Tributario.

13. La norma de control que establece este artículo no se aplicará cuando el deudor sea un banco, compañía de seguros, cooperativa de ahorro y crédito, emisores de tarjetas de crédito, agentes administradores de mutuos hipotecarios endosables, cajas de compensación de asignación familiar y las demás entidades de crédito autorizadas por ley o una caja, sujetas, según corresponda, a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos e Instituciones financieras, a la Superintendencia de Valores y Seguros y, o a la Superintendencia de Seguridad Social.

#### **4) Artículo 41 H de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2015.**

“Artículo 41 H. Para los efectos de esta ley, se considerará que un territorio o jurisdicción tiene un régimen iscal preferencial cuando se cumpla a lo menos dos de los siguientes requisitos:

a) Su tasa de tributación efectiva sobre los ingresos de fuente extranjera sea inferior al 50% de la tasa del inciso primero del artículo 58. Para la determinación de la tasa efectiva se considerarán las exenciones o rebajas otorgadas sobre el ingreso respectivo, los costos o gastos efectivos o presuntos que rebajen tales ingresos y los créditos o rebajas al impuesto extranjero determinado, todos ellos otorgados o concedidos por el respectivo territorio o jurisdicción. La tributación efectiva será la que resulte de dividir el impuesto extranjero neto determinado por la utilidad neta ajustada de acuerdo a lo dispuesto anteriormente. En caso que en el país respectivo se aplique una escala progresiva de tasas, la tasa efectiva será la equivalente a la “tasa media”, que resulte de dividir por dos la diferencia entre la tasa máxima y mínima de la escala de tasas correspondiente, expresadas en porcentaje.

b) No hayan celebrado con Chile un convenio que permita el intercambio de información para fines tributarios o el celebrado no se encuentre vigente.

c) Los territorios o jurisdicciones cuya legislación carezca de reglas que faculten a la administración tributaria respectiva para fiscalizar los precios de transferencia, que de manera sustancial se ajusten a las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, o de la Organización de Naciones Unidas.

d) Aquellos cuyas legislaciones contienen limitaciones que prohíben a sus respectivas administraciones tributarias la solicitud de información a sus administrados y, o la disposición y entrega de esa información a terceros países.

e) Aquellos cuyas legislaciones sean consideradas como regímenes preferenciales para fines tributarios por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, o por la Organización de Naciones Unidas.

f) Aquellos que gravan exclusivamente las rentas generadas, producidas o cuya fuente se encuentre en sus propios territorios.

No se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando se trate de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

El Servicio, previa solicitud, se pronunciará mediante resolución acerca del cumplimiento de los requisitos que establece este artículo.”.

## Anexo N° 2: Ejemplos.

### 1) IMPUTACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE EN CONTRA DEL IDPC. POSIBILIDAD DE IMPUTAR EL EXCEDENTE DE CRÉDITO POR IPE EN EJERCICIOS SIGUIENTES, DEPENDIENDO DE LA FECHA EN QUE SE PAGÓ EL IMPUESTO EXTRANJERO (MODIFICACIÓN INCORPORADA POR LA LEY N° 20.727).

#### I.- ANTECEDENTES:

Contribuyente que tributa con el impuesto a la renta en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa, presenta la siguiente información para el año tributario 2015:

#### 1.- Rentas de fuente extranjera (país sin convenio).

Dividendo N° 1, percibido el 07.03.2014:	USD	10.000,00
IPE pagado el 10.07.2013:	USD	4.285,71
Tasa IPE: 30%		

Dividendo N° 2, percibido el 15.10.2014	USD	6.000,00
IPE pagado el 10.07.2014:	USD	2.571,43
Tasa IPE: 30%		

**Supuesto:** el impuesto pagado en el extranjero corresponde al impuesto corporativo ya que no existiría impuesto de retención a los dividendos en el país de origen.

#### 2.- Rentas de fuente chilena.

Resultado según balance (no incluye rentas de fuente extranjera) \$ 14.000.000

#### Agregados:

Depreciación normal \$ 10.000.000

#### Deducciones:

Depreciación acelerada **-\$ 30.000.000**

**Total rentas de fuente chilena **-\$ 6.000.000****

#### 3.- Información adicional:

Tipos de cambio US\$:

10-07-2013	507,65
07-03-2014	559,54
10-07-2014	553,54
15-10-2014	588,40

Variación de IPC:

07/2013 a 12/2014	7,36%
03/2014 a 12/2014	4,38%
07/2014 a 12/2014	2,48%
10/2014 a 12/2014	1,06%

**II.-DESARROLLO:**

**a) Determinación de crédito total disponible:**

**a.1.) Impuesto pagado en el extranjero:**

Impuestopagado en pesos (USD 4.285,71 x 507,65; USD 2.571,43 x 553,54)  
 Reajuste IPC (\$ 2.175.641 x 7,36%; \$ 1.423.389 x 2,48%)

**Primer límite de crédito IPE:**

Dividendo N° 1	Dividendo N° 2	Totales
\$ 2.175.641	\$ 1.423.389	\$ 3.599.030
\$ 160.127	\$ 35.300	\$ 195.427
<b>\$ 2.335.768</b>	<b>\$ 1.458.689</b>	<b>\$ 3.794.457</b>

**a.2.) 30% o 32%, según corresponda, sobre una cantidad tal que al deducir dicho porcentaje resulta el monto líquido percibido.**

Dividendos en pesos (USD 10.000 x 559,54 ; USD 6.000 x 588,40)  
 Reajuste IPC (\$ 5.595.400 x 4,38%; \$ 3.530.400 x 1,06%)

Dividendos reajustados

Porcentaje aplicable

**Segundo límite de crédito** (\$ 5.840.479 / 70% x 30%; \$ 3.567.822 / 68% x 32%):

Dividendo N° 1	Dividendo N° 2	Totales
\$ 5.595.400	\$ 3.530.400	\$ 9.125.800
\$ 245.079	\$ 37.422	\$ 282.501
<b>\$ 5.840.479</b>	<b>\$ 3.567.822</b>	<b>\$ 9.408.301</b>
30%	32%	
<b>\$ 2.503.062</b>	<b>\$ 1.678.975</b>	<b>\$ 4.182.037</b>

**a.3.) 30% o 32% de RENFE:**

Dividendos (en pesos a la fecha de percepción)

Crédito total disponible

Gastos asociados a las rentas extranjeras (no hay)

Total Renta neta de fuente extranjera (RENFE)

Porcentaje aplicable sobre RENFE

**Tercer límite de crédito 30% o 32% RENFE** (\$ 7.931.168 x 30%; \$ 4.989.374 x 32%)

Dividendo N° 1	Dividendo N° 2	Totales
\$ 5.595.400	\$ 3.530.400	\$ 9.125.800
\$ 2.335.768	\$ 1.458.689	\$ 3.794.457
\$ 0	\$ 0	\$ 0
<b>\$ 7.931.168</b>	<b>\$ 4.989.089</b>	<b>\$ 12.920.257</b>
30%	32%	
<b>\$ 2.379.350</b>	<b>\$ 1.596.508</b>	<b>\$ 3.975.859</b>

**b) Determinación del crédito contra el IDPC y crédito contra impuestos finales:**

Rentas de fuente extranjera (sin reajustar)

Crédito por IPE (límite menor)

Gastos asociados a las rentas extranjeras (no hay)

**TOTAL**

Crédito IPE contra IDPC (tasa 21%)

Crédito contra impuestos finales

Dividendo N° 1	Dividendo N° 2	Totales
\$ 5.595.400	\$ 3.530.400	\$ 9.125.800
\$ 2.335.768	\$ 1.458.689	\$ 3.794.457
\$ 0	\$ 0	\$ 0
<b>\$ 7.931.168</b>	<b>\$ 4.989.089</b>	<b>\$ 12.920.257</b>
<b>\$ 1.665.545</b>	<b>\$ 1.047.709</b>	<b>\$ 2.713.254</b>
<b>\$ 670.223</b>	<b>\$ 410.980</b>	<b>\$ 1.081.203</b>

**c) Determinación de la Renta Líquida Imponible e IDPC:**

Rentas de fuente extranjera

\$ 9.125.800

Crédito por IPE

\$ 3.794.457

Rentas de fuente chilena

**-\$ 6.000.000**

**Total RLI**

**\$ 6.920.257**

IDPC (tasa 21%)

\$ 1.453.254 <sup>(2)</sup>

Crédito IPE contra IDPC **sin** derecho a imputación ejercicios siguientes

**-\$ 1.453.254**

Crédito IPE contra IDPC **con** derecho a imputación ejercicios siguientes

\$ 0

Impuesto a pagar

\$ 0

**Excedente de crédito:**

Excedente de crédito **sin** derecho a imputación ejercicios siguientes

\$ 212.291

Excedente de crédito **con** derecho a imputación ejercicios siguientes

\$ 1.047.709

Total excedente de crédito

**\$ 1.260.000**

Por lo tanto, del excedente de crédito determinado de \$ 1.260.000.-, sólo podrá imputarse en ejercicios siguientes la suma de \$ 1.047.769.-

**Notas:**

<sup>(1)</sup> El control del total del crédito contra impuestos finales se efectúa a través del registro FUT.

<sup>(2)</sup> El IDPC al haber sido solucionado en su totalidad con créditos por IPE, constituye un crédito sin derecho a devolución que se registrará como tal en el FUT.



## 2) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR DIVIDENDOS PERCIBIDOS DESDE EL EXTERIOR DIRECTAMENTE POR UN CONTRIBUYENTE DEL IGC.

### I.- ANTECEDENTES:

#### Persona natural con domicilio o residencia en Chile.

1.- Dividendos percibidos durante el año 2015, país sin convenio (actualizados al término del ejercicio)	\$ 10.000.000
2.- Tasa de impuestos retenidos en el extranjero al momento de la remesa	30%
3.- Comisión corredor de bolsa	\$ 1.000.000

### II.- DESARROLLO:

#### 1.- Determinación de los topes de créditos:

a) Impuesto retenido en el extranjero ( $\$ 10.000.000 \times 0,4285714 (30/70)$ )	\$ 4.285.714
b) 32% sobre renta bruta ( $\$ 10.000.000 \times 0,4705882 (32/68)$ )	\$ 4.705.882
c) 32% RENFE ( $(\$ 10.000.000 + \$ 4.285.714 - \$ 1.000.000) \times 32\%$ )	\$ 4.251.428

#### 2.- Determinación del crédito IPE imputable al IDPC:

(+) Renta de fuente extranjera	\$ 10.000.000
(-) Comisión corredor	-\$ 1.000.000
(+) Crédito total disponible	<u>\$ 4.251.428</u>
<b>(=) Total renta extranjera</b>	<u>\$ 13.251.428</u>
Crédito imputable al IDPC ( $\$ 13.251.428 \times 22,5\%$ )	\$ 2.981.571
Crédito imputable a Impuestos finales ( $\$ 4.251.428 - \$ 2.981.571$ )	\$ 1.269.857

#### 3.- Determinación de la base imponible afecta a IGC:

(+) Dividendo de fuente extranjera	\$ 9.000.000
(+) Incremento por impuestos pagados o retenidos en el exterior	<u>\$ 4.251.428</u>
Base imponible determinada	<u>\$ 13.251.428</u>
IGC según tabla (1)	\$ 216.857
Crédito por IDPC, sin derecho a devolución	-\$ 2.981.571
Crédito por IPE para impuestos finales, sin derecho a imputación a otros impuestos o devolución	-\$ 1.269.857

#### Notas:

(1) Para el cálculo del IGC se estimó un valor de la UTA a diciembre de 2015 de \$ 580.000.

**3) DETERMINACION DEL CREDITO CONTRA IDPC POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR (IPE). DEDUCCIÓN DE GASTOS ASOCIADOS A LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA EN LA DETERMINACION DEL REFERIDO CREDITO. POSIBILIDAD DE IMPUTACION DEL EXCEDENTE DE CREDITO PROVENIENTE DE DIVIDENDOS AL IDPC QUE SE DETERMINE EN EJERCICIOS SIGUIENTES, SOLO SI EXISTEN RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA.**

**I.- ANTECEDENTES:**

Contribuyente que tributa con el impuesto a la renta en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa, presenta la siguiente información para el año comercial 2015:

**1.- En su estado de resultados al 31.12.2015 presenta las siguientes partidas:**

Rentas de fuente Chilena	\$ 8.500.000
Dividendo extranjero (USD 17.700,00 x 655,00), país sin Convenio	\$ 11.593.500
Regalías percibidas (USD 17.000,00 x 640,00), país sin Convenio	<u>\$ 10.880.000</u>
<b>Total ingresos</b>	<b>\$ 30.973.500</b>

Gastos corredor (dividendo)	-\$ 900.000
Gastos asesoría legal (regalías)	-\$ 1.200.000
Otros gastos deducibles de la RLI	<u>-\$ 10.400.000</u>
<b>Total gastos deducibles</b>	<b>-\$ 12.500.000</b>

**2.- Información adicional:**

Regalías percibidas el 29.05.2015 (USD)	17.000,00
Impuesto pagado en el exterior, tasa 24% (USD)	5.368,42
Dividendo percibido el 10.07.2015 (USD)	17.700,00
Impuesto retenido en la remesa desde el exterior, tasa 30% (USD)	7.586,00
Dólar observado 29.05.2015 (supuesto)	640,00
Dólar observado 10.07.2015 (supuesto)	655,00
Variación IPC mayo a diciembre 2015 (supuesto)	1,6%
Variación IPC julio a diciembre 2015 (supuesto)	0,9%

**II.- DESARROLLO:**

**1.- Determinación del crédito total disponible por IPE:**

**1.1.- Crédito correspondiente al dividendo percibido:**

**i.- Impuesto pagado en el extranjero:**

Impuesto pagado en el extranjero (USD 7.586,00 x 655,00)	\$ 4.968.830
Reajuste (\$ 4.968.830 x 0,9%)	\$ 44.719
<b>Primer límite de crédito (IPE reajustado)</b>	<b>\$ 5.013.549</b>

**ii.- Tope 32%, letra b) del N°2 del artículo 41 A de la LIR:**

Dividendo percibido reajustado (USD 17.700 x 655,00 x 1,009)	\$ 11.697.842
Cantidad a incrementar (\$ 11.697.842 / 68% x 32%)	\$ 5.504.867
<b>Total</b>	<b>\$ 17.202.709</b>
<b>Segundo límite de crédito (\$ 17.202.709 x 32%)</b>	<b>\$ 5.504.867</b>

**iii.- 32% de la Renta neta de fuente extranjera (RENFE):**

<b>Tercer límite de crédito 32% de la RNFE (ver 1.3)</b>	<b>\$ 5.026.256</b>
--	---------------------

**1.2.- Crédito correspondiente a las regalías percibidas:**

**i.- Impuesto pagado en el extranjero:**

Impuesto pagado en el extranjero (USD 5.368,42 x 640,00)	\$ 3.435.789
Reajuste (\$ 3.435.789 x 1,6%)	\$ 54.973
<b>Primer límite de crédito (IPE reajustado)</b>	<b>\$ 3.490.762</b>

**ii.- Tasa IDPC (22,5%) sobre regalía más incremento:**

Regalía percibida reajustada (USD 17.000,00 x 640,00 x 1,016)	\$ 11.054.080
Cantidad a incrementar (\$ 11.054.080 / 77,5% x 22,5%)	\$ 3.209.249
<b>Total</b>	<b>\$ 14.263.329</b>
<b>Segundo límite de crédito (\$ 14.263.329 x 22,5%)</b>	<b>\$ 3.209.249</b>

**iii.- 32% de la Renta neta de fuente extranjera (RENFE)**

<b>Tercer límite de crédito 32% de la RENFE (VER 1.3)</b>	<b>\$ 4.124.560</b>
---	---------------------

**1.3.- Renta neta de fuente extranjera (RENFE)**

	<b>Dividendo</b>	<b>Regalías</b>	<b>Totales</b>
Rentas	\$ 11.593.500	\$ 10.880.000	\$ 22.473.500
Gastos del exterior	<b>-\$ 900.000</b>	<b>-\$ 1.200.000</b>	<b>-\$ 2.100.000</b>
Crédito IPE	\$ 5.013.549	\$ 3.209.249	\$ 8.222.798
<b>Total RNFE</b>	<b>\$ 15.707.049</b>	<b>\$ 12.889.249</b>	<b>\$ 28.596.298</b>
32% RNFE	<b>\$ 5.026.256</b>	<b>\$ 4.124.560</b>	<b>\$ 9.150.816</b>

**2.- Cálculo del crédito contra IDPC:**

	<b>Dividendo</b>	<b>Regalías</b>	<b>Totales</b>
Rentas de fuente extranjera	\$ 11.593.500	\$ 10.880.000	\$ 22.473.500
Gastos asociados a la renta	<b>-\$ 900.000</b>	<b>-\$ 1.200.000</b>	<b>-\$ 2.100.000</b>
Crédito total disponible	\$ 5.013.549	\$ 3.209.249	\$ 8.222.798
<b>Total</b>	<b>\$ 15.707.049</b>	<b>\$ 12.889.249</b>	<b>\$ 28.596.298</b>
Crédito contra IDPC	<b>\$ 3.534.086</b>	<b>\$ 2.900.081</b>	<b>\$ 6.434.167</b>
Crédito contra impuestos finales	<b>\$ 1.479.463</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 1.479.463</b>

**3.- Determinación RLI:**

Total ingresos	\$ 30.973.500
Total gastos	<b>-\$ 12.500.000</b>
Total crédito IPE dividendos	\$ 5.013.549
Total crédito IPE regalías	\$ 2.900.081
<b>RLI</b>	<b>\$ 26.387.130</b>
IDPC (22,5%)	\$ 5.937.104
Crédito contra IDPC (dividendos)	<b>-\$ 3.534.086</b> <sup>(1)</sup>
Crédito contra IDPC (regalías)	<b>-\$ 2.403.018</b>
Saldo anual	\$ 0
Excedente de crédito IDPC (regalías)	\$ 497.063

<sup>(1)</sup> La imputación de créditos al IDPC fue de \$3.534.086.- correspondiente al crédito por dividendos y \$2.403.018.- correspondiente al crédito por regalías, el excedente de \$497.063.- podrá imputarse en los ejercicios siguientes sin limitación de que se obtengan rentas de fuente extranjera en tales ejercicios, dado que dicho excedente proviene del crédito por IPE relativo a las regalías.

#### 4) IMPUTACIÓN DE CRÉDITO CONTRA EL IDPC EN CONTRA DE IGC O IA, SÓLO RESPECTO A LA PARTE CORRESPONDIENTE A RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA, CUANDO EL IDPC HA SIDO SOLUCIONADO CON CRÉDITOS POR IPE.

##### I.- ANTECEDENTES:

- (a) Sociedad de Personas "El Álamo Ltda." establecida en Chile, con dos socios personas naturales, con un 50% de participación cada uno en las utilidades de la empresa.
- (b) No registra saldo FUT al 31.12.2014.
- (c) El 05.01.2015 se efectuó inversión en el exterior a través de la compra de 5.000 acciones de la empresa "Inge. Corporation" de un país con el que Chile no tiene un CDTI. Dicha sociedad con fecha 15.09.2015, distribuyó un dividendo por \$15.000.000, renta líquida que soportó un impuesto en el exterior a nivel de la empresa de 30% y a la remesa de 15%.
- (d) Rentas netas de fuente chilena determinadas al 31.12.2015 \$30.000.000.
- (e) Uno de los socios retiró de la empresa el día 07.10.2015, la suma de \$10.000.000.
- (f) Por la inversión en el exterior se incurrieron en gastos por concepto de honorarios de abogados y otros por la suma de \$1.000.000.

Variación IPC (supuestos):

Septiembre 2015 a diciembre 2015	0,8%
Octubre 2015 a diciembre 2015	0,5%

##### II.- DESARROLLO:

###### (a) Determinación de los créditos por impuestos pagados en el exterior:

(a.1) Determinación del impuesto de retención que afectó al dividendo en el exterior. {(\$15.000.000 x 1,008) : 0,85 = \$17.788.235 x 15%}	\$ 2.668.235
(a.2) Determinación del impuesto a la renta que afectó al dividendo en el exterior a nivel de la sociedad anónima extranjera receptora de la inversión. {(\$15.000.000 x 1,008) : 0,85 = \$17.788.235} : 0,70 = \$25.411.764 x 30%	\$ 7.623.529
(a.3) Renta líquida percibida del exterior (dividendo neto descontados impuestos pagados en el exterior) convertida a moneda nacional por tipo de cambio "observado" vigente a la fecha de la percepción y actualizada por la VIPC al 31.12.2015	\$ 15.120.000
Renta Bruta generada en el exterior	<u>\$ 25.411.764</u>
(a.4) Total impuestos que afectaron al dividendo en el exterior.	
Impuesto de retención a la remesa del dividendo	\$ 2.668.235
Impuesto a la renta a nivel de la empresa	<u>\$ 7.623.529</u>
Total impuestos externos	<u>\$ 10.291.764</u>

###### (b) Determinación del crédito total disponible a utilizar en Chile:

i) Límite Impuestos pagados en el exterior	\$ 10.291.764
ii) Límite 32% s/Renta Externa \$15.120.000: 0,68 = \$22.235.294 x 32%	\$ 7.115.294
iii) Límite 32% s/Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE)	
Renta Externa	\$ 15.000.000
Más: Crédito total disponible	\$ 7.115.294
Menos: Gastos asociados a renta externa	<u>-\$ 1.000.000</u>
Renta Neta Fuente Extranjera	\$ 21.115.294
Límite 32% s/\$ 21.115.294	<u>\$ 6.756.894</u>
<b>Se considera límite menor</b>	<b>\$ 6.756.894</b>

###### (c) Determinación del crédito por IPE imputable al IDPC:

Dividendo extranjero	\$ 15.000.000
Menos: Gastos asociados a dividendo	-\$ 1.000.000
Más: Crédito total disponible equivalente al 32% de la RENFE	<u>\$ 6.756.894</u>
Base Imponible Primera Categoría	\$ 20.756.894
Crédito imputable al IDPC: \$ 20.756.894 x 22,5%	\$ 4.670.301

###### (d) Imputación del crédito total disponible al IDPC:

Fuente de la renta	Monto
Rentas de fuente nacional	\$ 30.000.000
Rentas de fuente extranjera (\$ 15.000.000 – 1.000.000 + \$ 6.756.894)	\$ 20.756.894
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría	\$ 50.756.894
Impuesto de Primera Categoría determinado: 22,5%	\$ 11.420.301
Menos: Crédito disponible imputable al IDPC	<u>-\$ 4.670.301</u>
Impuesto a declarar y pagar	<u>\$ 6.750.000</u>

###### (e) Crédito total disponible imputable al IGC:

Crédito total disponible equivalente al 32% de la RENFE	\$ 6.756.894
Menos: Crédito disponible imputable al IDPC	<u>-\$ 4.670.301</u>
Crédito disponible imputable al IGC	<u>\$ 2.086.593</u>

**(f) Determinación de la imputación de retiro a las utilidades del ejercicio y cálculo del crédito disponible imputable al IGC y a informar por la respectiva empresa al propietario, socio o accionista.**

**Imputación del retiro: \$10.000.000.**

Atendido que el crédito por IDPC proveniente de la renta del ejercicio, está conformado por una parte que da derecho a devolución y otra que no otorga tal derecho, la determinación de la parte con derecho a devolución y aquella sin derecho correspondientes al retiro de \$10.000.000 efectuado en el ejercicio, se determinará en base a la siguiente proporción:

		%
<b>Total IDPC del ejercicio</b>	<b>\$ 11.420.301</b>	<b>100%</b>
IDPC solucionado con crédito por IPE	\$ 4.670.301	40,89%
Parte del IDPC no cubierta con crédito por IPE	\$ 6.750.000	59,11%

De esta forma, el 40,89% del total de crédito por IDPC correspondiente al retiro imputado a las rentas del ejercicio no podrá ser objeto de devolución.

El mismo porcentaje deberá aplicarse en los ejercicios siguientes, para determinar la parte del crédito por IDPC sin derecho a devolución, que corresponda a los retiros que se imputen a las rentas de este ejercicio.

Cabe señalar además, que este porcentaje también deberá ser utilizado para determinar qué parte de los retiros que se imputen a las referidas utilidades del ejercicio corresponde a rentas de fuente extranjera, como se explica en el numeral i) siguiente, con el objeto de determinar el crédito por IDPC que sólo será imputable al IGC o IA correspondiente a rentas de fuente extranjera, según lo dispuesto en el N° 7, de la letra D del artículo 41 A de la LIR.

**Cálculo del Crédito Total Disponible contra los Impuestos Finales.**

Dicho crédito se determina aplicando la relación porcentual que existe entre los retiros efectuados en el ejercicio (actualizados) y el total de las utilidades netas obtenidas en el mismo período, sin incluir el crédito por impuestos extranjeros determinado.

$$\frac{\$ 10.050.000}{\$ 37.250.000} \times 100 = 26,98\%$$

**Monto crédito \$ 2.086.593 x 26,98%**

**\$ 562.963**

En los ejercicios siguientes, para determinar la relación porcentual y el monto de crédito por IPE respecto de los retiros que se efectúen, tanto la renta neta (\$ 37.250.000) y el Crédito Total Disponible contra Impuestos Finales (\$ 2.086.593), deberán actualizarse por la variación del IPC entre el último día del segundo mes anterior al de inicio del ejercicio y el último día del mes anterior al de cierre del ejercicio.

**(g) Registro del crédito contra impuestos finales en el Libro FUT en el caso de contribuyentes que declaren su renta efectiva mediante contabilidad completa:**

DETALLE	FUT BRUTO	UTILIDAD NETA	IMPTO. 1ª CATEG.	CREDITO IDPC CON D° A DEV.	CREDITO IDPC SIND° A DEV.	INCREMENTO	CREDITO IMPUESTOS FINALES
1. Remanente año anterior							
2. R.L.I. Año Comercial 2015: \$50.756.894							
Renta nacional	\$ 30.000.000	\$ 23.250.000	\$ 6.750.000	\$ 6.750.000		\$ 6.750.000	
Renta externa	\$ 20.756.894	\$ 16.086.593	\$ 4.670.301		\$ 4.670.301	\$ 4.670.301	\$ 6.756.894
Menos: Crédito imputable al Impto. de 1ª Categoría	-\$ 4.670.301		-\$ 4.670.301				-\$ 4.670.301
Menos: Crédito Impto. Global Complementario o Adicional	-\$ 2.086.593	-\$ 2.086.593					
Saldo FUT antes de retiros	\$ 44.000.000	\$ 37.250.000	\$ 6.750.000	\$ 6.750.000	\$ 4.670.301	\$ 11.420.301	\$ 2.086.593
RETIRO Socio	-\$ 10.050.000	-\$ 10.050.000		-\$ 1.821.286	-\$ 1.259.895	-\$ 3.081.177	-\$ 562.963
Remanente FUT año siguiente	\$ 33.950.000	\$ 27.200.000	\$ 6.750.000	\$ 4.928.714	\$ 3.410.406	\$ 8.339.124	\$ 1.523.630

**Comprobación de Créditos**

Remanente FUT año siguiente	\$ 27.200.000
Incremento por impuesto de Primera Categoría	\$ 8.339.124
Incremento por impuesto extranjero	<u>\$ 1.523.630</u>
<b>Saldo FUT incrementado</b>	<u><u>\$ 37.062.754</u></u>
Impuesto Primera Categoría 22,5%	\$ 8.339.120

**h) Determinación de rentas de fuente nacional y extranjera para efectos de la imputación del crédito por IDPC, en contra del IGC:**

Detalle	Fuente nacional	Fuente extranjera	Total	Porcentaje de RFE sobre BI de IGC
Retiro efectuado <sup>(2)</sup>	\$ 5.940.555	\$ 4.109.445	\$ 10.050.000	
<b>Incrementos:</b>				
Crédito por IPE	\$ 332.767	\$ 230.196	\$ 562.963	
Crédito IDPC s/derecho a devoluc.		\$ 1.259.893	\$ 1.259.893	
Crédito IDPC c/derecho a devoluc.	\$ 1.821.284		\$ 1.821.284	
Rentas del art. 42 N°2	\$ 30.000.000		\$ 30.000.000	
<b>Total rentas afectas a IGC</b>	<b>\$ 38.094.606</b>	<b>\$ 5.599.534</b>	<b>\$ 43.694.140</b>	<b>12,82%</b>

(1)

**i) Declaración Impuesto Global Complementario.**

Retiro efectuado	\$ 10.050.000
<b>Más: Incremento por:</b>	
Crédito por impuestos externos	\$ 562.963
Crédito por IDPC SIN derecho a devolución, NO imputable a Rentas de Fuente Chilena. [( \$ 10.050.000 + \$ 562.963 ) x 40,89% x 0,290322]	\$ 1.259.893
Crédito por IDPC CON derecho a devolución. [( \$ 10.050.000 + \$ 562.963 ) x 59,11% x 0,290322]	\$ 1.821.284
Rentas del artículo 42 N°2 de la LIR	\$ 30.000.000
<b>Base Imponible Impuesto Global Complementario</b>	<b>\$ 43.694.140</b>
Impuesto Global Complementario Año Tributario 2016	\$ 3.588.452 (3)
<b>Menos:</b>	
Crédito por IDPC SIN derecho a devolución, NO imputable a IGC de Rentas de fuente chilena (\$ 10.050.000 + \$ 562.963 + \$ 3.081.177) x 0,225 x 40,89% = \$ 1.259.893; (TOPE: \$ 3.588.452 x 12,82%)	\$ 460.040 (4)
Crédito IPA contra impuestos finales SIN derecho a devolución ni a imputación a otros impuestos	\$ 562.963
Crédito por IDPC CON derecho a devolución (\$ 10.050.000 + \$ 562.963 + \$ 3.081.177) x 0,225 x 59,11% = \$ 1.821.286	\$ 1.821.286
Impuesto a pagar	\$ 744.163

**Notas:**

<sup>(1)</sup> Para el cálculo del porcentaje de rentas de fuente extranjera que forman parte de la base imponible del IGC, se consideró la parte del retiro efectuado desde la empresa correspondiente a rentas de fuente extranjera más sus respectivos incrementos ( $\$5.599.534 / \$43.694.140 = 12,82\%$ )

<sup>(2)</sup> Del retiro efectuado, un 40,89% corresponde a rentas de fuente extranjera y un 59,11% a rentas de fuente nacional.

<sup>(3)</sup> Para el cálculo del IGC se estimó un valor de la UTA a diciembre de 2015 de \$580.000

<sup>(4)</sup> El monto máximo de crédito por IDPC sin derecho a devolución corresponde a la proporción de IGC proveniente de rentas de fuente extranjera. ( $\$3.588.452 \times 12,82\%$ ).

## 5) CÁLCULO Y APLICACIÓN DE NORMAS SOBRE EXCESO DE ENDEUDAMIENTO.

### I.- ANTECEDENTES:

#### 1. Sociedad de Personas "XY" domiciliada en Chile formada por dos socios A y B, con una participación de 30% y 70% respectivamente:

▪ Capital propio inicial al 01.01.2015, determinado conforme a las normas del artículo 41 de la LIR.....	\$ 9.000.000
▪ Socio "A" con fecha 12.04.2015, efectúa un aporte de capital, por un valor de (sin reajuste).....	\$ 5.000.000
▪ Socio "B" con fecha 16.05.2015, efectúa un retiro de utilidades, por un valor de (sin reajuste).....	\$ 7.000.000
▪ Socio "B" con fecha 17.10.2015, efectúa un aporte de capital, por un valor de (sin reajuste).....	\$ 2.000.000
▪ Socio "A" con fecha 20.09.2015, efectúa un retiro de capital, por un valor de (sin reajuste) .....	\$ 2.500.000

#### 2. La sociedad durante el año comercial 2015 contrae las siguientes deudas en Dólares, por los conceptos indicados en el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR, con acreedores sin domicilio ni residencia en Chile con los cuales se encuentra relacionada en los términos previstos en dicha norma, convertida a moneda en las fechas que a continuación se indican:

	T/C	Monto USD	Monto \$
▪ 15.10.2015: crédito N° 1 a 3 años plazo con un interés pactado de 7% anual afecto IA tasa 4%.....	588,40	70.000	\$ 41.188.000
▪ 31.10.2015: crédito N° 1, (sin reajuste).....	576,66	70.000	\$ 40.366.200
▪ 30.11.2015: crédito N° 1, (sin reajuste).....	598,94	70.000	\$ 41.925.800
▪ 31.12.2015: crédito N° 1, (sin reajuste).....	606,75	70.000	\$ 42.472.500
▪ 05.09.2015: crédito N° 2 a 4 años plazo con un interés pactado de 10% anual afecto IA tasa 4%.....	585,29	43.000	\$ 25.167.470
▪ 30.09.2015: crédito N° 2, (sin reajuste).....	601,66	43.000	\$ 25.871.380
▪ 31.10.2015: crédito N° 2, (sin reajuste).....	576,66	43.000	\$ 24.796.380
▪ 05.11.2015: amortización capital crédito N° 2.....	585,97	5.000	\$ 2.929.850
▪ 30.11.2015: crédito N° 2, (sin reajuste).....	598,94	38.000	\$ 22.759.720
▪ 31.12.2015: crédito N° 2, (sin reajuste).....	606,75	38.000	\$ 23.056.500
▪ 12.09.2015: crédito N° 3 a 2 años plazo con un interés pactado de 9% anual afecto IA tasa 35%.....	590,14	8.500	\$ 5.016.190
▪ 30.09.2015: crédito N° 3, (sin reajuste).....	601,66	8.500	\$ 5.114.110
▪ 31.10.2015: crédito N° 3, (sin reajuste).....	576,66	8.500	\$ 4.901.610
▪ 30.11.2015: crédito N° 3, (sin reajuste).....	598,94	8.500	\$ 5.090.990
▪ 31.12.2015: crédito N° 3, (sin reajuste).....	606,75	8.500	\$ 5.157.375

**Nota:** Los valores del dólar son supuestos.

#### 3. La sociedad durante el año comercial 2015 contrae las siguientes deudas en UF, por los conceptos indicados en el inciso 1°, del artículo 41 F, con acreedores CON domicilio o residencia en Chile con los cuales no se encuentra relacionada en los términos previstos en la norma señalada, convertida en pesos en las fechas que a continuación se indican:

	Valor UF	Monto UF	Monto \$
▪ 01.11.2015: crédito N° 4 a 3 años plazo con un interés pactado de 5% anual.....	\$ 24.333,18	900	\$ 21.899.862
▪ 30.11.2015: crédito N° 4, (sin reajuste).....	\$ 24.553,70	900	\$ 22.098.330
▪ 01.12.2015: amortización capital crédito N° 4.....	\$ 24.561,84	250	\$ 6.140.460
▪ 31.12.2015: crédito N° 4, (sin reajuste).....	\$ 24.627,10	650	\$ 16.007.615

**Nota:** Los valores de la unidad de fomento son supuestos.

#### 4. La sociedad durante el año comercial 2015 constituyó un establecimiento permanente en el exterior, el cual contrajo las siguientes deudas en Dólares, por los conceptos indicados en el inciso 1° del artículo 41 F, con una institución bancaria extranjera sin domicilio ni residencia en Chile con los cuales se encuentra relacionado en los términos previstos en dicha norma, convertida en pesos en las fechas que a continuación se indican:

	T/C	Monto USD	Monto \$
▪ 10.10.2015: crédito N° 5 a 4 años plazo con un interés pactado de 5% anual .....	592,13	30.000	\$ 17.763.900
▪ 31.10.2015: crédito N° 5, (sin reajuste).....	576,65	30.000	\$ 17.299.500
▪ 30.11.2015: crédito N° 5, (sin reajuste).....	598,94	30.000	\$ 17.968.200
▪ 31.12.2015: crédito N° 5, (sin reajuste).....	606,75	30.000	\$ 18.202.500

**Nota:** Los valores del dólar son supuestos.

#### 5. La sociedad durante el año 2015, por los créditos contratados con las entidades acreedoras extranjeras relacionadas, remesó al exterior las siguientes cantidades, las cuales se gravaron de la siguiente manera:

	Cantidades	Tasa IA	IA
Total intereses remesados a empresas relacionadas (Art. 59 N° 1).....	\$ 6.895.742	4%	\$ 275.830
Total remuneraciones por servicios profesionales financieros (Art. 59 N° 2, inc. final) .....	\$ 850.000	20%	\$ 170.000
Total comisiones pagadas el exterior (Art. 59 N° 2, inc. 1°).....	\$ 460.000	0%	\$ 0

#### 6. El establecimiento permanente en el exterior, pagó durante el año 2015 las siguientes cantidades con recursos propios, las cuales se gravaron de la siguiente manera:

	Cantidades	Tasa IA	IA
Total intereses remesados a empresas relacionadas (Art. 59 N° 1).....	\$ 3.480.750	4%	\$ 139.230
Total remuneraciones por servicios profesionales financieros (Art. 59 N° 2, inc. final) .....	\$ 680.000	-	\$ 0
Total comisiones pagadas el exterior (Art. 59 N° 2, inc. 1°).....	\$ 1.250.000	-	\$ 0

**II.- DESARROLLO:**

**1.- DETERMINACIÓN DEL PATRIMONIO AL 31.12.2015, PROPORCIONALIZADO AL TIEMPO DE PERMANENCIA EN LA EMPRESA.**

CONCEPTO	Monto sin reajuste al 31.12.2015	Nº de meses de permanencia al 31.12.2015	Monto patrimonio al 31.12.2015
Capital propio tributario inicial al 01.01.2015.....	\$ 9.000.000		\$ 9.000.000
<u>Se agrega:</u> Valor de los aportes o aumentos efectivos de capital efectuados dentro del ejercicio, considerando proporcionalmente su permanencia en el período respectivo, sin reajustes.			
* Aportes de capital socio "A" 12.04.2015, .....	\$ 5.000.000	9	\$ 3.750.000
* Aportes de capital socio "B" 17.10.2015, .....	\$ 2.000.000	3	\$ 500.000
<u>Se deduce:</u> a) Valor de las disminuciones efectivas de capital, así como los retiros o distribuciones del ejercicio respectivo, considerando proporcionalmente aquella parte del período en que tales cantidades no hayan permanecido en el patrimonio, sin reajustes.			
* Retiros de utilidades socio "B" 16.05.2015, .....	\$ 7.000.000	8	-\$ 4.666.667
* Retiros de utilidades socio "A" 20.09.2015, .....	\$ 2.500.000	4	-\$ 833.333
b) Valor de aquel aporte que directa o indirectamente haya sido financiado con préstamos, créditos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones, considerados para determinar el endeudamiento total, con partes directa o indirectamente relacionadas, salvo que se encuentren pagados en el ejercicio respectivo, a menos que el pago se haya efectuado o financiado directa o indirectamente con ese mismo tipo de préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones.			
* No tiene.....	\$ 0		\$ 0
Nota: Cuando se determine un valor negativo del patrimonio, se considerará que éste es igual a 1.			
Patrimonio determinado al 31.12.2015			\$ 7.750.000



**2.- DETERMINACIÓN DEL ENDEUDAMIENTO TOTAL ANUAL AL 31.12.2015:**

N.º Crédito	Fecha de la operación	Monto de la deuda [1]	Nº de meses de permanencia de la deuda al 31.12.2015 [2]	Monto total al 31.12.2015 [1] x [2] = [3]
1	31-10-2015	\$ 40.366.200	1	\$ 40.366.200
1	30-11-2015	\$ 41.925.800	1	\$ 41.925.800
1	31-12-2015	\$ 42.472.500	1	\$ 42.472.500
2	30-09-2015	\$ 25.871.380	1	\$ 25.871.380
2	31-10-2015	\$ 24.796.380	1	\$ 24.796.380
2	30-11-2015	\$ 22.759.720	1	\$ 22.759.720
2	31-12-2015	\$ 23.056.500	1	\$ 23.056.500
3	30-09-2015	\$ 5.114.110	1	\$ 5.114.110
3	31-10-2015	\$ 4.901.610	1	\$ 4.901.610
3	30-11-2015	\$ 5.090.990	1	\$ 5.090.990
3	31-12-2015	\$ 5.157.375	1	\$ 5.157.375
4	30-11-2015	\$ 22.098.330	1	\$ 22.098.330
4	31-12-2015	\$ 16.007.615	1	\$ 16.007.615
5	31-10-2015	\$ 17.299.500	1	\$ 17.299.500
5	30-11-2015	\$ 17.968.200	1	\$ 17.968.200
5	31-12-2015	\$ 18.202.500	1	\$ 18.202.500
Endeudamiento total al término del ejercicio				\$ 333.088.710
<b>Endeudamiento promedio total anual \$ 333.088.710 / 12 =</b>				<b>\$ 27.757.393</b>

**3.- DETERMINACIÓN DEL EXCESO DE ENDEUDAMIENTO:**

Endeudamiento total anual determinado	\$ 27.757.393
Menos: Patrimonio multiplicado por 3 (\$7.750.000 x 3)	\$ 23.250.000
<b>Exceso de endeudamiento</b>	<b>\$ 4.507.393</b>

**4.- DETERMINACIÓN DEL PORCENTAJE DE EXCESO DE ENDEUDAMIENTO:**

Exceso de endeudamiento	\$ 4.507.393	16,24%
Endeudamiento promedio total sólo del ejercicio	\$ 27.757.393	

**5.- DETERMINACIÓN DE LOS INTERESES Y OTRAS CANTIDADES AFECTOS AL IMPUESTO DE 35% POR EXCESO DE ENDEUDAMIENTO:**

Concepto de la renta	Sumas remesadas	% Exceso Endeudamiento	Sumas afectas al 35%
Intereses casa matriz (tasa 4%)	\$ 6.895.742	16,24%	\$ 1.119.869
Remuneraciones serv. fin. matriz (tasa 20%)	\$ 850.000	16,24%	\$ 138.040
Comisiones matriz al exterior (exentas)	\$ 460.000	16,24%	\$ 74.704
Intereses EP (tasa 4%)	\$ 3.480.750	16,24%	\$ 565.274
Remuneraciones serv. fin. EP (no gravadas)	\$ 680.000	16,24%	\$ 110.432
Comisiones EP al exterior (no gravadas)	\$ 1.250.000	16,24%	\$ 203.000
<b>Total</b>	<b>\$ 13.616.492</b>		<b>\$ 2.211.319</b>

**6.- DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DE 35%:**

Impuesto de 35% sobre las rentas señaladas en el inciso 1°, del artículo 41 F de la LIR :			
Intereses casa matriz (tasa 4%)	\$ 1.119.869	35%	\$ 391.954
Remuneraciones serv. fin. matriz (tasa 20%)	\$ 138.040	35%	\$ 48.314
Comisiones matriz al exterior (exentas)	\$ 74.704	35%	\$ 26.146
Intereses EP (tasa 4%)	\$ 565.274	35%	\$ 197.846
Remuneraciones serv. fin. EP (no gravadas)	\$ 110.432	35%	\$ 38.651
Comisiones EP al exterior (no gravadas)	\$ 203.000	35%	\$ 71.050
<b>Total</b>			<b>\$ 773.961</b>
<b>Menos:</b>			
16,24% IA declarado y pagado (intereses matriz):		(16,24% x \$ 275.830)	<b>-\$ 44.795</b>
16,24% IA declarado y pagado rem. por serv. fin. matriz:		(16,24% x \$ 170.000)	<b>-\$ 27.608</b>
16,24% IA declarado y pagado (intereses EP):		(16,24% x \$ 139.230)	<b>-\$ 22.611</b>
<b>Impuesto de 35% a declarar por la empresa en el mes de abril del año tributario 2016, a través del Formulario N° 22, conforme a las normas de los artículos 65 N° 1 y 69 de la LIR.</b>			<b>\$ 678.947</b>

## INDICE

MATERIA	PÁGINA
<b>I.- INTRODUCCIÓN</b>	1
<b>II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA</b>	1
<b>1.- Modificaciones introducidas al artículo 41 A de la LIR</b>	1
1.1.- Modificaciones efectuadas por la Ley 20.727	1
a) Modificación relativa al crédito total disponible (CDT)	1
b) Aumento del porcentaje aplicable en la determinación del crédito por IPE	4
c) Tratamiento del excedente de crédito por IPE deducible del IPDC	4
d) Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE) de países con los cuales no hay vigente un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional (CDTI) y aumento de porcentaje	5
1.2.- Modificaciones efectuadas por la Ley 20.780	6
a) Modificación del encabezado del artículo 41 A de la LIR	6
b) Modificaciones efectuadas a la letra A del artículo 41 A de la LIR	7
c) Sustitución del encabezado de la letra C, del artículo 41 A de la LIR	8
d) Modificaciones efectuadas a la letra D del artículo 41 A de la LIR	8
<b>2.- Modificaciones introducidas al artículo 41 C de la LIR</b>	10
2.1.- Modificaciones efectuadas por la Ley 20.727	10
a) Aumento del porcentaje aplicable en la determinación del crédito por IPE	10
b) RENFE de países con los cuales Chile tiene un CDTI y porcentaje aplicable	11
c) Crédito por IPE de las sociedades en las que participa la empresa que efectúa la remesa de utilidades a Chile	11
d) Aumento del porcentaje aplicable en la determinación del crédito por IPE en el caso de servicios personales	12
2.2.- Modificaciones efectuadas por la Ley 20.780	12
a) Efectos de las modificaciones incorporadas por la Ley 20.727 al artículo 41 A de la LIR	12
b) Modificación al N°3 del artículo 41 C de la LIR	12
<b>3.- Nuevo artículo 41 F de la LIR, sobre tratamiento tributario del exceso de endeudamiento</b>	14
3.1.- Impuesto, tasa, hecho gravado y sujeto obligado	14
a) Impuesto y tasa	14
b) Hecho gravado	15
c) Sujeto obligado	15
3.2.- Base Imponible sobre la cual se aplicará el impuesto único de 35%	15

3.3.- Contribuyentes no gravados con el impuesto único de 35%	16
3.4.- Devengamiento del Impuesto Único, declaración y pago del mismo	17
3.5.- Exceso de endeudamiento	17
a) Patrimonio	18
b) Endeudamiento Total Anual (ETA)	21
c) Normas de Relación	22
3.6.- Obligación de información	23
3.7.- Casos en que no se aplicará el Impuesto Único de 35%	24
3.8.- Tratamiento tributario de los intereses y otras cantidades señaladas en el inciso 1° del artículo 41 F de la LIR que se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición a partir de la vigencia de este artículo, por créditos u otras operaciones efectuadas antes de la entrada en vigencia de la misma norma.	25
3.9.- Derogación de las normas sobre exceso de endeudamiento contenidas en el inciso 4° del N°1 del artículo 59 de la LIR	25
<b>4.- Nuevo artículo 41 H de la LIR, sobre requisitos para considerar que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial</b>	26
a) Reglas generales	26
b) Requisitos que deben cumplirse para considerar que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial	28
c) Pronunciamiento del Servicio sobre el cumplimiento de los requisitos	30
<b>III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES</b>	31
<b>Anexo N° 1 Normas legales</b>	32
<b>Anexo N°2 Ejemplos</b>	39
1) Imputación del crédito por IPE en contra del IDPC. Posibilidad de imputar el excedente de crédito por IPE en ejercicios siguientes, dependiendo de la fecha en que se pagó el impuesto extranjero (modificación incorporada por la Ley 20.727).	39
2) Determinación del crédito por dividendos percibidos desde el exterior directamente por un contribuyente del IGC.	41
3) Determinación del crédito contra IDPC por impuestos pagados en el exterior (IPE). Deducción de Gastos asociados a las rentas de fuente extranjera en la determinación del referido crédito. Posibilidad de imputación del excedente de crédito proveniente de dividendos al IDPC que se determine en ejercicios siguientes, solo si existen rentas de fuente extranjera.	42
4) Imputación de crédito contra el IDPC en contra de IGC o IA, sólo respecto a la parte correspondiente a rentas de fuente extranjera, cuando el IDPC ha sido solucionado con créditos por IPE.	44
5) Cálculo y aplicación de normas sobre exceso de endeudamiento.	47