

CIRCULAR N° 5, DEL 19 DE ENERO DE 1999

MATERIA: INSTRUCCIONES SOBRE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL PÁRRAFO 6° DEL TÍTULO II DE LA LEY DE LA RENTA, SOBRE NORMAS RELATIVAS A LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE LA RENTA, POR LA LEY N° 19.506, DE 1997.

I.- INTRODUCCION

- 1.- La Ley N° 19.506, publicada en el Diario Oficial de 30 de Julio de 1997, mediante sus N°s. 7 y 8 de su artículo 1°, por una parte, agregó a la Letra A del artículo 41 A, un nuevo N° 3, pasando los actuales números 3 y 4, a ser números 4 y 5, respectivamente, y por otra, incorporó, un nuevo artículo, signado como artículo 41 C; innovaciones legales que tienen por objeto perfeccionar y ampliar las normas sobre la recuperación como crédito, de los impuestos soportados en el exterior por inversiones realizadas en el extranjero.
- 2.- La presente Circular tiene por finalidad comentar y analizar el ámbito de aplicación de estas nuevas modificaciones.

II.- DISPOSICION LEGAL

El artículo 41 A, modificado y el 41 C incorporado a la Ley de la Renta, son del siguiente tenor, indicándose en forma subrayada los cambios introducidos:

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

A.- Dividendos, retiros de utilidades y otras rentas

Los contribuyentes que perciban dividendos o efectúen retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero o 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 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 los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados de las sociedades o por las rentas percibidas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares a que se refiere esta letra. Para estos efectos, las citadas rentas y los impuestos pagados o retenidos se convertirán a moneda nacional, según el tipo de cambio establecido en el número 6 del Título I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, o el que el Banco Central de Chile establezca en su reemplazo, a la fecha de la percepción de la renta, del pago o de la retención del impuesto.

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 los dividendos o retiros o rentas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares percibidos desde el exterior. Para efectuar este cálculo, los dividendos o retiros o rentas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares se considerarán ajustados por la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al de su percepción y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al impuesto efectivamente pagado o retenido en el extranjero, ajustado en la misma forma al cierre del ejercicio desde la fecha de su pago o retención.

- 3.- 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, o la parte que corresponda, aplicándose para este efecto lo dispuesto en el número 1 de la letra A del artículo 41 C. En todo lo demás este crédito deberá ajustarse a las normas establecidas en este artículo.

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.

- 4.- El crédito determinado de acuerdo con las normas precedentes se deducirá del impuesto de Primera Categoría que el contribuyente deba pagar por el ejercicio en el que percibió los dividendos o retiros o las rentas por concepto de uso de marcas, patentes, formulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares del exterior.

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

- 5.- En el caso de contribuyentes afectos al impuesto de Primera Categoría por sus rentas chilenas, obligados a llevar contabilidad, 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 contribuyente no podrá imputar el remanente de crédito a ningún otro impuesto ni tendrá derecho a su devolución.

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 según el tipo de cambio establecido en el Artículo 41º, número 5, 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, considerados 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.- Normas comunes

- 1.- Las normas establecidas en las letras A y B, sólo serán aplicables respecto de los contribuyentes que hayan materializado la correspondiente inversión en el extranjero a través del mercado cambiario formal.
- 2.- Para hacer uso del crédito establecido en las letras 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 a la renta pagados o retenidos en el exterior siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la presente Ley, o sustitutivos de ellos, ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas de resultados reales o rentas presuntas. 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.
- 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.
- 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 y B anteriores."

"ARTICULO 41 B.- Los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en los números 7 y 8 con excepción de las letras f) y g), del Artículo 17°, y en los Artículos 57° y 57° bis. No obstante, estos contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de esta Ley hasta el monto invertido, siempre que la suma respectiva se encuentre previamente registrada en el Servicio de Impuestos Internos en la forma establecida en el número 2 de la letra C del Artículo 41° A, y se acredite con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero, debidamente autenticados. En los casos en que no se pueda contar con la referida documentación, el Director del Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar que se acredite la disminución o retiro de capital, mediante certificados o informes de auditores externos del país extranjero respectivo, también debidamente autenticados.

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

- 1.- En el caso que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada. Dicho resultado se calculará aplicando las normas de esta Ley sobre determinación de la base imponible de Primera Categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso segundo del N° 3 del Artículo 31°, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. El resultado de las rentas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la agencia o establecimiento permanente y se convertirá a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en el Artículo 41°, N° 5, vigente al término del ejercicio en Chile.

Asimismo, deberán registrar en el fondo de utilidades tributables, a que se refiere el Artículo 14°, el resultado percibido o devengado en el extranjero que se encuentre formando parte de la renta líquida imponible.

- 2.- Respecto de lo dispuesto en el N° 1, letra a), inciso segundo, de la letra A), del Artículo 14°, no considerarán las rentas devengadas en otras sociedades constituidas en el extranjero en las cuales tengan participación.
- 3.- Aplicarán el Artículo 21° por las partidas que correspondan a las agencias o establecimientos permanentes que tengan en el exterior.

En cuanto a lo dispuesto en los incisos cuarto y sexto del Artículo 21°, deberá entenderse que sólo tiene aplicación respecto de sociedades de personas constituidas en Chile.

- 4.- Las inversiones efectuadas en el exterior en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán como activos en moneda extranjera para los efectos de la corrección monetaria, aplicándose al respecto el número 4 del Artículo 41°. Este valor deberá deducirse para determinar la renta proveniente de la enajenación de las acciones y derechos sociales, incrementándolo o disminuyéndolo previamente con las nuevas inversiones o retiros de capital, según el tipo de cambio vigente a la fecha de la enajenación. Los contribuyentes que no estén sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos, deberán aplicar el inciso segundo del Artículo 41°, para calcular el mayor valor en la enajenación de los bienes que correspondan a dichas inversiones. El tipo de cambio que se aplicará en este número será el mismo del número 1, de la letra A, del Artículo 41° A.

- 5.- Los créditos o deducciones del impuesto de Primera Categoría, en los que la Ley no autorice expresamente su rebaja del impuesto que provenga de las rentas de fuente extranjera, sólo se deducirán del tributo que se determine por las rentas chilenas. Cuando no se trate de rentas de agencias o establecimientos permanentes que se tengan en el exterior, el impuesto por la parte que corresponda a las rentas chilenas será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar sobre el total del impuesto, la misma relación porcentual que corresponda a los ingresos brutos nacionales del ejercicio en el total de los ingresos, incluyendo los que provengan del exterior, más el crédito a que se refiere el número 1, de la letra A, del Artículo 41° A, cuando corresponda."

"ARTICULO 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:

A.- Crédito total disponible

- 1.- 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 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.

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. Asimismo, este impuesto se considerará proporcionalmente en relación a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile. Para estos fines 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.

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

- a) El o los impuestos pagados al otro Estado sobre la respectiva renta según lo establecido en el número anterior.
- b) El 30% de una cantidad tal que, al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida o devengada en el caso de las rentas de agencias o establecimientos permanentes, respecto de la cual se calcula el crédito.

La suma de todos los créditos determinados según las reglas del inciso anterior sobre las rentas que deban gravarse en conformidad con esta ley al término de un año y que tengan su fuente en los otros Estados contraparte de Chile, constituirá el crédito total disponible del respectivo contribuyente para ese año.

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 las letras que siguen.

B.- 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:

- 1.- Se agregará a la base del impuesto de Primera Categoría el crédito total disponible determinado según las normas de la letra A anterior.
- 2.- 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.

C.- Crédito contra impuestos finales

La cantidad que resulte después de restar al crédito total disponible el crédito de Primera Categoría establecido en la letra precedente constituirá el crédito contra impuestos finales, es decir, se deducirá del impuesto global complementario o adicional, según las normas siguientes:

- 1.- 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:
 - a) 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.
 - b) 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.
 - c) 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 se extinguirá posteriormente aplicando la misma norma de la letra b) precedente, cuando corresponda.
 - d) 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.
- 2.- 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:
 - a) 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
 - b) El crédito referido se deducirá del impuesto global complementario o adicional determinado. Si hubiera un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores.

D.- 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 1 ó 2 del artículo 42º, podrán imputar como crédito al impuesto único establecido en el Artículo 43º o al impuesto global complementario a que se refiere el artículo 52º, 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 30% 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 1 del Artículo 42º, deberán efectuar anualmente una reliquidación del impuesto, por los meses en que percibieron las rentas afectas a doble tributación, aplicando las escalas y tasas del mes respectivo, y 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 97º. Igual derecho a imputación y a devolución tendrán los contribuyentes afectos al impuesto global complementario que no tengan rentas del Artículo 42º, número 1, sujetas a doble tributación.

En la determinación del crédito que se autoriza en esta letra, serán aplicables las normas de la letra A del artículo 41º A sobre reajustabilidad y tipo de cambio. Asimismo, se aplicará lo dispuesto en los números 3, 4 y 5 de la letra C del mismo artículo 41º A citado."

III.- **INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA**

1) **Modificación introducida al artículo 41 A de la Ley de la Renta por el N° 7 de la Ley N° 19.506, de 1997.**

a) La modificación incorporada a esta norma ha consistido en agregarle a la Letra A) de dicho artículo un nuevo N° 3, pasando los actuales números 3 y 4, a ser números 4 y 5, respectivamente. La referida innovación tiene por objeto ampliar el beneficio del crédito por inversiones en el exterior, cuando en el país fuente del dividendo o de los retiros de utilidades sociales, no exista un impuesto de retención a la renta o, el que pudiera existir, fuera de un monto inferior al impuesto de Primera Categoría pagado en Chile, casos en los cuales los contribuyentes podrán deducir como crédito el impuesto pagado por la sociedad respectiva sobre las rentas generadas por ella o la parte que corresponda, aplicándose para tales fines lo dispuesto en el N° 1 de la letra A) del nuevo artículo 41 C, incorporado a la Ley de la Renta, y que se comenta más adelante. En todo lo demás, el crédito que se analiza, bajo la forma antes descrita, se debe ajustar en todo a las normas establecidas en el artículo 41 A de la ley del ramo.

b) En consecuencia, y de acuerdo al nuevo texto del artículo 41 A de la Ley de la Renta, sobre los dividendos o retiros de utilidades sociales provenientes del exterior, los contribuyentes del impuesto general de la Primera Categoría radicados en Chile, tendrán derecho a recuperar como crédito por concepto de impuestos soportados en el exterior, los siguientes montos:

b.1) Caso en que en el país extranjero exista un impuesto de retención a la remesa de los dividendos o de los retiros de utilidades sociales igual o superior al impuesto de Primera Categoría que se paga en Chile sobre tales rentas

b.1.1) En este caso, el monto del crédito a recuperar en Chile por impuestos externos será el impuesto de retención a la renta que grave directamente a la remesa o a la percepción del dividendo o al retiro de las utilidades sociales, crédito que se determina de acuerdo a lo dispuesto en la Letra A) del artículo 41 A, cuyas instrucciones para su cálculo se contienen en la Letra B) y siguientes del N° 2 del Capítulo III de la Circular N° 52, de 1993, de este Servicio.

b.2) Caso en que en el país extranjero no exista un impuesto de retención a la renta o el que exista sea inferior al impuesto de Primera Categoría que se paga en Chile sobre los dividendos o retiros de utilidades sociales.

b.2.1) En estos casos, el monto del crédito a recuperar en Chile por concepto de impuestos pagados o retenidos en el exterior, será equivalente al impuesto pagado o que corresponda pagar a la sociedad en el exterior sobre la renta generada por ella y de la cual se consideran imputados los dividendos o los retiros de utilidades remesados al país, o la parte de dicho tributo que corresponda cuando el impuesto de retención a la remesa de la renta sea inferior al impuesto de Primera Categoría que se paga en Chile sobre las mencionadas rentas. El cálculo del citado crédito se efectuará aplicando lo dispuesto en el N° 1 de la Letra A) del nuevo Artículo 41 C de la Ley de la Renta.

b.2.2) Ahora bien, la norma legal antes mencionada, contenida en el citado Artículo 41 C, en su inciso primero preceptúa que 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.

Agrega la citada norma, que 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

\$ 650	35%	\$	\$ 1.000	-	-	\$ 350	\$ 114,71	\$	\$ 114,71	\$ 114,71	-
850	15%	350	1.000	-	-	150	150,00	764,71			-
870	13%		1.000	-	-	130	130,00		150,00	150,00	20,00
700	-	150	700	30%	\$ 300	300	123,53	1.000,00			-
850	-		850	15%		150	150,00		150,00	130,00	-
880	-	130	880	12%	150	120	120,00	1.000,00			30,00
675	10%		750	25%		325	119,12		123,53	123,53	-
855	5%	-	900	10%	120	145	145,00	823,53			
882	2%		900	10%		118	118,00		150,00	150,00	5,00
					250			1.000,00			32,00
					100			1.000,00	150,00	120,00	
					100				119,12	119,12	
								794,12			
									150,00	145,00	
									150,00	118,00	
								1.000,00			
								1.000,00			

c) Finalmente, se señala respecto de lo comentado en este número 1, que el crédito por impuestos externos analizado anteriormente, en todo lo demás se sujetará a las normas generales establecidas en el artículo 41 A de la ley del ramo. Por lo tanto, en la especie son aplicables las instrucciones generales impartidas sobre la materia mediante Circular N° 52, de 1993, de este Servicio.

2) **Nuevo artículo 41 C de la Ley de la Renta incorporado por el N° 8 del artículo 1° de la Ley N° 19.506, de 1997**

(A) **Introducción**

Mediante el artículo 41 C se incorpora un nuevo crédito para los contribuyentes nacionales que obtengan rentas por inversiones realizadas en el exterior en aquellos países con los cuales el Estado de Chile haya suscrito Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional, que estén vigentes en el país y en los cuales se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes.

El citado crédito difiere del que en forma general considera actualmente el artículo 41 A de la ley del ramo, con un tope del impuesto de Primera Categoría de 15%, porque dicho tope se eleva a un 30% de las rentas percibidas o devengadas, según corresponda. Se permite, además, que la parte del crédito que exceda del impuesto de Primera Categoría, se recupere como crédito de los impuestos finales, como lo son el impuesto Global Complementario o Adicional, con lo cual se recuperan en mayor medida los tributos pagados en el exterior.

Por otra parte, el referido artículo establece la posibilidad que los contribuyentes clasificados en la Segunda Categoría de la Ley de la Renta, que perciban rentas de fuente extranjera por la prestación de servicios personales en el exterior, puedan recuperar en Chile los impuestos soportados en el extranjero, hasta un tope también de un 30% de las rentas externas declaradas en los impuestos Unico de Segunda Categoría o Global Complementario, según corresponda.

(B) **Crédito por impuestos externos en el caso de países con los cuales Chile haya suscrito Convenios para Evitar la Doble Tributación y comprometido el otorgamiento de un crédito por impuestos pagados en el exterior**

(b.1) **Contribuyentes que tienen derecho a este nuevo crédito**

Los contribuyentes que tienen derecho a este nuevo crédito, son los domiciliados o residentes en el país, que lleven o no contabilidad, que obtengan rentas afectas al impuesto general de Primera Categoría del artículo 20 de la Ley de la Renta, 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.

(b.2) **Rentas provenientes del exterior que dan derecho al crédito por impuestos externos**

De conformidad a lo dispuesto por el N° 1 de la Letra A) del nuevo artículo 41 C, las rentas que dan derecho al crédito por impuestos externos son las siguientes:

1) Ganancias de capital percibidas por la transferencia en el exterior de un activo representativo de una inversión;

2) Dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el exterior;

3) Retiros de utilidades sociales provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el exterior, y

4) Rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior.

En consecuencia, cualquier otra renta, ingreso o utilidad extranjera, que no provenga de las inversiones antes señaladas, no dará derecho al crédito por impuestos externos que se comenta, sin perjuicio de la tributación que afecta a las citadas rentas en Chile, conforme a las normas generales que regulan dicho tributo.

(b.3) Impuestos soportados en el exterior que darán derecho al crédito total disponible

De acuerdo a lo dispuesto por la misma norma legal mencionada en el punto b.2) precedente, los impuestos soportados en el exterior, que darán derecho al crédito total disponible a utilizar en el país por los contribuyentes señalados, son los siguientes, respecto de cada renta que se indica:

1) Respecto de las ganancias de capital se considerará el monto del impuesto que grave directamente la remesa de la renta al país o la percepción de ella, y también el impuesto pagado que corresponda a la sociedad o empresa en el exterior, sobre la renta percibida o devengada;

2) Respecto de los dividendos se considerará el monto del impuesto que grave directamente la remesa de la renta al país o la percepción de ella, y también el impuesto pagado que corresponda a la sociedad o empresa en el exterior, sobre la renta percibida o devengada;

3) Respecto de los retiros de utilidades sociales se considerará el monto del impuesto que grave directamente la remesa de la renta, y también el impuesto pagado que corresponda a la sociedad o empresa en el exterior, sobre la renta percibida o devengada; y

4) Respecto de la explotación de una agencia o establecimiento permanente en el extranjero, se considerará el impuesto pagado por la empresa en el exterior, sobre la renta percibida o devengada, y también el impuesto que grave directamente la remesa de la renta al país.

La sumatoria de los impuestos antes mencionados, hasta el límite máximo que establece la ley y que se analiza en el punto siguiente, constituirá el "crédito total disponible" que los contribuyentes tendrán derecho a utilizar en Chile mediante su imputación en contra de los impuestos que los afecten en el país por las rentas percibidas o devengadas en el exterior.

Cabe aclarar sobre este punto que no solamente darán derecho al crédito que se comenta los impuestos pagados en el exterior por las sociedades o empresas fuentes que remesan directamente las rentas al país, sino que también los impuestos que las sociedades constituidas en el exterior hayan pagado sobre las utilidades que les hayan repartido a sociedades radicadas también en el exterior, cuando éstas últimas deben efectuar la remesa de las rentas a sus propietarios, socios o accionistas domiciliados o residentes en Chile, siempre y cuando ambas sociedades tengan domicilio o residencia en el mismo país extranjero y la sociedad inversionista de la sociedad fuente tenga o posea directamente el 10% o más del capital de la sociedad indicada en último término.

En otras palabras, el citado crédito también procederá por las remesas que les efectúe en su calidad de propietario, socio o accionista, una sociedad establecida en el exterior por las rentas que ésta última reciba, retire o le distribuya la sociedad fuente radicada en el extranjero, siempre y cuando ambas sociedades tengan domicilio en el mismo país extranjero de que se trate, y además, la sociedad que recibe las rentas en el exterior y las remesa al país posea directamente el 10% o más del capital de la sociedad fuente generadora de las rentas remesadas.

Para el cálculo del crédito total disponible que se comenta, en relación con las nuevas disposiciones de la ley, se aplicarán en primer término las normas del artículo 41 A, respecto del impuesto retenido en el extranjero, de acuerdo con las instrucciones impartidas sobre esta materia en la Circular N° 52, del año 1993, y luego se determinará el impuesto de la sociedad o empresa extranjera imputable a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile. Para este último impuesto la ley establece que se presumirá que el tributo pagado al otro Estado, es aquel que según la naturaleza de la renta corresponde aplicar en ese Estado y que esté vigente al momento de la remesa, distribución o pago. Agrega, al respecto, que este impuesto se considerará proporcionalmente en relación a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile. Por consiguiente, el receptor de la renta en Chile deberá conocer y

acreditar el monto del impuesto a la renta que se le determinó a la empresa extranjera y la respectiva base imponible por el ejercicio en que las ganancias de capital, los dividendos o las utilidades retiradas se remesaron, distribuyeron o pagaron, sin importar si el origen efectivo de estas rentas fue el de las utilidades de dicho ejercicio o no. Con los datos señalados anteriormente deberá determinarse la tasa media de tributación vigente en el ejercicio y calcularse a base de ella el impuesto proporcional que le corresponda a la ganancia de capital, al dividendo o a la cantidad de utilidades retiradas.

Ahora bien, para reconstituir la base bruta tributable de las sumas percibidas en Chile -con el objeto de calcular correctamente el crédito- deberá agregarse en primer término a la cantidad neta percibida el monto del impuesto retenido en el exterior, aún cuando supere el 15% que constituye el límite establecido en el artículo 41 A. Si agregado el impuesto de retención se supera el monto de 30% por concepto de impuesto, calculado sobre la base que resulte de dividir la renta neta percibida por el factor 0,70, no procederá considerar el impuesto a la renta de la empresa o sociedad, pues la ley no permite una rebaja superior a dicho 30%.

En el caso que el impuesto de retención sea inferior a un monto equivalente al 30% -según el mismo procedimiento anterior- deberá determinarse el monto del impuesto de la empresa o sociedad aplicando la tasa media referida anteriormente sobre la renta percibida incrementada con el impuesto de retención. Este cálculo se efectuará sobre la renta bruta reconstituida, la cual corresponderá a la que resulte de dividir la renta percibida más el impuesto de retención, por el coeficiente equivalente a 100 menos la tasa media de la empresa o sociedad.

Cabe reiterar que en ninguna circunstancia el crédito por el impuesto determinado por las rentas mencionadas percibidas del exterior, puede ser superior a la diferencia que se fije entre las cantidades netas percibidas y el monto bruto que resulte al dividir las por el factor 0,70.

Los siguientes ejemplos ilustran sobre la determinación de los impuestos pagados en el exterior y que sirven como base para el cálculo del crédito total disponible a utilizar en el país.

Renta Líquida extranjera percibida en Chile (1)	Impto. de retención que afecta a la remesa de la renta en el exterior		Impto. que afecta a la empresa en el exterior		Renta Bruta Extranjera (1+3+5)=(6)	Total imptos. pagados en el exterior y que constituyen la base para la determinación del crédito total disponible. (3+5)=(7)
	Tasa (2)	Monto $\{(1) \cdot [1-(2)]\} \times (2) = (3)$	Tasa (4)	Monto $\{[(1) + (3)] : [1-(4)]\} \times (4) = (5)$		
\$ 650,00	-	-	35%	\$ 350	\$ 1.000	\$ 350,00
\$ 700,00	-	-	30%	\$ 300	\$ 1.000	\$ 300,00
\$ 800,00	-	-	20%	\$ 200	\$ 1.000	\$ 200,00
\$ 680,00	32%	\$ 320	-	-	\$ 1.000	\$ 320,00
\$ 700,00	30%	\$ 300	-	-	\$ 1.000	\$ 300,00
\$ 850,00	15%	\$ 150	-	-	\$ 1.000	\$ 150,00
\$ 630,00	10%	\$ 70	30%	\$ 300	\$ 1.000	\$ 370,00
\$ 700,00	6,67%	\$ 50	25%	\$ 250	\$ 1.000	\$ 300,00
\$ 760,00	5%	\$ 40	20%	\$ 200	\$ 1.000	\$ 240,00

(b.4) Monto del crédito disponible a utilizar en Chile respecto de cada renta

El monto del crédito disponible por los impuestos pagados en el exterior para cada tipo de renta de que se trate según el detalle efectuado en el punto b.2) precedente, será la cantidad menor entre los siguientes valores:

1) El monto efectivo de los impuestos pagados al otro Estado Contraparte sobre las rentas remesadas al país, ya sea, los pagados por la propia empresa sobre las rentas generadas por ella o los impuestos de retención que hayan afectado a la remesa de la renta, según el detalle establecido en el punto (b.3) anterior, y

2) El 30% de una cantidad tal que al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea igual al monto neto de la renta percibida del exterior en el caso de las ganancias de capital, dividendos y retiros de utilidades sociales, o a la renta percibida o devengada en el caso de las agencias o establecimientos permanentes en el exterior, y respecto de tales rentas se calcula el mencionado crédito. En otras palabras, las rentas líquidas de fuente extranjera, debidamente convertidas a moneda nacional y actualizadas al término del ejercicio, se dividirán por el factor 0,70, y el resultado se multiplicará por la tasa del 30%. Si dicho resultado es superior al monto de los impuestos efectivos retenidos o pagados en el exterior, el crédito equivaldrá al monto de dichos impuestos. 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 30% de la renta neta externa, sumada a ella el monto del respectivo crédito.

La suma de todos los impuestos determinados hasta los montos antes señalados, calculados éstos sobre las rentas provenientes del exterior y que deben gravarse en Chile, de acuerdo con las normas generales de la Ley de la Renta al término de cada ejercicio, constituirá el crédito total disponible que el contribuyente podrá utilizar en cada período tributario mediante su imputación a los impuestos que se indican en el punto siguiente.

El siguiente ejemplo ilustra sobre la determinación del crédito total disponible por concepto de impuestos externos, y que el contribuyente puede utilizar en cada período tributario:

Renta líquida extranjera percibida	Impuestos pagados en el exterior				Total imptos. pagados en el exterior (3+5) = (6)	Cantidad a agregar a la renta líquida percibida del exterior equivalente a los imptos. externos, con tope de un 30% de las rentas a declarar o impto. extranjero. (1:0,70) x 30% = (7)	Monto rentas de fuente extranjera a declarar en Chile (1+7) = (8)	Total crédito disponible a utilizar en Chile (7) = (9)
	Impto. de Retención		Impuesto empresa					
	Tasa	Monto	Tasa	Monto				
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(3+5) = (6)	(1:0,70) x 30% = (7)	(1+7) = (8)	(7) = (9)
\$ 650	-	-	35%	\$ 350	\$ 350	\$ 278,57	\$	\$
\$ 700	-	-	30%	\$ 300	\$ 300	\$ 300	928,57	278,57
\$ 800	-	-	20%	\$ 200	\$ 200	\$ 200	\$ 1.000	\$ 300
							\$ 1.000	\$ 200
\$ 680	32%	\$ 320	-	-	\$ 320	\$ 291,43	\$	\$
\$ 700	30%	\$ 300	-	-	\$ 300	\$ 300	971,43	291,43
\$ 850	15%	\$ 150	-	-	\$ 150	\$ 150	\$ 1.000	\$ 300
							\$ 1.000	\$ 150
\$ 630	10%	\$ 70	30%	\$ 300	\$ 370	\$ 270	\$ 900	\$ 270
\$ 700	6,67%	\$ 50	25%	\$ 250	\$ 300	\$ 300	\$ 1.000	\$ 300
\$ 760	5%	\$ 40	20%	\$ 200	\$ 240	\$ 240	\$ 1.000	\$ 240

b.5) Impuestos en contra de los cuales se deduce el crédito total disponible determinado en el punto anterior

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del N° 2 de la letra A) del nuevo artículo 41 C, el crédito total disponible por impuestos externos, determinado hasta el monto máximo establecido en el punto anterior, se deducirá del impuesto general de Primera Categoría del artículo 20 de la Ley de la Renta que grava a las rentas provenientes del exterior, y de los impuestos finales de Global Complementario o Adicional que afectan a los propietarios, socios o accionistas por las mismas rentas antes mencionadas, cuando éstas sean retiradas o distribuidas por las citadas empresas o sociedades a las personas antes indicadas, en la forma que se indica en los puntos siguientes.

(b.6) Forma de determinar el crédito total disponible a deducir del impuesto general de la Primera Categoría

De conformidad a lo dispuesto por la Letra B) del artículo 41 C de la Ley de la Renta, el crédito por impuestos externos, a imputar o deducir del impuesto general de Primera Categoría, se calculará y aplicará de acuerdo a la siguiente manera:

1°.- Se agregará a la renta líquida del impuesto de Primera Categoría, el total del crédito disponible determinado hasta el monto máximo que establece la ley, según lo establecido en el punto b.4) precedente; y

2°.- El monto del crédito disponible a deducir del impuesto general de Primera Categoría del ejercicio en que se grava la renta extranjera, será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto de categoría, actualmente un 15%, sobre el monto de la renta líquida respectiva, en la cual se ha incluido el monto máximo del citado crédito disponible determinado.

De acuerdo a los mismos antecedentes del ejemplo planteado en el punto (b.4) anterior, el monto del crédito disponible por impuestos externos imputable al impuesto general de la Primera Categoría que grava a la renta extranjera, se efectuará de la siguiente manera:

Rentas de Fuente Extranjera		Base Imponible del impto. de Primera Categoría (1)+(2)=(3)	Tasa del Impto. de Primera Categoría (4)	Impto. de 1ª. Categoría determinado (3x4)=(5)	Monto crédito deducible del impto. de 1ª. Categoría (3)x(15%)=(6)	Impto. de 1ª. Categoría a declarar y pagar (5)-(6)=(7)	Monto crédito disponible imputable a los imptos. finales de Gl. Compl. o Adic. (2) - (6) = (8)
Monto Renta Líquida Percibida (1)	Total Crédito Disponible Determinado (2)						
\$ 650	\$ 278,57	\$ 928,57	15%	\$ 139,29	\$ 139,29	\$ 0,00	\$ 139,28
\$ 700	\$ 300,00	\$ 1.000	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 0,00	\$ 150,00
\$ 800	\$ 200,00	\$ 1.000	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 0,00	\$ 50,00
\$ 680	\$ 291,43	\$ 971,43	15%	\$ 145,71	\$ 145,71	\$ 0,00	\$ 145,72
\$ 700	\$ 300,00	\$ 1.000	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 0,00	\$ 150,00
\$ 850	\$ 150,00	\$ 1.000	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 0,00	\$ 0,00
\$ 630	\$ 270,00	\$ 900	15%	\$ 135,00	\$ 135,00	\$ 0,00	\$ 135,00
\$ 700	\$ 300,00	\$ 1.000	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 0,00	\$ 150,00
\$ 760	\$ 240,00	\$ 1.000	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 0,00	\$ 90,00

3º.- En el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad por las rentas de fuente chilena, los excedentes de crédito por impuestos generados en el exterior que resulten al término del ejercicio, podrán deducirse, del impuesto general de Primera Categoría a declarar y pagar en los ejercicios siguientes, hasta su total extinción o utilización, sin que sea posible que dichos remanentes puedan imputarse a otros tributos y menos solicitar su devolución.

Los excedentes de dicho crédito se producirán cuando el impuesto general de Primera Categoría respecto del cual procede su rebaja, sea inferior al citado crédito, incluyendo el caso, cuando el referido tributo no exista, ya sea, porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento de impuesto (Ej., por disposición expresa de una ley o la base imponible no excedió el límite exento que contempla la ley); o el impuesto ha sido absorbido por otros créditos que la ley autorice a rebajar del impuesto de Primera Categoría determinado sobre rentas de fuente extranjera.

Para los efectos antes indicados -imputación al impuesto de Primera Categoría a declarar y pagar en los ejercicios siguientes- dichos excedentes deberán reajustarse previamente en la variación del índice de precios al consumidor existente entre el último día del mes anterior al término del ejercicio en que se produjo el remanente y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio siguiente o subsiguientes, según corresponda.

En cambio, los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad, solo pueden imputar el crédito por impuestos del exterior en el mismo ejercicio en que se grave la renta extranjera correspondiente, perdiéndose definitivamente el remanente que pueda producirse en esta operación.

(b.7) Forma de determinar e imputar el crédito disponible por impuestos externos en contra de los impuestos finales de Global Complementario o Adicional

Conforme a lo dispuesto por el inciso primero de la Letra C) del nuevo artículo 41 C de la Ley de la Renta, el crédito disponible por impuestos externos a imputar a los impuestos finales de Global Complementario o Adicional, será equivalente a la cantidad que resulte de restar al crédito total disponible determinado según las normas del punto b.4) precedente, el crédito por igual concepto utilizado, imputado o que corresponda al impuesto de Primera Categoría, según lo comentado en el párrafo (b.6) anterior. En otras palabras, el crédito imputable a los impuestos finales mencionados será igual a los remanentes que resulten del referido crédito después de imputar o determinar el total del citado crédito disponible para el impuesto general de Primera Categoría que afecta a las rentas externas.

En todo caso, el mencionado crédito imputable a los impuestos finales, se efectuará de la siguiente manera, según sea la forma de registro contable que lleve la empresa en Chile que obtiene las rentas de fuente extranjera:

1) Contribuyentes de la Primera Categoría obligados a determinar la renta líquida imponible mediante contabilidad completa

a) El crédito en contra de los impuestos finales determinado, se anotará en forma separada en el registro FUT del año en que se hayan obtenido las rentas de fuente extranjera que dan origen al citado crédito;

b) El crédito así registrado, ya sea, su total o saldo, se actualizará año a año por la variación del IPC existente entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se generó el referido crédito y el último día del mes anterior al cierre de cada ejercicio comercial o hasta el último día del mes anterior al de la retención del impuesto, cuando se trate de la imputación del mencionado crédito al impuesto Adicional, respecto de un contribuyente que no tiene domicilio ni residencia en el país;

c) El crédito antes mencionado se considerará distribuido al propietario individual, socio o accionista, 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 estos efectos la distribución del referido crédito se efectuará proporcionalmente en función del porcentaje que represente la cantidad del respectivo dividendo o retiro de utilidades imputables al año en cuestión, respecto del total de las utilidades obtenidas en dicho año;

d) Si en el año en que se genera el crédito el contribuyente de la Primera Categoría (la empresa) presenta una situación de pérdida tributaria, dicho crédito se extinguirá totalmente. Por el contrario, si las pérdidas de ejercicios posteriores absorben las utilidades del ejercicio en que se genera el crédito, éste se extinguirá posteriormente aplicando la misma modalidad de proporcionalidad indicada en la letra c) precedente, cuando corresponda, y

e) Finalmente, si las utilidades o dividendos que originan la distribución del crédito en contra de los impuestos finales son, a su vez, percibidas por otros contribuyentes obligados a determinar su renta líquida imponible, según contabilidad completa, dichos contribuyentes deberán aplicar las mismas normas comentadas anteriormente.

Lo anteriormente expuesto se puede graficar a través del siguiente ejemplo numérico:

ANTECEDENTES

a) Sociedad de Personas "XY" 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 31.12.97.

c) Inversión en el exterior a través de la compra de 5.000 acciones de la empresa "América Corporation S.A." de EE.UU., la cual con fecha 15 de Mayo de 1998, le distribuyó un dividendo por \$ 15.000.000, renta líquida que soportó un impuesto en el exterior a nivel de la empresa de 30% y la remesa un 15%.

d) Rentas netas de fuente chilena determinada al 31.12.98 \$ 30.000.000.

e) Uno de los socios durante el año 1998, retiró la suma de \$ 9.000.000 actualizada al término de dicho ejercicio.

DESARROLLO

a) Determinación crédito por impuestos pagados en el exterior

a.1) 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 31.12.98..

\$ 15.000.000
=====

a.2) Determinación del impuesto de retención que afectó al dividendo en el exterior. (\$ 15.000.000: 0,85 = \$ 17.647.059 x 15%).

\$ 2.647.059
=====

a.3) Determinación del impuesto a la renta que afecta al dividendo en el exterior a nivel de la sociedad anónima extranjera receptora de la inversión.
(\$ 15.000.000 : 0,85 = \$ 17.647.059) : 0,70 = \$ 25.210.084 x 30%

\$ 7.563.025
=====

a.4) Total impuestos que afectaron al dividendo en el exterior.

* Impuesto de retención a la remesa del dividendo.

\$ 2.647.059

* Impuesto a la renta a nivel de la empresa.

\$ 7.563.025

Total impuestos externos. \$ 10.210.084
=====

a.5) Determinación del total del crédito disponible a utilizar en Chile.

$\frac{\$ \text{Renta Líquida Externa: } 0,70}{\$ 15.000.000 : 0,70 = \$ 21.428.571 \times 30\%}$

\$ 6.428.571

a.6) Determinación del crédito de Primera Categoría y de los impuestos finales, por las rentas de fuente extranjera.

Crédito total disponible . \$ 6.428.571

Menos: Crédito por impuesto de 1ª. Categoría

\$ Renta Líquida Externa: 0,85 x 15%

\$ 15.000.000 + \$ 6.428.571 = \$ 21.428.571 x 15% \$ 3.214.286
=====

Saldo para impuestos finales \$ 3.214.285
=====

b) **Imputación del total del crédito disponible al impuesto de Primera Categoría**

Fuente de la Renta	
Rentas de fuente nacional	\$ 30.000.000
Rentas de fuente extranjera (\$ 15.000.000 + \$ 6.428.571)	
Renta afecta al impuesto de Primera Categoría	<u>\$ 21.428.571</u>
Impuesto general de Primera Categoría determinado: 15%	\$ 51.428.571 =====
<u>Menos:</u> Crédito disponible imputable al impuesto de Primera Categoría	\$ 7.714.286
Impuesto a Pagar	<u>\$ 3.214.286</u>
	\$ 4.500.000 =====

c) **Crédito Disponible imputable al Impuesto Global Complementario**

Total Crédito Disponible \$ 6.428.571

Menos: Crédito disponible imputable al impuesto de Primera Categoría. \$ (3.214.286)

Remanente del Total del Crédito Disponible imputable al impuesto Global Complementario... \$ 3.214.285
=====

d) Registro del Remanente de Crédito en el Libro FUT

DETALLE	FUT		Ejercicio Comercial 1998	Remanente de crédito disponible imputable a los imptos. Gl. Complementario o Adicional
	Saldo anterior	FUT año		
a) Saldo FUT al 31.12.97.....	-.-	-.-	-.-	-.-
b) R.L.I. de 1ª Categoría ejercicio comercial 1998, incluida renta de fuente extranjera y excluido agregado por impuestos externos	-.-	-.-	\$ 51.428.571 \$ (6.428.571)	\$ 3.214.285
c) Retiro de utilidad del socio, actualizado	-.-	-.-	\$ (9.000.000)	\$ (642.857)
TOTALES	-.-	-.-	\$ 36.000.000	\$ 2.571.428

Las rentas del ejercicio comercial 1998 -y el crédito respectivo para los impuestos finales - deberán mantenerse en columnas separadas con el objeto de calcular el crédito que corresponda a las distribuciones o retiros, posteriores.

e) Determinación de la parte del remanente del crédito disponible imputable al Impuesto Global Complementario e informado por la respectiva empresa al propietario, socio o accionista

Dicha parte se determina aplicando la relación porcentual que exista entre los retiros efectuados en el ejercicio y el total de las utilidades de dicho período.

$$\frac{\$ 9.000.000}{\$ 45.000.000} = 20\%$$

Monto crédito \$ 3.214.285 x 20% \$ 642.857

f) Declaración impuesto Global Complementario

Retiro efectuado	\$ 9.000.000
Más: Incremento por :	
* Crédito por impuestos externos	\$ 642.857
* Crédito por impuesto de 1ª Categoría (\$ 9.000.000 + \$ 642.857) x 0,17647	\$ 1.701.675
Base Imponible	\$ 11.344.532
Impuesto Global Complementario determinado (supuesto)	\$ 1.243.500
Menos:	
* Crédito por impuestos externos informado por la respectiva empresa	\$ (642.857)
* Crédito por impuesto de 1ª Categoría informado por la respectiva empresa ...	\$ (1.701.675)
Remanente de crédito por impuesto de 1ª categoría a imputar a otros impuestos en el mismo ejercicio o a solicitar su devolución	\$ (1.101.032)

Cabe señalar que según la ley, si la empresa hubiere tenido pérdida, el crédito para impuestos finales se habría extinguido totalmente.

2) Contribuyentes de los impuestos Global Complementario o Adicional que no llevan contabilidad que retiren, les distribuyan, perciban o devenguen rentas que dan derecho al crédito por impuestos externos

a) En el caso de estos contribuyentes, el crédito por impuestos externos se agregará a la base del impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, debidamente reajustado en la variación del IPC existente entre el último día del mes anterior al término del ejercicio en que se generó dicho crédito y el último día del mes de Noviembre del año en que se utiliza dicho crédito. Cuando el referido crédito sea imputable al impuesto Adicional de retención, se aplicará también en forma reajustada en la variación del IPC ocurrida entre el último día del mes anterior al de la retención del impuesto y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio al que corresponda la declaración anual respectiva;

b) El mencionado crédito se deducirá del impuesto Global Complementario o Adicional determinado en cada año tributario, y

c) Si quedare un remanente de dicho crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años siguientes. De acuerdo a la calidad de un crédito no reembolsable al contribuyente que le da la ley a esta rebaja, y atendido lo dispuesto por el inciso final del artículo 56 de la Ley de la Renta, el mencionado crédito deberá imputarse a los impuestos personales indicados antes de aquellos créditos cuyos remanentes o excedentes dan derecho a imputación a los ejercicios siguientes o reembolso o devolución al contribuyente en el mismo ejercicio que se declara.

A continuación se formulan algunos ejemplos a través de los cuales se ilustra como se imputa el crédito por impuestos externos a los impuestos finales de Global Complementario o Adicional, según sea la calidad del percceptor de la renta:

c.1) Si las rentas de fuente extranjera han sido percibidas por empresas que llevan contabilidad completa sujetas al sistema de retiros o distribuciones, el crédito por impuestos externos deberá ser informado por dichas empresas a sus propietarios, socios o accionistas, procediéndose en la especie de acuerdo a lo explicado en el ejemplo planteado anteriormente.

c.2) Ahora bien, si las mencionadas rentas son percibidas por contribuyentes que no llevan contabilidad en Chile, en el mismo período de su percepción, deberá cumplirse con los impuestos generales de la Ley de la Renta, esto es, con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, procediéndose en la especie de acuerdo a la forma que se indica en los siguientes ejemplos prácticos:

Renta líquida extranjera percibida	Impuestos pagados en el exterior				Total impuestos pagados en el exterior	Cantidad a agregar a la renta líquida percibida del exterior equivalente a los impuestos externos con tope de un 30% de las rentas a declarar o los impuestos extranjeros $(1:0,70) \times 30\% = (7)$	Monto rentas de fuente extranjera a declarar en Chile $(1+7) = (8)$	Total crédito disponible a utilizar en Chile equivalente al 30% de las rentas líquidas percibidas incluido el crédito total disponible $(8) \times (30\%) = (9)$
	Impto. de retención		Impto. empresa					
	Tasa	Monto	Tasa	Monto				
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(3+5)=(6)		(1+7) = (8)	(8)x(30%)=(9)
\$ 650	-	-	35%	\$ 350	\$ 350	\$ 278,57	\$ 298,57	\$ 278,57
\$ 700	-	-	30%	\$ 300	\$ 300	\$ 300	\$ 1.000	\$ 300
\$ 800	-	-	20%	\$ 200	\$ 200	\$ 200	\$ 1.000	\$ 200
\$ 680	32%	\$ 320	-	-	\$ 320	\$ 291,43	\$ 971,43	\$ 291,43
\$ 700	30%	\$ 300	-	-	\$ 300	\$ 300	\$ 1.000	\$ 300
\$ 850	15%	\$ 150	-	-	\$ 150	\$ 150	\$ 1.000	\$ 150
\$ 630	10%	\$ 70	30%	\$ 300	\$ 370	\$ 270	\$ 900	\$ 270
\$ 700	6,67%	\$ 50	25%	\$ 250	\$ 300	\$ 300	\$ 1.000	\$ 300
\$ 760	5%	\$ 40	20%	\$ 200	\$ 240	\$ 240	\$ 1.000	\$ 240

Rentas de Fuente Extranjera			Base Imponible del impuesto de 1ª. Categoría	Tasa del Impto. de 1ª. Categ.	Impto. de 1ª. Categoría determinado	Monto crédito deducible del impto. de 1ª. Categoría	Impto. de 1ª. Categoría a declarar y pagar	Monto crédito Disponible imputable a los imptos. Finales de Gl. Compl. o Adic. (2-6) = (8)
Monto Renta Líquida percibida	Total crédito disponible determinado	(1)+(2) = (3)						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	
\$ 650	\$ 278,57	\$ 928,57	15%	\$ 139,29	\$ 139,29	\$ 0,00	\$ 139,28	
\$ 700	\$ 300,00	\$ 1.000	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 0,00	\$ 150,00	
\$ 800	\$ 200,00	\$ 1.000	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 0,00	\$ 50,00	
\$ 680	\$ 291,43	\$ 971,43	15%	\$ 145,71	\$ 145,71	\$ 0,00	\$ 145,72	
\$ 700	\$ 300,00	\$ 1.000	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 0,00	\$ 150,00	
\$ 850	\$ 150,00	\$ 1.000	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 0,00	\$ 0,00	
\$ 630	\$ 270,00	\$ 900	15%	\$ 135,00	\$ 135,00	\$ 0,00	\$ 135,00	
\$ 700	\$ 300,00	\$ 1.000	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 0,00	\$ 150,00	
\$ 760	\$ 240,00	\$ 1.000	15%	\$ 150,00	\$ 150,00	\$ 0,00	\$ 90,00	

Renta Líquida Externa Percibida	Remanente crédito por impuestos Externos	Renta Externa Incrementada en el crédito por imptos. externos	Incremento por impto. de 1ª. Categoría		Renta Bruta Global	Impto. Gl. Compl. (supuesto)	Remanente de crédito por imptos. externos	Crédito por impto. de 1ª. Categ.	Saldo impto. a declarar y pagar	Remanente crédito imptos. externos sin derecho a la imputac. o devolución	Remanente crédito 1ª. Categ. con derecho a imputac. o devolución
			Factor	Monto							
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
\$ 650	\$ 139,28	\$ 789,28	0,17647	\$ 139,28	\$ 928,56	\$ 325	\$ 139,28	\$ 139,28	\$ 46,44	0	0
\$ 700	\$ 150	\$ 850	0,17647	\$ 150	\$ 1.000	\$ 450	\$ 150	\$ 150	\$ 150	0	0
\$ 800	\$ 50	\$ 850	0,17647	\$ 150	\$ 1.000	\$ 450	\$ 50	\$ 150	\$ 250	0	0
\$ 680	\$ 145,72	\$ 825,72	0,17647	\$ 145,71	\$ 971,43	\$ 130	\$ 145,72	\$ 145,71	0	15,72	145,71
\$ 700	\$ 150,00	\$ 850,00	0,17647	\$ 150,00	\$ 1.000	\$ 140	\$ 150	\$ 150	0	10	150
\$ 850	\$ 0,00	\$ 850	0,17647	\$ 150,00	\$ 1.000	\$ 140	\$ 0,00	\$ 150	0	0	10
\$ 630	\$ 135,00	\$ 765,00	0,17647	\$ 135,00	\$ 900	\$ 180	\$ 135	\$ 135	0	0	90
\$ 700	\$ 150,00	\$ 850,00	0,17647	\$ 150	\$ 1.000	\$ 200	\$ 150	\$ 150	0	0	100
\$ 760	\$ 90,00	\$ 850	0,17647	\$ 150	\$ 1.000	\$ 200	\$ 90	\$ 150	0	0	40

(b.8) Normas de los artículos 41 A y 41 B aplicables al crédito que establece el artículo 41 C

En relación con el crédito por impuestos extranjeros establecido por el nuevo artículo 41 C, serán aplicables en la especie las mismas normas de los artículos 41 A y 41 B relacionadas, entre otras, con la conversión a moneda nacional de las rentas de fuente extranjera y de los respectivos impuestos externos, de su reajustabilidad al término del ejercicio, la forma de registro de tales rentas en el país, y orden de imputación al impuesto general de Primera Categoría, etc.; todo ello de acuerdo a las instrucciones impartidas sobre la materia, mediante la Circular N° 52, de 1993.

(C) Crédito por servicios personales prestados en el exterior

c.1) Contribuyentes que tienen derecho a este crédito

De conformidad a lo dispuesto por la letra D) del nuevo artículo 41 C incorporado a la Ley de la Renta, los contribuyentes que tienen derecho a este crédito, son las personas naturales que sin perder su domicilio o residencia en el país, perciban rentas extranjeras que se clasifiquen en los números 1 ó 2 del artículo 42 de la Ley de la Renta, por servicios personales prestados y gravados en el exterior, es decir, las siguientes personas naturales: (i) Los contribuyentes afectos al Impuesto Unico de Segunda Categoría por los sueldos u otras remuneraciones similares percibidas del exterior; y (ii) Los contribuyentes afectos al Impuesto Global Complementario por las rentas del artículo 42 N° 2, percibidas del exterior (honorarios u otras remuneraciones de similar naturaleza), es decir, entre otros, los profesionales independientes y las personas naturales que desempeñan una ocupación lucrativa.

Cabe señalar que la recuperación de los citados impuestos también está sujeta a que en los países en los cuales se presten los servicios personales sean Estados con los que Chile haya suscrito un Convenio para Evitar la Doble Tributación y en los cuales se haya comprometido el otorgamiento de un

crédito por impuestos soportados en el exterior, tal como ocurre con las rentas empresariales de la Primera Categoría, según lo dispuesto por el inciso primero del nuevo artículo 41 C de la Ley de la Renta.

c.2) Monto del crédito

El monto del crédito a imputar en contra de los impuestos antes señalados, corresponde a los impuestos a la renta pagados o retenidos en el país extranjero en el cual se obtuvieron los ingresos por los servicios personales prestados, y que, a su vez, estén afectos en Chile a los impuestos Unico de Segunda Categoría o Global Complementario, según corresponda.

El mencionado crédito, en todo caso, no podrá exceder del 30% de una cantidad tal que al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea equivalente al monto neto de la renta externa a declarar en Chile y respecto de la cual se calcula el referido crédito. En el caso que el impuesto pagado o retenido en el extranjero sea inferior al monto máximo del mencionado crédito, corresponde deducir la cantidad menor.

Para los efectos del cálculo del citado crédito a la renta neta de fuente extranjera a declarar en Chile deberá agregársele una suma igual al crédito por los impuestos extranjeros, el cual posteriormente se imputa al impuesto Unico de 2ª Categoría o Global Complementario, según corresponda.

Lo anterior se puede demostrar a través del siguiente ejemplo:

RENTA BRUTA (1)	IMPUESTOS RETENIDOS O PAGADOS EN EL EXTERIOR		MONTO RENTA LIQUIDA EXTERNA PERCIBIDA (1)-(3)=(4)	CANTIDAD A AGREGAR A LA RENTA NETA EXTERNA EQUIVALENTE AL MONTO DEL CRÉDITO CON UN TOPE DEL 30% DE LA RENTA A DECLARAR O LOS IMPUESTOS EXTRANJEROS (4):0,70X30%=(5)	MONTO RENTA EXTERNA A DECLARAR (4)+(5) = (6)	MONTO CRÉDITO IMPUESTOS EXTERNOS (6)X(30% = 7)
	TASA (2)	MONTO (1)X(2)=(3)				
CASO N° 1: \$ 50.000.000	40%	\$	\$ 30.000.000	\$ 12.857.143	\$ 42.857.143	\$ 12.857.143
CASO N° 2: \$ 30.000.000	30%	20.000.000	\$ 21.000.000	\$ 9.000.000	\$ 30.000.000	\$ 9.000.000
CASO n° 3: \$ 20.000.000	20%	\$	\$ 16.000.000	\$ 4.000.000	\$ 20.000.000	\$ 4.000.000
		9.000.000				
		\$				
		4.000.000				

c.3) Modalidad para recuperar el crédito en el caso de los contribuyentes del impuesto único de Segunda Categoría

Estos contribuyentes para la recuperación del crédito por concepto de impuestos extranjeros deberán efectuar una reliquidación anual de su impuesto único de Segunda Categoría. Ahora bien, el inciso final de la Letra D) del artículo 41 C señala que en la determinación del crédito que autoriza dicha letra, serán aplicables las normas de la Letra A) del artículo 41 A de la ley, sobre reajustabilidad y tipo de cambio, y asimismo, se aplicará lo dispuesto en los números 3, 4 y 5 de la Letra C) del mismo artículo antes mencionado.

En consecuencia, la reliquidación operará de la siguiente manera:

1°.- La reliquidación anual **sólo** se efectuará por aquellos meses en que se percibieron rentas tanto de fuente chilena como extranjera y afectas a doble tributación, vale decir, que hayan sido gravadas con impuestos en ambos países.

2°.- Para efectuar la reliquidación precedente, las rentas de fuente chilena se consideran por su valor nominal percibido en cada mes. Igual situación ocurrirá con las rentas de fuente extranjera, debidamente convertidas a moneda nacional, de acuerdo al tipo de cambio establecido en el N° 6 del Título I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del Banco Central de Chile (tipo de cambio observado), o el que dicho Banco establezca en su reemplazo, vigente a la fecha de la percepción efectiva de la renta.

3°.- A las rentas de fuente chilena de cada período mensual respectivo se le sumarán las rentas de fuente extranjera convertidas a moneda nacional en los términos antes indicados, agregando a éstas últimas una suma igual al crédito por impuestos externos, cantidad que no debe superar el 30% de una cantidad tal que al restar dicho porcentaje la cantidad resultante sea equivalente al monto neto de la renta percibida del exterior, y sobre la cual se calcula el citado crédito. A dicho total se le aplicará la escala del

impuesto único vigente en el mes respectivo en que se originó la doble tributación, contenida en el artículo 43 N° 1 de la Ley de la Renta.

4°.- 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 último día del mes anterior al de su determinación y el último día del mes de Noviembre del año comercial respectivo.

5°.- 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, se actualizará hasta el término del ejercicio, bajo la misma forma indicada en el párrafo anterior, considerando para tales fines el mes de la retención del referido impuesto.

6°.- El monto del crédito a deducir del impuesto Único de Segunda Categoría determinado según la reliquidación practicada en cada mes que corresponda, será equivalente al monto de los impuestos pagados o retenidos en el exterior sobre las rentas de fuente externa, debidamente convertidos dichos impuestos a moneda nacional al tipo de cambio observado señalado en el párrafo 2° anterior, con un tope de un 30% agregado a la base previamente, sobre la cual se calcula dicho 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 0,70 y el resultado se multiplicará por la tasa del 30%. 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 30%, de la renta neta externa, incluido el citado crédito, con tope del 30%.

7°.- A la suma anual del impuesto único de Segunda Categoría retenido en cada mes respectivo sobre las rentas de fuente chilena y extranjera, actualizado hasta el término del ejercicio bajo la forma señalada en los párrafos precedentes, se le deducirán los impuestos determinados en cada mes producto de la reliquidación practicada, actualizados bajo la modalidad antes indicada, rebajando previamente de éstos últimos el crédito por los impuestos pagados o retenidos en el exterior, hasta el monto máximo establecido en el párrafo 6° precedente, dando como resultado el exceso de impuesto retenido o pagado por doble tributación. Lo anterior también se puede determinar deduciendo primero del impuesto determinado actualizado producto de la reliquidación mensual practicada a cada renta, el crédito por impuestos externos que corresponda a cada período también actualizado al final del ejercicio, y luego los impuestos mensuales retenidos o pagados en Chile en cada mes actualizados también al término del período.

8°.- El exceso de impuesto que resulte de la comparación precedente, el contribuyente lo podrá imputar a cualquier obligación anual de impuesto a la renta que tenga que declarar en el año tributario correspondiente. 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 Ley de la Renta.

9°.- Los impuestos que darán derecho al citado crédito, serán los impuestos a la renta pagados o retenidos en el exterior siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la Ley de la Renta o sustitutivos de ellos, que se apliquen sobre rentas efectivas. Los créditos otorgados por la legislación extranjera a los impuestos externos, se considerarán como parte de éstos últimos. 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.

10°.- Los impuestos pagados en el exterior, 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 procede. 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.

11°.- El Director del Servicio de Impuestos Internos podrá designar auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fé, para que verifiquen la efectividad de los pagos o retención de los impuestos externos.

Respecto de los Párrafos 9°, 10° y 11° anteriores, son aplicables las instrucciones que este Servicio ha impartido mediante Circular N°s. 52, de 1993, contenidas en los N°s. 6 y 7, de la Letra E) del N° 2 del Capítulo III de la citada Circular, en todo lo que sea pertinente al tipo de contribuyente que se analiza.

La reliquidación precedente se puede ilustrar a través del siguiente ejemplo práctico, partiendo de la base que el contribuyente sólo por los primeros seis meses del año percibió rentas simultáneamente, tanto de fuente chilena como extranjera afectas a doble tributación, y el resto de los meses del referido período, sólo percibió rentas de fuente nacional. Para estos efectos se utilizarán las escalas de impuesto, factores de actualización y tipos de cambio vigentes en el año calendario 1997, haciendo presente que dicho beneficio tributario según se explica en la Letra D) siguiente rige por las rentas de fuente extranjera que se perciban a contar del 01 de enero de 1998. No obstante, esta norma aún no tiene aplicación por cuanto Chile no ha suscrito un Convenio para Evitar la Doble Tributación, en los términos que dispone la ley.

Meses del año 1997	Renta Fuente Chilena	RENTA FUENTE EXTRANJERA						Impto. Unico de 2° Categoría calculado sobre ambas rentas		Monto Crédito Imptos. Externos con tope del 30% de la renta neta a declarar
		Monto Renta Bruta	Monto Renta Líquida	Tasa	Monto Impto. Externo	Tipo Cambio	Monto Renta Neta Moneda Nacional	Monto Impto. Moneda Nacional	Base Imponible	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(3x6) = (7)	(5x6) = (8)	(2+7) = (9)	(9) x tabla = (10)	(7:0,70)x30% = (11)
Enero	\$ 5.000.000	US\$ 6.000	45%	US\$ 4.909	425,89	\$ 2.555.340	\$ 2.090.694	\$ 7.555.340	\$ 2.639.638	\$ 1.095.146
Febrero	\$ 5.000.000	US\$ 6.000	40%	US\$ 4.000	412,51	\$ 2.475.060	\$ 1.650.040	\$ 7.475.060	\$ 2.600.480	\$ 1.060.740
Marzo	\$ 5.500.000	US\$ 6.000	35%	US\$ 3.231	415,62	\$ 2.493.720	\$ 1.342.868	\$ 7.993.720	\$ 2.830.063	\$ 1.068.737
Abril	\$ 5.500.000	US\$ 6.500	30%	US\$ 2.786	418,41	\$ 2.719.665	\$ 1.165.690	\$ 8.219.665	\$ 2.925.609	\$ 1.165.571
Mayo	\$ 5.500.000	US\$ 6.500	25%	US\$ 2.167	419,03	\$ 2.723.695	\$ 908.038	\$ 8.223.695	\$ 2.925.109	\$ 908.038
Junio	\$ 6.000.000	US\$ 6.000	20%	US\$ 1.500	416,57	\$ 2.499.420	\$ 624.855	\$ 8.499.420	\$ 3.046.870	\$ 624.855

RELIQUIDACION ANUAL		Factor de Actualiz.	IMPUESTOS ACTUALIZADOS				Monto Impto. Con derecho a imputación o devolución
Base Imponible	Impuesto Determinado		Impuestos pagados en Chile	Impuesto determinado	Monto Crédito	Diferencia impto. determinada menos crédito	
(9+11) = (12)	(12)xtabla=(13)	(14)	(10x14)=(15)	(13x14)=(16)	(11x14)=(17)	(16-17)=(18)	(15-18)=(19)
\$ 8.650.486	\$ 3.132.454	1.059	\$ 2.795.377	\$ 3.317.269	\$ 1.159.760	\$ 2.157.509	\$ 637.868
\$ 8.535.800	\$ 3.077.814	1.054	\$ 2.740.906	\$ 3.244.016	\$ 1.118.020	\$ 2.125.996	\$ 614.910
\$ 9.062.457	\$ 3.310.995	1.045	\$ 2.957.416	\$ 3.459.990	\$ 1.116.830	\$ 2.343.160	\$ 614.256
\$ 9.385.236	\$ 3.450.117	1.042	\$ 3.048.485	\$ 3.595.022	\$ 1.214.525	\$ 2.380.497	\$ 667.988
\$ 9.131.733	\$ 3.333.726	1.038	\$ 3.036.263	\$ 3.460.408	\$ 924.543	\$ 2.517.865	\$ 518.398
\$ 9.124.275	\$ 3.328.055	1.036	\$ 3.156.557	\$ 3.447.865	\$ 647.350	\$ 2.800.515	\$ 356.042
TOTALES			\$ 17.735.004	\$ 20.524.570	\$ 6.199.028	\$ 14.325.542	\$ 3.409.462

En el caso de los contribuyentes antes señalados que obtengan otras rentas gravadas con el impuesto Global Complementario, las rentas del artículo 42 N° 1 que hayan quedado afectas a doble tributación de acuerdo al ejemplo planteado anteriormente, de todas maneras deben declararse en la Renta Bruta Global de dicho tributo personal, con la salvedad importante que como crédito en contra del citado gravamen personal, conforme a lo dispuesto por el inciso tercero del N° 3 del artículo 54 de la Ley de la Renta, deberá darse el impuesto determinado producto de la reliquidación practicada a las citadas rentas por estar afectas a doble tributación (Columna 16 del ejemplo), menos el monto del crédito por impuestos externos (Columna 17 del ejemplo), o en otras palabras, el monto de los impuestos efectivamente retenidos o pagados en Chile sobre las rentas de fuente chilena y extranjera actualizadas al término del ejercicio (Columna 15 del ejemplo), menos los excedentes de impuestos retenidos o pagados devueltos al contribuyente (Columna 19 del ejemplo).

c.4) Modalidad de recuperación de los contribuyentes del impuesto Global Complementario

Los contribuyentes de la Segunda Categoría clasificados en el artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta, que no tengan rentas del artículo 42 N° 1 de la ley afectas a doble tributación, también tienen derecho al crédito por impuestos externos respecto de los honorarios percibidos de fuente extranjera que hayan sido afectados con impuestos en el exterior. Dicho crédito se invocará mediante la declaración anual del impuesto Global Complementario que tienen que presentar en el mes de abril de cada año.

Cabe señalar que si los contribuyentes antes mencionados, además de sus rentas afectas al impuesto Global Complementario, también perciben rentas del artículo 42 N° 1 de la ley afectas a doble tributación, para la recuperación de los impuestos externos respecto de éstas últimas rentas, deberán efectuar una reliquidación anual de acuerdo a la modalidad indicada en el punto c.3) precedente, sin perjuicio de declarar las citadas rentas en el impuesto Global Complementario por obtener otras rentas distintas a las del artículo 42 N° 1 de la ley, dando de crédito por concepto de impuesto único de segunda categoría, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso tercero del N° 3 del artículo 54 de la ley, el impuesto determinado según

la reliquidación practicada al citado tributo, menos el crédito por impuestos externos, o en otras palabras, los impuestos efectivamente retenidos o pagados en Chile sobre las rentas de fuente chilena y extranjera actualizadas al término del ejercicio, menos los remanentes de impuestos retenidos o pagados devueltos al contribuyente.

De acuerdo a lo establecido en el inciso final de la Letra D) del nuevo artículo 41 C, para la determinación del crédito que autoriza dicha letra en el caso de los contribuyentes del impuesto Global Complementario, también serán aplicables las normas de la Letra A) del artículo 41 A) de la ley, sobre reajustabilidad y tipo de cambio, y a su vez, se aplicará lo establecido en los números 3, 4 y 5 de la Letra A) del mismo artículo antes mencionado.

En consecuencia, y conforme a lo señalado, cuando se trate de contribuyentes del impuesto Global Complementario, el crédito por impuestos externos se invocará de la siguiente manera:

1°.- Las rentas brutas clasificadas en el artículo 42 número 2, de la ley, de fuente chilena, se incorporan a la base imponible del impuesto Global Complementario, debidamente actualizadas, de acuerdo a la variación del IPC existente entre el último día del mes anterior a la percepción de las rentas y el último día del mes de Noviembre de cada año, conforme a lo dispuesto por el inciso penúltimo del artículo 54 de la ley del ramo.

2°.- Las rentas líquidas clasificadas en el artículo 42 N° 2 de la ley (honorarios), que sean de fuente extranjera, en primer lugar, se convertirán a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio establecido en el N° 6 del Título I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del Banco Central de Chile (tipo de cambio observado), o el que el citado Organismo establezca en su reemplazo, vigente a la fecha de la percepción de la renta. Una vez convertida la renta de fuente extranjera a moneda nacional bajo la modalidad antes indicada, se reajustará hasta el término del ejercicio de acuerdo a la misma forma señalada en el párrafo primero precedente.

3°.- Las retenciones de impuestos efectuadas en Chile sobre las rentas de fuente chilena, se reajustarán por la variación del IPC existente entre el último día del mes anterior a la retención del impuesto y el último día del mes de Noviembre de cada año, conforme a lo dispuesto por el artículo 75 de la ley. Los pagos provisionales mensuales efectuados sobre las rentas de fuente externa, conforme a la letra b) del artículo 84 de la ley, se actualizan por la VIPC existente entre el último día del mes anterior al del entero efectivo de dichos pagos en arcas fiscales y el último día del mes de Noviembre del año respectivo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 95 de la ley. En relación con los impuestos retenidos o pagados en el exterior, sobre las rentas de fuente extranjera, éstos primero se convertirán a moneda nacional utilizando al efecto el mismo tipo de cambio señalado anteriormente, considerando la fecha del pago o retención del impuesto, y luego, el monto así convertido a moneda nacional se reajustará hasta el término del ejercicio, bajo la misma modalidad de actualización indicada precedentemente, considerando para tales efectos también la fecha de pago o retención del impuesto.

4°.- Los contribuyentes que tengan derecho a este crédito, previo a su recuperación, deberán agregar a la renta extranjera afecta al impuesto Global Complementario, una suma igual al crédito por impuestos externos, monto que no debe superar el 30% de una cantidad tal que al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea equivalente al monto neto de la renta percibida del exterior y sobre la cual se calcula el citado crédito.

5°.- El monto del crédito a deducir del impuesto Global Complementario, será equivalente a los impuestos pagados o retenidos en el exterior sobre las rentas de fuente extranjera, debidamente convertidos dichos impuestos a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio observado señalado anteriormente y actualizados al término del ejercicio bajo la modalidad señalada precedentemente, con un tope de un 30% de una cantidad tal que al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de las rentas percibidas de fuente extranjera y sobre las cuales se calculará el citado crédito. En otras palabras, las rentas líquidas de fuente extranjera, debidamente convertidas a moneda nacional y actualizadas al término del ejercicio, bajo las formas señaladas en los párrafos anteriores, se dividirán por el factor 0,70 y el resultado se multiplicará por la tasa de 30%. 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 30%, de la renta neta externa incluido dicho crédito con tope del 30%.

6°) De conformidad a lo dispuesto por el inciso final del artículo 56 de la Ley de la Renta, el crédito por impuestos externos, se imputará al impuesto Global Complementario conjuntamente con aquellos créditos cuyos remanentes no dan derecho a imputación ni a devolución o reembolso. Por lo tanto, el monto del crédito que se determine se imputará al impuesto Global Complementario en el orden antes indicado y los eventuales excedentes que pudieran resultar no podrán imputarse a las demás obligaciones

tributarias que el contribuyente tenga que cumplir en el año tributario que se está declarando, ni ser devuelto por el Servicio de Tesorerías, bajo la forma indicada en el artículo 97 de la Ley de la Renta.

7º) En cuanto al tipo de impuestos externos que dan derecho al crédito y la forma como éstos deben acreditarse, son aplicables en el caso de los contribuyentes que se analizan, las mismas instrucciones establecidas en los párrafos 9º, 10º y 11º del punto c.3) precedente.

Los siguientes ejemplos ilustran sobre la materia, utilizando sólo para estos efectos la escala de impuesto, factores de actualización y tipos de cambios vigentes en el año calendario 1997, haciendo presente que dicho beneficio tributario, según se explica en la Letra D) siguiente, rige por las rentas de fuente extranjera que se perciban a contar del 01 de Enero de 1998. No obstante, esta norma aún no tiene aplicación por cuanto Chile no tiene suscrito un Convenio para Evitar la Doble Tributación, en los términos que dispone la ley.

Ejemplo N° 1

A.- ANTECEDENTES

a.1)	Honorarios brutos de fuente chilena percibidos el 26 de junio de 1997.....	\$ 20.000.000
a.2)	Retenciones practicadas sobre honorarios de fuente chilena.....	\$ 2.000.000
a.3)	Honorarios líquidos percibidos de fuente extranjera el 23 de abril de 1997.....	US\$ 15.000
a.4)	Impuesto retenido sobre honorarios de fuente extranjera el 23 de abril de 1997.....	US\$ 6.750
a.5)	PPM pagados en Mayo de 1997 por los honorarios de fuente extranjera	\$ 626.865
a.6)	Otras rentas de fuente chilena percibidas, sin derecho a ninguna rebaja o crédito, actualizadas al término del ejercicio.....	\$ 10.000.000

B.- DESARROLLO

*	Honorarios brutos de fuente chilena \$ 20.000.000 x 1,036	\$ 20.720.000
*	Honorarios líquidos de fuente extranjera US\$ 15.000x \$ 417,91 \$ 6.268.650 x 1,042	\$ 6.531.933
*	Otras rentas de fuente chilena, actualizadas	\$ 10.000.000
*	Cantidad equivalente al crédito por impuestos externos. \$ 6.531.933: 0,70 = \$ 9.331.333 x 30%. Se agrega tope por ser los impuestos pagados o retenidos en el exterior superiores al tope US\$ 6.750 x \$ 417,91 x 1,042 = \$ 2.939.370	\$ 2.799.400
*	Renta Bruta Global	\$ 40.051.333
*	Rebajas a la Renta Bruta. Gastos Presuntos. Tope 15 UTA	\$ (4.447.440)
*	Renta Neta Global o Base Imponible	\$ 35.603.893
*	Impuesto Global Complementario	\$ 6.355.982
*	<u>Menos:</u> * Crédito por impuestos externos equivalente a los impuestos retenidos o pagados en el exterior actualizados, con tope de un 30% de las rentas líquidas incluidas en la base imponible. Se rebaja tope del 30% por ser los impuestos pagados en el extranjero superiores al tope: \$ 9.331.333 x 30%.....	\$ (2.799.400)

Nota: Impuestos pagados en el exterior actualizados al término del ejercicio equivalen a US\$ 6.750x \$ 417,91x1,042 = \$ 2.939.370

*	Retenciones efectuadas sobre honorarios de fuente chilena \$ 2.000.000 x 1,036	
---	--	--

(2.072.000)

* PPM efectuados sobre rentas de fuente extranjera \$ 626.865 x 1,038	\$ <u>(650.686)</u>
Impuesto a declarar y pagar.....	\$ 833.896
	=====

Ejemplo N° 2**A.- ANTECEDENTES**

a.1) Honorarios brutos de fuente chilena percibidos el 26 de junio de 1997.....	\$ 20.000.000
a.2) Retenciones practicadas sobre honorarios de fuente chilena.....	\$ 2.000.000
a.3) Honorarios líquidos percibidos de fuente extranjera el 23 de abril de 1997.....	US\$ 15.000
a.4) Impuesto retenido sobre honorarios de fuente extranjera el 23 de abril de 1997.....	US\$ 4.500
a.5) PPM pagados en Mayo de 1997 por los honorarios de fuente extranjera	\$ 626.865
a.6) Otras rentas de fuente chilena percibidas, sin derecho a ninguna rebaja o crédito, actualizadas al término del ejercicio.....	\$ 2.000.000

B.- DESARROLLO

* Honorarios brutos de fuente chilena \$ 20.000.000 x 1,036	\$ 20.720.000
* Honorarios líquidos de fuente extranjera US\$ 15.000 x \$ 417,91 \$ 6.268.650 x 1,042	\$ 6.531.933
* Otras rentas de fuente chilena, actualizadas	\$ 2.000.000
* Cantidad equivalente al crédito por impuestos externos. \$ 6.531.933: 0,70 = \$ 9.331.333 x 30% = \$ 2.799.400. Impuestos retenidos en el exterior: US\$ 4.500x 417,91 x 1,042 = \$ 1.959.580. Se agrega impuestos retenidos o pagados en el exterior por ser inferiores al tope	\$ <u>1.959.580</u>
* Renta Bruta Global	\$ 31.211.513
* Rebajas a la Renta Bruta. Gastos Presuntos. Tope 15 UTA	\$ <u>(4.447.440)</u>
* Renta Neta Global o Base Imponible	\$ 26.764.073
	=====
* Impuesto Global Complementario	\$ 3.259.608
* Crédito por impuestos externos equivalente a los impuestos retenidos o pagados en el exterior por ser inferiores al tope del 30% de las rentas extranjeras declaradas	\$ (1.959.580)
* Retenciones efectuadas sobre honorarios de fuente chilena. \$ 2.000.000 x 1,036	\$ (2.072.000)
* PPM efectuados sobre rentas de fuente extranjera \$ 626.865 x 1,038	\$ <u>(650.686)</u>

Remanente de impuestos pagados en Chile a devolver, conforme a la modalidad dispuesta por el Artículo 97 de la Ley de la Renta.

.....
\$ (1.422.658)
=====

Ejemplo N° 3

A.- ANTECEDENTES

a.1)	Honorarios brutos de fuente chilena percibidos el 26 de junio de 1997.....	\$ 7.691.184
a.2)	Retenciones practicadas sobre honorarios de fuente chilena.....	\$ 769.118
a.3)	Honorarios líquidos percibidos de fuente extranjera el 23 de abril de 1997.....	US\$ 15.000
a.4)	Impuesto retenido sobre honorarios de fuente extranjera el 23 de abril de 1997.....	US\$ 4.500
a.5)	PPM pagados en Mayo de 1997 por los honorarios de fuente extranjera	\$ 626.865
a.6)	Otras rentas de fuente chilena percibidas, sin derecho a ninguna rebaja o crédito, actualizadas al término del ejercicio.....	\$ 6.800.000

B.- DESARROLLO

*	Honorarios brutos de fuente chilena \$ 7.691.184 x 1,036	\$ 7.968.067
*	Honorarios líquidos de fuente extranjera US\$ 15.000 x \$ 417,91 \$ 6.268.650 x 1,042	\$ 6.531.933
*	Otras rentas de fuente chilena, actualizadas	\$ 6.800.000
*	Cantidad equivalente al crédito por impuestos externos. \$ 6.531.933: 0,70 = \$ 9.331.333 x 30% = \$ 2.799.400. Impuestos retenidos en el exterior: US\$ 4.500x 417,91 x 1,042 = \$ 1.959.580. Se agrega impuestos retenidos o pagados en el exterior por ser inferiores al tope	\$ 1.959.580
*	Renta Bruta Global	\$ 23.259.580
*	Rebajas a la Renta Bruta. Gastos Presuntos. Tope 15 UTA.	\$ (4.447.440)
*	Renta Neta Global o Base Imponible	\$ 18.812.140
		=====
*	Impuesto Global Complementario	\$ 1.457.939
*	Menos: * Crédito por impuestos externos equivalente a los impuestos retenidos en el exterior actualizados por ser inferiores al tope del 30% de las rentas extranjeras declaradas	\$ (1.959.580)
*	Remanente por imptos. externos	\$ (501.641)
*	Retenciones efectuadas sobre honorarios de fuente chilena. \$ 769.118 x 1,036	\$ (796.806)
*	PPM efectuados sobre rentas de fuente extranjera \$ 626.865 x 1,038	\$ (650.686)
	Total remanente.....	\$ (1.949.133)
		=====

Detalle remanente

*	Remanente por crédito por impuestos externos sin derecho a imputación ni a devolución	\$ 501.641
*	Remanente por impuestos pagados en Chile sobre rentas de fuente chilena y extranjera con derecho a imputación o devolución,	

conforme a la modalidad dispuesta por el Artículo 97 de la Ley de la Renta	\$
	<u>1.447.492</u>
* Total remanente	\$
	1.949.133
	=====

D.- VIGENCIA

- a) Por no establecer vigencia expresa la Ley N° 19.506, para la modificación introducida al artículo 41 A de la Ley de la Renta, será aplicable en la especie lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 3° del Código Tributario. En consecuencia, a contar del 01 de enero del año siguiente al de publicación en el Diario Oficial de la citada Ley N° 19.506 (D.O. 30.07.97), los contribuyentes tendrán derecho al crédito por impuestos externos pagados por las empresas o sociedades generadoras de las rentas en el exterior, en contra del impuesto de Primera Categoría que deban pagar a contar de dicha fecha, respecto de los dividendos o retiros de utilidades sociales que perciban a contar del ejercicio comercial 1997.
- b) En relación con el nuevo artículo 41 C incorporado a la Ley de la Renta, y teniendo presente lo dispuesto por el inciso final del artículo 22 de la Ley N° 19.506, lo que dicha norma legal establece, regirá a contar del 01 de Enero de 1998, respecto de las rentas que se obtengan a contar desde esa fecha, provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito Convenios para Evitar la Doble Tributación, que estén vigentes en el país y en los cuales se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes.

Saluda a Ud.,

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

Dejada sin efecto