

**CIRCULAR N° 25 DEL 25 DE ABRIL DEL 2008**

**MATERIA: INSTRUCCIONES SOBRE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LOS ARTÍCULOS 41A, 41B, 41C, 41D, 69 N° 3 Y 84 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA POR LA LEY N° 20.171, DE 2007 Y OTRAS NORMAS RELATIVAS A LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.**

**I.- INTRODUCCIÓN.**

La presente Circular tiene por objeto tratar las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) relativas a la tributación internacional, y especialmente aquellas que regulan el sistema de créditos por impuestos soportados en el extranjero.

En primer lugar, conforme a lo dispuesto por el artículo 3 de la LIR, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él. En este caso, la tributación afecta la renta de fuente mundial del contribuyente. Por otra parte, las personas sin domicilio o residencia en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país. Para este tipo de contribuyentes, la responsabilidad tributaria en el país, por regla general, se reduce sólo a las rentas de fuente chilena, de manera que se trata de un caso de responsabilidad tributaria limitada a dichas rentas.

Como consecuencia de lo anterior es posible concluir que los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que efectúen inversiones o desarrollen actividades en el extranjero, están obligados a declarar en el país las rentas provenientes de dichas inversiones o actividades con el fin de afectarlas con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda. Esto, sin perjuicio de los gravámenes que deban soportar en el extranjero por esas mismas rentas, los cuales conforme a lo dispuesto por el artículo 12 de la LIR y en concordancia con el artículo 31 de la misma Ley, podrán deducirse de tales rentas, al disponer la primera de las disposiciones legales citadas que cuando deban computarse en el país rentas de fuente extranjera, deberán considerarse las rentas líquidas percibidas, mientras que de acuerdo al artículo 31 mencionado dichos impuestos se aceptarán como gasto en Chile, cuando se trate de computar en el país tanto las rentas percibidas como las devengadas en el extranjero en el caso de las agencias o establecimientos permanentes que contribuyentes domiciliados o residentes en Chile tengan en el exterior.

No obstante lo anterior, conforme al artículo 3, inciso 2°, de la LIR, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuente chilena. Este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional respectivo en casos calificados. A contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prórrogas, se aplicará, en todo caso, lo dispuesto en el inciso primero del citado artículo 3, es decir, dichos contribuyentes quedarán afectos a la tributación que corresponda por sus rentas de fuente mundial.

De acuerdo a lo expuesto, resulta evidente que las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas, según corresponda, por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, podrían estar sometidas a impuestos sobre la renta tanto en el país como en el extranjero, produciéndose la doble tributación internacional, entendida como el efecto que se produce con motivo de la aplicación, en un mismo período, de impuestos idénticos o similares por dos o más Estados respecto de la misma renta gravable, sea que se trate o no del mismo contribuyente. Para eliminar o disminuir la doble tributación internacional, nuestro sistema legal contempla disposiciones especiales sobre la materia, destacando aquellas que permiten utilizar, previo cumplimiento de determinados requisitos, un crédito contra los impuestos a la renta en Chile. Dicho crédito se determina precisamente a partir de los impuestos soportados en el extranjero por las rentas que luego deben ser computadas en Chile.

Al efecto, la Ley N° 20.171, publicada en el Diario Oficial de 16 de febrero de 2007, mediante su artículo 1°, incorporó modificaciones al régimen del crédito por impuestos pagados o adeudados en el extranjero, contenido en los artículos 41A, 41B y 41C de la LIR, modificando además, los artículos 41D, 69 N° 3 y 84, de la misma Ley, con el objeto de armonizar el texto de estas disposiciones legales con los cambios incorporados.

En atención a lo expuesto, la presente Circular tiene por finalidad dar a conocer el nuevo texto de las normas legales de la LIR que se modificaron, comentar su alcance tributario y reproducir

aquellas instrucciones que no han sido modificadas, con el objeto de contar con un instructivo actualizado de las normas que regulan la doble tributación internacional. Adicionalmente, busca precisar el tratamiento general aplicable a las rentas de fuente extranjera en Chile, tengan o no derecho a dicho crédito según cumplan determinados requisitos.

## **II.- DISPOSICIONES LEGALES ACTUALIZADAS DE LA LIR Y ARTICULO 1° TRANSITORIO DE LA LEY N° 20.171, DE 2007.**

**(a)** De acuerdo con los cambios introducidos por la Ley N° 20.171, los artículos modificados de la LIR, han quedado del siguiente tenor, indicándose la innovación incorporada en negrita.

**(a.1) “Artículo 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 y retiros de utilidades.**

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

#### **1.- Crédito total disponible.**

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

**En el caso que en el país fuente de los dividendos o de los retiros de utilidades sociales no exista impuesto de retención a la renta, o éste sea inferior al impuesto de primera categoría de Chile, podrá deducirse como crédito el impuesto pagado por la renta de la sociedad en el exterior. Este impuesto se considerará proporcionalmente en relación a los dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile, para lo cual se reconstituirá la base bruta de la renta que proporcionalmente corresponda a tales dividendos o utilidades a nivel de la empresa desde la que se pagan, agregando el impuesto de retención y el impuesto a la renta de la empresa respectiva.**

**En la misma situación anterior, también dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una 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.**

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

- a) El o los impuestos pagados al Estado extranjero sobre la respectiva renta según lo establecido en el número anterior, y**
- b) El 30% de una cantidad tal que, al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito.**

**La suma de todos los créditos determinados según estas reglas, constituirá el crédito total disponible del contribuyente para el ejercicio respectivo.**

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

**3.- Crédito contra el impuesto de primera categoría.**

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

- a) Se agregará a la base del impuesto de primera categoría el crédito total disponible determinado según las normas del número 2.- anterior.**
- b) El crédito deducible del impuesto de primera categoría será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto sobre la suma del crédito total disponible más las rentas extranjeras respectivas.**

**4.- Crédito contra impuestos finales.**

**La cantidad que resulte después de restar al crédito total disponible el crédito de primera categoría determinado conforme a lo establecido en el numeral precedente, constituirá el crédito contra impuestos finales, que podrá deducirse del impuesto global complementario o adicional, según las normas siguientes:**

- a) En el caso de que las rentas de fuente extranjera que dan derecho al crédito que trata este artículo hayan sido obtenidas por contribuyentes obligados a determinar su renta líquida imponible según contabilidad completa, se aplicarán las siguientes reglas:**
  - i) El crédito contra los impuestos finales se anotará separadamente en el registro del fondo de utilidades tributables correspondiente al año en que se hayan obtenido las rentas de fuente extranjera por las que se origina dicho crédito.**

**El crédito así registrado o su saldo, se ajustará en conformidad con la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se hayan generado y el último día del mes anterior al cierre de cada ejercicio, o hasta el último día del mes anterior al de la retención cuando se trate del impuesto adicional sujeto a esta modalidad.**

- ii) El crédito contra impuestos finales registrado en la forma antedicha se considerará distribuido a los accionistas, socios o empresarios individuales, conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades que deban imputarse a las utilidades tributables del ejercicio en que se haya generado dicho crédito. Para este efecto, la distribución del crédito se efectuará proporcionalmente en función del porcentaje que represente la cantidad del respectivo dividendo o retiro de utilidades imputable al año en cuestión respecto del total de las utilidades obtenidas en dicho año.**

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

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

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

i) El crédito contra impuestos finales se agregará a la base del impuesto global complementario o adicional, debidamente reajustado. Tratándose del impuesto adicional de retención, también se aplicará el reajuste que proceda por la variación del Índice de Precios al Consumidor ocurrida entre el último día del mes anterior al de la retención y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio al que corresponda la declaración anual respectiva, y

ii) El crédito referido se deducirá del impuesto global complementario o adicional determinado con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la ley. Si hubiera un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores.

#### **B.- Rentas de agencias y otros establecimientos permanentes.**

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

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

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

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

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

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

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

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

**C.- Rentas del exterior por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.**

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

1.- Agregarán a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad determinada en la forma señalada en el número 2.- siguiente, equivalente a los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiera retenido en el extranjero por las rentas percibidas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares a que se refiere esta letra, convertidos a su equivalente en pesos y reajustados de la forma prevista en el número 1.- de la letra D.- siguiente. Para estos efectos, se considerará el tipo de cambio correspondiente a la fecha de la percepción de la renta.

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

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

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

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

**D.- Normas comunes.**

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

2.- Para hacer uso del crédito establecido en las letras **A.- y B.-** anteriores, los contribuyentes deberán inscribirse previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero que llevará el

Servicio de Impuestos Internos. Este organismo determinará las formalidades del registro que los contribuyentes deberán cumplir para inscribirse.

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

4.- Los impuestos pagados por las empresas en el extranjero deberán acreditarse mediante el correspondiente recibo o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, debidamente legalizados y traducidos si procediere. El Director del Servicio de Impuestos Internos podrá exigir los mismos requisitos respecto de los impuestos retenidos, cuando lo considere necesario para el debido resguardo del interés fiscal.

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

**6.- Sin perjuicio de las normas anteriores, el crédito total por los impuestos extranjeros correspondientes a las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas en el ejercicio, según corresponda, no podrá exceder del equivalente a 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera de dicho ejercicio. Para estos efectos, la Renta Neta de Fuente Extranjera de cada ejercicio se determinará como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera, afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros, calculados de la forma establecida en el artículo anterior.”**

**(a.2) “Artículo 41 B.-** Los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en los números 7 y 8 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 D.-** del artículo 41 A, y se acredite con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero, debidamente autenticados. **En los casos en que no se haya efectuado oportunamente el registro o no se pueda contar con la referida documentación, la disminución o retiro de capital deberá acreditarse mediante la documentación pertinente, debidamente autenticada, cuando corresponda, de la forma y en el plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.**

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

1.- En el caso que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada. Dicho resultado se calculará aplicando las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso segundo del 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 **número 1.- de la letra D.- del artículo 41 A**, 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. **Para determinar la renta proveniente de la enajenación de las acciones y derechos sociales, los contribuyentes sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos deducirán el valor al que se encuentren registrados dichos activos al comienzo del ejercicio, incrementándolo o disminuyéndolo previamente con las nuevas inversiones o retiros de capital.** Los contribuyentes que no estén sujetos a dicho régimen deberán aplicar el inciso segundo del artículo 41 para calcular el mayor valor en la enajenación de los bienes que correspondan a dichas inversiones. El tipo de cambio que se aplicará en este número será el **resultante de aplicar el número 1.- de la letra D.-** del artículo 41 A.

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.”

**(a.3) “Artículo 41 C.-** A los contribuyentes domiciliados o residentes en el país, que obtengan rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, que estén vigentes en el país y en los que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes, se les aplicarán las normas contenidas en los artículos 41 A y 41 B, con las excepciones que se establecen a continuación:

**1.- Darán derecho a crédito, calculado en los términos descritos en la letra A.- del artículo 41 A, todos los impuestos extranjeros a la renta pagados de acuerdo a las leyes de un país con un Convenio para evitar la doble tributación vigente con Chile, de conformidad con lo estipulado por el Convenio respectivo.**

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

También dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una 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.

### **3.- Crédito en el caso de servicios personales.**

Los contribuyentes que sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas extranjeras clasificadas en los números 1º ó 2º del artículo 42, podrán imputar como crédito al impuesto único establecido en el artículo 43 o al impuesto global complementario a que se refiere el artículo 52, los impuestos a la renta pagados o retenidos por las mismas rentas obtenidas por actividades realizadas en el país en el cual obtuvieron los ingresos.

En todo caso el crédito no podrá exceder del 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 1º del artículo 42, 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 97. Igual derecho a imputación y a devolución tendrán los contribuyentes afectos al impuesto global complementario que no tengan rentas del artículo 42, número 1º, sujetas a doble tributación.

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

**(a.4) “Artículo 41 D.-** A las sociedades anónimas abiertas y las sociedades anónimas cerradas que acuerden en sus estatutos someterse a las normas que rigen a éstas, que se constituyan en Chile y de acuerdo a las leyes chilenas con capital extranjero que se mantenga en todo momento de propiedad plena, posesión y tenencia de socios o accionistas que cumplan los requisitos indicados en el número 2, sólo les será aplicable lo dispuesto en este artículo en reemplazo de las demás disposiciones de esta ley, salvo aquellas que obliguen a retener impuestos que afecten a terceros o a proporcionar información a autoridades públicas, respecto del aporte y retiro del capital y de los ingresos o ganancias que obtengan de las actividades que realicen en el extranjero, así como de los gastos y desembolsos que deban efectuar en el desarrollo de ellas. El mismo tratamiento se aplicará a los accionistas de dichas sociedades domiciliados o residentes en el extranjero por las remesas, y distribuciones de utilidades o dividendos que obtengan de éstas y por las devoluciones parciales o totales de capital provenientes del exterior, así como por el mayor valor que obtengan en la enajenación de las acciones en las sociedades acogidas a este artículo, con excepción de la parte proporcional que corresponda a las inversiones en Chile, en el total del patrimonio de la sociedad. Para los efectos de esta ley, las citadas sociedades no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en el país sólo por las rentas de fuente chilena.

Las referidas sociedades y sus socios o accionistas deberán cumplir con las siguientes obligaciones y requisitos, mientras la sociedad se encuentre acogida a este artículo:

1.- Tener por objeto exclusivo la realización de inversiones en el país y en el exterior, conforme a las normas del presente artículo.

2.- Los accionistas de la sociedad y los socios o accionistas de aquellos, que sean personas jurídicas y que tengan el 10% o más de participación en el capital o en las utilidades de los primeros, no deberán estar domiciliados ni ser residentes en Chile, ni en países o en territorios que sean considerados como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Mediante decreto supremo del

Ministerio de Hacienda, que podrá modificarse cuantas veces sea necesario a petición de parte o de oficio, se determinará la lista de países que se encuentran en esta situación. Para estos efectos, sólo se considerarán en esta lista los Estados o territorios respectivos que estén incluidos en la lista de países que establece periódicamente la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos. En todo caso, no será aplicable lo anterior si al momento de constituirse la sociedad en Chile y ya efectuados los correspondientes aportes, los accionistas de la sociedad y los socios o accionistas de aquellos, si son personas jurídicas, no se encontraban domiciliados o residentes en un país o territorio que, con posterioridad a tales hechos, quede comprendido en la lista a que se refiere este número. Igual criterio se aplicará respecto de las inversiones que se efectúen en el exterior en relación al momento y al monto efectivamente invertido a esa fecha.

Sin perjuicio de la restricción anterior, podrán adquirir acciones de las sociedades acogidas a este artículo las personas domiciliadas o residentes en Chile, siempre que en su conjunto no posean o participen directa o indirectamente del 75% o más del capital o de las utilidades de ellas. A estas personas se les aplicarán las mismas normas que esta ley dispone para los accionistas de sociedades anónimas constituidas fuera del país, incluyendo el impuesto a la renta a las ganancias de capital que se determinen en la enajenación de las acciones de la sociedad acogida a este artículo.

3.- El capital aportado por el inversionista extranjero deberá tener su fuente de origen en el exterior y deberá efectuarse en moneda extranjera de libre convertibilidad a través de alguno de los mecanismos que la legislación chilena establece para el ingreso de capitales desde el exterior. Igual tratamiento tendrán las utilidades que se originen del referido capital aportado. Asimismo, la devolución de estos capitales deberá efectuarse en moneda extranjera de libre convertibilidad, sujetándose a las normas cambiarias vigentes a esa fecha.

No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, el capital podrá ser enterado en acciones, como también en derechos sociales, pero de sociedades domiciliadas en el extranjero de propiedad de personas sin domicilio ni residencia en Chile, valorados todos ellos a su precio bursátil o de libros, según corresponda, o de adquisición en ausencia del primero.

En todo caso, la sociedad podrá endeudarse, pero los créditos obtenidos en el extranjero no podrán exceder en ningún momento la suma del capital aportado por los inversionistas extranjeros y de tres veces a la aportada por los inversionistas domiciliados o residentes en Chile. En el evento que la participación en el capital del inversionista domiciliado o residente en el extranjero aumente o bien que el capital disminuya por devoluciones del mismo, la sociedad deberá, dentro del plazo de sesenta días contados desde la ocurrencia de estos hechos, ajustarse a la nueva relación deuda-capital señalada.

En todo caso, los créditos a que se refiere este número, estarán afectos a las normas generales de la Ley de Timbres y Estampillas y sus intereses al impuesto establecido en el artículo 59º, número 1), de esta ley.

4.- La sociedad deberá llevar contabilidad completa en moneda extranjera o moneda nacional si opta por ello, e inscribirse en un registro especial a cargo del Servicio de Impuestos Internos, en reemplazo de lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario debiendo informar, periódicamente, mediante declaración jurada a este organismo, el cumplimiento de las condiciones señaladas en los números 1, 2, 3, 5 y 6, así como cada ingreso de capital al país y las inversiones o cualquier otra operación o remesa al exterior que efectúe, en la forma, plazo y condiciones que dicho Servicio establezca.

La entrega de información incompleta o falsa en la declaración jurada a que se refiere este número, será sancionada con una multa de hasta el 10% del monto de las inversiones efectuadas por esta sociedad, no pudiendo en todo caso ser dicha multa inferior al equivalente a 40 unidades tributarias anuales la que se sujetará para su aplicación al procedimiento establecido en el artículo 165 del Código Tributario.

5.- No obstante su objeto único, las sociedades acogidas a este artículo podrán prestar servicios remunerados a las sociedades y empresas indicadas en el número siguiente, relacionados con las actividades de estas últimas, como también invertir en sociedades anónimas constituidas en Chile. Estas deberán aplicar el impuesto establecido en el número 2)

del artículo 58, con derecho al crédito referido en el artículo 63, por las utilidades que acuerden distribuir a las sociedades acogidas a este artículo, cuando proceda. A los accionistas domiciliados o residentes en Chile a que se refiere el número 2.-, inciso segundo de este artículo, que perciban rentas originadas en las utilidades señaladas, se les aplicará respecto de ellas las mismas normas que la ley dispone para los accionistas de sociedades anónimas constituidas fuera del país, y además, con derecho a un crédito con la tasa de impuesto del artículo 58, número 2), aplicado en la forma dispuesta en **los números 2.-, 3.- y 4.- de la letra A.- del artículo 41 A de esta ley.**

Las sociedades acogidas a este artículo, que invirtieron en sociedades constituidas en Chile deberán distribuir sus utilidades comenzando por las más antiguas, registrando en forma separada las que provengan de sociedades constituidas en Chile de aquellas obtenidas en el exterior. Para los efectos de calcular el crédito recuperable a que se refiere la parte final del inciso anterior, la sociedad deberá considerar que las utilidades que se distribuyen, afectadas por el impuesto referido, corresponden a todos sus accionistas en proporción a la propiedad existente de los accionistas residentes o domiciliados en Chile y los no residentes ni domiciliados en el país.

Las sociedades acogidas a este artículo deberán informar al contribuyente y al Servicio de Impuestos Internos el monto de la cantidad con derecho al crédito que proceda deducir.

6.- Las inversiones que constituyen su objeto social se deberán efectuar mediante aporte social o accionario, o en otros títulos que sean convertibles en acciones, de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 87 de la ley N° 18.046, en empresas constituidas y formalmente establecidas en el extranjero, en un país o territorio que no sea de aquellos señalados en el número 2, de este artículo, para la realización de actividades empresariales. En caso que las actividades empresariales referidas no sean efectuadas en el exterior directamente por las empresas mencionadas, sino por filiales o coligadas de aquellas o a través de una secuencia de filiales o coligadas, las empresas que generen las rentas respectivas deberán cumplir en todo caso con las exigencias de este número.

7.- El mayor valor que se obtenga en la enajenación de las acciones representativas de la inversión en una sociedad acogida a las disposiciones de este artículo no estará afecto a los impuestos de esta ley, con las excepciones señaladas en el inciso primero y en el inciso segundo del número 2. Sin embargo, la enajenación total o parcial de dichas acciones a personas naturales o jurídicas domiciliadas o residentes en alguno de los países o territorios indicados en el número 2 de este artículo o a filiales o coligadas directas o indirectas de las mismas, producirá el efecto de que, tanto la sociedad como todos sus accionistas quedarán sujetos al régimen tributario general establecido en esta ley, especialmente en lo referente a los dividendos, distribuciones de utilidades, remesas o devoluciones de capital que ocurran a contar de la fecha de la enajenación.

8.- A las sociedades acogidas a las normas establecidas en el presente artículo, no les serán aplicables las disposiciones sobre secreto y reserva bancario establecido en el artículo 154 de la Ley General de Bancos. Cualquier información relacionada con esta materia deberá ser proporcionada a través del Servicio de Impuestos Internos, en la forma en la que se determine mediante un reglamento contenido en un decreto supremo del Ministerio de Hacienda.

9.- El incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en este artículo determinará la aplicación plena de los impuestos de la presente ley a contar de las rentas del año calendario en que ocurra la contravención.”

**(a.5) “Artículo 69.-** Las declaraciones anuales exigidas por esta ley serán presentadas en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario comercial anterior, según proceda, salvo las siguientes excepciones:

1º.- Los contribuyentes a que se refiere el N° 1 del artículo 65, cuyos balances se practiquen en el mes de junio, deberán presentar su declaración de renta en el mes de octubre del mismo año.

2º.- Aquellos contribuyentes que terminen su giro, deberán declarar en la oportunidad señalada en el Código Tributario.

3º.- Aquellos contribuyentes que obtengan rentas esporádicas afecta al impuesto de Primera Categoría, excluyéndose los ingresos mencionados en el N° 8 del artículo 17 **y en los incisos primeros de las letras A.- y C.-** del artículo 41 A, deberán declarar dentro del mes siguiente al de obtención de la renta, a menos que el citado tributo haya sido retenido en su totalidad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73.

4º.- **Derogado.**”

**(a.6) “Artículo 84-** Los contribuyentes obligados por esta ley a presentar declaraciones anuales de Primera y/o Segunda Categoría, deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar, cuyo monto se determinará en la forma que se indica a continuación:

a) Un porcentaje sobre el monto de los ingresos brutos mensuales, percibidos o devengados por los contribuyentes que desarrollen las actividades a que se refieren los números 1º, letra a), inciso décimo de la letra b) e inciso final de la letra d), 3º, 4º y 5º del artículo 20, por los contribuyentes del artículo 34, número 2º, y 34 bis, número 1º, que declaren impuestos sobre renta efectiva. Para la determinación del monto de los ingresos brutos mensuales se estará a las normas del artículo 29.

El porcentaje aludido en el inciso anterior se establecerá sobre la base del promedio ponderado de los porcentajes que el contribuyente debió aplicar a los ingresos brutos mensuales del ejercicio comercial inmediatamente anterior, pero debidamente incrementado o disminuido en la diferencia porcentual que se produzca entre el monto total de los pagos provisionales obligatorios, actualizados conforme al artículo 95, y el monto total del impuesto de primera categoría que debió pagarse por el ejercicio indicado, sin considerar el reajuste del artículo 72.

Si el monto de los pagos provisionales obligatorios hubiera sido inferior al monto del impuesto anual indicado en el inciso anterior, la diferencia porcentual incrementará el promedio de los porcentajes de pagos provisionales determinados. En el caso contrario, dicha diferencia porcentual disminuirá en igual porcentaje el promedio aludido.

El porcentaje así determinado se aplicará a los ingresos brutos del mes en que deba presentarse la declaración de renta correspondiente al ejercicio comercial anterior y hasta los ingresos brutos del mes anterior a aquél en que deba presentarse la próxima declaración de renta.

En los casos en que el porcentaje aludido en el inciso anterior no sea determinable, por haberse producido pérdidas en el ejercicio anterior o no pueda determinarse por tratarse del primer ejercicio comercial o por otra circunstancia, se considerará que dicho porcentaje es de un 1%.

Las ventas que se realicen por cuenta de terceros no se considerarán, para estos efectos, como ingresos brutos. En el caso de prestación de servicios, no se considerarán entre los ingresos brutos las cantidades que el contribuyente reciba de su cliente como reembolso de pagos hechos por cuenta de dicho cliente, siempre que tales pagos y los reembolsos a que den lugar se comprueben con documentación fidedigna y se registren en la contabilidad debidamente individualizados y no en forma global o estimativa;

b) 10% sobre el monto de los ingresos mensuales percibidos por los contribuyentes que desempeñen profesiones liberales, por los auxiliares de la administración de justicia respecto de los derechos que conforme a la ley obtienen del público y por los profesionales Contadores, Constructores y Periodistas, con o sin título universitario. La misma tasa anterior se aplicará para los contribuyentes que desempeñen cualquier otra profesión u ocupación lucrativa y para las sociedades de profesionales.

c) 3% sobre el monto de los ingresos brutos de los talleres artesanales u obreros a que se refiere el artículo 26. Este porcentaje será del 1,5% respecto de dichos talleres que se dediquen a la fabricación de bienes en forma preponderante;

d) Salvo los contribuyentes mencionados en la letra a) de este artículo, los mineros sometidos a las disposiciones de la presente ley darán cumplimiento al pago mensual obligatorio, con las retenciones a que se refiere el número 6º del artículo 74.

e) 0,3% sobre el precio corriente en plaza de los vehículos a que se refiere el N° 2 del artículo 34 bis, respecto de los contribuyentes mencionados en dicha disposición. Se exceptuarán de esta obligación las personas naturales cuya presunción de renta determinada en cada mes del ejercicio comercial respectivo, sobre el conjunto de los vehículos que exploten, no exceda de una unidad tributaria anual;

f) 0,3% del valor corriente en plaza de los vehículos, respecto de los contribuyentes mencionados en el número 3º del artículo 34 bis que estén sujetos al régimen de renta presunta.

g) Los contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 bis de esta ley efectuarán un pago provisional con la misma tasa vigente del impuesto de primera categoría sobre los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros, y todas las cantidades que distribuyan a cualquier título las sociedades anónimas o en comandita por acciones, sin distinguirse o considerarse su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas.

h) Los contribuyentes obligados al pago del impuesto establecido en el artículo 64 bis, deberán efectuar un pago provisional mensual sobre los ingresos brutos que provengan de las ventas de productos mineros, con la tasa que se determine en los términos señalados en los incisos segundo y tercero de la letra a), de este artículo, pero el incremento o disminución de la diferencia porcentual, a que se refiere el inciso segundo, se determinará considerando el impuesto específico de dicho número que debió pagarse en el ejercicio anterior, sin el reajuste del artículo 72, en vez del impuesto de primera categoría.

En los casos en que el porcentaje aludido en el párrafo anterior de esta letra no pueda ser determinable, por no haberse producido renta imponible operacional en el ejercicio anterior o por tratarse del primer ejercicio comercial que se afecte al impuesto del artículo 64 bis, o por otra circunstancia, la tasa de este pago provisional será de 0,3%.

i) Los contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 ter de esta ley, efectuarán un pago provisional con la tasa de 0,25% sobre los ingresos mensuales de su actividad.

Para los fines indicados en este artículo, no formarán parte de los ingresos brutos el reajuste de los pagos provisionales contemplados en el Párrafo 3º de este Título, las rentas de fuente extranjera a que se refieren las letras **A.-, B.- y C.-** del artículo 41 A y el ingreso bruto a que se refiere el inciso sexto del artículo 15.”

**(b)** Por su parte, el artículo 1º transitorio de la Ley N° 20.171, establece lo siguiente:

**“Artículo 1º transitorio.- Las modificaciones que introduce el artículo 1º, de la presente ley, regirán respecto de las rentas de fuente extranjera afectas a impuesto en Chile que se perciban o devenguen, según corresponda, a contar del 1 de enero de 2007.”**

### **III.- INSTRUCCIONES SOBRE CRÉDITOS POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO.**

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

En términos generales, el sistema establecido por la LIR para determinar los créditos por impuestos soportados en el extranjero que podrán ser deducidos de los impuestos a la renta en Chile, distingue aquellos casos en que exista un Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional (CDTI) que se encuentre vigente en que se haya acordado conceder créditos para disminuir o eliminar la doble tributación internacional (crédito bilateral – artículo 41C), y aquellos en que no exista dicha clase de Convenios (crédito unilateral – artículo 41A). Tanto respecto del crédito unilateral como bilateral, la Ley contempla diversas etapas para la determinación del crédito respectivo y normas comunes que resultan aplicables a ambos sistemas.

A continuación, se hace alusión a las características generales de cada una de esas etapas, destacando las diferencias entre los créditos unilaterales y bilaterales, sin perjuicio de que más adelante serán tratadas con mayor detalle:

**(a) Determinación de créditos renta por renta.**

El primer paso de la metodología legal consiste en que tanto respecto del crédito unilateral como bilateral, será necesario determinar el crédito susceptible de imputar en Chile considerando separadamente cada una de las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas, según el caso.

Por ejemplo, sin un contribuyente percibe varios dividendos del exterior en un mismo año comercial, será necesario, en primer término, determinar por cada uno de esos dividendos, el crédito que en principio se tendría derecho a imputar contra los impuestos chilenos.

Los límites que la Ley establece para los efectos de determinar el crédito por impuestos extranjeros susceptible de ser utilizado en el país, serán analizados detalladamente más adelante tanto respecto del crédito unilateral como bilateral.

**(b) Crédito Total Disponible (CTD).**

Este concepto, estrechamente relacionado con lo anterior, se define como la sumatoria de los distintos créditos por impuestos extranjeros calculados renta por renta de acuerdo a lo señalado precedentemente.

Sin embargo, como se verá más adelante, para el crédito unilateral sólo tendrá aplicación respecto de las rentas consistentes en dividendos y retiros de utilidades, a diferencia de lo que ocurre respecto del crédito bilateral, donde todas las rentas que conforme al CDTI respectivo permitan invocar el crédito, formarán parte del denominado crédito total disponible.

Hasta antes de la reforma introducida por la Ley N° 20.171, de 2007, dicho concepto era sólo aplicable al régimen del crédito bilateral, de manera que lo anterior constituye una de las innovaciones introducidas por la Ley comentada. Sin embargo, respecto del crédito unilateral, no será aplicable en el caso de las rentas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes, ni tampoco respecto de las rentas del exterior por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

**(c) Crédito contra los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario, Adicional o Único de Segunda Categoría.**

El crédito por concepto de impuestos soportados en el extranjero podrá ser imputado contra los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario, Adicional o Único de Segunda Categoría, según sea el caso.

En el régimen unilateral, el crédito proveniente de dividendos y retiros de utilidades sólo podrá ser imputado en contra de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda. El crédito contra el Impuesto de Primera Categoría se obtiene de aplicar la tasa de dicho tributo a la suma de la renta líquida de fuente extranjera por concepto de dividendos o retiros de utilidades, más el crédito total disponible determinado conforme a lo expuesto en la letra **(b)** precedente. Por su parte, en este mismo régimen, el crédito contra los impuestos finales de Global Complementario o Adicional, según corresponda, resulta de restar el crédito contra el Impuesto de Primera Categoría del Crédito Total Disponible ya referido. En el caso de rentas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior y rentas por regalías por el uso de marcas, patentes, fórmulas, por asesorías técnicas y otras prestaciones similares, sólo podrá imputarse el crédito respectivo al impuesto de Primera Categoría.

En el régimen bilateral, el crédito resultante podrá ser imputado en contra de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, en los mismos términos señalados precedentemente, teniendo presente que el CTD resulta aplicable respecto de todas las rentas amparadas en un Convenio vigente. Ahora bien, tratándose de

contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que perciban del exterior rentas por servicios personales gravadas en el país con los Impuestos Único de Segunda Categoría o Global Complementario, podrán imputar los impuestos soportados en el extranjero por tales rentas.

**(d) Renta Neta de Fuente Extranjera.**

La reforma legal establece limitaciones que evitan que se llegue a situaciones injustas e inconvenientes como que los impuestos pagados en el exterior, por rentas obtenidas en el extranjero, sirvan para dejar de pagar impuestos chilenos por rentas obtenidas en Chile.

Para cumplir tal objetivo, el N°6, de la letra D, del artículo 41A, de la LIR, creó un límite general para la deducción como créditos contra impuestos chilenos de los impuestos soportados en el exterior. Dicho límite general asciende a un 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera, la que se define como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera afecta a impuesto en Chile, deducidos los gastos necesarios para producirlo en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por impuestos extranjeros calculados en la forma que establece la Ley.

Resulta importante destacar que este límite general se aplica tanto al régimen de crédito unilateral como al bilateral, sin perjuicio de la excepción establecida respecto de las rentas del artículo 42 N° 1, de la LIR, en relación con el crédito bilateral.

**(e) Efectos de los créditos por impuestos extranjeros en las bases imponibles de los impuestos a la renta en Chile.**

Cabe señalar sobre esta materia, como regla general, que los créditos por impuestos soportados en el extranjero deberán agregarse a las respectivas bases imponibles de los impuestos respecto de los cuales proceden, hasta los límites máximos que establece la ley.

En el caso del crédito unilateral, el crédito total disponible, es decir, la suma de todos los créditos por concepto de dividendos o retiros de utilidades, se deberá agregar a la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, conforme lo ordena el artículo 41A, letra A, N°3, letra a), de la LIR.

En este mismo caso, el crédito contra impuestos finales se agregará a la base de los impuestos Global Complementario o Adicional, debidamente reajustado, ello de acuerdo al literal i) de la letra b), del N°4 de la Letra A, del artículo 41 A, de la LIR.

También en el caso del crédito unilateral, de acuerdo al N°1, de la letra B, del mismo artículo 41 A, los contribuyentes que invoquen el crédito por los impuestos pagados o adeudados por la renta de sus agencias u otros establecimientos permanentes en el extranjero, deberán agregar a la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría (RLI) una cantidad equivalente a los impuestos que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, o hayan pagado en el exterior, por las rentas de la agencia o establecimiento permanente que deban incluir en dicha 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. Cabe señalar que dicho agregado no puede ser superior al monto del crédito contra el Impuesto de Primera Categoría determinado en la forma que establece la Ley.

Finalmente, también en el caso del crédito unilateral, los contribuyentes que invoquen el crédito por concepto de impuestos extranjeros pagados por rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, deben también agregar a la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría, según lo dispone el artículo 41 A, Letra C, N°1, de la LIR, una suma equivalente al crédito que se determine conforme a las disposiciones que lo establecen.

En los casos de rentas de fuente extranjera provenientes de países con los cuales Chile tiene vigente un CDTI, también se debe agregar a la base del Impuesto de Primera Categoría el Crédito Total Disponible que se determine; y en el caso de los Impuestos Finales, el crédito respectivo.

Ahora bien, en los casos que el límite general de 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera arroje una suma inferior a los créditos determinados, se deberán realizar los ajustes necesarios a las bases imponibles respectivas con el fin de reflejar en ellas solamente el crédito a que en definitiva se tendrá derecho. Así, en el evento que un crédito proveniente de un dividendo de fuente extranjera percibido sea de monto superior al límite señalado, será este último valor el que deberá efectivamente agregarse a la base imponible respectiva. A mayor abundamiento, en el caso que el límite general analizado arroje un valor negativo o cero, no se deberá agregar cantidad alguna a las respectivas bases imponibles, por cuanto el crédito resulta improcedente.

#### **(f) Tratamiento de los remanentes de crédito.**

Según lo dicho, en el caso del crédito unilateral por impuestos extranjeros que gravan a los dividendos y retiros de utilidades y en el caso del crédito bilateral respecto de este mismo tipo de rentas, más las contempladas por el artículo 41 C de la LIR y el respectivo CDTI, el crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría resulta de aplicar la tasa de dicho tributo a la suma de la renta de fuente extranjera percibida, más el respectivo crédito total disponible. Ahora bien, si de la imputación de dicho crédito resulta un remanente, ya sea porque el monto del impuesto de categoría es inferior al crédito o porque el contribuyente se encuentra en una situación de pérdida para fines tributarios, la Ley no contempla la posibilidad de que el citado remanente pueda ser imputado a otros impuestos, utilizado en ejercicios siguientes o devuelto al contribuyente. Por ello, considerando que por una parte se reconoce al contribuyente el derecho al crédito contra el Impuesto de Primera Categoría, y que, por otra, eventualmente dicho crédito no podrá ser imputado a otros impuestos, utilizado en ejercicios siguientes o devuelto al contribuyente, no cabe sino concluir que aquella parte del mismo que no sea susceptible de utilizarse como tal, deberá deducirse como gasto de la Renta Líquida Imponible, conforme se explicará más adelante.

En el caso del crédito unilateral proveniente de impuestos soportados en el extranjero por la renta percibida o devengada de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior y por las rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, la Ley regula expresamente el destino de los respectivos remanentes, estableciendo que podrán ser utilizados en los ejercicios siguientes, hasta su total extinción.

## **2.- NORMAS COMUNES PARA EL CRÉDITO UNILATERAL Y BILATERAL.**

Además de las etapas descritas precedentemente, la Ley contempla también una serie de normas comunes aplicables al sistema de determinación y aplicación de créditos por impuestos soportados en el extranjero por rentas que deban gravarse en el país, cuya finalidad es establecer reglas para convertir a moneda nacional las rentas e impuestos del exterior, precisar las características de los impuestos extranjeros susceptibles de ser acreditados en Chile, establecer ciertos controles mínimos, y determinar reglas sobre la forma de probar en el país el cumplimiento de los requisitos que la Ley contempla para que dichos impuestos soportados en el extranjero puedan ser utilizados como créditos en Chile. Cabe destacar que estas normas comunes se aplican, en términos generales, tanto para aquellos casos en que las rentas gravadas en el extranjero provengan de un país con el cual se haya suscrito un CDTI que se encuentre vigente y en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito para disminuir o evitar los efectos de la doble tributación internacional, como cuando no se hayan suscrito o no se encuentren vigentes dicha clase de convenios.

En primer lugar, se debe destacar que la Ley N° 20.171 ha trasladado el texto que anteriormente se encontraba regulado en la letra C del artículo 41 A de la LIR, a una nueva letra D, que conserva el título de "**Normas comunes**" y buena parte de su normativa original. Los números 1 y 3 de dicha letra D presentan un nuevo texto, se agrega un nuevo número 6 y los números 2 y 5 solamente presentan ajustes de referencia. El número 4 no presenta cambios respecto de su texto anterior.

#### **(a) Mercado cambiario para la materialización de la inversión en el exterior.**

Con motivo de las modificaciones introducidas al artículo 41 A de la LIR, se eliminó el requisito que establecía el N° 1 del anterior texto de la letra C del referido artículo, en el cual se exigía

que para la procedencia del crédito por impuestos extranjeros la respectiva inversión debía materializarse a través del mercado cambiario formal.

Por lo tanto, y conforme con la eliminación de dicha condición, los contribuyentes tendrán derecho al crédito por impuestos extranjeros cualquiera que haya sido el mercado cambiario **(formal o informal)** mediante el cual hayan materializado la inversión en el exterior; todo ello de acuerdo a las normas cambiarias del Banco Central de Chile, sin perjuicio del registro de la inversión según se comenta en la letra **(c)** siguiente.

Ahora bien, respecto de las rentas del exterior que provienen de inversiones materializadas antes de la vigencia de la ley modificatoria, es decir, con anterioridad al 1° de enero de 2007, que no habían cumplido este requisito, cabe hacer presente que podrán invocar dicho crédito en la medida en que tales rentas se hayan percibido o devengado, según corresponda, con posterioridad a dicha fecha, siempre que se cumplan las demás condiciones aplicables.

#### **(b) Normas sobre tipo de cambio y reajuste.**

El nuevo N° 1 de la letra D del artículo 41 A de la LIR, reordena el mecanismo de determinación del tipo de cambio aplicable a los impuestos y rentas del exterior en moneda extranjera que inciden en el cálculo del crédito por impuestos extranjeros.

Se establece en primer lugar que para efectuar el cálculo del crédito por impuestos extranjeros, tanto los impuestos como las rentas provenientes del exterior deben convertirse a su equivalencia en pesos chilenos, de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la respectiva moneda extranjera en que se hayan percibido o devengado las rentas o pagado o adeudado los impuestos, según corresponda, vigente a la fecha de la percepción o devengamiento de la renta o del pago o adeudamiento del impuesto extranjero, según publicación efectuada por el Banco Central de Chile, en conformidad a lo dispuesto en el número 6 del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales.

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

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

Finalmente, convertidas las rentas y los impuestos extranjeros a moneda nacional, para efectos de determinar el crédito por cada una de las rentas respectivas, estas cantidades se reajustarán hasta el término del ejercicio comercial respectivo, en la VIPC existente entre el último día del mes anterior al de la percepción de la renta o el pago del impuesto, según corresponda, y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial correspondiente. En el caso de contribuyentes que no determinan la renta en base a un balance general según contabilidad completa, dicho reajuste formará parte de la base imponible según lo dispone el artículo 33 N°4 de la LIR.

#### **(c) Registro de Inversiones en el Extranjero.**

**(c.1)** De acuerdo a lo preceptuado por el N° 2 de la nueva letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, para que los contribuyentes a que se refiere dicha norma, es decir, aquellos cuyas inversiones se encuentren clasificadas en las letras A.- y B.- del citado artículo 41A, puedan hacer uso del crédito por los impuestos de origen externo, deben inscribirse previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero que el Servicio de Impuestos Internos lleva para tales efectos, de acuerdo con las formalidades determinadas al respecto.

**(c.2)** Por consiguiente, los contribuyentes que deseen hacer uso del beneficio tributario en análisis, deberán presentar en la Dirección Regional que corresponda a su domicilio o en la Dirección Grandes Contribuyentes, según sea el caso, una Declaración Jurada Simple, proporcionando toda la información relativa a la inversión que se contempla en el modelo de formulario de solicitud de Inscripción en el Registro de Inversiones en el Extranjero (RIE), disponible en la página Web de este Servicio, [www.sii.cl](http://www.sii.cl).

**(c.3)** Al ser un trámite voluntario, no procede el establecimiento de un plazo especial para presentar la solicitud de Registro en el RIE, de forma tal que su no presentación acarrea como sanción que los contribuyentes sólo podrán hacer uso del crédito por los impuestos soportados en el extranjero por aquellas rentas percibidas o devengadas, según corresponda, a partir del año comercial en que se solicita la inscripción de las inversiones de las cuales provienen dichas rentas. Así, por ejemplo, para dividendos percibidos en el año 2008, las respectivas inversiones debieran registrarse hasta el 31 de diciembre de ese año para que el contribuyente pueda tener derecho al respectivo crédito.

**(c.4)** Esta inscripción deberá solicitarse por cada inversión que se efectúe en el extranjero. Si se hacen modificaciones posteriores, tales como enajenar acciones de la sociedad A y adquirir acciones de la sociedad B, ellas deberán también informarse del mismo modo, lo cual permitirá mantener actualizado el Registro y, por consiguiente, habilitado al contribuyente para que pueda hacer uso del crédito por los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior, según corresponda.

**(c.5)** Para invocar el crédito por impuestos extranjeros por las rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, no es necesario inscribirse en el Registro aludido anteriormente, atendido a que no se trata de inversiones en el exterior.

**(c.6)** En el caso en que como consecuencia de la enajenación de la inversión, fusión, absorción o por otra causa, se produzca el cambio del titular de una inversión ya inscrita en el RIE, cabe expresar que el nuevo titular no tendrá derecho al crédito mientras no regularice la titularidad de dicha inversión. Una vez regularizado el registro, el nuevo titular de la inversión podrá invocar el crédito respecto de los impuestos soportados en el extranjero que correspondan a las rentas percibidas o devengadas durante el año comercial en que se solicitó la regularización señalada y siguientes, siempre que se cumplan los demás requisitos legales.

#### **(d) Impuestos que dan derecho a crédito.**

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

**(d.1) Debe tratarse de impuestos.** De acuerdo a lo anterior, en primer lugar, es necesario entonces determinar si el tributo extranjero que se pretende acreditar es efectivamente un impuesto, es decir, si ha sido exigido por la autoridad competente en virtud de su potestad para recolectar impuestos. Se excluyen de esta categoría aquellas cantidades pagadas, total o parcialmente, para la obtención de un beneficio económico por parte del contribuyente, tales como la utilización de bienes o la prestación de servicios por parte del Estado extranjero, o para la obtención de una licencia, franquicia o regalía (por ejemplo, para la extracción de recursos naturales).

**(d.2) Debe tratarse de impuestos obligatorios y definitivos.** La modificación legal comentada, especifica el texto legal anterior, señalando que solamente dan derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta, pagados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior. De esta forma, se señala que los impuestos que dan derecho al crédito son aquellos que la legislación extranjera obliga a pagar y no aquellos que el contribuyente pueda optar por pagar voluntariamente, al mismo tiempo que dispone claramente que no se admiten como crédito los impuestos susceptibles de devolución en el país extranjero, ni tampoco aquellos que posteriormente puedan ser dejados sin efecto o reembolsados al contribuyente.

Además, el contribuyente deberá razonablemente agotar todas las instancias y procedimientos contemplados en la legislación del país extranjero o en los CDTI pertinentes, para obtener un crédito, devolución, exención o disminución del impuesto extranjero, cuando corresponda. El contribuyente sólo deberá acreditar esta circunstancia cuando este Servicio haya establecido previamente que en el caso particular, existía la posibilidad de obtener dicho crédito, devolución, exención o disminución del impuesto. Por ejemplo, si el contribuyente invoca el crédito por impuestos soportados en el extranjero que gravan rentas beneficiadas con tasas rebajadas en virtud de un CDTI que no fueron aplicadas por no haber acreditado oportunamente su residencia en Chile y, por lo tanto, su derecho a invocar los beneficios de dicho Convenio, tales impuestos soportados conforme a las normas generales del otro Estado contratante, no pueden ser calificados como obligatorios para los efectos de invocar el crédito analizado mediante la presente Circular. En tal caso, sólo puede ser calificado como obligatorio el impuesto que corresponda aplicar en virtud del Convenio de que se trate. Lo mismo sucede respecto de aquellas rentas que deban tributar exclusivamente en Chile de acuerdo al Convenio respectivo y hayan sido gravadas en el extranjero, por ejemplo, por no haberse acreditado por el contribuyente su residencia en Chile.<sup>1</sup>

En cuanto a los “impuestos susceptibles de devolución”, debe entenderse por tales aquellos que por disposición de una norma interna del Estado extranjero, sea legal, reglamentaria o de cualquier tipo, son susceptibles de ser devueltos al contribuyente, independientemente de que se haya ejercido dicho derecho. Asimismo, se comprenden en este concepto aquellos impuestos que se hayan aplicado en el extranjero erróneamente, es decir, cuando se haya gravado en el exterior rentas respecto de las cuales no procedía aplicar impuesto alguno, sea en virtud de una declaración errónea del contribuyente o de un agente retenedor, por actos administrativos de la administración fiscal extranjera u otra causa. En dichos casos, los contribuyentes afectados deberán solicitar la devolución o imputación de dichos impuestos conforme a las disposiciones respectivas del país en que se retuvo, declaró o pagó el impuesto señalado, no aceptándose su utilización en Chile para los efectos de invocar el beneficio a que se refieren las disposiciones legales analizadas mediante la presente Circular.

**(d.3) Debe tratarse de impuestos a la renta.** Los impuestos que dan derecho a crédito son aquellos impuestos obligatorios que gravan la renta del contribuyente. Así, por ejemplo, un impuesto que debe ser pagado por los accionistas de una sociedad en el extranjero por las rentas no distribuidas de esa sociedad, no se considera un impuesto obligatorio a la renta pagado o retenido al accionista sino a la sociedad. En todo caso, una vez que se le distribuya la utilidad, y en esa instancia no se le aplique otro impuesto, podrá usar como crédito el tributo que pagó sobre dicha utilidad.

**(d.4) Impuestos equivalentes o similares.** La disposición legal también señala que los impuestos extranjeros que puedan dar derecho a crédito son aquellos que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la LIR, sea que se apliquen sobre rentas determinadas de acuerdo a resultados reales o rentas presuntas, que sean sustitutivas de los resultados reales.

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

---

<sup>1</sup> Para efectos de solicitar certificados de residencia en Chile, deben tenerse presente las instrucciones contenidas en las Circulares N°s 17, de 2004 y 57, de 2005.

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

(ii) El hecho gravado de los impuestos a la renta nace con motivo de la realización de la renta.

(iii) El impuesto podría aplicarse sobre rentas o ingresos. Si el impuesto se aplica sobre rentas presuntas, estas deben ser sustitutivas de los resultados reales. De esta manera, dichas rentas presuntas deben tener por objeto estimar los resultados reales del contribuyente.

Se mantiene la norma ya contenida en el texto anterior, que establece que los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto externo se consideran como parte de dicho impuesto, así como que se deben resolver las duplicidades de crédito que podrían ocasionar los casos en que todo o parte de un impuesto es acreditable a otro tributo, respecto de la misma renta extranjera. Así, 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.

Adicionalmente, la reforma de la Ley N° 20.171, de 2007, agregó una norma de control, que dispone que no serán susceptibles de ser acreditados aquellos impuestos extranjeros cuya aplicación o monto dependen de la admisión del propio impuesto como crédito contra el impuesto a la renta que grava al inversionista extranjero en su país de residencia. Así, no hay derecho a crédito cuando la aplicación del impuesto extranjero depende, sea para su procedencia o para la determinación de su monto, de que en Chile se reconozca un crédito por tal impuesto.

#### **(e) Forma de acreditar los impuestos pagados en el extranjero.**

El N°4 de la nueva letra D.- del artículo 41 A de la LIR, mantuvo íntegramente el texto del mismo número de la antigua letra C.- en cuanto a que los impuestos pagados en el extranjero deberán acreditarse mediante el correspondiente recibo o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, debidamente legalizados y traducidos, si procediere. Además, la disposición señala que 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.

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

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

**(e.1) Certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero.** El contribuyente podrá acompañar un certificado oficial expedido conforme a las disposiciones legales del país de donde provengan las rentas respectivas, el que deberá dar cuenta de los requisitos que la Ley chilena exige para la procedencia del beneficio a que se refiere la presente Circular, esto es, el monto de los impuestos pagados o retenidos en el extranjero, la tasa de impuesto asociada, naturaleza de las rentas (por ejemplo si se trata de regalías o intereses), individualización del contribuyente afecto a impuesto y período tributario de que se trate.

**(e.2) Correspondiente recibo o comprobante de pago o retención.** Podrán acreditarse los impuestos aludidos, mediante la presentación del recibo o comprobante de pago o retención, el que deberá corresponder al que la Administración Fiscal del país respectivo establezca para tales efectos. Ahora bien, para que tal documento cumpla cabalmente con la finalidad de acreditar impuestos para los efectos de aplicar en Chile las disposiciones sobre créditos por impuestos soportados en el extranjero, deberá constar en él la individualización del contribuyente afecto a impuesto a la renta en el país extranjero, período tributario de que se trate, tasa y monto del impuesto aplicado.

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

En la medida que el recibo respectivo no de cuenta por sí mismo del cumplimiento de los requisitos que la Ley establece para la procedencia del crédito, el contribuyente deberá contar con los antecedentes adicionales que permitan confirmar el monto de los impuestos pagados o retenidos en el extranjero y que ellos corresponden totalmente o en la proporción respectiva, al contribuyente que pretende imputarlos como crédito en Chile, en relación con las rentas de fuente extranjera respectivas. Dichos antecedentes deberán ser aportados por el contribuyente cuando este Servicio lo solicite y serán evaluados caso a caso.

**(f) Legalización y traducción.**

Conforme lo dispone la Ley, tanto los certificados oficiales que den cuenta del pago de impuestos como los respectivos comprobantes de pago, deberán ser legalizados y traducidos. Para estos efectos bastará la certificación efectuada por las autoridades consulares chilenas en el país fuente de las rentas, o bien el procedimiento de legalización establecido en el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil. No será necesaria dicha legalización en el caso de los certificados expedidos por la autoridad competente referido anteriormente, en que sea posible la verificación de su autenticidad por parte de funcionarios de este Servicio en el sitio de Internet o por otros medios tecnológicos que disponga al efecto la Administración Fiscal Extranjera. En cuanto a la traducción, esta podrá ser oficial o privada. En este último caso, sólo podrá aceptarse en cuanto sea presentada con una declaración jurada del contribuyente o su representante en el sentido de que corresponde fielmente al contenido del documento respectivo.

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

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

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

**(h) Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio.**

El nuevo N° 6, de la letra D, del artículo 41 A, de la LIR, establece una limitación adicional a la determinación del crédito por impuestos extranjeros, que es concordante con uno de los objetivos declarados en el proyecto de ley, y que persigue evitar “que los impuestos pagados en el extranjero, por rentas obtenidas en el extranjero, sirvan para dejar de pagar impuestos chilenos por rentas obtenidas en Chile.” Para ello se establece el concepto de Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio, disponiendo que el crédito por impuestos pagados en el extranjero no puede exceder del equivalente al 30% del monto de dicha renta.

El concepto de Renta Neta de Fuente Extranjera de cada ejercicio se determina como el resultado consolidado de la utilidad o pérdida de fuente extranjera afecta a impuesto en Chile obtenido por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros, calculados de la forma establecida en el artículo 41A.

De esta forma la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio se determina de la siguiente manera:

**(h.1)** Debe agregarse la totalidad de las rentas de fuente extranjera del ejercicio que deban incorporarse en la base imponible de los tributos respectivos en Chile. Por lo tanto, no deben incluirse aquellas rentas gravadas en el extranjero que no deban tributar en el país, por tratarse de rentas exentas o ingreso no rentas, como por ejemplo, los dividendos percibidos acogidos al Convenio para evitar la doble tributación suscrito con la República Argentina;

**(h.2) Menos:** La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera y de los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente. Los gastos necesarios para producir exclusivamente rentas de fuente chilena, no podrán deducirse de las rentas de fuente extranjera para los efectos de determinar este límite, como tampoco aquellos gastos asociados a rentas gravadas en el extranjero que no deban tributar en Chile, por tratarse de rentas exentas o ingresos no renta;

**(h.3) Menos:** Una proporción de los gastos de utilización común, es decir, aquellos que no puedan vincularse directa y exclusivamente a actividades o bienes destinados a producir rentas de fuente chilena o extranjera. Esta parte será equivalente a la relación porcentual que exista entre los ingresos brutos de fuente extranjera, excluido el crédito por impuestos externos, y el total de los ingresos brutos de fuente nacional y extranjera, excluidos los créditos por impuestos extranjeros. El porcentaje que resulte de la operación anterior se aplicará a los gastos de utilización común, y el resultado se podrá rebajar de las rentas de fuente extranjera conjuntamente con los gastos y pérdidas que están directamente relacionados con dichas rentas, para los efectos de calcular este límite;

**(h.4) Más:** La totalidad de los créditos por impuestos extranjeros, calculados de la forma indicada en las letras A, B y C del artículo 41 A y en el artículo 41 C, para cada renta obtenida en el exterior, según se comenta más adelante en esta Circular.

El resultado de las sumas y restas antes indicadas será la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio respectivo. El crédito total por los impuestos extranjeros correspondientes a las rentas de fuente extranjera, percibidas o devengadas en el ejercicio, según corresponda, no podrá exceder del equivalente al 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio. Así, por ejemplo, si la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio fuera cero, el crédito también será cero.<sup>2</sup>

Lo anterior demuestra que el crédito que se otorga por los impuestos soportados en el extranjero, solamente puede utilizarse para evitar o disminuir los efectos de la doble tributación internacional respecto de las rentas obtenidas en el extranjero, pero no para evitar el pago de los impuestos aplicables sobre las rentas obtenidas en Chile.

### **3.- CRÉDITO POR IMPUESTOS EXTRANJEROS EN EL CASO DE RENTAS PROVENIENTES DE PAÍSES CON LOS CUALES NO EXISTE UN CDTI VIGENTE.**

#### **(a) Contribuyentes que tienen derecho al crédito.**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 41 A de la LIR, los contribuyentes que se benefician con el crédito tributario que contiene dicho artículo, son los domiciliados o residentes en Chile, cualquiera sea su naturaleza jurídica, estén o no obligados a llevar contabilidad para los efectos tributarios en el país, y que obtengan rentas gravadas en el exterior por concepto de dividendos, retiros de utilidades, uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y

<sup>2</sup> Ver ejemplo que ilustra esta materia en las secciones de esta Circular correspondientes a dividendos.

otras prestaciones similares o de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, por las cuales están obligados a declarar y pagar en Chile el Impuesto de Primera Categoría. Cabe señalar también que este crédito beneficia en ciertos casos a contribuyentes de los impuestos Global Complementario o Adicional.

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

Para que las rentas provenientes del exterior den derecho al crédito por los impuestos que las afectaron, deben declararse en Chile en el Impuesto de Primera Categoría que establece el artículo 20 de la LIR, con tasa actualmente de 17%, agregando, además, a la base imponible de dicho tributo, una cantidad equivalente a los impuestos pagados, retenidos o adeudados, según corresponda, en el exterior, por la percepción o devengo de las citadas rentas, hasta los límites o topes máximos que establece la ley, incluyendo el límite de 30% a la renta neta de fuente extranjera, analizado en la letra h) del N° 2 anterior. Asimismo, las rentas comentadas deberán declararse en las bases imponibles de los impuestos finales, cuando corresponda, oportunidad en la que también procederá agregar a dichas bases los créditos respectivos.

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

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

**(c.1)** Dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero;

**(c.2)** Retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero;

**(c.3)** Rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, y

**(c.4)** Rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

En relación con las asesorías técnicas y otras prestaciones similares, se debe tener presente que sólo quedan amparadas por el crédito unilateral que se comenta aquellas que se encuentren afectas al Impuesto de Primera Categoría.

**(d) Crédito por concepto de dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero y por retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero.**

**(d.1) Sustitución de la Letra A) del artículo 41 A de la LIR.**

En general, se mantiene la estructura del artículo 41 A de la LIR, que establece la forma en que se determina el crédito por los impuestos pagados en el extranjero para aquellos casos en que no opera un CDTI, pero tratándose de rentas derivadas de inversiones en sociedades extranjeras, se eleva la tasa que se utiliza para determinar el límite máximo del crédito por cada una de las rentas percibidas del exterior, desde 17% a 30%, haciendo posible, a su vez, que el crédito pueda imputarse, además del Impuesto de Primera Categoría, a los impuestos finales Global Complementario o Adicional.

Además, se incluyeron en el nuevo artículo 41 A de la LIR, diversas disposiciones que coinciden con las que hasta antes de la reforma formaban parte de las letras A, B y C del artículo 41 C de la LIR.

Por otra parte, la modificación legal que se comenta segregó de la letra A del artículo 41 A, la normativa que regula el tratamiento del crédito por impuestos externos de otras rentas distintas a los dividendos y retiros de utilidades (uso de marcas, patentes, fórmulas, asesoría técnica y otras prestaciones similares), que antes se trataba conjuntamente en dicho literal. Con motivo de dicha reforma, el crédito por impuestos extranjeros que beneficia a tales rentas se trata en la nueva letra C del artículo 41 A, manteniendo el anterior límite del crédito que establecía la letra A del citado artículo. De esta forma, actualmente la letra A del artículo 41 A regula exclusivamente el crédito por impuestos pagados en el extranjero por retiros de utilidades o dividendos provenientes de sociedades constituidas en el exterior.

#### **(d.2) Determinación del Crédito Total Disponible por dividendos o retiros de utilidades.**

Conforme a lo establecido por el N° 1 de la Letra A del artículo 41 A de la LIR, los impuestos extranjeros susceptibles de ser utilizados como crédito en Chile son los impuestos a la renta que el contribuyente local haya debido pagar o que se le hubiesen retenido en el extranjero, por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados de las sociedades en que se ha invertido en el exterior. Dichos impuestos deben ser calculados en su equivalente en pesos y reajustados en la forma indicada en el número 1 de la letra D del artículo 41 A.

En el caso que el impuesto a la renta retenido en el exterior sea inferior al Impuesto de Primera Categoría de Chile, o bien, cuando no exista dicho impuesto, la norma permite considerar en el cálculo del crédito total disponible el impuesto pagado por la sociedad extranjera respecto de sus propias rentas (en caso contrario, es decir, cuando el impuesto retenido sea igual o superior al Impuesto de Primera Categoría de Chile, la norma no permite considerar el impuesto pagado por la sociedad extranjera respecto de sus propias rentas). Es decir, cuando se cumplen las condiciones señaladas, se permite considerar el impuesto a la renta pagado por las utilidades de la empresa que han sido distribuidas como dividendo o retiradas por el contribuyente. Dicho impuesto debe ser calculado proporcionalmente, para lo cual la Ley ordena reconstituir la base bruta de la renta que corresponda a los dividendos o retiros de utilidades a nivel de la empresa desde la que se pagan, agregando el impuesto de retención y el impuesto a la renta de la respectiva empresa.

En la misma situación anterior, esto es, cuando no existe impuesto de retención al dividendo o retiro, o éste sea inferior al Impuesto de Primera Categoría en Chile, también se considerará en el cálculo del crédito total disponible, la proporción que corresponda de los impuestos a la renta pagados por una sociedad extranjera subsidiaria de la sociedad desde la cual se ha generado el dividendo o retiro que origina el crédito por impuestos extranjeros, siempre y cuando ambas sociedades estén domiciliadas en el mismo país y la sociedad que remesa las utilidades a Chile tenga una participación directa en el capital de la otra sociedad extranjera igual o superior a 10%.

El crédito por cada dividendo o retiro de utilidades corresponde a la cantidad menor entre: **(i)** el monto de los impuestos efectivamente pagados al Estado extranjero sobre la respectiva renta, y **(ii)** el 30% de una cantidad tal que, al restarle dicho 30%, la suma resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito.

La cantidad indicada en el literal **(ii)** puede determinarse multiplicando el monto de la renta neta percibida desde el extranjero debidamente convertida a moneda nacional y reajustada al término del ejercicio, **por el factor 0,428571** que resulta de dividir 30 por 70.

La suma de todos los créditos por impuestos extranjeros determinados sobre cada dividendo o retiro de utilidades proveniente del exterior, calculados de la forma antes indicada, constituirá el CTD por impuestos extranjeros del ejercicio correspondiente.

Lo antes señalado se explica a través del siguiente ejemplo:

**ANTECEDENTES**

• Dividendo 1 percibido del exterior	\$ 200.000
• Impto. retenido dividendo 1. Tasa	35%
• Dividendo 2 percibido del exterior	\$ 300.000
• Impto. retenido dividendo 2. Tasa	25%
• Dividendo 3 percibido del exterior	\$ 250.000
• Impuesto retenido dividendo 3. Tasa	10%
• Impuesto pagado por sociedad extranjera sobre dividendo 3. Tasa	25%
• Retiro de utilidades del exterior	\$ 100.000
• Impto. retenido retiro. Tasa	35%

**DESARROLLO**

<b>a) Cálculo impuestos extranjeros</b>		
• Dividendo 1 Impuesto retenido	\$ $\frac{200.000 \times 35\%}{0,65}$	\$ 107.692
• Dividendo 2 Impuesto retenido	\$ $\frac{300.000 \times 25\%}{0,75}$	\$ 100.000
• Dividendo 3 Impuesto retenido	\$ $\frac{250.000 \times 10\%}{0,90}$	\$ 27.778
• Dividendo 3 Impuesto sociedad	\$ $\frac{250.000}{0,90} = \$ \frac{277.778 \times 25\%}{0,75}$	\$ 92.593
• Retiro Impuesto retenido	\$ $\frac{100.000 \times 35\%}{0,65}$	\$ 53.846
• Total impuestos extranjeros retenidos y pagados		<b>\$ 381.909</b> =====

<b>b) Cálculo crédito total disponible</b>		
• Dividendo 1	\$ $\frac{200.000 \times 30\%}{0,70}$	\$ 85.714
• Dividendo 2	\$ $\frac{300.000 \times 30\%}{0,70}$ \$ 128.571. <b>Tope impto.retenido</b>	\$ 100.000
• Dividendo 3 Impuesto retenido	\$ $\frac{250.000 \times 30\%}{0,70}$	\$ 107.143
• Retiro	\$ $\frac{100.000 \times 30\%}{0,70}$	\$ 42.857
• Crédito total disponible		<b>\$ 335.714</b> =====

**(d.3) Determinación del límite general equivalente al 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio.**

Conforme a lo establecido por el nuevo N° 6 de la letra D) del artículo 41 A de la LIR, el crédito total por los impuestos a la renta soportados en el extranjero, comentado en el punto (d.2) anterior, no podrá exceder del equivalente al 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio.

Para dichos efectos, la Renta Neta de Fuente Extranjera de cada ejercicio, como ya se explicó en la letra h) del N° 2 anterior, se determinará como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera, afecta a impuesto en el país, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros. Entendiéndose que tales créditos se calculan en la forma establecida en el artículo 41 A de la LIR, según lo dispuesto en la parte final del N°6 de la letra D del artículo precedente.

Lo anteriormente expuesto se explica a través del siguiente ejemplo, considerando los mismos antecedentes del ejemplo planteado en el punto (d.2) precedente:

**ANTECEDENTES**

• Dividendo 1 percibido del exterior	\$ 200.000
• Dividendo 2 percibido del exterior	\$ 300.000
• Dividendo 3 percibido del exterior	\$ 250.000
• Retiro de utilidades del exterior	\$ 100.000
• Total impuestos retenidos y pagados en el exterior	\$ 381.909
• Crédito total disponible	\$ 335.714
• Gastos directos asociados a dividendos y retiros	\$ 200.000
• Gastos comunes asociados a rentas nacionales y extranjeras	\$ 150.000
• Ingresos de fuente nacional	\$ 2.650.000

**DESARROLLO**

<b>a) Cálculo tope general 30% sobre Renta Neta Fuente Extranjera</b>	
• Dividendo 1	\$ 200.000
• Dividendo 2	\$ 300.000
• Dividendo 3	\$ 250.000
• Retiro	\$ 100.000
• Total rentas extranjeras	\$ 850.000
• Menos: Gastos asociados a dividendos y retiros	
• Gastos directos	\$ (200.000)
• Gastos comunes:	
• Ingresos extranjeros $\$ 850.000 \times 100 = 24,29\%s/$ $\$ 150.000$	
Ingresos nac. y ext. $\$ 3.500.000$	\$ (36.435)
• Más: Crédito total disponible	\$ 335.714
• Renta Neta de Fuente Extranjera (RNFE)	\$ 949.279
	=====
• Tope general: 30% s/\$ 949.279	\$ 284.784
	=====
<b>b) Monto crédito a utilizar</b>	
• Impuestos pagados y retenidos en el exterior	\$ 381.909
	=====
• Crédito total disponible	\$ 335.714
	=====
• Tope general 30% s/RNFE	\$ 284.784
	=====
• Se utiliza monto menor	\$ 284.784
	=====

En todo caso se aclara, que para los efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Primera Categoría a declarar, se deberá agregar en definitiva el monto del crédito que se determinó con derecho a utilizar producto de la aplicación de los límites que establece la ley.

**(d.4) Cálculo e imputación del crédito contra el Impuesto de Primera Categoría.**

Dicho crédito se calculará e imputará al Impuesto de Primera Categoría de la siguiente manera:

(i) Se agregará a la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría, el CTD determinado hasta los montos máximos que establece la ley. En el caso que el crédito por impuestos extranjeros corresponda al límite del 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera, ese monto es el que debe agregarse a la renta líquida del impuesto de Primera Categoría.

(ii) El monto del crédito a deducir del Impuesto de Primera Categoría, será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto de categoría, actualmente 17%, sobre la suma de las respectivas rentas netas de fuente extranjera, más el monto máximo del CTD determinado en conformidad a lo instruido precedentemente.

De acuerdo a los mismos antecedentes del ejemplo planteado en el punto **(d.3)** anterior, el monto del CTD por impuestos externos imputable al Impuesto de Primera Categoría que grava a la renta extranjera, se efectuará de la siguiente manera:

• Renta Neta Percibida del Extranjero (dividendos y retiro y menos gastos)	\$ 613.565
• Más: Crédito total disponible equivalente al 30% de la RNFE	\$ 284.784
• Base Imponible de Primera Categoría	\$ 898.349
	=====
• Crédito imputable al impuesto de Primera Categoría \$ 898.349 x 17%	\$ 152.719
	=====

**(d.5) Orden de imputación del crédito por impuestos extranjeros al Impuesto de Primera Categoría.**

De conformidad a lo establecido en los incisos finales de los artículos 56 y 63 de la LIR, el crédito por impuestos extranjeros (cualquiera que sea la forma mediante la cual el contribuyente acredite la renta efectiva, contabilidad completa o simplificada), se imputará en contra del Impuesto de Primera Categoría determinado a continuación de aquellos créditos que el contribuyente también tenga derecho a imputar a dicho tributo de categoría y cuyos excedentes no dan derecho a imputación a los ejercicios siguientes ni permiten su devolución y antes de aquellos créditos que permiten su imputación en ejercicios posteriores.

Ahora bien, teniendo presente los distintos créditos que actualmente los contribuyentes tienen derecho a deducir del impuesto general de Primera Categoría, cuando se cumpla con los requisitos y condiciones que se exigen para cada uno de ellos, el crédito por impuestos extranjeros deberá deducirse del monto del tributo señalado con el siguiente grupo de créditos y en el orden de imputación que se indica:

Impuesto general de Primera Categoría establecido en el artículo 20 de la Ley de la Renta,		\$ xxxxx
<b>1° Créditos cuyos excedentes no dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes ni a su devolución</b>		
▪ Crédito por contribuciones de bienes raíces (Art. 20 N° 1 letra a) LIR)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por bienes físicos del activo inmovilizado (Art. 33 bis LIR)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por rentas de Fondos Mutuos sin derecho a devolución (D.L. 1.328/76)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines culturales (Art. 8° Ley N° 18.985/90)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines educacionales (Art. 3° Ley N° 19.247/93)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines deportivos (Art. 62 y sgtes. Ley N° 19.712/2001)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines sociales (Art. 1° y sgtes. Ley N° 19.885/2003)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por rentas de Zonas Francas y otros (D.S. N° 341/77)	\$ xxxxx	
▪ <b>Crédito por rentas provenientes del exterior consistentes en dividendos y retiros de utilidades (Art. 41 A Letra A) LIR)</b>	<b>\$ xxxxx</b>	<b>\$ xxxxx</b>
<b>2° Créditos cuyos excedentes dan derecho solo a imputación en los ejercicios siguientes, pero no a su devolución</b>		
▪ Remanente de crédito por bienes físicos del activo inmovilizado A.T. 1999 a 2002 (Art. 33 bis y 4° transitorio Ley N° 19.578/98)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones Universidades e Institutos Profesionales (Art. 69 Ley N° 18.681/87)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por impto. 1ª Categoría contribuyentes Art. 14 bis (Art. 1° transitorio Ley N° 18.775/89)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por inversiones Ley Arica (Ley N° 19.420/95)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por inversiones Ley Austral Ley N° 19.606/99)	\$ xxxxx	
▪ <b>Crédito por rentas provenientes del exterior de agencias y otros establecimientos permanentes y por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares (Art. 41 A Letras B) y C) LIR.</b>	<b>\$ xxxxx</b>	<b>\$ xxxxx</b>
▪ Saldo de impuesto a declarar y pagar .....	.....	\$ xxxxx
▪ Remanente de crédito a imputar en los ejercicios siguientes provenientes de aquellos créditos señalados en el segundo grupo. ....	.....	(\$ xxxxx)

En relación con la imputación anterior, se hace presente que conforme a lo dispuesto en el N° 5 del artículo 41 B de la LIR, los distintos créditos que se indican en el recuadro anterior, establecidos por diversas disposiciones legales, por regla general sólo pueden rebajarse del Impuesto de Primera Categoría determinado sobre las rentas de fuente nacional. De esta forma, previo a la imputación es necesario determinar qué parte del Impuesto de Primera Categoría corresponde a las rentas de fuente nacional, y, por consiguiente, qué parte de dicho tributo corresponde a las rentas de fuente extranjera.

Respecto del crédito por impuestos extranjeros que se comenta, se hace presente que la LIR no contempla la posibilidad en este caso de la generación de remanentes resultantes de dicha imputación, y tampoco la posibilidad de utilizar tales remanentes en ejercicios futuros o pedir su devolución. Establecido lo anterior, es decir, que el contribuyente tiene derecho a un determinado crédito de acuerdo a las disposiciones legales analizadas, se debe precisar que aquella parte del crédito contra el Impuesto de Primera Categoría que no sea susceptible de ser utilizada dados los resultados para fines tributarios determinados por el contribuyente o la imputación de otros créditos que deba llevarse a cabo con anterioridad al crédito por impuestos soportados en el extranjero, deberá deducirse en la determinación de la RLI del mismo ejercicio.

Lo anteriormente expuesto se explica a través del siguiente ejemplo:

DETALLE	LOCAL	EXTERNA	TOTAL	
Renta	\$ (200)	\$ 700	\$ 500	
Crédito Total Disponible (CTD)		300	300	
RLI	(200)	1000	\$ 800	
			=====	
Impuesto Primera Categoría: 17%			136	
CTD imputable a Primera Categoría		170	(136)	
Saldo a pagar			0	
CTD imputable a Imptos. Finales		130		
Remanente de CTD no imputable a 1ª Categ. (170 – 136)			34	
Fórmula ajuste = Reconocimiento como gasto tributario de remanente no utilizado (34:0,83)			41	
<b>RECALCULO R.L.I.</b>				
Detalle	Local	Externa	Total	
Renta	\$ (200)	\$ 700	\$ 500	
CTD		300	300	
Ajuste remanente no utilizado		(41)	(41)	
RLI	\$ (200)	\$ 959	\$ 759	
			=====	
Impuesto Primera 17%			129	
CTD imputable a Primera Categoría			(129)	
Saldo a pagar			0	
Remanente de CTD imputable a 1ª Categ.			0	
<b>CONFECCIÓN FUT</b>				
Conceptos	Bruto	Neto	1ª Categ.	Créd. I. Finales
RLI	\$ 759	\$ 500	\$ 129	\$ 130
Depuración agregado extracontable	(259)		(129)	
Reposición extracontable				
RLI depurada	500	500	0	130
Pago efectivo saldo Primera Categoría, abril año siguiente	0			0
Saldo depurado de FUT	\$ 500	\$ 500	\$ 0	\$ 130

TRIBUTACION FINAL				
Conceptos	Bruto	Neto	1ª Categ.	Créd. I. Finales
FUT disponible para retiros	\$ 500	\$ 500	\$ 0	\$ 130
Retiros .....\$ 500	(500)	(500)	0	(130)
Saldo final de FUT	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
PRESENTACIÓN FORMULARIO 22				
Retiros			\$ 500	
Incremento Cr. I. Finales			130	
Base de cálculo Incremento 1ª Categ.			630	
Incremento 1ª Categ., factor 17/83			129	
Base Imponible impuestos finales			\$ 759	(equivalente a la renta final de Primera Categoría)
			=====	

Finalmente, sobre esta materia cabe hacer presente que, como se muestra en el ejemplo, lo expuesto precedentemente respecto del crédito unilateral por impuestos soportados en el extranjero contra el Impuesto de Primera Categoría, no afectará la determinación del crédito contra impuestos finales ya establecido al deducir del CTD el crédito contra el Impuesto de Primera Categoría.

#### (d.6) Crédito a deducir de los impuestos finales.

El crédito contra impuestos finales que podrá deducirse de los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, es el que resulte de restar al CTD el crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría determinado y que de acuerdo a los antecedentes del ejemplo planteado en los puntos (d.2), (d.3) y (d.4) anteriores, corresponde al siguiente:

• Crédito total disponible equivalente al 30% de la RNFE	\$ 284.784
• <u>Menos:</u> Crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría	\$ (152.719)
• Crédito imputable a impuestos finales	\$ 132.065
	=====

#### (d.7) Registro del crédito contra impuestos finales cuando las rentas de fuente extranjera sean obtenidas por contribuyentes obligados a determinar su renta líquida imponible según contabilidad completa.

(i) Dichos contribuyentes deberán anotar separadamente el crédito contra los impuestos finales determinado de acuerdo a lo señalado en los puntos precedentes, en el Registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), correspondiente al año en que se hayan obtenido las rentas de fuente extranjera que dan origen a dicho crédito.

(ii) El crédito así registrado, ya sea el total o su saldo, debe reajustarse en cada período por la VIPC existente entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se haya generado y el último día del mes anterior al cierre del período respectivo, o hasta el último día del mes anterior al de la retención cuando se trate del Impuesto Adicional sujeto a esta modalidad.

(iii) El crédito contra impuestos finales registrado en la forma antes señalada, 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. La distribución del citado crédito debe efectuarse proporcionalmente de acuerdo al porcentaje que represente la cantidad del dividendo o retiro de utilidades imputable al año respectivo respecto del total de las utilidades obtenidas en ese año.

(iv) Cabe hacer presente que si las rentas gravadas en el extranjero respecto de las cuales se concede el crédito analizado resultan absorbidas por pérdidas del ejercicio, de ejercicios anteriores o de ejercicios futuros, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3 del artículo 31 de la LIR, dicho crédito se extingue total o parcialmente (en la misma proporción en que dichas utilidades han resultado absorbidas), sin derecho a devolución o imputación.

(v) En el evento que las utilidades o dividendos que originan la distribución del crédito contra impuestos finales sean, a su vez, percibidas por otros contribuyentes obligados a determinar su renta líquida imponible según contabilidad completa, estos últimos contribuyentes para la distribución del citado crédito deberán aplicar las mismas normas indicadas en las letras anteriores, en lo que sea pertinente.

A continuación se formula un ejemplo en el caso de un contribuyente que declara su renta efectiva mediante una contabilidad completa y registro FUT:

### **ANTECEDENTES**

(a) Sociedad de Personas "El Álamo Ltda." establecida en Chile, con dos socios personas naturales, con un 50% de participación cada uno en las utilidades de la empresa.

(b) No registra saldo FUT AL 31.12.2006.

(c) El 05.01.2007 se efectuó inversión en el exterior a través de la compra de 5.000 acciones de la empresa "Inge. Corporation" de un país con el que Chile no tiene un CDTI. Dicha sociedad con fecha 15.09.2007, distribuyó un dividendo por \$15.000.000, renta líquida que soportó un impuesto en el exterior a nivel de la empresa de 30% y a la remesa de 15%.

(d) Rentas netas de fuente chilena determinadas al 31.12.2007 \$ 30.000.000.

(e) Uno de los socios durante el año 2007, retiró la suma de \$ 10.000.000 actualizada al término de dicho ejercicio.

(f) Por la inversión en el exterior se incurrieron en gastos por concepto de honorarios de abogados y otros por la suma de \$ 1.000.000.

### **DESARROLLO.**

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

(a.1) Determinación del impuesto de retención que afectó al dividendo en el exterior. (\$ 15.000.000: 0,85 = \$ 17.647.059 x 15%).	\$ 2.647.059
(a.2) Determinación del impuesto a la renta que afectó al dividendo en el exterior a nivel de la sociedad anónima extranjera receptora de la inversión. (\$ 15.000.000 : 0,85 = \$ 17.647.059) : 0,70 = \$ 25.210.084 x 30%	\$ 7.563.025
(a.3) Renta líquida percibida del exterior (dividendo neto descontados impuestos pagados en el exterior) convertida a moneda nacional por tipo de cambio "observado" vigente a la fecha de la percepción y actualizada por la VIPC al 31.12.2007 .....	<u>\$ 15.000.000</u>
Renta Bruta generada en el exterior .....	\$ 25.210.084 =====
(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. ....	<u>\$ 7.563.025</u>
Total impuestos externos. ....	\$ 10.210.084 =====

**(b) Determinación del crédito total disponible a utilizar en Chile.**

• Impuestos pagados en el exterior	\$ 10.210.084	
	=====	
• Límite 30% s/Renta Externa \$ 15.000.000: 0,70 = \$ 21.428.571 x 30%	\$ 6.428.571	
	=====	
• Límite 30% s/Renta Neta de Fuente Extranjera		
Renta Externa .....	\$ 15.000.000	
<u>Más:</u> Crédito total disponible .....	\$ 6.428.571	
<u>Menos:</u> Gastos asociados a renta externa	\$ (1.000.000)	
Renta Neta Fuente Extranjera .....	\$ 20.428.571	
	=====	
Límite 30% s/\$ 20.428.571 .....	\$ 6.128.571	
	=====	
• Se considera límite menor .....		\$ 6.128.571
		=====

**(c) Determinación del crédito por impuesto extranjero imputable al Impuesto de Primera Categoría**

Dividendo extranjero .....	\$ 15.000.000
<u>Menos:</u> Gastos asociados a dividendo .....	\$ (1.000.000)
<u>Más:</u> Crédito total disponible equivalente al 30% de la RNFE .....	\$ 6.128.571
Base Imponible Primera Categoría .....	\$ 20.128.571
	=====
Crédito imputable al impto. de Primera Categoría: 17% s/\$ 20.128.571 .....	\$ 3.421.857
	=====

**(d) Imputación del crédito total disponible al Impuesto de Primera Categoría.**

Fuente de la Renta	
Rentas de fuente nacional.....	\$ 30.000.000
Rentas de fuente extranjera (\$ 15.000.000 – 1.000.000 + \$ 6.128.571) .....	\$ 20.128.571
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría .....	\$ 50.128.571
	=====
Impuesto de Primera Categoría determinado: 17% .....	\$ 8.521.857
<b><u>Menos:</u></b> Crédito disponible imputable al impuesto de Primera Categoría .....	\$ (3.421.857)
Impuesto a declarar y pagar .....	\$ 5.100.000
	=====

**(e) Crédito total disponible imputable al Impuesto Global Complementario.**

Crédito total disponible equivalente al 30% de la RNFE	\$ 6.128.571
<b><u>Menos:</u></b> Crédito disponible imputable al Impuesto de Primera Categoría. ....	\$ ( 3.421.857)
Crédito disponible imputable al Impuesto Global Complementario ..	\$ 2.706.714
	=====

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

DETALLE	FUT BRUTO	FUT NETO	IMPTO. 1ª CATEG.	CREDITO IMPTO. 1ª CATEG.	CREDITO TOTAL DISPONIBLE	CREDITO IMPUESTOS FINALES
1. Remanente año anterior	\$ 0					
2. R.L.I. Año Comercial 2007:						
\$ 50.128.571						
<b>Menos:</b>						
Crédito total disponible incluido en la RLI .....	\$ (6.128.571)				\$ 6.128.571	
Renta Líquida .....	\$ 44.000.000					
=====						
Renta Nacional .....	\$ 30.000.000	\$ 24.900.000	\$ 5.100.000	\$ 5.100.000		
Renta Externa .....	\$ 14.000.000	\$ 14.000.000	\$ 3.421.857	\$ 3.421.857		
Menos: Crédito imputable al impto. de 1ª Categoría			(\$3.421.857)		(\$3.421.857)	
Menos: Crédito imputable al impto. Global Complementario .....					(\$ 2.706.714)	\$ 2.706.714
Saldo FUT.....	\$ 44.000.000	\$ 38.900.000	\$ 5.100.000	\$ 8.521.857	0	\$ 2.706.714
Imputación retiro de utilidad del socio actualizado según cálculo letras (g) y (h) siguiente	\$(10.000.000)	\$(10.000.000)		\$ (2.174.202)		(\$ 615.236)
Remanente FUT año siguiente	\$ 34.000.000	\$ 28.900.000	\$ 5.100.000	\$ 6.347.655	0	\$ 2.091.478

**Comprobación de Créditos**

Remanente FUT año siguiente	\$ 28.900.000
Incremento por impuesto de Primera Categoría	\$ 6.347.655
Incremento por impuesto extranjero	\$ 2.091.478
<b>Saldo FUT incrementado</b>	<b>\$ 37.339.133</b>

Impuesto Primera Categoría 17%	<b>\$ 6.347.655</b>
--------------------------------	---------------------

(g) **Determinación del crédito disponible imputable al Impuesto Global Complementario y a informar por la respectiva empresa al propietario, socio o accionista.**

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

$$\frac{\$ 10.000.000}{\$ 44.000.000} \times 100 = 22,73\%$$

$$\text{Monto crédito } \$ 2.706.714 \times 22,73\% = \$ 615.236$$

h) **Declaración impuesto Global Complementario.**

Retiro efectuado .....	\$ 10.000.000
<b>Más:</b> Incremento por :	
•Crédito por impuestos externos .....	\$ 615.236
•Crédito por impuesto de 1ª Categoría (\$ 10.000.000 + \$ 615.236) x 0,204819 (17:83)...	\$ 2.174.202
Base Imponible .....	\$ 12.789.438
Impuesto Global Complementario determinado A.T. 2008	\$ 385.750

<b>Menos:</b>	
* Crédito por impuesto de Primera Categoría .....	\$ (2.174.202)
* Remanente de crédito por impto. de Primera Categoría con derecho a imputación o a devolución .....	\$( 1.788.452) =====
Crédito por Impuesto externos informado por la respectiva sociedad, sin derecho a imputación ni a devolución .....	\$ 615.236 =====

Ahora bien, si las mencionadas rentas son percibidas por contribuyentes que no declaran su renta efectiva mediante contabilidad completa y no llevan Registro FUT, en el mismo período de percepción de las citadas rentas deberá cumplirse con los impuestos generales de la ley del ramo, 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 el siguiente ejemplo:

<b>ANTECEDENTES</b>	
• Dividendo percibido del exterior	\$ 10.000.000
• Impuesto de retención. Tasa	35%
• Gastos directos asociados a los dividendos debidamente acreditados conforme a las normas del inciso 1° y 2° artículo 31 de la LIR	\$ 1.000.000
• Dividendos netos de fuente chilena. Tasa 17%	\$ 8.000.000
• Crédito por impto. de 1ª Categoría (\$ 8.000.000 x 0,204819)	\$ 1.638.552

<b>DESARROLLO</b>	
a) <u>Cálculo impuesto extranjero retenido</u>	
• Dividendo percibido .....	\$ $\frac{10.000.000 \times 35\%}{0,65} =$
	\$ 5.384.615 =====
b) <u>Cálculo Crédito Total Disponible</u>	
• Dividendo percibido .....	\$ $\frac{10.000.000 \times 30\%}{0,70} =$
	\$ 4.285.714 =====
c) <u>Cálculo crédito total disponible hasta tope 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera</u>	
• Dividendo percibido del exterior	\$ 10.000.000
• <u>Menos:</u> Gastos directos asociados debidamente acreditados	\$ (1.000.000)
• <u>Más:</u> Crédito total disponible	\$ 4.285.714
• Renta Neta de Fuente Extranjera	\$ 13.285.714 =====
• Tope : \$ 13.285.714 x 30%	\$ 3.985.714 =====

d) <u>Cálculo crédito imputable al impuesto de Primera Categoría</u>	
• Dividendo Neto percibido (dividendos menos gastos directos)	\$ 9.000.000
• <u>Más:</u> Crédito total disponible equivalente al 30% de la RNFE)	\$ 3.985.714
• Base Imponible Primera Categoría	\$ 12.985.714 =====
• Crédito imputable al impuesto de Primera Categoría: 17% s/\$ 12.985.714	\$ 2.207.571 =====

e) <u>Cálculo crédito imputable a impuestos finales</u>	
• Crédito total disponible equivalente al 30% de la RNFE	\$ 3.985.714
• <u>Menos:</u> Crédito imputable al Impto. de Primera Categoría	\$ (2.207.571)
• Crédito imputable a impuestos finales	\$ 1.778.143
	=====

f) <u>Cálculo impuesto de Primera Categoría</u>	
• Renta Neta de Fuente Extranjera	\$ 9.000.000
• <u>Más:</u> Crédito total disponible equivalente al 30% de la RNFE	\$ 3.985.714
• Base Imponible de Primera Categoría	\$ 12.985.714
	=====
• Impuesto de Primera Categoría \$ 12.985.714 x 17%	\$ 2.207.571
• <u>Menos:</u> Crédito impuesto externo imputable al impto. de Primera Categoría	\$ (2.207.571)
• Impuesto a declarar y pagar	\$ 0
	=====

g) <u>Cálculo impuesto Global Complementario</u>	
• Renta Neta Extranjera Percibida	\$ 9.000.000
• <u>Más:</u> Renta de Fuente Nacional	\$ 8.000.000
• <u>Más:</u> Crédito imputable a impuestos finales	\$ 1.778.143
• <u>Más:</u> Crédito por impuesto de Primera Categoría	
• Renta Externa..... \$ 2.207.571	
• Renta Nacional..... \$ 1.638.552	\$ 3.846.123
• Base Imponible	\$ 22.624.266
	=====
• Impuesto determinado según Tabla A.T. 2008	\$ 1.473.786
• <u>Menos:</u> Crédito por impuestos de Primera Categoría	\$ (3.846.123)
• Remanente de crédito por impuesto de Primera Categoría con derecho a imputación o a devolución	\$ (2.372.337)
	=====
• Crédito por impuestos externos sin derecho a imputación ni a devolución	\$ (1.778.143)
	=====

**(d.8) Imputación del crédito contra impuestos finales cuando las rentas sean distribuidas, retiradas o deban considerarse devengadas por contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Adicional.**

(i) El crédito contra impuestos finales debe agregarse a la base de los impuestos Global Complementario o Adicional, debidamente reajustado, cuando las rentas que dan derecho al crédito sean distribuidas, retiradas o deban considerarse devengadas por los contribuyentes de dichos impuestos.

(ii) En el caso del Impuesto Adicional de retención, el crédito se reajustará en la VIPC existente entre el último día del mes anterior al de la retención del impuesto y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio al que corresponda la declaración anual del Impuesto Adicional respectivo, cuando sea procedente.

(iii) De conformidad a lo dispuesto por el literal (ii) de la letra b) del N° 4 de la Letra A) del artículo 41 A de la LIR, el crédito referido se deducirá del Impuesto Global Complementario o Adicional, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la ley.

Ahora bien, teniendo presente los distintos créditos que actualmente los contribuyentes de los impuestos Global Complementario o Adicional tienen derecho a deducir de los tributos finales indicados cuando se cumplan los requisitos y condiciones exigidos para cada uno de ellos, el crédito por impuestos extranjeros deberá deducirse de los impuestos señalados con el siguiente grupo de créditos y en el orden de imputación que se indica:

Impuesto Global Complementario o Adicional		\$ xxxxx
<b>1° Créditos cuyos excedentes no dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes ni a su devolución</b>		
▪ Crédito Fomento Forestal según Art. 5° trans. Ley N° 19.561/98	\$ xxxxx	
▪ Crédito proporcional por rentas exentas según N° 2 Art. 56 LIR	\$ xxxxx	
▪ Crédito por rentas de Fondos Mutuos sin derecho a devolución según D.L. N° 1.328/76	\$ xxxxx	
▪ Crédito por impuesto Tasa Adicional ex – Art. 21 según Art. 3° trans. Ley N° 18.775/89	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines culturales según Art. 8° Ley N° 18.985/90	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines deportivos según Art. 62 y sctes. Ley N° 19.712/2001	\$ xxxxx	
▪ Crédito por impuesto de Primera Categoría sin derecho a devolución según N° 3 Art. 56 LIR	\$ xxxxx	\$ xxxxx
<b>2° Créditos cuyos excedentes dan derecho sólo a imputación en los ejercicios siguientes, pero no a su devolución</b>		
▪ Crédito por donaciones a Universidades e Institutos Profesionales según Art. 69 Ley N° 18.681/87	\$ xxxxx	
<b>3° Créditos cuyos excedentes dan derecho a devolución en el mismo ejercicio</b>		
▪ Crédito por Impuesto Unico de Segunda Categoría según N° 2 Art. 56 LIR, por uso de beneficios tributarios Arts. 42 bis, 55 bis, ex–texto Art. 57 bis y Ley N° 19.622/99.	\$ xxxxx	
▪ Crédito por Ahorro Neto Positivo según N° 4 letra A y ex letra B Art. 57 bis	\$ xxxxx	
▪ Crédito por Impuesto de Primera Categoría con derecho a devolución según N° 3 Art. 56 LIR	\$ xxxxx	\$ xxxxx
<b>4° Créditos cuyos excedentes no dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes ni a su devolución</b>		
<b>Crédito por impuestos extranjeros según Arts. 41 A Letra A) y 41 C LIR y Convenios para Evitar Doble Tributación Internacional</b>	\$ xxxxx	\$ xxxxx
Saldo de impuesto a declarar y pagar		\$ xxxxx
Remanente de crédito con derecho a imputación a los ejercicios siguientes o a su devolución, proveniente solo de los créditos señalados en el segundo y tercer grupo, respectivamente.		\$ (xxxxx)

Conforme al mismo literal (ii) de la letra b), del N°4, del artículo 41A, si producto de la imputación indicada resulta un remanente de dicho crédito, éste no da derecho a imputación a otros impuestos del mismo ejercicio o de períodos siguientes, ni a su devolución, extinguiéndose totalmente.

**(e) Crédito por impuestos extranjeros por concepto de rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior.**

**(e.1) Modificaciones introducidas a la letra B del artículo 41 A de la LIR.**

La letra B del artículo 41 A de la LIR presenta dos modificaciones de carácter formal con motivo de la reordenación de las materias dentro de dicho artículo. En efecto, la primera de ellas dice relación con la conversión a moneda nacional de los impuestos extranjeros, norma que con motivo de los cambios incorporados ha quedado radicada en el N° 1 de la letra D del artículo 41A. La segunda dice relación con la incorporación del término “**considerado**” al N° 2 de la letra B de dicho artículo, innovación que sólo responde a una adecuación del texto.

### (e.2) Determinación del Crédito contra el Impuesto de Primera Categoría.

El crédito por impuestos soportados en el extranjero en el caso de las rentas de agencias y otros establecimientos permanentes en el exterior, operará bajo las mismas normas de la letra B) del artículo 41 A de la LIR, las cuales no han sufrido modificaciones de fondo.

Por ello, los contribuyentes que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior deberán determinar el crédito por impuestos extranjeros de la siguiente manera:

**(i)** Deberán agregar a la RLI del Impuesto de Primera Categoría una cantidad equivalente a los impuestos que hayan pagado o que se adeuden en el exterior hasta el ejercicio siguiente por las rentas determinadas en el extranjero que deban incluir en dicha RLI, excluyendo, en el caso del régimen del crédito unilateral analizado, los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan.

Para los efectos anteriores, sólo se considerarán 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 dicho ejercicio.

Los impuestos extranjeros se convertirán a moneda nacional de acuerdo al procedimiento establecido en el N° 1 de la Letra D del artículo 41 A de la LIR, según el tipo de cambio vigente al término del ejercicio.

**(ii)** La cantidad a agregar según lo indicado en el literal **(i)** precedente, no podrá ser superior al crédito por impuestos extranjeros determinado en el literal **(iii)** siguiente.

**(iii)** El crédito por impuestos extranjeros será igual al que resulte de aplicar la tasa del Impuesto de Primera Categoría, actualmente 17%, sobre una cantidad tal que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado obtenido corresponda al monto de la RLI de la agencia o establecimiento permanente generada en el exterior. Esta cantidad puede determinarse multiplicando el monto de la renta de la agencia o establecimiento permanente convertida a moneda nacional y reajustada al término del ejercicio, **por el factor 0,204819** que resulta de dividir 17 por 83.

En todo caso, dicho crédito no podrá ser superior al impuesto adeudado hasta el ejercicio siguiente o pagado en el extranjero, según lo expresado en el literal **(i)** anterior.

### (e.3) Cálculo del crédito total con tope del 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera.

Se hace presente que el crédito total por impuestos extranjeros no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar el límite general de 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio, determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 41 A, letra D, N° 6.

De acuerdo a lo expuesto en los puntos precedentes, el crédito total se determinará de la siguiente manera:

<b>ANTECEDENTES</b>	
• Utilidad devengada Agencia 1 en el exterior	\$ 2.000.000
• Impuesto pagado en el exterior. Tasa	25%
• Pérdida Agencia 2 en el exterior	\$ (1.500.000)
• Gastos asociados. No hay	.-
• No hay otras rentas a incluir en el cálculo del 30% de la R.N.F.E	.-

<b>DESARROLLO</b>		
<b>a) Cálculo impuesto pagado en el exterior</b>		
• Utilidad devengada	$\frac{\$ 2.000.000 \times 25\%}{0,75} =$	<b>\$ 666.667</b> =====
<b>b) Cálculo crédito por impuestos extranjeros</b>		
• Utilidad devengada	$\frac{\$ 2.000.000 \times 17\%}{0,83} =$	<b>\$ 409.639</b> =====
<b>c) Cálculo crédito por impuestos extranjeros hasta tope del 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera (RNFE)</b>		
• Utilidad Devengada		\$ 2.000.000
• Menos: Pérdida Agencia 2 en el exterior		\$ (1.500.000)
• Más: Crédito por impuesto extranjero determinado		\$ 409.639
• Renta Neta de Fuente Extranjera (RNFE)		\$ 909.639 =====
• Tope: \$ 909.639 x 30%		<b>\$ 272.892</b> =====
<b>d) Monto del crédito a utilizar</b>		
• Se utiliza el límite menor		<b>\$ 272.892</b> =====
<b>NOTA:</b> Como se puede apreciar de lo anteriormente expuesto este tipo de rentas no da origen a un crédito total disponible, y por consiguiente, a un crédito imputable a impuestos finales.		

#### (e.4) Imputación del crédito.

El crédito por impuestos extranjeros se imputará en contra del Impuesto de Primera Categoría determinado que se deba declarar y pagar por el ejercicio correspondiente, después de aquellos créditos que el contribuyente también tenga derecho a imputar a dicho tributo de categoría y cuyos excedentes no dan derecho a reembolso o devolución y antes de aquellos que permiten su reembolso o devolución.

Dicha imputación se efectuará de la siguiente manera:

Impuesto general de Primera Categoría establecido en el artículo 20 de la Ley de la Renta,		\$ xxxxx
<b>1° Créditos cuyos excedentes no dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes ni a devolución</b>		
▪ Crédito por contribuciones de bienes raíces (Art. 20 N° 1 letra a) LIR)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por bienes físicos del activo inmovilizado (Art. 33 bis LIR)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por rentas de Fondos Mutuos sin derecho a devolución (D.L. 1.328/76)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines culturales (Art. 8° Ley N° 18.985/90)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines educacionales (Art. 3° Ley N° 19.247/93)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines deportivos (Art. 62 y sgtes. Ley N° 19.712/2001)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines sociales (Art. 1° y sgtes. Ley N° 19.885/2003)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por rentas de Zonas Francas y otros (D.S. N° 341/77)	\$ xxxxx	
▪ <b>Crédito por rentas provenientes del exterior consistentes en dividendos y retiros de utilidades (Art. 41 A Letra A) LIR)</b>	<b>\$ xxxxx</b>	<b>\$ xxxxx</b>
<b>2° Créditos cuyos excedentes dan derecho sólo a imputación en los ejercicios siguientes, pero no a su devolución</b>		
▪ Remanente de crédito por bienes físicos del activo inmovilizado A.T. 1999 a 2002 (Art. 33 bis y 4° transitorio Ley N° 19.578/98)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones Universidades e Institutos Profesionales (Art. 69 Ley N° 18.681/87)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por impto. 1ª Categoría contribuyentes Art. 14 bis (Art. 1° transitorio Ley N° 18.775/89)	\$ xxxxx	

▪ Crédito por inversiones Ley Arica (Ley N° 19.420/95)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por inversiones Ley Austral Ley N° 19.606/99)	\$ xxxxx	
▪ <b>Crédito por rentas provenientes del exterior de agencias y otros establecimientos permanentes y por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares (Art. 41 A Letras B) y C) LIR)</b>	\$ xxxxx	\$ xxxxx
▪ Saldo de impuesto a declarar y pagar .....	.....	\$ xxxxx
▪ Remanente de crédito a imputar en los ejercicios siguientes provenientes de aquellos créditos señalados en el segundo grupo. ....	.....	(\$ xxxxx)

Cabe reiterar que conforme al N°5 del artículo 41B de la LIR, 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. Se hace presente también que 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 N°1 de la letra A del artículo 41 A, cuando corresponda.

Por lo tanto, en el caso que nos ocupa de las agencias o establecimientos permanentes que se tengan en el exterior, no es necesario efectuar el cálculo de la proporción anterior, ya que se conoce la RLI de origen extranjero y, por consiguiente, puede efectuarse directamente el cálculo separado para rebajar los créditos del Impuesto de Primera Categoría que correspondan.

#### **(e.5) Remanente de crédito.**

Si de la imputación anterior resultare un remanente de dicho crédito, éste deberá ser registrado en hoja anexa en el Registro FUT. Dicho remanente se podrá deducir del mismo Impuesto de Primera Categoría a declarar en los ejercicios siguientes o subsiguientes determinado sobre las rentas de fuente nacional y/o extranjera hasta su total extinción o utilización, sin que sea procedente que dicho excedente sea imputado a otros tributos o solicitar su devolución.

Los remanentes de dicho crédito se producirán cuando el Impuesto de Primera Categoría no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría (por disposición expresa de una ley o porque su base imponible no excede el límite exento que contempla la ley), se encuentra en una situación de pérdida tributaria o el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por impuestos extranjeros.

Para los efectos de la imputación del crédito al Impuesto de Primera Categoría a declarar en los ejercicios siguientes, los excedentes que resulten se reajustarán previamente en la VIPC existente entre el último día del mes anterior al término del ejercicio en que se produjo dicho excedente y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio siguiente o subsiguiente en que proceda su imputación.

#### **(f) Crédito por impuestos extranjeros por concepto de rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.**

La Ley N° 20.171, introdujo una nueva letra C al artículo 41 A de la LIR, en la cual se establece el tratamiento del crédito por impuestos soportados en el extranjero por rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares. Esta letra corresponde a la misma regulación que anteriormente se encontraba en la letra A del artículo 41 A, conjuntamente con el tratamiento de las rentas por dividendos y retiros, y que ahora se ha separado.

Su texto presenta solamente pequeños cambios causados por la reestructuración del citado artículo y la nueva redacción de la normativa que regula la forma de convertir los impuestos extranjeros a pesos chilenos y establecer su correspondiente reajuste.

### (f.1) Determinación del Crédito.

De acuerdo a lo establecido por la nueva letra C del artículo 41 A de la LIR, para la aplicación del Impuesto de Primera Categoría a las rentas de fuente extranjera antes indicadas y la correspondiente imputación del crédito por impuestos externos se procederá de la siguiente manera:

(i) A la RLI del Impuesto de Primera Categoría, se le agregará la cantidad determinada en el literal (ii) siguiente, equivalente a los impuestos pagados o retenidos en el extranjero por las rentas percibidas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, debidamente convertidos a moneda nacional y reajustados en la forma que se indica en el literal (iii) siguiente.

(ii) Del Impuesto de Primera Categoría que afecta a las rentas indicadas en el literal (i) precedente, se podrá deducir el crédito por impuestos externos, el que será igual a la suma 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 las rentas líquidas de fuente extranjera por los conceptos señalados, convertidas a moneda nacional y reajustadas en los términos que se indican en el literal (iii) siguiente.

La cantidad indicada en el literal (i) puede determinarse multiplicando el monto de la renta neta percibida desde el extranjero debidamente convertida a moneda nacional y reajustada al término del ejercicio, **por el factor 0,204819** que resulta de dividir 17 por 83, considerando que actualmente la tasa del Impuesto de Primera Categoría asciende a 17%.

En todo caso, el crédito a deducir del Impuesto de Primera Categoría no podrá ser superior al impuesto efectivamente pagado o retenido en el exterior debidamente convertido a moneda nacional y reajustado de acuerdo a la forma indicada en el literal (iii) siguiente, ni tampoco del límite del 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio, según se ejemplifica más adelante.

(iii) Tanto las rentas como los impuestos extranjeros se convertirán a moneda nacional considerando el tipo de cambio vigente a la fecha de la percepción de la renta o del pago del impuesto respectivo y se reajustarán según la VIPC entre el último día del mes anterior al de la percepción de la renta y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio.

Se hace presente en relación con las rentas que se analizan en esta letra (f), que la reforma legal comentada no innovó respecto del régimen vigente hasta antes de su dictación, y por lo tanto las asesorías técnicas y otras prestaciones similares que quedan amparadas en el beneficio del crédito por impuestos externos, son aquellas que se encuentran afectas al Impuesto de Primera Categoría, excluyéndose, por lo tanto, las rentas provenientes de prestaciones que ya sea por la naturaleza del servicio prestado, como por la calidad del prestador del servicio, deben clasificarse en la Segunda Categoría de la LIR.

### (f.2) Aplicación del límite general del 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio.

De conformidad a lo expresado en los literales anteriores, el crédito total por impuestos extranjeros no podrá exceder la cantidad que resulte de aplicar el límite general de 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio, determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 41 A, letra D, N° 6.

Lo anteriormente expuesto se expone mediante el siguiente ejemplo:

<b>ANTECEDENTES</b>	
• Rentas percibidas del exterior por concepto de asesorías técnicas	\$ 5.000.000
• Impuesto retenido en el extranjero. Tasa	\$ 25%
• Gastos directos asociados a las rentas percibidas	\$ 1.500.000
• No hay otras rentas a incluir en el cálculo del tope de 30% de la R.N.F.E.	.-

<b>DESARROLLO</b>		
<b>a) Cálculo impuesto pagado en el exterior</b>		
• Renta percibida	$\frac{\$ 5.000.000 \times 25\%}{0,75} =$	<b>\$ 1.666.667</b> =====
<b>b) Cálculo crédito por impuestos extranjeros</b>		
• Renta percibida	$\frac{\$ 5.000.000 \times 17\%}{0,83} =$	<b>\$ 1.024.096</b> =====
<b>c) Cálculo crédito por impuestos extranjeros hasta tope del 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera (RNFE)</b>		
• Renta percibida		\$ 5.000.000
• Menos: Gastos directos asociados a rentas		\$ (1.500.000)
• Más: Crédito por impuesto extranjero determinado		\$ 1.024.096
• Renta Neta de Fuente Extranjera (RNFE)		\$ 4.524.096 =====
• Tope: \$ 4.524.096 x 30%		<b>\$ 1.357.229</b> =====
<b>d) Monto del crédito a utilizar</b>		
• Se utiliza el límite menor		<b>\$ 1.024.096</b> =====
<b>NOTA:</b> Como se puede apreciar de lo anteriormente expuesto este tipo de rentas no da origen a un crédito total disponible, y por consiguiente, a un crédito imputable a impuestos finales.		

### (f.3) Crédito deducible del Impuesto de Primera Categoría.

(i) El crédito calculado de acuerdo a las normas de los literales (i) y (ii) del punto (f.1) anterior, se deducirá del Impuesto de Primera Categoría que el contribuyente debe pagar en el ejercicio correspondiente.

(ii) Dicho crédito se imputará al Impuesto de Primera Categoría a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a reembolso o devolución y antes de aquellos créditos que permiten su reembolso o devolución, cualquiera que sea la forma en que el contribuyente acredite la renta efectiva, mediante contabilidad completa o simplificada.

Dicha imputación se efectuará de la siguiente manera:

Impuesto general de Primera Categoría establecido en el artículo 20 de la Ley de la Renta,		\$ xxxxx
<b>1° Créditos cuyos excedentes no dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes ni a devolución</b>		
▪ Crédito por contribuciones de bienes raíces (Art. 20 N° 1 letra a) LIR)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por bienes físicos del activo inmovilizado (Art. 33 bis LIR)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por rentas de Fondos Mutuos sin derecho a devolución (D.L. 1.328/76)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines culturales (Art. 8° Ley N° 18.985/90)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines educacionales (Art. 3° Ley N° 19.247/93)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines deportivos (Art. 62 y sgtes. Ley N° 19.712/2001)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones para fines sociales (Art. 1° y sgtes. Ley N° 19.885/2003)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por rentas de Zonas Francas y otros (D.S. N° 341/77)	\$ xxxxx	
▪ <b>Crédito por rentas provenientes del exterior consistentes en dividendos y retiros de utilidades (Art. 41 A Letra A) LIR)</b>	<b>\$ xxxxx</b>	<b>\$ xxxxx</b>

<b>2º Créditos cuyos excedentes dan derecho sólo a imputación en los ejercicios siguientes, pero no a devolución</b>		
▪ Remanente de crédito por bienes físicos del activo inmovilizado A.T. 1999 a 2002 (Art. 33 bis y 4º transitorio Ley N° 19.578/98)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por donaciones Universidades e Institutos Profesionales (Art. 69 Ley N° 18.681/87)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por impto. 1ª Categoría contribuyentes Art. 14 bis (Art. 1º transitorio Ley N° 18.775/89)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por inversiones Ley Arica (Ley N° 19.420/95)	\$ xxxxx	
▪ Crédito por inversiones Ley Austral Ley N° 19.606/99)	\$ xxxxx	
▪ <b>Crédito por rentas provenientes del exterior de agencias y otros establecimientos permanentes y por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares (Art. 41 A Letras B) y C) LIR)</b>	\$ xxxxx	\$ xxxxx
▪ Saldo de impuesto a declarar y pagar .....	.....	\$ xxxxx
▪ Remanente de crédito a imputar en los ejercicios siguientes provenientes de aquellos créditos señalados en el segundo grupo. ....	.....	(\$ xxxxx)

Se reitera nuevamente que 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 de fuente chilena. Asimismo, el impuesto por la parte que corresponda a las rentas de fuente chilena 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 por impuestos soportados en el extranjero.

#### **(f.4) Remanente de crédito.**

El excedente del crédito que resulte de la imputación anterior deberá ser registrado en hoja anexa en el Registro FUT. Dicho remanente se imputará en la misma forma indicada al Impuesto de Primera Categoría a declarar en el ejercicio siguiente o subsiguientes sobre rentas de fuente nacional y/o extranjera, sin que sea procedente imputarlo a ningún otro impuesto ni solicitar su devolución.

Para dichos efectos, el citado remanente deberá reajustarse en la VIPC existente entre el último día del mes anterior al término del ejercicio en que se produzca y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio siguiente o subsiguiente en que se imputa.

El remanente de crédito se producirá cuando el Impuesto de Primera Categoría del cual procede su rebaja no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento de impuesto (por disposición expresa de una ley o porque su base imponible no excedió el límite exento que contempla la ley); se encuentra en una situación de pérdida tributaria o el impuesto de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autorice a rebajar de dicho tributo.

#### **(f.5) Inaplicabilidad del requisito del registro previo.**

En relación con este tipo de rentas (provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares), se hace presente que para invocar el crédito por impuestos extranjeros no es aplicable la exigencia establecida en el N° 2 de la actual letra D) del artículo 41 A de la LIR – Inscripción en el Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva el SII -, atendido a que no se trata de una inversión en el exterior.

#### **(g) Tratamiento de la diferencia entre los impuestos efectivamente soportados en el extranjero y los créditos que la Ley permite deducir con motivo de la aplicación de los diversos límites que establece.**

Dicha diferencia tiene lugar cuando el monto de los impuestos soportados en el extranjero por los dividendos, retiros de utilidades, rentas percibidas o devengadas por agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior o por las rentas provenientes del uso de marcas,

patentes, fórmulas, asesorías técnicas u otras prestaciones similares, es superior a los créditos que la Ley permite deducir con motivo de la aplicación de los límites que establece.

Por ejemplo, si un dividendo percibido por un contribuyente domiciliado o residente en Chile ha soportado una tasa de retención en el extranjero de 35%, la Ley sólo permite acreditar tales tributos hasta un límite de 30%, de forma tal que la diferencia en este caso ascendería a 5%.

No obstante ello, se debe destacar que el monto correspondiente a la diferencia descrita se encuentra deducida como un gasto para fines tributarios en la determinación de la RLI de Primera Categoría, al permitirse la deducción de los impuestos a la renta pagados o adeudados en el exterior por las agencias o establecimientos permanentes en el extranjero y el cómputo de la renta líquida en Chile, tratándose de las demás rentas, todo ello conforme a lo dispuesto por los artículos 12 y 31 de la LIR, respectivamente.

Además, de acuerdo a la forma que dispone la Ley para el cálculo de los créditos a invocar por concepto de impuestos externos, los citados excesos automáticamente quedan deducidos de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría que grava las rentas de fuente extranjera, dado que los agregados respectivos ascienden sólo al monto de los impuestos extranjeros susceptibles de ser utilizados como créditos contra los impuestos que correspondan, según el caso.

#### **4.- CRÉDITO POR IMPUESTOS EXTRANJEROS EN EL CASO DE RENTAS PROVENIENTES DE PAÍSES CON LOS CUALES EXISTE UN CDTI VIGENTE.**

##### **(a) Comentarios generales sobre las modificaciones introducidas al artículo 41 C.**

Como se señaló precedentemente, gran parte del texto del anterior artículo 41 C fue trasladado por la Ley N° 20.171 al artículo 41 A de la LIR, de manera de hacer posible que la tasa máxima del crédito de hasta 30% fuera aplicable incluso cuando no exista un CDTI vigente con el país fuente de la renta, lo que naturalmente implicó la eliminación de gran parte del artículo 41 C y ciertos ajustes de referencia que determinaron cambios de numeración.

Conforme a dicha disposición legal, darán derecho al crédito bilateral que regula, calculado en la forma indicada en el artículo 41 A, todos los impuestos extranjeros a la renta que hayan gravado, de acuerdo a las leyes de un país con un CDTI vigente con Chile y conforme a dicho Convenio, las rentas percibidas o devengadas, según corresponda, por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, cuando en tal Convenio se haya comprometido el otorgamiento de un crédito para evitar la doble tributación internacional. En general, las disposiciones de los CDTI suscritos por Chile permiten que el crédito se aplique a todas las rentas cuya tributación se aborda en el acuerdo internacional y no solamente a aquellas previstas en la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, la reforma legal mantuvo en el N° 2 del artículo 41 C, la normativa que permite también acreditar, en el caso de ganancias de capital, dividendos y retiros de utilidades sociales, 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 grava la remesa. Asimismo, se mantuvo en el texto de este artículo la posibilidad de utilizar como 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, con el doble requisito de que ambas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera.

También, se conservó en este artículo la presunción simplemente legal en virtud de la cual 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. Esta presunción puede ser desvirtuada tanto por el contribuyente como por el Servicio de Impuestos Internos.

Por otra parte, en el nuevo N° 3 de este artículo, se incorporó un inciso final en virtud del cual para la determinación del crédito por impuestos extranjeros en el caso de servicios personales, serán aplicables las disposiciones contenidas en los N°s. 1, 3, 4, 5 y 6 de la letra D del artículo 41 A.

Como se ha dicho antes, el crédito bilateral regulado tanto por el artículo 41 C de la LIR como por los CDTI respectivos, comparte con el crédito unilateral establecido en el artículo 41 A, una misma metodología de determinación e imputación y una serie de normas comunes, ello sin perjuicio de las excepciones que serán destacadas en este número.

**(b) Contribuyentes que tienen derecho al crédito.**

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

**(c) Rentas que dan derecho al crédito.**

A diferencia de lo que ocurre con el crédito unilateral, donde sólo resulta posible invocar el beneficio analizado por dividendos, retiros de utilidades, rentas de agencias u otros establecimientos permanentes en el extranjero y por aquellas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, el crédito bilateral procede respecto de todas aquellas rentas gravadas en el extranjero que se encuentren comprendidas en el respectivo CDTI.

**(d) Impuestos que dan derecho al crédito.**

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

Al igual que en el régimen del crédito unilateral, se podrán invocar en este caso los siguientes tres niveles de impuestos soportados en el extranjero, hasta completar el límite de 30% ya comentado:

**(d.1)** El impuesto pagado o retenido en el extranjero por las rentas remesadas a Chile;

**(d.2)** El impuesto extranjero que haya gravado las rentas de la sociedad que luego son remesadas a Chile, siempre y cuando no exista impuesto a la remesa o éste sea inferior al límite de 30% y,

**(d.3)** 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.

Asimismo, a diferencia de lo que ocurre para el crédito unilateral, en este caso se podrá invocar los créditos de los literales **(d.2)** y **(d.3)** precedentes, aún cuando el impuesto a la remesa sea igual o superior al de Primera Categoría en Chile, siempre y cuando no se exceda del límite de 30% ya referido.

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

Otra diferencia importante respecto del crédito unilateral, consiste en que en el caso de las rentas del exterior que provengan de la explotación de una agencia o establecimiento permanente, dará derecho al crédito el impuesto que grave la remesa de las mismas a Chile, ello sin perjuicio de evitar las duplicidades de créditos que pudieran producirse en el evento de que el impuesto pagado o adeudado por la agencia o establecimiento permanente haya podido servir de crédito contra el impuesto a la remesa.

**(e) Cálculo del crédito renta por renta.**

Al igual que para el crédito unilateral, en este caso es necesario determinar en primer lugar, el crédito individual susceptible de acreditar en Chile por cada una de las rentas gravadas en el país fuente, que deban tributar en Chile.

**(f) Crédito total disponible.**

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

De esta manera, el CTD será la cifra menor entre los impuestos extranjeros soportados o pagados en el exterior y el 30% de una cantidad tal que, al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea la sumatoria neta de las rentas percibidas o devengadas, según proceda, respecto de las cuales se calcula el crédito.

**(g) Efectos del crédito en las bases imponibles de los impuestos en Chile.**

Sobre el particular, se aplican sin excepción las reglas establecidas por el artículo 41 A, de la LIR, de manera que es aplicable en este caso lo expuesto al tratar el crédito unilateral.

**(h) Límite general del 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio.**

También resulta aplicable para el crédito bilateral, el límite de 30% sobre la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio, siendo aplicables en esta materia las reglas comentadas respecto del crédito unilateral, con excepción de las rentas del artículo 42 N° 1 de la LIR, según lo comentado en el punto **(i.1)** siguiente. Cabe destacar que este límite se calculará considerando las rentas del exterior sea que tengan o no su fuente en un Estado con el cual Chile tenga vigente un CDTI. Se hace presente que no se trata de un límite que deba determinarse separadamente para los créditos unilateral y bilateral, de manera que si el contribuyente percibe rentas del exterior sujetas a ambos regímenes, dicho límite se determinará respecto de la totalidad de las rentas respectivas.

**(i) Comentarios particulares sobre el crédito por servicios personales.**

De conformidad a lo dispuesto por el N° 3 del artículo 41 C de la LIR, 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 LIR, por servicios personales prestados y gravados en el exterior, es decir, las siguientes personas naturales: **(i)** Los contribuyentes afectos al Impuesto Único de 2ª 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 recordar que también procede el derecho a invocar el crédito bilateral por otras rentas provenientes de la prestación de servicios personales en el extranjero que se encuentre comprendidas en el respectivo CDTI, como por ejemplo, las participaciones, asignaciones o dietas de directores domiciliados o residentes en Chile de sociedades constituidas en el extranjero.

Cabe señalar que la recuperación de los citados impuestos también está sujeta a que en los países en los cuales se presten los servicios personales sean Estados con los que Chile haya suscrito un CDTI 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 artículo 41 C de la LIR.

Asimismo, el inciso final del N° 3 del artículo 41 C, señala que en la determinación del crédito que autoriza dicho número, serán aplicables las normas de los N°s. 1, 3, 4, 5 y 6 de la Letra D) del artículo 41 A de la LIR, sobre conversión de las rentas a moneda nacional, tipo de cambio a utilizar, tipos de impuestos que dan derecho a crédito, acreditación de los impuestos y límite del referido crédito

Además, conforme a la metodología general analizada, para los efectos del cálculo del citado crédito a la renta neta de fuente extranjera a declarar en Chile deberá agregársele una suma igual al crédito por los impuestos extranjeros, el cual posteriormente se imputa al Impuesto Único 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 CREDITO CON UN TOPE DEL 30% DE LA RENTA A DECLARAR [(4:0,70x30% = 5)]O DE LOS IMPUESTOS EXTRANJEROS PAGADOS (5)	MONTO RENTA EXTERNA A DECLARAR  (4)+(5) = (6)	LIMITE DEL CREDITO POR IMPTOS. EXTERNOS (6x30%= 7) O MONTO IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR (7)
	TASA  (2)	MONTO  (1)X(2)=(3)				
CASO N° 1: \$ 50.000.000	40%	\$ 20.000.000	\$ 30.000.000	\$ 12.857.143	\$ 42.857.143	\$ 12.857.143
CASO N° 2: \$ 30.000.000	30%	\$ 9.000.000	\$ 21.000.000	\$ 9.000.000	\$ 30.000.000	\$ 9.000.000
CASO N° 3: \$ 20.000.000	20%	\$ 4.000.000	\$ 16.000.000	\$ 4.000.000	\$ 20.000.000	\$ 4.000.000

#### (i.1) Modalidad para utilizar el crédito en el caso de contribuyentes del Impuesto Único de 2ª Categoría.

Estos contribuyentes, para la recuperación del crédito por concepto de impuestos extranjeros deberán efectuar una reliquidación anual de su Impuesto Único de 2ª Categoría, de la siguiente manera:

(i) La reliquidación anual se efectuará por aquellos meses en que se percibieron rentas de fuente chilena y/o extranjera afectas a doble tributación, vale decir, que hayan sido gravadas con impuestos en ambos países;

(ii) 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 a las disposiciones ya analizadas sobre la materia;

(iii) A las rentas de fuente chilena de cada período mensual 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 LIR;

(iv) El impuesto determinado en cada mes producto de la aplicación de la escala del Impuesto Único de 2ª Categoría del período correspondiente, se actualizará hasta el término del ejercicio, de acuerdo a la VIPC existente entre el último día del mes anterior al de su determinación y el último día del mes de Noviembre del año comercial respectivo;

(v) El Impuesto Único de 2ª 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 o pago del referido impuesto;

(vi) El monto del crédito a deducir del Impuesto Único de 2ª 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 a moneda nacional al tipo de cambio observado ya señalado. En todo caso, el monto del crédito no podrá exceder del 30% de una cantidad tal que al restarse dicho porcentaje, la

cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. En otras palabras, las rentas líquidas de fuente extranjera debidamente convertidas a moneda nacional bajo la forma señalada en los párrafos anteriores, se dividirán por el factor 0,70 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%;

**(vii)** A la suma anual del Impuesto Único de 2ª Categoría retenido o pagado en cada mes sobre las rentas de fuente chilena y extranjera, actualizado hasta el término del ejercicio, 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 literal **(vi)** 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;

**(viii)** El contribuyente podrá imputar el exceso de impuesto que resulte de la comparación precedente, a cualquier obligación anual de impuesto a la renta que tenga que declarar en el año tributario correspondiente. El remanente que resulte de la imputación antes señalada, ya sea, por no existir una obligación anual que cumplir o porque el excedente antes mencionado es superior a la referida obligación tributaria anual existente, será devuelto al contribuyente por el Servicio de Tesorerías, bajo la modalidad indicada en el artículo 97 de la LIR;

**(ix)** Se hace presente que a los contribuyentes sujetos a la modalidad de reliquidación que se comenta en este punto **(i.1)**, no les es aplicable el límite del crédito por impuesto externo equivalente al 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera a que hace referencia el inciso final del N° 3 del artículo 41 C de la LIR, atendido a que las normas legales que regulan la aplicación del Impuesto Único de Segunda Categoría establecidas en los artículos 42 N° 1 y 43 N° 1 de la ley del ramo, no admiten la deducción de ningún tipo de gastos o desembolsos, siendo aplicable dicho límite en el caso de los contribuyentes afectos a las normas del artículo 42 N° 2 de la ley, según se indica en el punto siguiente. La inaplicabilidad del límite general señalado respecto de las rentas clasificadas en el artículo 42 N°1 de la LIR, se debe en consecuencia a que dada la forma de determinación de dicho tributo, el límite señalado deja de cumplir el objetivo con que fue establecido dicho límite, que no es otro que impedir que impuestos locales aplicados sobre rentas de fuente chilena terminen siendo pagados mediante créditos por impuestos soportados en el extranjero.

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

## ANTECEDENTES

<b>a)</b> Renta de Fuente Nacional (Sueldo) percibida en junio 2007 .....	\$ 5.000.000
<b>b)</b> Renta de Fuente Extranjera (Sueldo) percibida el 20 de junio 2007 .....	US\$ 6.000
<b>c)</b> Impuesto Extranjero retenido el 20 de junio de 2007 sobre renta de fuente externa: (US\$ 6.000 : 0,65 x 0,35%	US\$ 3.231
<b>d)</b> Conversión Renta de Fuente Extranjera a moneda nacional US\$ 6.000 x 524,10 (T/C al 20.06.2007) .....	\$ 3.144.600
<b>e)</b> Conversión impuesto extranjero a moneda nacional US\$ 3.231 x 524,10 (T/C 20.06.2007) .....	\$ 1.693.367

f) Impuesto Unico pagado en el mes de junio 2007 sobre suma de rentas de fuentes nacional y extranjera según tabla de dicho mes (\$5.000.000 + \$ 3.144.600 = \$ 8.144.600) .....	\$ 2.331.577
---	--------------

## DESARROLLO

### a) Cálculo del Crédito por impuestos externos

• $\frac{\text{Renta Fuente Extranjera} \times 30\%}{0,70} = \frac{\$ 3.144.600 \times 30\%}{0,70}$	\$ 1.347.686
	=====
• Impuesto pagado en el extranjero .....	\$ 1.693.367
	=====
• Se utiliza monto menor .....	\$ 1.347.686
	=====

### b) Reliquidación anual del impuesto

Renta de fuente nacional (sueldo) .....	\$ 5.000.000
Renta de fuente extranjera (Sueldo) .....	\$ 3.144.600
<b>Más:</b> Crédito por impuestos extranjeros determinado .....	<u>\$ 1.347.686</u>
Base Imponible mes de junio 2007 .....	\$ 9.492.286
	=====

### c) Cálculo Impuesto según reliquidación anual

Impto. Unico de Segunda Categoría según tabla del mes de junio 2007 .....	\$ 2.870.651
	=====

### d) Determinación diferencia de impuesto a devolver

• Impuesto pagado en Chile sobre rentas de fuente chilena y extranjera \$ 2.331.577 x 1,055 (VIPC de Junio a Dic/2007) .....	\$ 2.459.814
• Impuesto determinado según reliquidación anual \$ 2.870.651 x 1,055 (VIPC de Junio a Dic. 2007) .....	\$ 3.028.537
• <b>Menos:</b> Crédito por impuesto extranjero \$ 1.347.686 x 1,055 (VIPC de Junio a Dic. 2007).....	<u>\$ (1.421.809)</u>
	<u>\$ (1.606.728)</u>
Monto impuesto con derecho a imputación o a devolución	\$ 853.086
	=====

(x) En el caso que los contribuyentes señalados obtengan otras rentas gravadas con el Impuesto Global Complementario, las rentas del artículo 42 N° 1 que hayan quedado afectas a doble tributación 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 LIR, deberá darse el impuesto determinado producto de la reliquidación practicada a las citadas rentas por estar afectas a doble tributación, menos el monto del crédito por impuestos extranjeros.

### (i.2) Modalidad para utilizar el crédito en el caso de contribuyentes del Impuesto Global Complementario.

Los contribuyentes de la 2ª Categoría clasificados en el artículo 42 N° 2 de la LIR, 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.

Si los contribuyentes mencionados, además de sus rentas afectas al Impuesto Global Complementario, también perciben rentas del artículo 42 N° 1 de la LIR 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 precedentemente. Lo anterior, 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 LIR, dando de crédito por concepto de Impuesto Único de 2ª Categoría, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso tercero del N° 3 del artículo 54 de la LIR, el impuesto determinado según la reliquidación practicada al citado tributo, menos el crédito por impuestos externos.

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:

**(i)** Las rentas brutas de fuente chilena clasificadas en el artículo 42 N° 2, de la LIR, se incorporan a la base imponible del Impuesto Global Complementario, debidamente actualizadas, de acuerdo a la VIPC 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 LIR;

**(ii)** Las rentas líquidas de fuente extranjera clasificadas en el artículo 42 N° 2 de la LIR (honorarios), en primer lugar, se convertirán a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio correspondiente, vigente a la fecha de la percepción de la renta. Una vez convertida la renta de fuente extranjera a moneda nacional, se reajustará hasta el término del ejercicio de acuerdo a la misma forma señalada en el literal anterior.

**(iii)** Las retenciones de impuestos efectuadas en Chile sobre las rentas de fuente chilena, se reajustarán por la VIPC 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 de acuerdo al tipo de cambio respectivo a la fecha del pago o retención del impuesto, y luego, el monto así convertido a moneda nacional se reajustará hasta el término del ejercicio, bajo la misma modalidad de actualización indicada precedentemente.

**(iv)** 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.

**(v)** 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 a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio observado señalado anteriormente y actualizados al término del ejercicio bajo la modalidad señalada precedentemente, con un límite de un 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, 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%.

En relación con la modalidad que se comenta en este punto se hace presente en todo caso que el crédito por impuestos extranjeros no podrá exceder del límite general equivalente al 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera a que hace referencia el inciso final del N° 3 del artículo 41 C de la LIR, ya que de las rentas del artículo 42 N° 2 de la ley precitada, según lo dispuesto por el artículo 50 de la referida ley, se pueden deducir gastos o desembolsos. En consecuencia, corresponderá determinar un límite respecto de las rentas clasificadas en la Primera Categoría, ello de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 41A, letra D, N°6 y 41C, inciso 1° de la LIR, y otro respecto de aquellas rentas clasificadas en el artículo 42 N°2 de la LIR, conforme a lo dispuesto por el artículo 41C, N°3 del mismo texto legal.

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

Los siguientes ejemplos ilustran sobre la materia:

### Ejemplo N° 1.

#### A.- ANTECEDENTES.

a.1)	Honorarios brutos de fuente chilena percibidos el 26 de junio de 2007.....	\$ 20.000.000
a.2)	Retenciones practicadas sobre honorarios de fuente chilena en el mes de Junio 2007 .....	\$ 2.000.000
a.3)	Honorarios líquidos percibidos de fuente extranjera el 24 de abril de 2007.....	US\$ 15.000
a.4)	Impuesto retenido sobre honorarios de fuente extranjera el 24 de abril de 2007 (Tasa 35%) .....	US\$ 8.077
a.5)	PPM pagados en Mayo de 2007 por los honorarios de fuente extranjera .....	\$ 792.450
a.6)	Otras rentas de fuente chilena percibidas, sin derecho a rebaja o crédito alguno, actualizadas al término del ejercicio.....	\$ 10.000.000
a.7)	No existen gastos asociados a las rentas de fuente extranjera .....	\$ -.-

#### B.- DESARROLLO

*	Honorarios brutos de fuente chilena \$ 20.000.000 x 1,055 (VIPC de Junio a Dic.2007) .....	\$ 21.100.000
*	Honorarios líquidos de fuente extranjera US\$ 15.000x \$ 528,30 \$ 7.924.500 x 1,067 (VIPC de Abril a Dic.2007) .....	\$ 8.455.442
*	Otras rentas de fuente chilena, actualizadas .....	\$ 10.000.000
*	Cantidad equivalente al crédito por impuestos externos. \$ 8.455.442: 0,70 = \$12.079.203 x 30%= \$ 3.623.761. Se agrega tope por ser los impuestos pagados o retenidos en el exterior superiores al tope US\$ 8.077 x \$ 528,30 x 1,067 = \$ 4.552.973	<u>\$ 3.623.761</u>

Se hace presente en todo caso, que el crédito por impuestos extranjeros determinado por el conjunto de las rentas obtenidas no debe ser superior al 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio, equivalente éste al resultado consolidado de las utilidades o pérdidas de fuente extranjera afecta a impuesto en Chile, deducidos los gastos necesarios para producirla en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por impuestos extranjeros.

* Renta Bruta Global .....	\$ 43.179.203
* Rebajas a la Renta Bruta. Gastos Presuntos. Tope 15 UTA. A.T. 2008 .....	<u>\$ (6.159.960)</u>
* Renta Neta Global o Base Imponible .....	<u>\$ 37.019.243</u>
=====	
* Impuesto Global Complementario según tabla A.T. 2008 .....	\$ 4.464.472
* <u>Menos:</u> * Crédito por impuestos externos .....	\$ (3.623.761)
* Retenciones efectuadas sobre honorarios de fuente chilena \$ 2.000.000 x 1,055 (VIPC de Junio a Dic.2007) .....	(2.110.000)
* PPM efectuados sobre rentas de fuente extranjera \$ 792.450 x 1,061 (VIPC de Mayo a Dic.2007) .....	<u>\$ (840.789)</u>
* Saldo de retenciones y PPM a imputar a otros impuestos o solicitar su devolución, según modalidad dispuesta por el artículo 97 de la LIR .....	<u>\$(2.110.078)</u>
=====	

### **Ejemplo N° 2.**

#### **A.- ANTECEDENTES.**

a.1) Honorarios brutos de fuente chilena percibidos el 26 de junio de 2007 .....	\$ 20.000.000
a.2) Retenciones practicadas sobre honorarios de fuente chilena.....	\$ 2.000.000
a.3) Honorarios líquidos percibidos de fuente extranjera el 24 de abril de 2007.....	US\$ 15.000
a.4) Impuesto retenido sobre honorarios de fuente extranjera el 24 de abril de 2007.....	US\$ 5.000
a.5) PPM pagados en Mayo de 2007 por los honorarios de fuente extranjera .....	\$ 792.450
a.6) Otras rentas de fuente chilena percibidas, sin derecho a rebaja o crédito alguno, actualizadas al término del ejercicio .....	\$ 2.000.000
a.7) No existen gastos asociados a las rentas de fuente extranjera	\$ -.-

#### **B.- DESARROLLO.**

* Honorarios brutos de fuente chilena \$ 20.000.000 x 1,055 (VIPC de Junio a Dic.2007) .....	\$ 21.100.000
* Honorarios líquidos de fuente extranjera US\$ 15.000 x \$ 528,30 \$ 7.924.500 x 1,067 (VIPC de Abril a Dic.2007)	\$ 8.455.442
* Otras rentas de fuente chilena, actualizadas .....	\$ 2.000.000
* Cantidad equivalente al crédito por impuestos externos. \$ 8.455.442: 0,70 = \$ 12.079.203 x 30% = \$ 3.623.761. Impuestos retenidos en el exterior:	
US\$ 5.000x 528,30 x 1,067 = \$ 2.818.481 Se agrega impuestos retenidos o pagados en el exterior por ser inferiores al tope .....	<u>\$ 2.818.481</u>

Se hace presente en todo caso, que el crédito por impuestos extranjeros determinado por el conjunto de las rentas obtenidas no debe ser superior al 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio, equivalente éste al resultado consolidado de las utilidades o pérdidas de fuente extranjera afecta a impuesto en Chile, deducidos los gastos necesarios para producirla en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por impuestos extranjeros.

* Renta Bruta Global .....	\$ 34.373.923
* Rebajas a la Renta Bruta. Gastos Presuntos. Tope 15 UTA. A.T. 2008 .....	<u>\$ (6.159.960)</u>
* Renta Neta Global o Base Imponible .....	<u>\$ 28.213.963</u>
* Impuesto Global Complementario según tabla A.T. 2008.....	<u>\$ 2.312.240</u>
* 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 .....	\$ (2.818.481)
* Retenciones efectuadas sobre honorarios de fuente chilena \$ 2.000.000 x 1,055 (VIPC de Junio a Dic.2007) .....	\$ (2.110.000)
* PPM efectuados sobre rentas de fuente extranjera \$ 792.450 x 1,061 (VIPC de Mayo a Dic.2007) .....	<u>\$ (840.789)</u>
Total remanente .....	<u>\$ (3.457.030)</u>
<b><u>Detalle</u></b>	
* Remanente crédito por impuestos externos, sin derecho a imputación ni a devolución (\$ 2.312.240 (-) \$ 2.818.481) .....	\$ 506.241
* Remanente por retenciones y PPM con derecho a imputación o a devolución, según modalidad dispuesta por el artículo 97 de la LIR ....	<u>\$ 2.950.789</u>
Total remanente .....	<u>\$ 3.457.030</u>

#### IV.- INSTRUCCIONES SOBRE OTRAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE LA RENTA RELACIONADAS CON LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

##### (a) Normas establecidas por el artículo 41 B de la LIR.

La Ley N° 20.171, introdujo al artículo 41 B de la LIR algunos ajustes de referencia, producto de la reordenación de las materias, incorporando cambios al inciso primero y a los N°s 1 y 4 del inciso segundo de dicho artículo.

En primer lugar, en el inciso primero se reemplazó la expresión “de la letra C” del artículo 41 A por la expresión “de la letra D” de dicho artículo, que corresponde a la actual disposición que regula la forma en que debe registrarse la inversión en el extranjero en el Servicio de Impuestos Internos.

En el N° 1 del inciso segundo, sólo se introduce un cambio de referencia legal, reemplazando la expresión “artículo 41 N° 5” por “número 1 de la Letra D del artículo 41 A”, ya que el tipo de cambio que se debe considerar es aquel que indica la nueva letra D del artículo 41 A.

**(b) Disposiciones de los artículos 17 N° 8, 18 bis, 18 ter, 57 y 57 bis que no son aplicables a las inversiones e ingresos de fuente extranjera.**

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

**(b.2)** Por lo tanto, si los citados contribuyentes obtienen ingresos de fuente extranjera que provengan de aquellas operaciones a que se refiere el N° 8 del artículo 17 de la LIR (tales como: enajenación de acciones de sociedades anónimas, de bienes raíces, pertenencias mineras, derechos de agua, derechos de propiedad intelectual o industrial, etc.), las respectivas rentas, mayores o menores valores provenientes de tales operaciones, no quedarán sujetos a los regímenes tributarios preferenciales especiales que establece la Ley sobre Impuesto a la Renta, como los contenidos en los artículos 17 N° 8, 18 bis y 18 ter de la ley precitada, sino que se afectarán con los impuestos generales que contempla la ley del ramo, esto es, con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda. Respecto de los regímenes especiales establecidos en los artículos 18 bis y 18 ter, ello resulta evidente dado que el supuesto esencial que ellos establecen para acceder a los beneficios que contemplan, es que se trate de operaciones afectas a las disposiciones del artículo 17 N°8, cuya aplicación, en estos casos, prescribe el citado N°1 del artículo 41 B.

**(b.3)** Del mismo modo, si los mencionados contribuyentes obtienen rentas de fuente extranjera, provenientes de capitales mobiliarios, de enajenación de acciones de sociedades anónimas y de rescate de cuotas de fondos mutuos, y tales personas se encuentran sometidas en Chile únicamente a la tributación de los artículos 22 ó 42 N° 1 de la ley del ramo, por los mencionados ingresos, no podrán acogerse a la exenciones de Impuesto Global Complementario y de Primera Categoría que establece el artículo 57 de la LIR en los casos que señala dicha norma.

**(b.4)** Igualmente, si las referidas inversiones efectuadas en el exterior y los ingresos de fuente extranjera son de aquellos a que se refiere el artículo 57 bis de la LIR, el contribuyente no estará afecto a las obligaciones ni a los beneficios o franquicias que establece dicho precepto legal.

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

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

**(c.2)** No obstante lo anterior, la referida norma señala que los citados contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior por los conceptos indicados, sin tener que pagar impuesto alguno de la LIR, hasta el monto efectivamente invertido en el exterior en la moneda extranjera de que se trate y transferido al país, según el tipo de cambio fijado por el Banco Central de Chile, vigente en la fecha del retorno del capital o de la enajenación según corresponda.

**(c.3)** El tratamiento precedente será aplicable siempre y cuando los capitales retornados al país se encuentren registrados previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero, y, además, dicha devolución se acredite con instrumentos públicos o certificados extendidos por las autoridades competentes del país extranjero, debidamente traducidos al idioma español, cuando procediere, y legalizados o autenticados de conformidad a la normativa dispuesta por el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil. Para estos efectos son aplicables las mismas instrucciones impartidas para la acreditación de los impuestos pagados en el extranjero,

comentadas en las letras (e) y (f) del N° 2, Normas Comunes, de este Capítulo III.-, en lo que sea pertinente.

**(c.4)** La parte final del inciso primero del artículo 41 B de la LIR, establece que en los casos en que no se haya efectuado oportunamente el registro de la inversión en el Servicio de Impuestos Internos o no se pueda contar con la documentación que acredite la inversión, la disminución o retiro de capital desde el extranjero hacia Chile podrá acreditarse mediante la documentación pertinente, debidamente autenticada cuando corresponda, en la forma y en el plazo que establezca este Servicio mediante una resolución a dictar en una fecha posterior.

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

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

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

**(d) Forma de declarar las rentas provenientes del exterior en el impuesto de Primera Categoría.**

El inciso segundo del artículo 41 B de la LIR establece que las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, para los efectos de calcular el resultado tributario por rentas provenientes del exterior deberán aplicar las disposiciones pertinentes de la ley del ramo.

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

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

**(i) Contribuyentes obligados a llevar contabilidad.**

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

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

Sobre este punto, debe tenerse presente lo dispuesto por la letra a) del N° 2 del artículo 33 de la LIR, en cuanto dispone que los únicos dividendos percibidos y utilidades sociales percibidas o devengadas que podrán ser deducidas de la RLI de Primera Categoría, serán aquellas que

no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aún cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas.

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

**(ii) Contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.**

Tratándose de contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, las rentas percibidas del exterior por los mismos conceptos indicados en el punto (i) anterior (excepto por las provenientes de asesorías técnicas y otras prestaciones similares que deban tributar conforme a las disposiciones de la Segunda Categoría), deberán declararse directamente en el Impuesto de Primera Categoría al término del ejercicio, debidamente acreditadas con la documentación fehaciente que corresponda, convirtiéndose previamente a moneda nacional, según el tipo de cambio indicado en el punto precedente, vigente a la fecha de su percepción. Además, las referidas rentas deben declararse en el citado tributo, debidamente reajustadas por la VIPC existente entre el último día del mes anterior al de su percepción y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo, todo ello conforme a lo dispuesto por el N° 4 del artículo 33 de la LIR.

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

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

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

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

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

Cabe hacer presente que la ley exige que se agreguen los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero, ya sean aplicables sobre base percibida o devengada, sobre renta remesada o de cualquiera otra forma. No obstante, como ya se dijo, dichos tributos se

aceptarán como gasto en Chile en virtud de lo dispuesto en forma genérica por el artículo 31 de la LIR.

**(ii)** Las empresas que tengan agencias o establecimientos permanentes en el exterior, luego de agregar el resultado tributario obtenido en el extranjero (positivo o negativo) a la RLI de Primera Categoría determinada por su gestión en el país, deberán registrar dicha renta líquida en el FUT a que se refiere el N° 3 de la Letra A) del artículo 14 de la LIR. Lo anterior, con el fin de conformar el monto de las utilidades tributables retenidas en la empresa en el citado registro, a las cuales se deberán imputar los retiros y distribuciones de rentas efectuadas durante el ejercicio, gravados con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda.

**(iii)** Por otra parte, también es necesario destacar que los gastos rechazados del artículo 33 N° 1 de la LIR, que se determinen al calcular el resultado tributario obtenido por la agencia o establecimiento permanente en el exterior, que tengan las características y requisitos que establece el artículo 21, se afectarán con la tributación que fija esta última disposición, según la calidad jurídica de la empresa en Chile, vale decir, con los impuestos Global Complementario o Adicional o impuesto único de 35% que contempla tal norma en su inciso tercero, sin que las referidas partidas sean gravadas con el Impuesto de Primera Categoría en el país, cuando queden afectas al impuesto único antes mencionado.

En otras palabras, los gastos rechazados que resulten de la determinación de la RLI de Primera Categoría de la agencia o establecimiento permanente en el exterior, por aplicación del mecanismo de los artículos 29 al 33 de la LIR, se afectarán con la imposición que establece al respecto el artículo 21, en la medida obviamente que tales gastos constituyan retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero, con exclusión de aquellas partidas que la misma norma en referencia establece.

Los impuestos que afectan a tales gastos deberán ser declarados y pagados en Chile, dentro de los mismos plazos legales en los cuales la empresa debe enterar los impuestos anuales que le afectan por su gestión en el país. Los referidos gastos afectos al impuesto del 35%, al estar sometidos a un régimen de impuesto único, no se gravarán en la Primera Categoría en el país y, por lo tanto, al determinar el resultado tributario de la agencia o establecimiento permanente en el exterior, deberán excluirse de la base imponible del impuesto de dicha Categoría. Tratándose de una casa matriz que sea empresa individual o sociedad de personas, dichos gastos deberán declararse como retiros de los propietarios o socios en el Impuesto Global Complementario o Adicional, sin desagregarse de la base imponible de Primera Categoría, y con derecho al crédito por el Impuesto de Primera Categoría; todo ello de acuerdo a las instrucciones impartidas sobre esta materia.

#### **(e) Tratamiento de las rentas devengadas en sociedades constituidas en el extranjero.**

**(e.1)** El inciso segundo de la letra a) del N° 1 de la Letra A) del artículo 14 de la LIR, dispone que cuando los retiros excedan el FUT de las empresas afectas a Primera Categoría según renta efectiva, se considerarán también dentro de este fondo, para los efectos de los impuestos Global Complementario o Adicional, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la cual se efectúa el retiro.

En otras palabras, lo que establece la citada norma es que cuando los retiros efectuados por el empresario individual o los socios de sociedades de personas de las propias empresas de las cuales son sus propietarios o dueños, excedan del monto de las utilidades tributables retenidas en el FUT de las citadas empresas, también deberán considerarse dentro de dicho Fondo para los efectos de la imputación de los retiros efectuados, las utilidades devengadas que las empresas de donde se efectúan los citados retiros tengan pendiente de reparto en otras sociedades - de acuerdo al registro FUT de éstas últimas -, en las cuales participan como socias.

La regla precedente, como se puede apreciar, es una norma de control que pretende evitar la postergación de la tributación de los impuestos personales indicados más allá de lo previsto por la LIR, la cual solamente tiene aplicación efectiva cuando se trate de sociedades constituidas en el país y ambas sujetas al sistema de retiros del artículo 14 y, por lo tanto, obligadas a llevar un registro de FUT.

**(e.2)** De ahí entonces que el N° 2 del artículo 41 B de la LIR, haya establecido que respecto de lo dispuesto por dicha norma, no se considerarán las rentas devengadas en otras sociedades constituidas en el extranjero en las cuales tengan participación las empresas desde donde se efectúan los retiros. En resumen, lo preceptuado por el inciso segundo de la letra a) del N° 1 de la Letra A) del artículo 14 de la LIR, sólo tendrá aplicación respecto de sociedades constituidas en Chile.

**(f) Ámbito de aplicación de lo dispuesto por los incisos cuarto y sexto del artículo 21 de la LIR.**

**(f.1)** El primero de los incisos indicados preceptúa que en el caso de sociedades anónimas que sean socias de sociedades de personas, se aplicará el impuesto del 35% a las partidas que deban considerarse retiradas de las sociedades de personas para los efectos de este impuesto, con exclusión de los impuestos de Primera Categoría y Territorial, pagados, calculando el referido gravamen sobre la parte que corresponda a la sociedad anónima y rebajando como crédito el Impuesto de Primera Categoría que haya afectado a dichas partidas.

Por su parte, el segundo de los incisos señalados, dispone que en el caso de cesión o venta de derechos o cuotas que se tengan en sociedades de personas, sociedades de hecho o comunidades, las utilidades comprendidas en dicha cesión o venta, o sea las que se encuentran en el FUT de la sociedad o comunidad, se gravarán cuando sean retiradas, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso final del artículo 41 de la ley del ramo.

**(f.2)** De la lectura de lo preceptuado por dichas normas del artículo 21, y teniendo presente los objetivos que se tuvieron presentes para su establecimiento, se puede apreciar que lo que ellas disponen sólo puede ser aplicable cuando se trate de sociedades de personas constituidas en Chile.

De ahí entonces, que en el inciso segundo del N° 3 del artículo 41 B de la LIR, se precise tal situación, señalando expresamente que lo dispuesto en los mencionados incisos, sólo deberá entenderse que tiene aplicación respecto de sociedades de personas constituidas en Chile.

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

**(g.1)** Las inversiones efectuadas en el exterior, ya sea, en acciones, derechos sociales en sociedades de personas o en agencias o establecimientos permanentes, para los efectos de la aplicación de las normas sobre corrección monetaria, contenidas en el artículo 41 de la LIR, se considerarán como Activos en Moneda Extranjera, revalorizándose de acuerdo a las normas del N° 4 del mencionado artículo.

**(g.2)** En otros términos, tales inversiones constituirán un bien o activo para la empresa que las efectúa, ítem que por su naturaleza de inversión efectiva, para los efectos del artículo 41 N° 1 de la ley del ramo, constituye capital propio tributario; actualizándose los montos existentes al término del ejercicio, conforme a la modalidad dispuesta por el N° 4 del citado artículo 41, esto es, de acuerdo con el valor de cotización que a dicha fecha tenga la respectiva moneda extranjera de que se trate, contabilizándose la revalorización practicada con cargo a la cuenta de Activo que refleja la inversión materializada en el exterior y con abono a la cuenta Corrección Monetaria.

**(g.3)** La inversión efectuada en el exterior, en la fecha de su materialización, la empresa deberá contabilizarla en el país en moneda nacional, utilizando para tales efectos el tipo de cambio observado de la moneda extranjera de que se trate, vigente en la fecha señalada, publicitado por el Banco Central de Chile, conforme a lo establecido en el N° 6 del Capítulo I, del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, o aquel que se establezca en su reemplazo.

**(g.4)** La modificación legal introducida al N° 4 del artículo 41 B de la LIR, tiene por objeto especificar con mayor claridad la forma en que ha de determinarse el resultado de la enajenación de las inversiones realizadas en el exterior en forma de acciones y derechos

sociales, estableciendo una norma para los contribuyentes que estén sujetos al régimen de corrección monetaria y otra para quienes no estén acogidos a dicho sistema de corrección.

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

Para aquellos contribuyentes que no estén sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos, la norma indica que para calcular el mayor valor obtenido en la enajenación de los bienes que correspondan a dichas inversiones, se deberá aplicar lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 41 de la ley del ramo, norma que establece la forma de determinar la renta obtenida en el caso de la enajenación ocasional de bienes por parte de contribuyentes que no estén obligados a declarar su renta mediante un balance general.

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

**(i) Contribuyentes acogidos al Sistema de Corrección Monetaria del artículo 41 de la LIR:**

Valor o precio de enajenación de las acciones o derechos sociales.....	\$ xxxx
<b>Menos:</b> Valor libro tributario de la inversión al 01.01 del año de la enajenación, convertido a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el N° 1 de la Letra D del artículo 41 A, sin actualizar a la fecha de la enajenación .....	\$ (xxxx)
<b>Más:</b> Nuevas inversiones, aportes o aumentos de capital efectuados durante el año hasta la fecha de la enajenación, convertidos a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el N° 1 de la letra D del artículo 41 A, sin actualizar a la fecha de la enajenación .....	\$ xxxx
<b>Menos:</b> Disminuciones o retiros de capital efectuados durante el año hasta la fecha de la enajenación, convertidas a moneda nacional, según el tipo de cambio establecido en el N° 1 de la letra D del artículo 41 A, sin actualizar a la fecha de la enajenación.....	\$ (xxxx)
Mayor Valor Obtenido .....	\$ xxxx =====
Menor Valor obtenido .....	\$ (xxxx) =====

**(ii) Contribuyentes no acogidos al Sistema de Corrección Monetaria del artículo 41 de la LIR:**

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

Menor Valor obtenido .....	===== \$ (xxxx) =====
----------------------------	-----------------------------

**(h) Impuesto de Primera Categoría del cual procede deducir los créditos que establece la ley en contra de dicho tributo.**

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

**(h.1)** De conformidad a lo dispuesto por el N° 5 del artículo 41 B de la LIR, los créditos distintos de los créditos por impuestos pagados en el extranjero que establece dicha ley u otros textos legales, en contra del Impuesto de Primera Categoría, como norma general, se deducirán del tributo de dicha categoría que se determine sobre rentas de fuente chilena, a menos que la ley que contemple tales deducciones expresamente autorice su rebaja del Impuesto de Primera Categoría que se aplique sobre rentas de fuente extranjera.

**(h.2)** Para los efectos de la imputación de los demás créditos contra el Impuesto de Primera Categoría que establece la legislación chilena, diversos del crédito por impuestos soportados en el extranjero, al no establecer expresamente las normas legales de los textos que los contienen que dichas deducciones también podrán rebajarse del Impuesto de Primera Categoría que se determina por rentas de fuente extranjera, se concluye que tales créditos sólo deben deducirse del citado tributo de categoría que se aplique sobre rentas que sean de fuente chilena.

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

**(h.3)** Cuando no se trate de rentas provenientes de agencias o establecimientos permanentes en el exterior, el Impuesto de Primera Categoría que corresponda a las rentas de fuente chilena, se determinará aplicando sobre el total del Impuesto de Primera Categoría a declarar, la relación porcentual que exista entre los ingresos brutos nacionales del ejercicio y el total de los ingresos brutos contabilizados por el contribuyente durante el período comercial respectivo (tanto los nacionales como los provenientes del exterior) - ambos valores históricos - incluyendo para tales efectos, el crédito por impuestos pagados o retenidos en el exterior sobre las rentas provenientes del extranjero, determinado de acuerdo a lo establecido en esta Circular.

Por ingresos brutos nacionales del ejercicio se entenderán para este efecto aquellos definidos por el artículo 29 de la LIR, vale decir, los derivados de la explotación de bienes, actividades e inversiones correspondientes a la Primera Categoría, con exclusión de los exentos del impuesto de dicha categoría y de los que no constituyan renta al tenor de lo dispuesto por el artículo 17 de la ley del ramo.

El siguiente ejemplo ilustra como proceder en estos casos:

**ANTECEDENTES**

<b>a)</b> Rentas percibidas el 20 de Junio de 2007, por concepto de asesorías técnicas prestadas en el exterior	US\$ 40.000
<b>b)</b> Impuesto pagado en el exterior sobre las asesorías técnicas, el 15 de Junio de 2007 (25%) (40.000: 0,75 x 25%)	US\$ 13.333
<b>c)</b> No existen gastos asociados a las rentas extranjeras	\$ -.-
<b>d)</b> Tipo de cambio observado al: * 15.06.07 * 20.06.07	\$ 529,00 \$ 524,10
<b>e)</b> VIPC de Junio a Diciembre de 2007, con desfase	5,5%

correspondiente	
<b>f)</b> R.L.I. de 1a. Categoría determinada de acuerdo al mecanismo establecido en los art. 29 al 33 de la Ley de la Renta (comprende ingresos brutos de fuente nacional y extranjera)	\$ 30.000.000
<b>g)</b> Ingresos brutos de fuente nacional del ejercicio, sin reajuste	\$ 70.000.000
<b>h)</b> Créditos en contra del impuesto de Primera Categoría	
* Contribuciones de bienes raíces, actualizadas	\$ 400.000
* Inversiones en bienes del activo inmovilizado, actualizado	\$ 200.000
* Crédito por donaciones para fines culturales, actualizado	\$ 250.000

### DESARROLLO

<b>a)</b> Determinación ingresos brutos de fuente extranjera: US\$ 40.000 x \$ 524,10	\$ 20.964.000
<b>b)</b> Determinación crédito por impuestos pagados en el exterior:	
* Renta Líquida Externa .....	\$ 20.964.000
* MAS: Reajuste a Dic-07:5,5% .....	\$ 1.153.020
* Renta Líquida Externa actualiz.....	\$ 22.117.020
$\frac{\$ 22.117.020}{0,83} = \$ 26.647.012 \times 17\%$	\$ 4.529.992
* Monto impuesto pagado en el exterior Monto pagado: US\$ 13.333 x \$ 529	\$ 7.053.157
<b>Más:</b> Reajuste a Diciembre 2007: 5,5%	\$ 387.924
Monto impuesto pagado en el exterior actualizado a diciembre de 2007	\$ 7.441.081
<b>NOTA:</b> Al ser el monto del impuesto pagado en el exterior actualizado al término del ejercicio, superior al Impuesto de Primera Categoría que afecta a la renta de fuente extranjera en Chile, sólo debe agregarse a la renta a declarar por concepto de tributos externos hasta el monto del impuesto de categoría señalado, teniendo derecho el contribuyente a deducir como crédito por igual concepto la misma cantidad.	
<b>c)</b> Determinación del impuesto de Primera Categoría por los ingresos brutos de fuente nacional y extranjera y más crédito por impuestos extranjeros (\$30.000.000 + \$ 4.529.992) = \$ 34.529.992 x 17%)	\$ 5.870.099
<b>d)</b> Determinación del impuesto de Primera Categoría que corresponde a los ingresos brutos de fuente nacional:	
Ingresos brutos de fuente nacional, sin reajuste.....	\$ 70.000.000
Ingresos brutos de fuente extranj., sin reajuste .....	\$ 20.964.000
Crédito por impuestos pagados en el exterior .....	\$ 4.529.992
Total ingresos brutos del ejercicio .....	\$ 95.493.992
Relación porcentual entre ingresos brutos nacionales y el total de ingresos brutos del período, incluyendo el crédito por impuestos pagados en el exterior. $\frac{\$ 70.000.000}{\$ 95.493.992} \times 100 = 73,30\%$	
<b>e)</b> Imputación de créditos al impuesto de Primera Categoría:	
Impuesto de 1a. Categoría que corresponde a los ingresos brutos nacionales: (\$ 30.000.000 (+) \$ 4.529.992) x 17% = \$ 5.870.099x 73,30%.	\$ 4.302.783
<b>Menos:</b> Crédito en contra del impuesto de Primera Categoría que corresponde a los ingresos brutos nacionales	
* Contribuciones de bienes raíces, actualizadas	\$ (400.000)
* Inversiones en bienes del activo inmovilizado, actualizado	\$ (200.000)

* Crédito por donaciones para fines culturales, actualizado	\$ (250.000)
* Saldo de impuesto de Primera Categoría, correspondiente a ingresos brutos nacionales	\$ 3.452.783
* <b>Más:</b> Impuesto de Primera Categoría correspondiente a los ingresos brutos de fuente externa: \$ 5.870.099 x 26,70%	\$ 1.567.316
<b>Menos:</b> Crédito por impuestos pagados en el exterior	\$ (4.529.992)
* Saldo impuesto a declarar y pagar	\$ 490.107

**(h.4)** Se reitera que en el caso de las agencias o establecimientos permanentes que se tengan en el exterior, no es necesario efectuar el cálculo desarrollado anteriormente, ya que en tales casos se conoce la RLI de origen extranjero y, por consiguiente, puede efectuarse directamente el cálculo separado para rebajar los créditos del Impuesto de Primera Categoría que correspondan.

**(h.5)** Se hace presente que la forma de imputar los créditos que establece el N° 5 del artículo 41 B de la LIR, es obligatoria cuando se declaren rentas de fuente extranjera en Chile, incluso cuando no se tenga derecho al crédito por los impuestos pagados, adeudados o retenidos en el exterior, por cualquiera circunstancia.

**(i) Crédito por impuestos extranjeros en el caso de las sociedades plataforma de inversiones a que se refiere el artículo 41 D de la LIR.**

Con motivo de la nueva estructura legal dada al artículo 41 A de la LIR a raíz de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.171, fue necesario también modificar los artículos 41 D, 69 N° 3 y 84 de la LIR, ya que dichas normas hacían referencia al anterior texto de los artículos 41 A y 41 C.

En efecto, en el N° 5 del artículo 41 D se incorpora la expresión “**los números 2, 3 y 4 de la Letra A del artículo 41 A de esta ley**”, ya que lo dispuesto en las letras B y C del anterior texto del actual 41 C, se contiene actualmente en los N°s. 2, 3 y 4 de la letra A) del artículo 41 A.

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

**V.- OTRAS NORMAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.**

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

Por su parte, en el N° 3 del artículo 69 se incorporó la expresión “**y en los incisos primeros de las letras A y C**”, ya que las rentas extranjeras que se excluyen de lo dispuesto por el N° 3 del artículo 69 de la LIR, son aquellas que se establecen actualmente en los incisos primeros de las letras A y C del artículo 41 A, y que con anterioridad se establecían solamente en el inciso primero de la letra A) del artículo 41 A de la LIR.

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

Ahora bien, dicho artículo establece una excepción a la regla general antes comentada, para cierto tipo de rentas, en cuanto señala que los ingresos mencionados en los incisos primeros de las Letras A y C del artículo 41 A - esto es, los dividendos, retiros de utilidades y rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares percibidos del extranjero - se excluirán del concepto de rentas esporádicas a que se refiere el N° 3 del referido artículo 69.

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

## **2.- Las rentas provenientes de inversiones en el exterior no se consideran ingresos brutos para los efectos de los Pagos Provisionales Mensuales.**

Por otro lado, en el inciso final del artículo 84 de la LIR, se reemplazan las letras “A y B” del artículo 41 A por las letras “A, B y C” de dicho artículo, ya que las rentas de fuente extranjera afectas al impuesto de Primera Categoría en Chile no forman parte de los ingresos brutos con motivo del nuevo ordenamiento legal dado a dicho precepto legal, se contienen en las letras A, B y C del artículo 41 A de la LIR.

Por lo tanto, las empresas y personas afectas al Impuesto de Primera Categoría por las rentas provenientes del exterior que se rijan por el artículo 41 A de la LIR, respecto de inversiones efectuadas en dicho lugar (retiros de utilidades, dividendos, rentas de agencias o establecimientos permanentes en el exterior y rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares), no tienen obligación de efectuar pagos provisionales mensuales de aquellos a que se refiere la letra a) del artículo 84 de la LIR. Es decir, tales rentas no deberán computarse como ingresos brutos para los efectos del cumplimiento de dicha obligación, la cual sólo regirá respecto de los ingresos percibidos o devengados de inversiones efectuadas en el país o por rentas acogidas a las normas del artículo 41 A de la LIR, que no dan derecho al crédito por impuestos extranjeros a que se refiere dicho precepto legal o por rentas no acogidas a tales disposiciones.

## **3.- Situación del crédito por Impuesto de Primera Categoría en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional, cuando dicho tributo de categoría haya sido pagado o cubierto con el crédito por impuestos externos.**

Los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR establecen que los contribuyentes que declaren rentas o cantidades en los impuestos Global Complementario o Adicional, sean éstas de fuente nacional o extranjera, afectadas en Chile con el Impuesto de Primera Categoría, tendrán derecho a deducir, como crédito, de los impuestos personales indicados que afectan también a las citadas rentas o cantidades, el Impuesto de Primera Categoría que las gravó a nivel de la empresa que las generó.

Ahora bien, si el Impuesto de Primera Categoría que afecta a la renta de fuente extranjera ha sido pagado con el crédito por impuestos externos comentado y analizado en Capítulos anteriores, tal circunstancia no altera o no le hace perder la condición de crédito de Impuesto de Primera Categoría que le otorgan las normas legales anteriormente mencionadas. Por lo tanto, debe incrementarse la renta respectiva en el monto del citado crédito el que puede rebajarse, por consiguiente, de los impuestos Global Complementario o Adicional que afectan a las rentas provenientes del exterior, según sea el domicilio o residencia del beneficiario de los ingresos, de acuerdo a las normas generales que regulan tal deducción, con derecho incluso a la devolución de los eventuales remanentes que resulten del crédito por Impuesto de Primera Categoría pagado en la forma antes indicada, en el caso de los contribuyentes del Impuesto Global Complementario, conforme a lo establecido por el inciso penúltimo del artículo 56 de la LIR.

En relación con este crédito, también es pertinente señalar que los contribuyentes que llevan contabilidad simplificada, que perciban rentas del exterior por concepto de dividendos, participaciones de utilidades y uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, al declarar dichas rentas en el impuesto Global Complementario, no

deberán incrementarlas en la cantidad equivalente al crédito por Impuesto de Primera Categoría a que se refiere el inciso final del N° 1 del artículo 54 de la ley. Tal obligación sólo rige respecto de las personas afectas al mencionado tributo personal que perciban rentas de empresas o sociedades establecidas en Chile, obligadas a llevar contabilidad completa, y por consiguiente, sometidas al régimen de tributación a base de retiros y distribuciones que establece la letra A) del artículo 14 de la ley del ramo.

**4.- Las reinversiones efectuadas con cargo a rentas provenientes de inversiones en el exterior se pueden acoger a la suspensión de impuesto que establece la letra c) del N°1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.**

De acuerdo a lo dispuesto por el inciso tercero de la letra c) del N°1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, los retiros que se efectúen de empresas establecidas en Chile, financiados con rentas provenientes del exterior debidamente contabilizadas en dichas empresas, para invertirlos en otras empresas del país, también se pueden acoger a la suspensión de impuestos a que se refiere dicha letra, en la medida obviamente que se cumplan todas las condiciones y requisitos que exige el citado literal para los fines que indica.

En consecuencia, los retiros de utilidades provenientes del exterior, debidamente contabilizadas en los registros contables de empresas establecidas en Chile, que se destinen a reinversiones en otras empresas radicadas en el país, se pueden acoger a la suspensión de impuesto a que alude la letra c) del N°1 letra A) del artículo 14 de la LIR, en los mismos términos en que se benefician los retiros de utilidades provenientes de inversiones efectuadas en el país.

Por otro lado, la parte final del inciso tercero de la letra c) del N°1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, establece, como norma general, que lo dispuesto en dicha letra, en cuanto a reinvertir utilidades del FUT no será aplicable a las inversiones que se efectúen en otras empresas constituidas en el exterior.

Por lo tanto, lo establecido por la letra c) del N°1 de la letra A) del artículo 14, sólo será aplicable a las reinversiones que se efectúen en empresas constituidas o establecidas en el país.

**5.- Dividendos y utilidades sociales que se rebajan de la RLI de la Primera Categoría.**

De acuerdo a lo dispuesto por la letra a) del N°2 del artículo 33 de la LIR, los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente, que deben rebajarse de la RLI de Primera Categoría para el cálculo del tributo de dicha Categoría, son aquellas provenientes de sociedades o empresas constituidas en el país, respecto de las cuales se cumple el objetivo que persigue dicha norma de no gravarlas nuevamente con el Impuesto de Primera Categoría de la ley chilena, ya que éstas soportaron tal tributo en la empresa o sociedad que las generó. Esta situación no se da en relación con las rentas provenientes de inversiones en el exterior, sin perjuicio de los impuestos que les afectan en el exterior, los cuales podrán rebajarse como crédito en los términos que lo disponen los nuevos artículos 41 A, 41 B y 41 C de la LIR.

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

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

Por su parte, y conforme a lo dispuesto por la letra b) del N°2 del artículo 33 de la LIR, las únicas rentas exentas que deben deducirse de la RLI del Impuesto de Primera Categoría, son aquellas liberadas de tributación en virtud de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y además, aquellas liberadas de imposición, conforme a leyes especiales chilenas, no siendo procedente tal rebaja cuando se trate de exenciones de impuestos de acuerdo a textos legales extranjeros. Esta modificación armoniza con el tratamiento tributario que afecta en el país a las rentas provenientes de inversiones en el exterior, las que se gravan en su totalidad con el impuesto de Primera Categoría, independientemente del régimen tributario que las haya afectado en el exterior, salvo que un texto expreso establezca lo contrario.

#### **6.- Rentas provenientes de inversiones en el exterior por los conceptos que se indican deben incluirse en la Renta Bruta Global del Impuesto Global Complementario.**

Cuando las rentas o cantidades de empresas o sociedades constituidas en el extranjero sean percibidas por contribuyentes del Impuesto Global Complementario, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso sexto del N°1 del artículo 54 de la LIR, deben incluirse en la renta bruta global.

Cabe hacer presente además que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso sexto, parte final del N°1 del artículo 54, cuando se determinen rentas presuntas o se establezcan rentas con arreglo a lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, a excepción de su inciso primero, 70 y 71 de la LIR, las mismas también deberán incluirse en la renta bruta global, y para tales efectos, tratándose de sociedades de personas constituidas en Chile, el total de las rentas se entenderán retiradas por los socios en proporción a su participación en las utilidades.

Se hace presente que lo dispuesto por la parte final del inciso sexto del N°1 del artículo 54 de la LIR, únicamente será aplicable en el caso de sociedades de personas constituidas en Chile, ya que tal situación no se da en el caso de sociedades de personas constituidas en el extranjero.

Por lo tanto, para los efectos de la aplicación del Impuesto Global Complementario a los socios de sociedades de personas constituidas en Chile, sus rentas se entenderán retiradas en proporción a la participación en las utilidades de las citadas sociedades (constituidas y establecidas en el país), sin que sea aplicable esta normativa a los socios de sociedades de personas extranjeras, los cuales deberán tributar con el citado tributo por las utilidades retiradas de dichas sociedades independiente de la participación que tengan en las referidas sociedades.

#### **VI.- VIGENCIA.**

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1° transitorio de la Ley N° 20.171, las modificaciones introducidas a los artículos 41 A, 41 B, 41 C, 41 D, 69 N° 3 y 84 de la Ley de la Renta, comentadas en la presente Circular, empezarán a regir **a contar del 01 de enero de 2007.**

Además se hace presente, que a partir de la misma fecha antes señalada quedan sin efecto las instrucciones sobre las materias tratadas en esta Circular contenidas en las Circulares N°s. 52, de 1993, 5, de 1999, 21, de 2000 y 50, de 2006.

Saluda a Ud.,

**RENE GARCIA GALLARDO  
DIRECTOR SUBROGANTE**

**DISTRIBUCION:**

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

<b>INDICE</b>	<b>PAGS.</b>
<b>I.- INTRODUCCIÓN.</b>	<b>01</b>
<b>II.- DISPOSICIONES LEGALES ACTUALIZADAS DE LA LIR Y ARTICULO 1° TRANSITORIO DE LA LEY N° 20.171, DE 2007.</b>	<b>02</b>
<b>III.- INSTRUCCIONES SOBRE CRÉDITOS POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO.</b>	<b>12</b>
<b>1.- CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL SISTEMA DE CRÉDITOS POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO.</b>	<b>12</b>
(a) Determinación de créditos renta por renta.	13
(b) Crédito Total Disponible (CTD).	13
(c) Crédito contra los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario, Adicional o Único de Segunda Categoría.	13
(d) Renta Neta de Fuente Extranjera.	14
(e) Efectos de los créditos por impuestos extranjeros en las bases imponibles de los impuestos a la renta en Chile.	14
(f) Tratamiento de los remanentes de crédito.	15
<b>2.- NORMAS COMUNES PARA EL CRÉDITO UNILATERAL Y BILATERAL.</b>	<b>15</b>
(a) Mercado cambiario para la materialización de la inversión en el exterior.	15
(b) Normas sobre tipo de cambio y reajuste.	16
(c) Registro de Inversiones en el Extranjero.	16
(d) Impuestos que dan derecho a crédito.	17
(e) Forma de acreditar los impuestos pagados en el extranjero.	19
(f) Legalización y traducción.	20
(g) Designación de auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe.	20
(h) Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio.	20
<b>3.- CRÉDITO POR IMPUESTOS EXTRANJEROS EN EL CASO DE RENTAS PROVENIENTES DE PAÍSES CON LOS CUALES NO EXISTE UN CDTI VIGENTE.</b>	<b>21</b>
(a) Contribuyentes que tienen derecho al crédito.	21
(b) Obligación de declarar las rentas provenientes del exterior y de una cantidad equivalente a los impuestos extranjeros para tener derecho a crédito.	22
(c) Rentas provenientes del exterior que dan derecho al crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero, según corresponda.	22
(d) Crédito por concepto de dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero y por retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero.	22
(e) Crédito por impuestos extranjeros por concepto de rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior.	34
(f) Crédito por impuestos extranjeros por concepto de rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.	37

(g) Tratamiento de la diferencia entre los impuestos efectivamente soportados en el extranjero y los créditos que la Ley permite deducir con motivo de la aplicación de los diversos límites que establece.	40
<b>4.- CRÉDITO POR IMPUESTOS EXTRANJEROS EN EL CASO DE RENTAS PROVENIENTES DE PAÍSES CON LOS CUALES EXISTE UN CDTI VIGENTE.</b>	<b>41</b>
(a) Comentarios generales sobre las modificaciones introducidas al artículo 41 C.	41
(b) Contribuyentes que tienen derecho al crédito.	42
(c) Rentas que dan derecho al crédito	42
(d) Impuestos que dan derecho al crédito.	42
(e) Cálculo del crédito renta por renta.	43
(f) Crédito total disponible	43
(g) Efectos del crédito en las bases imponibles de los impuestos en Chile.	43
(h) Límite general del 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio.	43
(i) Comentarios particulares sobre el crédito por servicios personales.	43
<b>IV.- INSTRUCCIONES SOBRE OTRAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE LA RENTA RELACIONADAS CON LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.</b>	<b>50</b>
(a) Normas establecidas por el artículo 41 B de la LIR.	50
(b) Disposiciones de los artículos 17 N° 8, 18 bis, 18 ter, 57 y 57 bis que no son aplicables a las inversiones e ingresos de fuente extranjera.	51
(c) Tratamiento tributario de las devoluciones de capital por inversiones en el exterior.	51
(d) Forma de declarar las rentas provenientes del exterior en el impuesto de Primera Categoría.	52
(e) Tratamiento de las rentas devengadas en sociedades constituidas en el extranjero.	54
(f) Ámbito de aplicación de lo dispuesto por los incisos cuarto y sexto del artículo 21 de la LIR.	55
(g) Tratamiento de las inversiones en el exterior frente a las normas de corrección monetaria y determinación de la renta afecta en el caso de la enajenación de acciones o derechos sociales situados en el exterior.	55
(h) Impuesto de Primera Categoría del cual procede deducir los créditos que establece la ley en contra de dicho tributo.	57
(i) Crédito por impuestos extranjeros en el caso de las sociedades plataforma de inversiones a que se refiere el artículo 41 D de la LIR.	59
<b>V.- OTRAS NORMAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.</b>	<b>59</b>
1.- Las rentas provenientes de inversiones en el extranjero se excluyen del concepto de rentas esporádicas.	59
2.- Las rentas provenientes de inversiones en el exterior no se consideran ingresos brutos para los efectos de los Pagos Provisionales Mensuales.	60
3.- Situación del crédito por Impuesto de Primera Categoría en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional, cuando dicho tributo de categoría haya sido pagado o cubierto con el crédito por impuestos externos.	60
4.- Las reinversiones efectuadas con cargo a rentas provenientes de inversiones en el exterior se pueden acoger a la suspensión de impuesto que establece la letra c) del N°1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.	61
5.- Dividendos y utilidades sociales que se rebajan de la RLI de la Primera Categoría.	61

<b>6.- Rentas provenientes de inversiones en el exterior por los conceptos que se indican deben incluirse en la Renta Bruta Global del Impuesto Global Complementario.</b>	<b>62</b>
<b>VI.- VIGENCIA.</b>	<b>62</b>