

| | |
|--|---|
| DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875 | CIRCULAR N° 46.- 41.2015 ID 07.2015 SN |
| SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS | FECHA: 11 DE JUNIO DE 2015 |
| MATERIA: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 de 2014, a los artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017. | REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Ley N° 20.780 de 29 de septiembre de 2014; y artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1°, del Decreto Ley N° 824 de 1974. |

I.- INTRODUCCIÓN.

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

La presente Circular tiene por objeto refundir las instrucciones dictadas por este Servicio relativas a la tributación internacional, especialmente aquellas que regulan el sistema de créditos por impuestos soportados en el extranjero, derivadas de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, que en su artículo 1°, número 25), sustituye por completo los artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante indistintamente "LIR"), a contar del 1° de enero de 2017¹.

Cabe señalar que la referida Ley, si bien sustituye completamente tales artículos, mantiene gran parte de las disposiciones contenidas en ellos, introduciendo las modificaciones que se analizan en la presente Circular, las cuales dicen relación principalmente con la adecuación de estas normas a los nuevos regímenes generales de tributación establecidos en el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, así como también la incorporación de otras normas de control.

Conforme a lo anterior, la presente Circular tiene por finalidad analizar las modificaciones efectuadas a los artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D de la LIR, y refundir aquellas instrucciones emitidas con anterioridad por este Servicio y que no se modifican producto de los cambios legales referidos, con aquellas nuevas instrucciones que se emiten considerando tales cambios, todo ello con el objeto de contar con un único instructivo actualizado sobre las referidas normas, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

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

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

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

¹ Vigencia establecida en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 del 29 de septiembre de 2014.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La RENFE⁴ consiste en el resultado consolidado de utilidad o pérdida de rentas de fuente extranjera afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirla, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por IPE calculados en la forma que establece la LIR.

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

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

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

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

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

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

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

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

Finalmente, también en el caso del sistema unilateral, los contribuyentes que invoquen el crédito por IPE por rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares gravadas en el exterior, deben también agregar a la RLI, según lo dispone el N°

⁴ Este concepto fue introducido por la Ley N°20.171, publicada en el Diario Oficial de 16 de febrero de 2007, y establecía un límite único de 30% de la RENFE, para países con y sin CDTI. Dicho límite fue modificado posteriormente por la Ley N°20.727, publicada en el Diario Oficial el 31 de enero de 2014, que fijó un límite de 32% para países sin CDTI y de 35% para países con CDTI, respecto de las rentas percibidas o devengadas y los IPE pagados en el exterior, ambos a partir del 1° de enero de 2014.

1, de la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, una suma equivalente al crédito que se determine conforme a las disposiciones que lo establecen.

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

Ahora bien, en los casos que el límite general de la RENFE, arroje una suma inferior a los créditos determinados, se deberán realizar los ajustes necesarios a las bases imponibles respectivas con el fin de reflejar en ellas solamente el crédito 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 por IPE en contra del IDPC.

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

En el caso del sistema unilateral de créditos por IPE proveniente de 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 LIR establece que el remanente de crédito por IPE que se determine, ya sea porque el monto del IDPC es inferior al crédito; porque el contribuyente se encuentra en una situación de pérdida para fines tributarios, u otra circunstancia, se incorporará como parte del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.- de la letra A), o al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según corresponda.

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

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

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

- Separó el párrafo 1°, del N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR en tres párrafos dejando como párrafo 2° aquella parte que se refiere a la conversión de la moneda extranjera a pesos chilenos, según lo informado por el Banco Central, y como 3° párrafo, las normas sobre reajuste aplicables a contribuyentes que lleven su contabilidad en moneda extranjera.
- Sustituyó la parte final, del N° 7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, reemplazando a continuación del último punto seguido, que indicaba “Para estos efectos, deberá distinguirse la parte de la renta que sea de fuente nacional y extranjera.”, por la siguiente oración: “Para estos

efectos, deberá distinguirse la parte del impuesto de primera categoría que haya sido cubierta con el referido crédito.”

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

(A) Normas sobre tipo de cambio y reajuste.

El N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, establece en primer lugar que para efectuar el cálculo del crédito por IPE, tanto los impuestos como las rentas provenientes del exterior deben convertirse a su equivalente en pesos chilenos, de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la respectiva moneda extranjera en que se hayan percibido o devengado⁵ las rentas o pagado o adeudado los impuestos, según corresponda, vigente a la fecha de la percepción o devengamiento de la renta o del pago o adeudamiento del impuesto extranjero, según publicación efectuada por el Banco Central de Chile, en conformidad a lo dispuesto en el N° 6, del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales.

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

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

Finalmente, convertidas las rentas y los impuestos extranjeros a moneda nacional, para efectos de determinar el crédito por cada una de las rentas respectivas, estas cantidades se reajustarán, cuando sea procedente, hasta el término del ejercicio comercial, en la variación del IPC existente entre el mes anterior al de la percepción de la renta o el pago del impuesto, según corresponda, y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial correspondiente.

Dicho reajuste sólo es procedente en el caso de contribuyentes que no se encuentren obligados a aplicar las normas sobre corrección monetaria establecidas en el artículo 41 de la LIR. En tal caso, tal reajuste formará parte de la base imponible según lo dispone el artículo 33 N° 4 de la LIR.

Los contribuyentes que lleven contabilidad en moneda extranjera, no deberán aplicar el reajuste por la variación del IPC señalado, ello sin perjuicio de que deban convertir los impuestos del exterior y las rentas gravadas en el extranjero a su equivalente en la misma moneda extranjera en que llevan su contabilidad⁷.

(B) Registro de Inversiones en el Extranjero.

De acuerdo a lo preceptuado por el N° 2, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, para que los contribuyentes que hayan efectuado inversiones en el exterior por las cuales obtengan rentas

⁵ Conforme al artículo 12 de la LIR, por regla general se reconocen en Chile las rentas líquidas percibidas, con excepción de las rentas provenientes de los establecimientos permanentes en el exterior que se reconocen sobre base devengada y las del artículo 41 G del mismo cuerpo legal que se estiman percibidas o devengadas al término del ejercicio.

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

⁷ Modificación introducida por la Ley N°20.780, vigente al 1° de enero de 2015, que agregó esta disposición en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, cuyas instrucciones se encuentran impartidas en la Circular 12 de 2015.

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

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

Esta obligación se cumple mediante la inscripción de las inversiones en un registro electrónico denominado “Registro de Inversiones en el Extranjero”, que lleva este Servicio, y que se encuentra disponible en su página web www.sii.cl en el menú “Declaraciones Juradas”⁸.

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

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

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

Cabe señalar que, la omisión de la inscripción de las inversiones clasificadas en las letras A.- y B.- del citado artículo 41 A de la LIR, efectuadas en países con o sin CDTI, es sancionada con la imposibilidad de hacer uso del crédito por IPE, pudiendo este ser utilizado sólo por aquellas rentas percibidas o devengadas, según corresponda, a partir del año comercial en que se efectúe la inscripción de las inversiones de las cuales provienen dichas rentas. Es decir, la inscripción en el registro debe efectuarse a más tardar el último día del año comercial en que se perciba o devengue, según corresponda, la renta extranjera. Así por ejemplo, para dividendos percibidos en el año 2017, las respectivas inversiones deben registrarse hasta el 31 de diciembre de ese año para que el contribuyente pueda tener derecho al crédito respectivo.

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

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

El deber de informar a este Servicio las inversiones efectuadas en el extranjero, tiene por objeto verificar el destino y correcta tributación de las rentas generadas por los contribuyentes constituidos,

⁸ Todo ello se encuentra regulado en la Resolución Exenta de este Servicio N°50, del 13 de abril de 2011.

domiciliados, residentes o establecidos en Chile, y es una obligación distinta e independiente de la obligación de inscribir las inversiones en el RIE indicado en la letra (B) precedente.

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

La norma legal comentada establece lo siguiente:

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

Cuando las inversiones sean efectuadas directa o indirectamente en países o territorios incluidos en la lista que establece el N° 2, del artículo 41 D de la LIR, o califiquen como de baja o nula tributación conforme a lo dispuesto en el artículo 41 H de la misma Ley, el contribuyente deberá informar mediante otra declaración, el estado de dichas inversiones, con indicación de sus aumentos o disminuciones, el destino que las entidades receptoras han dado a los fondos respectivos, así como cualquier otra información que requiera este Servicio sobre tales inversiones, en la oportunidad y forma que establezca mediante resolución.

- Plazo para informar: Hasta el 30 de junio de cada año, respecto de las inversiones efectuadas o los cambios que éstas hayan experimentado, durante el año comercial anterior.
- Sanción ante el incumplimiento de informar: Si el contribuyente no presenta la declaración dentro del plazo señalado, se presumirá legalmente que tales inversiones constituyen retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo, aplicándose a estas cantidades la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR.

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

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

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

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

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

(D.1) Debe tratarse de impuestos.

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

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

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

Además, el contribuyente deberá razonablemente agotar todas las instancias y procedimientos contemplados en la legislación del país extranjero o en los CDTI pertinentes, para obtener un crédito, devolución, exención o disminución del impuesto extranjero, cuando corresponda. El contribuyente sólo deberá acreditar esta circunstancia cuando este Servicio haya establecido previamente que en el caso particular, existía la posibilidad de obtener dicho crédito, devolución, exención o disminución del impuesto. Por ejemplo, si el contribuyente invoca el crédito por IPE que gravan rentas beneficiadas con tasas rebajadas en virtud de un CDTI que no fueron aplicadas por no haber acreditado oportunamente su residencia en Chile y, por lo tanto, su derecho a invocar los beneficios de dicho convenio, tales impuestos soportados conforme a las normas generales del otro Estado contratante, no pueden ser calificados como obligatorios para los efectos de invocar el crédito analizado mediante la presente Circular. En tal caso, sólo puede ser calificado como obligatorio el impuesto que corresponda aplicar en virtud del convenio de que se trate. Lo mismo sucede respecto de aquellas rentas que deban tributar exclusivamente en Chile de acuerdo al convenio respectivo y hayan sido gravadas en el extranjero, por error o incumplimiento de algún requisito de acreditación por parte del contribuyente beneficiado, por ejemplo, por no haberse acreditado por el contribuyente su residencia en Chile⁹.

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

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

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

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

⁹ Para efectos de solicitar certificados de residencia en Chile, deben tenerse presente las instrucciones contenidas en las Circulares N°s 17 de 2004 y 57 de 2005, ambas de este Servicio.

(D.4) Impuestos equivalentes o similares.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(F) Legalización y traducción.

Conforme lo dispone el N°4, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, tanto los certificados oficiales que den cuenta del pago de impuestos como los respectivos comprobantes de pago, deberán ser legalizados¹⁰ 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 referida anteriormente, en que sea posible la verificación de su autenticidad por parte de funcionarios de este Servicio en el sitio de Internet o por otros medios tecnológicos que disponga al 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 suscrita por el contribuyente o su representante declarando también por escrito que ésta es fiel al contenido del documento respectivo.

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

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

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

¹⁰ Esta legalización no es necesaria respecto de los instrumentos públicos otorgados con apostillas por la autoridad designada por un Estado, que sea parte de la Convención de la Haya. En efecto, la Ley N° 20.711 que "Implementa la Convención de La Haya que Suprime la Exigencia de Legalización de Documentos Públicos Extranjeros (Convención de la Apostilla), adoptada el 5 de octubre de 1961 en La Haya, Países Bajos", agregó el artículo 345 bis al Código de Procedimiento Civil que señala que los instrumentos públicos otorgados en un Estado Parte de la Convención de la Haya no deberán ser sometidos al proceso de legalización, si respecto de éstos se ha otorgado apostillas por la autoridad designada por el Estado de que dimana dicho instrumento. Excepto que consistan en documentos expedidos por agentes diplomáticos o consulares y los documentos administrativos que se refieren directamente a una operación mercantil o aduanera, ya que en estos casos no se procede otorgar apostillas.

En todo caso, se hace presente que las disposiciones de la Ley N° 20.711 entrarán en vigencia una vez que entre a regir en el país la Convención de La Haya que Suprime la Exigencia de Legalización de Documentos Públicos Extranjeros.

extranjero, y el cumplimiento de las demás condiciones que se establecen en las letras A.-, B.-, C.- y D.- del artículo 41 A de la LIR.

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

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

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

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

Menos: La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera y de los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente, determinados de acuerdo al artículo 31 de la LIR, especialmente lo dispuesto en el inciso 2° de dicha disposición legal, en cuanto a la forma de acreditar los gastos incurridos en el extranjero¹¹. 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 constitutivos de renta;

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

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

Resultado: El resultado de las sumas y restas antes indicadas será la RENFE del ejercicio respectivo¹².

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

Cabe señalar además, que este límite considera toda clase de rentas, salvo las rentas pasivas a que se refiere al artículo 41 G de la LIR¹³ en el caso de las rentas provenientes de países sin CDTI, puesto que el numeral vii), del inciso 2°, de la letra B.-, del artículo 41 A) de la LIR, las excluye expresamente, y no así en el caso en que exista un CDTI vigente en que tales rentas si deben incluirse.

¹¹ Las instrucciones específicas de este Servicio sobre esa materia se contienen en la Circular N° 61 de 1997, las que se consideran vigentes para estos efectos.

¹² Tratándose de contribuyentes no obligados a determinar sus rentas en base a un balance general, deberán reajustar las sumas que conforman su RENFE, de conformidad al artículo 33 N°4 de la LIR.

¹³ Las instrucciones de este Servicio relativas a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N° 30, de 8 de mayo de 2015.

Lo anterior demuestra que el crédito que se otorga por los IPE, 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.

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

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

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

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 41 A de la LIR, los contribuyentes que se benefician con el crédito tributario que establece dicha norma, son los domiciliados, residentes o establecidos¹⁴ en Chile, cualquiera sea su naturaleza jurídica, estén o no obligados a llevar contabilidad para los efectos tributarios en el país y que obtengan rentas gravadas en el exterior por los conceptos que se indican en la letra (B) siguiente, por las cuales están obligados a declarar y pagar en Chile el IDPC. Cabe señalar también que este crédito beneficia en ciertos casos a los contribuyentes del IGC o IA, según corresponda.

Respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, conforme a lo dispuesto en su N° 3, letra c), sólo podrán imputar como crédito contra el IDPC, aquel proveniente de las inversiones efectuadas por las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, en conformidad a lo establecido en el artículo 33 bis de la LIR, de acuerdo a las instrucciones contenidas en la Circular N° 69 de 2014 de este Servicio. En consecuencia, estos contribuyentes no tienen derecho a utilizar el crédito por IPE en contra del IDPC, por disposición expresa de la LIR, pero sí tendrán derecho a utilizar en los casos en que la Ley lo considera, atendido que no existe una norma legal que impida la utilización de tal beneficio, el CTD en contra de los impuestos finales que se determinen en el ejercicio de percepción de la renta de fuente extranjera, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por la Ley. En caso de determinarse un remanente éste se extingue en el ejercicio, no pudiendo imputarse a otros impuestos, ni a ejercicios futuros, así como tampoco solicitar su devolución.

En el N° 1, del Anexo N° 1 de esta Circular, se muestra un ejemplo sobre la forma de determinación del crédito por IPE tratándose de los dueños, comuneros, socios o accionistas de empresas acogidas al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

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

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

(i) Dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero,

¹⁴ Los contribuyentes "establecidos" en Chile son los establecimientos permanentes que, mediante la reforma introducida por la Ley N°20.630 tributan sobre su renta mundial y tienen derecho a utilizar los créditos por impuestos extranjeros. Las instrucciones sobre la materia están contenidas en la Circular N° 14 de 2014, de este Servicio.

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

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

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

Para que las rentas provenientes del exterior den derecho al crédito por IPE, deben declararse en Chile en la base imponible del IDPC que establece el artículo 20 de la LIR, agregando, además, a dicha base, una cantidad equivalente al crédito por IPE a que efectivamente tengan derecho por los impuestos pagados, retenidos o adeudados, según corresponda, en el exterior, por la percepción o devengo de las citadas rentas, hasta el límite menor que se determine de entre los límites o topes máximos que establece la LIR, incluyendo el límite general que corresponde a un 32% o 35% de la RENFE, según corresponda al sistema unilateral o bilateral de créditos. Asimismo, las rentas comentadas deberán declararse en las bases imponibles de los impuestos finales IGC o IA, cuando corresponda, oportunidad en la que también procederá agregar a dichas bases los créditos respectivos.

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

(D) Crédito por concepto de dividendos y retiros de utilidades¹⁵.

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

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

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

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

- **Primer límite:** La suma de los impuestos pagados o retenidos por el Estado extranjero sobre estas rentas, calculado de manera separada por cada una de ellas.
- **Segundo límite:** El 32% de una cantidad tal que, al restarle el mismo porcentaje aplicado, el resultado sea el monto neto del dividendo y/o retiro percibido, respecto de la cual se calcula el

¹⁵ De acuerdo a la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

crédito por IPE. Esta suma se obtiene luego de multiplicar el monto percibido, debidamente convertido a moneda nacional a la fecha de percepción y reajustado al término del ejercicio, en los casos que resulte procedente, por el factor 0,470588, el que resulta de dividir 32 por 68.

(b) Los IPE que deben considerarse en el cálculo del CTD son aquellos que gravaron de forma directa el dividendo o retiro percibido. Esto es, aquellos que hayan debido pagar o que les hayan retenido el extranjero por las referidas rentas. Sin embargo, si el impuesto a la renta retenido en el exterior es inferior al IDPC de Chile, o dicho impuesto de retención no existe, la norma permite considerar en el cálculo del CTD los siguientes impuestos:

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

Lo anterior, se puede ejemplificar de la siguiente manera:

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

(ii) El impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la referida empresa posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas¹⁶.

De acuerdo a ello, para el cálculo del CTD, debe considerarse el impuesto a la renta pagado no sólo por la sociedad en que participe directamente la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile, sino que además respecto del impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en las que participe directa o indirectamente dicha empresa, siempre que la distribución de dividendos o el retiro de utilidades efectuado desde la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile, provenga en todo o en parte, de las utilidades recibidas desde las referidas sociedades, ello, bajo la condición que todas ellas estén domiciliadas en un mismo país y que la referida empresa extranjera, en la cual se posee la inversión directa, posea a su vez, directa o indirectamente, el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas.

Por tanto, cuando no exista impuesto de retención sobre los dividendos o retiros de utilidades en el país fuente, o que dicho impuesto sea inferior a la tasa del IDPC vigente en Chile, se debe dar cumplimiento a los siguientes requisitos copulativos:

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

¹⁶ Hasta antes de esta modificación introducida por la Ley N°20.727, vigente a contar del 1° de enero de 2014, este beneficio sólo era aplicable a las sociedades en que la empresa que remesara las utilidades a Chile, tuviera participación **directa** del 10% o más del capital en las sociedades subsidiarias.

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

Los siguientes ejemplos se refieren a la situación analizada:

Ejemplo 1:

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

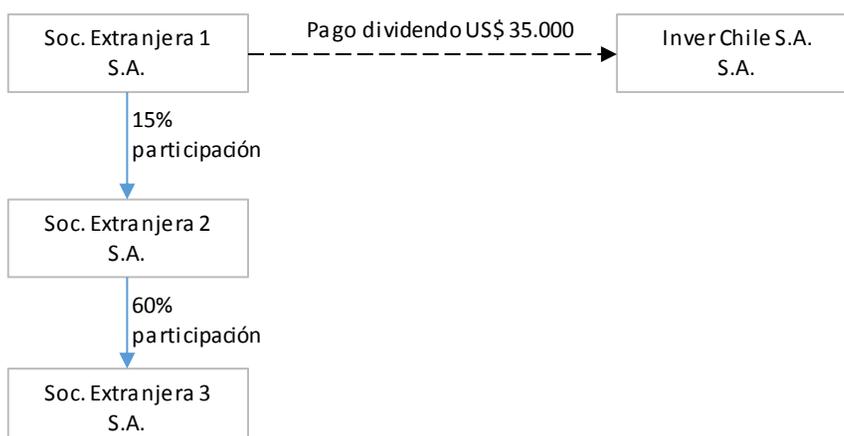
Sociedad Extranjera 2 S.A. = US\$ 8.333.-
Sociedad Extranjera 3 S.A. = US\$ 3.333.-



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

Ejemplo 2:

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



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

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

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

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

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

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

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

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

En el N° 2, del Anexo N° 1, se acompaña un ejemplo, sobre la forma de calcular los límites señalados.

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

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

(i) Se agregará a la RLI del IDPC, el CTD determinado, correspondiente a la suma menor entre los límites que indica la LIR, señalados precedentemente y el 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.

(ii) El monto del crédito a deducir del IDPC, será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto de categoría, sobre las rentas extranjeras respectivas, más el CTD del numeral (i) anterior, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.

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

Lo anterior, puede resumirse de la siguiente manera:

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

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

(iv) Cuando las rentas de fuente extranjera sean obtenidas por contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, dicha renta formará parte de la RLI gravándose con el IDPC y deberá ser incorporada en el registro a que se refiere la letra a), del N°4.-, de la referida norma, atribuyéndose el total de la renta en el mismo ejercicio a sus dueños, comuneros, socios o accionistas, de tal forma de afectar dicha renta con los impuestos finales, cumpliendo de esta manera con la totalidad de su tributación.

(v) Tratándose de contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR, la renta extranjera formará parte de la RLI de tal forma que será gravada con el IDPC. Así, el crédito por IDPC deberá ser incorporado en el registro de créditos sujetos a restitución a que se refiere el numeral i), de la letra b), del N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Tal renta se gravará con los impuestos finales IGC o IA, según corresponda¹⁷, cuando ésta sea retirada, remesada o distribuida en la forma regulada en la letra B), del artículo 14 de la LIR.

(vi) La parte del IDPC cubierta con el crédito por IPE, sólo podrá ser imputado como crédito en contra el IGC o IA, según corresponda, que se determine sobre rentas de fuente extranjera, y sin derecho a devolución del eventual excedente que pudiere resultar, conforme a lo dispuesto en el N° 7, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Para determinar qué parte del IGC o IA corresponde a rentas de fuente chilena y qué parte corresponde a rentas de fuente extranjera, se deberá aplicar al monto del IGC o IA determinado en el año tributario respectivo, la proporción que resulte de dividir el monto de las rentas de fuente extranjera sobre el total de la renta imponible afecta al IGC o IA en dicho período, despreciando las centésimas.

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

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

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

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

Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, el que resulta de multiplicar la RENFE por la tasa del IDPC respectivo. Para determinar el IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente chilena, se calculará la diferencia entre el total del IDPC determinado para el ejercicio y el IDPC sobre la RENFE señalada.

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

Si con motivo de la imputación del crédito por IPE en contra del IDPC resulta un excedente sea porque el IDPC no exista; resulta ser inferior al citado crédito; el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias, la LIR establece un tratamiento común para dicho excedente de crédito por IPE proveniente de las rentas correspondientes a dividendos y retiros de utilidades de países sin CDTI y para aquellas rentas a que se refiere el artículo 41 C de la LIR, provenientes de países con los cuales Chile tiene vigente un CDTI.

De esta manera, el excedente de crédito que resulte, podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes en que obtengan rentas de fuente extranjera afectas a dicho tributo, hasta su total extinción, según lo establecido en el inciso 2°, de la letra b), del N°3.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

¹⁷ Conforme a lo dispuesto en la parte final, del inciso 3°, del artículo 63 de la LIR, en relación con el inciso 3°, del N°4.-, del artículo 74 de la LIR, esta obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del IA, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un CDTI que se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto.

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

Cabe señalar además, que la Ley N° 20.780 en sus disposiciones transitorias establece un tratamiento distinto para aquellos remanentes o excedentes de crédito determinados al 31 de diciembre del año 2016. En efecto, el artículo tercero de las disposiciones transitorias, en su número V), sobre *Remanentes de créditos por impuestos pagados en el extranjero*, indica que estas cantidades deberán imputarse al IDPC que se determine en el año comercial 2017 sobre rentas extranjeras o nacionales y en caso de resultar un exceso, éste deberá ser incorporado al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o en la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según sea el régimen de tributación general al que se encuentre sujeto el contribuyente.

De esta forma, el excedente de crédito por IPE en contra del IDPC que resulte luego de imputar dicho crédito al IDPC que se determine en el año comercial 2017, sólo podrá rebajarse en contra de los impuestos finales IGC o IA, y no del IDPC que se determinen en los ejercicios posteriores.

Además, esta norma transitoria establece que los contribuyentes deberán mantener un control separado del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE y del saldo acumulado de créditos compuesto por los excedentes generados, a los que se les aplicará lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, es decir, el crédito por IPE imputado al IDPC sólo servirá de crédito contra el IGC o IA, según corresponda, determinados sobre rentas de fuente extranjera y en ningún caso dará derecho a devolución, el excedente que pudiere resultar de dicha imputación.

Respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, conforme a lo dispuesto en su N° 3, letra c), sólo podrán imputar como crédito contra el IDPC, aquel proveniente de las inversiones efectuadas por las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, en conformidad a lo establecido en el artículo 33 bis de la LIR. En consecuencia, estos contribuyentes no tienen derecho a utilizar el crédito por IPE en contra del IDPC, pero sí tendrán derecho a utilizar en los casos en que la Ley lo considere, el CTD en contra de los impuestos finales que se determinen en el ejercicio de percepción de la renta de fuente extranjera, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por la Ley. En caso de determinarse un remanente éste se extingue en el ejercicio, no pudiendo imputarse a otros impuestos, ni a ejercicios futuros, así como tampoco solicitar su devolución.

Finalmente, cabe señalar que tratándose de contribuyentes no obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa¹⁸, en caso de determinarse un excedente cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito; ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias, el crédito por IPE se extinguirá en dicho ejercicio, no pudiendo utilizarse en ejercicios futuros, imputarse a otros impuestos o solicitar su devolución. Asimismo, en caso de determinarse una pérdida tributaria, se extinguirá la parte del crédito imputable en contra del IDPC y contra los impuestos IGC o IA, según corresponda, al no existir renta de fuente extranjera afecta a doble tributación. En esta situación, los contribuyentes que deban determinar una RLI no deberán considerar formando parte de ésta, la parte del crédito por IPE que no podrá ser utilizada.

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

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

Se reitera que el cálculo del CTD, así como el tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI se aplica a toda clase de contribuyentes, cualquiera sea su forma de constitución y estén o no obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa. Sin embargo, respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra

¹⁸ La Ley N°20.780, vigente al 1° de enero de 2017, introdujo un párrafo final al N° 2.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, que se refiere al tratamiento tributario de los créditos extranjeros y sus excedentes, respecto de contribuyentes no obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa.

A), del artículo 14 ter de la LIR, debido a que la LIR les prohíbe la imputación de créditos en contra del IDPC (con excepción del contemplado en el artículo 33 bis de la LIR), tendrán derecho a utilizar la totalidad del CTD con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, en contra del impuesto IGC o IA que se determinen sobre las rentas de fuente extranjera, ya que no corresponderá restar la parte imputable al IDPC, por no ser éste procedente.

Ahora bien, al respecto, cabe señalar que la Ley sustituyó por completo el N°4, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, cuyo epígrafe es "Crédito contra impuestos finales". En efecto, la nueva disposición mantiene el concepto indicado precedentemente, en cuanto a que el crédito por IPE en contra de los impuestos finales que podrá deducirse del IGC o IA, según corresponda, es aquél que resulta de restar al CTD determinado, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, el crédito imputable al IDPC, y adecúa la forma de registrar estos créditos contra los impuestos finales de acuerdo a las reglas aplicables a cada uno de los nuevos regímenes generales de tributación para los contribuyentes que determinen su renta efectiva según contabilidad completa comprendidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, vigentes a contar del 1° de enero de 2017.

Adicionalmente, la norma citada indica que el excedente que resulte de este crédito contra impuestos finales no podrá ser devuelto al contribuyente, puesto que se aplicará a estas sumas lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, es decir, dicho eventual excedente no podrá ser devuelto en caso alguno y sólo podrán ser imputadas como crédito en contra del impuesto IGC o IA que se determine sobre las rentas extranjeras, para lo cual establece la obligación de mantener un control separado de estos créditos y del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE. La forma de llevar este registro y el detalle de su contenido será establecido mediante una resolución que se emitirá al efecto por este Servicio.

En consecuencia, a contar del 1° de enero de 2017 los contribuyentes deberán registrar estos créditos por IPE en contra de los impuestos finales de la siguiente forma:

(i) Registro del crédito contra impuestos finales, cuando las rentas de fuente extranjera sean obtenidas por contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Estos contribuyentes deberán incorporar este crédito al saldo acumulado de créditos por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Así, la parte del CTD, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, imputable a impuestos finales, pasará a formar parte del saldo acumulado de crédito referido, pudiendo imputarlo en contra del IGC o IA que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, conforme a lo prescrito en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR. A efectos de controlar el destino de estos créditos, la LIR indica que los contribuyentes deberán mantener un registro separado de estas sumas, así como del IDPC pagado con el crédito por IPE.

Mayores instrucciones sobre la forma de imputación de estos créditos anotados en el saldo acumulado de créditos a que se refiere la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se impartirán en la Circular que se emitirá sobre los nuevos regímenes generales de tributación.

En el N° 2, del Anexo N° 1 de esta Circular, se muestra un ejemplo sobre la forma de determinar el saldo de crédito contra impuestos finales.

(ii) Registro del crédito contra impuestos finales, cuando las rentas de fuente extranjera sean obtenidas por contribuyentes sujetos al régimen establecido en la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Estos contribuyentes deberán incorporar este crédito al saldo acumulado de créditos por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), del artículo 14 de la LIR, para imputarse en contra del IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente extranjera.

Al igual que en el caso anterior, los contribuyentes deberán mantener un registro separado de las cantidades constituidas por estos créditos, debido a que sólo podrán ser imputadas a los impuestos que se determinen sobre las rentas de fuente extranjera, y no tendrán derecho a devolución, según lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Mayores instrucciones sobre la forma de imputación de estos créditos anotados en el saldo acumulado de créditos a que se refiere el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), del artículo 14 de la LIR, se impartirán en la Circular que se emitirá sobre los nuevos regímenes generales de tributación.

(iii) Crédito contra impuestos finales, cuando las rentas de fuente extranjera sean obtenidas por contribuyentes que no se encuentren obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa.

Los contribuyentes deberán utilizar el CTD, con tope del 32% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, imputable a los impuestos, en el mismo ejercicio en que se perciban las rentas de fuente extranjera. En caso de determinarse un exceso cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea; porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias, dicho CTD se extingue en el ejercicio, no pudiendo imputarse a otros impuestos, a ejercicios futuros o solicitar su devolución.

El inciso 3°, de la letra b), del N° 2.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, señala expresamente el orden de imputación del crédito contra impuestos finales respecto de estos contribuyentes, indicando que debe ser imputado con posterioridad a cualquier otro crédito que no puede ser imputado en los ejercicios siguientes ni solicitar su devolución y antes de aquellos créditos cuyo remanente puede ser imputado en ejercicios siguientes, o solicitar su devolución.

En el N° 3, del Anexo N° 1 de esta Circular, se muestra la forma de determinar este crédito cuando se trata de un dividendo percibido desde el exterior por un contribuyente del IGC y la limitación de utilizarlo sólo en contra del impuesto que se determine sobre rentas de fuente extranjera.

(E) Crédito por IPE por rentas de establecimientos permanentes en el exterior y aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR¹⁹.

La Ley N° 20.780 introdujo a la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, dos modificaciones formales y otras modificaciones de fondo.

Las dos modificaciones formales fueron efectuadas al inciso 2°, del N° 1.-, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR y consisten en el reemplazo de la palabra “indicados” por “referidos” y de la palabra “indicado” por “establecido”.

Las modificaciones de fondo efectuadas a la norma fueron las siguientes:

i) Se sustituyó el N°4, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, que establecía el tratamiento tributario del excedente de crédito por IPE correspondiente a rentas provenientes de agencias o establecimientos permanentes en el exterior, estableciendo que éste debía imputarse en los ejercicios siguientes al IDPC, reajustado, no pudiendo imputarse a ningún otro impuesto, ni solicitarse su devolución.

El nuevo N°4, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, establece que el excedente de dicho crédito deberá incorporarse como parte del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según corresponda, a los que se les aplicará lo dispuesto en el N° 7.- de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR.

De esta forma, los contribuyentes sujetos a los regímenes de tributación establecidos en las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, según corresponda, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, que determinen un excedente de crédito por IPE correspondiente a rentas provenientes de agencias o establecimientos permanentes en el exterior imputables al IDPC deberán incorporarlos a los registros indicados en el párrafo anterior, de forma tal que dichos créditos se imputarán en contra de los impuestos finales que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, en los ejercicios siguientes hasta su total extinción.

¹⁹ De acuerdo a la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR.

Los contribuyentes deberán en todo caso, mantener un control separado de aquella parte de dichos créditos conformado por estos excedentes, así como por el IDPC cubierto con el crédito del exterior, a los que se les aplicará lo dispuesto en el número 7.- de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR.

Los demás contribuyentes, es decir, aquellos que no se encuentren sujetos a los regímenes generales señalados, no podrán utilizar estos excedentes de créditos por IPE en los ejercicios siguientes ni solicitar su devolución. En tal caso, no deberán considerar formando parte de la RLI que determinen, aquella parte del crédito no utilizado.

ii) Se agregó en el epígrafe de la letra B.-, la referencia a las rentas provenientes del exterior a las cuales se les haya aplicado la tributación dispuesta en el artículo 41 G de la LIR. Además, en el inciso 3°, del N° 4.-, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, se incorporó la forma de determinar el crédito por IPE imputable al IDPC sobre dichas rentas cuando provengan de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 41 G de la LIR, el cual rige a partir del 1° de enero de 2016²⁰, por las rentas percibidas o devengadas a partir de la misma fecha, en términos generales prescribe que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, establecidos o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas en el exterior.

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

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

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

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

Este crédito podrá ser imputado al IDPC que se determine en el ejercicio respectivo y en caso de resultar un excedente, cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias, los contribuyentes acogidos a los regímenes tributarios de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, podrán utilizar dicho excedente como un crédito imputable a los impuestos finales IGC o IA que se determinen sobre las rentas de fuente extranjera, de conformidad a lo establecido en el N° 4, de la letra B.- del artículo 41 A de la LIR. En efecto, dicha norma dispone que estas sumas deberán incorporarse al registro del saldo acumulado de créditos establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o al saldo acumulado de créditos establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según corresponda.

Los contribuyentes que no se encuentren obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa no podrán imputar el excedente en contra de los impuestos finales, sea en el mismo u otros

²⁰ Conforme a lo establecido en la letra c), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780. Se reitera que las instrucciones generales de este Servicio sobre lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, fueron impartidas mediante la Circular N° 30, de 8 de mayo de 2015.

ejercicios, debido a que la LIR no contempla dicha posibilidad, extinguiéndose por tanto el referido excedente, el que no deberá considerarse formando parte de la RLI cuando corresponda.

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

(i) Deberán agregar a la RLI del IDPC una cantidad equivalente a los impuestos pagados en el exterior, o adeudados hasta el ejercicio siguiente por las rentas determinadas en el extranjero que deban incluir en dicha RLI, excluyendo en el caso de agencias u otros establecimientos permanentes en países con los cuales Chile no mantenga vigente un CDTI, los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan.

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

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

Cabe señalar que el cálculo de este crédito por IPE, no da origen al denominado CTD, sino que sólo permite determinar el crédito imputable en contra del IDPC, y en el caso excepcional en que resulte un excedente de éste, por expresa disposición de la Ley, tratándose de contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, dicho excedente podrá imputarse como crédito en contra de los impuestos finales, una vez que se hayan incorporado al saldo acumulado de crédito por IDPC que corresponda en cada caso.

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

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

ii) Segundo límite: La cantidad que resulte de aplicar la tasa del IDPC sobre una cantidad tal que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la renta líquida imponible de la agencia o establecimiento permanente. Esta cantidad puede determinarse multiplicando el monto de la renta de la agencia o establecimiento permanente convertida a moneda nacional, por el factor que resulta de dividir la tasa del IDPC por cien menos la tasa del IDPC. La tasa general del IDPC, aplicable también para los contribuyentes sujetos a la letra A), del artículo 14 de la LIR corresponde a un 25% a contar del año comercial 2017. Por su parte los contribuyentes sujetos a la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán aplicar una tasa del IDPC de 25,5% durante el año comercial 2017, y a partir del año comercial 2018 deberán considerar una tasa de 27%. Por tanto, los factores a considerar para el cálculo de este crédito corresponden a 0,333333 (25/75); 0,342281 (25,5/74,5); 0,369863 (27/73), respectivamente.

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

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

| | Concepto | Monto |
|-----|--|--------------|
| (+) | La suma del total de las rentas de fuente extranjera que deban afectarse con IDPC en Chile, que correspondan de acuerdo a las letras A.-, B.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR, sin considerar las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas en el exterior que deban computarse en Chile por aplicación del artículo 41 G de la LIR. | \$ |
| (-) | La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera, que correspondan de | (\$ |

| | | |
|-----|--|-----------------|
| | acuerdo a las letras A.-, B.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR. | |
| (-) | Los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente. | (\$) |
| (-) | La proporción de gastos de utilización común, es decir, aquellos que no puedan vincularse directa y exclusivamente a actividades o bienes destinados a producir rentas de fuente chilena o extranjera. | (\$) |
| (+) | La totalidad de los créditos por IPE, calculados de la forma indicada en las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A, para cada renta obtenida en el exterior, con tope de los límites que establece la LIR. | \$ |
| (=) | RENFE | \$ |

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

Se reitera en esta materia, que el límite general que establece el N° 6, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, correspondiente al 32% de la RENFE de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, resulta aplicable al total de los créditos a que pueda tener derecho el contribuyente sobre el conjunto de esas rentas de fuente extranjera, sea que se trate de aquellas señaladas en la letra A.-, B., o C.-, del artículo 41 A de la LIR. Por tanto, para determinar que parte de los créditos excede el límite general del 32% de la RENFE, en caso que los contribuyentes puedan en principio imputar créditos por cada una de las rentas referidas, los contribuyentes deberán elegir a su juicio cuales de los créditos, a los que en principio tiene derecho, se comprenden en primer término. De esta manera, por ejemplo, podrá considerar que en primer lugar se comprenden bajo tal límite los créditos por aquellas rentas señaladas en la letra A.-, luego en la letra B.-, y en último término en la letra C.-, todas del artículo 41 A de la LIR, o bien, de acuerdo a un orden distinto, según estime conveniente.

Finalmente, cabe señalar que los contribuyentes deberán mantener un control separado de los créditos por IPE que fueron imputados al IDPC, ya que estas sumas en ningún caso pueden ser devueltas al contribuyente, y sólo podrán ser utilizadas como créditos en contra de los impuestos finales que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

(E.2) Imputación del crédito.

El crédito por IPE se imputará en contra del IDPC 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 imputación en los ejercicios siguientes ni a reembolso o devolución y antes de aquellos que permiten su reembolso o devolución²¹.

Cabe reiterar que conforme al N° 4, del artículo 41 B de la LIR, los créditos o deducciones del IDPC, en los que la ley no autorice expresamente su rebaja del IDPC que provenga de las rentas de fuente extranjera, sólo se deducirán del tributo que se determine por las rentas de fuente chilena.

Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, el que resulta de multiplicar la RENFE por la tasa del IDPC respectivo. Para determinar el IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente chilena, se calculará la diferencia entre el total del IDPC determinado para el ejercicio y el IDPC sobre la RENFE señalada.

(E.3) Tratamiento del excedente de crédito por IPE deducible del IDPC.

Los excedentes del crédito por IPE se producirán cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el

²¹ Debido a que el exceso de crédito por IPE en contra del IDPC debe ser incorporado en los registros de saldos acumulados de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR, según corresponda, el crédito por IPE en contra del IDPC constituye ahora un crédito que sólo puede ser imputado en el ejercicio, y no a ejercicios siguientes o solicitar su devolución. De esta forma, debe ser imputado al final de la lista de créditos que sólo pueden ser imputados en el ejercicio.

mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otras circunstancias.

Tendrán derecho a utilizar este excedente sólo aquellos contribuyentes sujetos a los regímenes generales de tributación de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR. Los demás contribuyentes que no se encuentren sujetos a los referidos regímenes, no podrán utilizar dicho excedente en los ejercicios siguientes, no tendrán derecho a imputarlos contra otros impuestos ni a solicitar su devolución, razón por la cual, tampoco deberán considerar la parte de dicho crédito no utilizada en la RLI respectiva.

Los contribuyentes sujetos al régimen que contempla la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán incorporar este excedente de crédito en el registro del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de dicho artículo. Por su parte, los contribuyentes sujetos al régimen que establece la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán incorporar este excedente de crédito al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

De esta forma, el excedente constituirá un crédito de IDPC imputable a los impuestos finales determinados sobre las rentas de fuente extranjera, conforme a lo dispuesto en el N° 7.- de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

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

En el N° 4, del Anexo N° 1 de esta Circular, se muestra un ejemplo sobre la determinación del crédito proveniente de agencias o establecimientos permanentes y el tratamiento de los excedentes.

(E.4) Créditos por rentas que deban reconocerse en el país por aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

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

Para ello, el artículo 41 G de la LIR considera que estas cantidades fueron a su vez percibidas o devengadas por los controladores en Chile, aun cuando permanezcan en el patrimonio de la entidad controlada, de conformidad a la regulación indicada en la referida norma legal y en las instrucciones de este Servicio sobre la materia contenidas en la Circular N° 30 de 2015.

La letra E.-, del artículo 41 G de la LIR, establece que los contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile que deban considerar percibidas o devengadas en Chile las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas en el extranjero, de conformidad al artículo 41 G de la LIR, tendrán derecho al crédito por los impuestos a la renta pagados o adeudados en el exterior sobre las referidas rentas. Para estos efectos, se considerarán rentas pasivas las cantidades a que se refiere la letra C.-, del artículo 41 G de la LIR.

Conforme a lo dispuesto en el N° 2.-, de la letra D.-, del artículo 41 G, las rentas pasivas deberán determinarse de acuerdo a las mismas normas dispuestas para la determinación de la base imponible del IDPC, es decir, deberá aplicarse a ellas lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, y las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular N° 30 de 2015, sobre la aplicación del artículo 41 G de la LIR.

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

Las rentas pasivas así determinadas, deberán agregarse a la base imponible del IDPC, para ser afectadas con este tributo y con los impuestos finales en la forma que establecen los artículos 14 y 14

ter letra A), de la LIR, dependiendo del régimen de tributación a que se encuentre sujeto el controlador respectivo al término del ejercicio comercial que corresponda, momento en el cual se consideran percibidas o devengadas en Chile las cantidades percibidas o devengadas por las entidades controladas en el exterior.

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

Debe tenerse presente que la letra E.-, del artículo 41 G de la LIR, establece que procederá la deducción del crédito por el IPE en la forma dispuesta en el artículo 41 A, letra B, inciso 2° de la LIR, cuando se trate de rentas provenientes de países con los cuales Chile no mantiene vigente un CDTI, mientras que los créditos por IPE correspondientes a las rentas procedentes de países con los cuales Chile mantenga vigente un CDTI se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 41 C de la LIR, el cual se remite en su aplicación a las normas de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

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

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

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

(i) Crédito por IPE sobre rentas pasivas computadas en Chile de acuerdo al artículo 41 G de la LIR.

Sobre esta materia, cabe recordar que el artículo 41 G de la LIR, rige a contar del 1° de enero de 2016, respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir de esa fecha, mientras que las modificaciones a las normas sobre doble tributación internacional que se analizan rigen a contar del 1° de enero de 2017.

Por ello, respecto del año comercial 2016, resultan aplicables las normas contenidas en el artículo 41 A, letra B.- y 41 C de la LIR, según se trate de rentas que provienen de un país con el cual Chile no mantiene vigente un CDTI o si lo mantiene, respectivamente, de acuerdo al texto vigente de tales normas al 1° de enero de 2016. En consecuencia, al efecto resultan aplicables las instrucciones emitidas con anterioridad por este Servicio sobre la materia, y por tanto, se aplicarán las instrucciones para determinar el crédito por IPE respecto de las agencias o establecimientos permanentes en el caso del sistema unilateral de créditos, mientras que en el caso del sistema bilateral de créditos se aplicarán las instrucciones para determinar el crédito a que se refiere el artículo 41 C de la LIR, norma que para tal efecto, remite al artículo 41 A, letra A.- de la LIR, considerando en todos los casos, las particularidades que considera el propio artículo 41 G de la LIR, sobre la materia.

Ahora bien, a contar del año comercial 2017, resultan aplicables las siguientes instrucciones:

(i.1) Crédito por IPE sobre rentas pasivas que provengan de países con los cuales Chile no mantenga vigente un CDTI²².

En estos casos, el crédito por IPE sólo procede en contra del IDPC que afecte a las rentas pasivas que deben considerarse percibidas o devengadas en Chile.

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

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

Cabe señalar que no tendrán derecho a este crédito, los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, puesto que respecto de estos contribuyentes sólo procede imputar como crédito contra el IDPC, aquel establecido en el artículo 33 bis de la LIR.

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

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

Para la procedencia de este crédito, cuando no hay vigente un CDTI, es indispensable que los contribuyentes constituidos, domiciliados o residentes en Chile hayan invertido de forma directa en la entidad controlada en el exterior que percibe o devenga las rentas pasivas, de tal forma que si no han invertido en ellas, sino que en otras entidades relacionadas de forma directa o indirecta con la entidad controlada, no tendrán derecho al crédito referido, a menos que esta última entidad resida en un país que mantenga vigente con Chile un CDTI o un acuerdo que permita el intercambio de información para fines tributarios.

Cabe señalar que en el cálculo del crédito por IPE establecido en el inciso 2°, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, no procede la determinación de un CTD, debido a que en estos casos, el impuesto pagado, adeudado o retenido en el extranjero sólo puede ser utilizado como crédito en contra del IDPC que se determine en el ejercicio.

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

(i) Se agregarán a la RLI de la empresa controladora en Chile, la proporción de las rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en el exterior que corresponda de acuerdo a la LIR, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra D.-, del artículo 41 G de la LIR, cuyas instrucciones fueron emitidas por este Servicio en la Circular N° 30 de 2015.

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

Dicho crédito por IPE tiene como límite la tasa del IDPC aplicada sobre las rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en el exterior que deban reconocerse en Chile, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra D.-, del artículo 41 G de la LIR.

Por otra parte, cabe señalar que las rentas pasivas que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile no forman parte del límite que establece el N° 6, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR,

²² Conforme al inciso 2°, de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR.

correspondiente al 32% de la RENFE, por disposición expresa de la Ley, y por lo tanto, el crédito por IPE sobre estas rentas, tampoco se encuentra sujeto a dicho límite.

(iii) Deberá deducirse del IDPC el crédito por IPE determinado por las rentas pasivas, el que corresponde a la cantidad señalada en el numeral (ii) precedente, imputándose antes que aquellos créditos que puedan imputarse a otros impuestos, o de aquellos que pueden imputarse en los ejercicios siguientes, o de aquellos cuyo excedente da derecho a devolución.

(iv) En caso de determinarse un remanente o excedente de crédito, sea porque el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otra circunstancia, tal excedente, no deberá considerarse formando parte de la RLI del ejercicio. Si se hubiere agregado en la RLI un monto de crédito por IPE superior al que en definitiva pueda imputarse, deberá ajustarse conforme a dicha circunstancia, hasta por el monto de crédito que se determine como excedente.

(v) Cabe señalar además, que el IDPC cubierto con este crédito por IPE no puede ser objeto de devolución alguna y sólo podrá ser imputado como tal, en contra de los impuestos finales que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, todo ello, conforme a lo prescrito en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

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

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

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

Los contribuyentes sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán agregar las rentas pasivas con sus respectivos créditos extranjeros a su RLI, para gravarlas con el IDPC y luego deducir de este impuesto el crédito por IPE. Las rentas pasivas tributarán con los impuestos finales, conforme a lo establecido en el N° 3.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

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

En el N° 5, del Anexo N° 1 se ejemplifica en un ejercicio el cálculo y la determinación del crédito por IPE sobre rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades de países con los cuales Chile no tiene vigente un CDTI.

(i.2) Crédito por IPE sobre rentas pasivas que provengan de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI²³.

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

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

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

Respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, conforme a lo dispuesto en su N° 3, letra c), sólo podrán imputar como crédito contra el IDPC, aquel proveniente de las inversiones efectuadas por las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado, en conformidad a lo establecido en el artículo 33 bis de la LIR. En consecuencia, estos contribuyentes no tienen derecho a utilizar el crédito por IPE en contra del IDPC, pero sí tendrán derecho a utilizar en los casos en que la Ley lo considere, el CTD en contra de los impuestos finales que se determinen en el ejercicio de percepción de la renta de fuente extranjera, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por la Ley. En caso de determinarse un remanente éste se extingue en el ejercicio, no pudiendo imputarse a otros impuestos, ni a ejercicios futuros, así como tampoco solicitar su devolución.

(b) Determinación del crédito por IPE.

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

(i) Determinación del CTD.

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

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

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

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

²³ Conforme al artículo 41 C de la LIR.

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

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

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

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

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

(ii) Cálculo e imputación del crédito por IPE en contra el IDPC.

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

i) Se agregará a la renta líquida imponible del IDPC, el CTD determinado, correspondiente a la suma menor entre los límites que indica la LIR, señalados precedentemente y el 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI.

ii) El monto del crédito a deducir del IDPC, será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto de categoría, sobre las rentas extranjeras respectivas, más el CTD del numeral (i) anterior, con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI.

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

Lo anterior, puede resumirse de la siguiente manera:

| N° | Concepto | Monto |
|-----------|--|--------------|
| 1 | CTD, determinado de acuerdo a lo señalado anteriormente, con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI. | \$ |
| 2 | Rentas netas extranjeras respectivas correspondientes al artículo 41 C de la LIR (provenientes de países con los cuales Chile tiene un CDTI vigente). | \$ |

| | | |
|---|---|-----------|
| 3 | Gastos necesarios directamente relacionados con los dividendos y/o retiros de utilidades referidos. | (\$) |
| 4 | Gastos necesarios de utilización común, en la proporción que corresponda. | (\$) |
| 5 | Base para calcular el crédito deducible del IDPC (1 + 2 - 3 - 4). | \$ |
| 6 | Crédito deducible del IDPC (Base (5) x tasa IDPC vigente). | \$ |

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

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

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

vi) La parte del IDPC cubierta con el crédito por IPE, sólo podrá ser imputada como crédito en contra el IGC o IA, según corresponda, que se determine sobre rentas de fuente extranjera, y sin derecho a devolución del eventual excedente que pudiere resultar, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Para determinar qué parte del IGC o IA corresponde a rentas de fuente chilena y qué parte corresponde a rentas de fuente extranjera, se deberá aplicar al monto del IGC o IA determinado en el año tributario respectivo, la proporción que resulte de dividir el monto de las rentas de fuente extranjera sobre el total de la renta imponible afecta al IGC o IA en dicho período, despreciando las centésimas.

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

El crédito por IPE sobre las rentas pasivas que deban reconocerse en el país, se imputa a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a devolución y antes de aquellos créditos que sí la permiten.

En relación con la imputación anterior, se hace presente que conforme a lo dispuesto en el N° 4 del artículo 41 B de la LIR, los distintos créditos establecidos por diversas disposiciones legales, por regla general sólo pueden rebajarse del IDPC determinado sobre las rentas de fuente nacional. De esta forma, previo a la imputación es necesario determinar qué parte del IDPC corresponde a las rentas de fuente nacional, y, por consiguiente, qué parte de dicho tributo corresponde a las rentas de fuente extranjera. Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, el que resulta de multiplicar la RENFE por la tasa del IDPC respectivo. Para determinar el IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente chilena, se calculará la diferencia entre el total del IDPC determinado para el ejercicio y el IDPC sobre la RENFE señalada.

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

Cuando en la imputación de este crédito por IPE en contra del IDPC resulte un excedente, dicho excedente podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes en que obtengan rentas de fuente extranjera afectas a dicho tributo, hasta su total extinción, según lo establecido en el inciso 2°, de la letra b), del N°3.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

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

Cabe señalar además, que la Ley N° 20.780 en sus disposiciones transitorias establece un tratamiento distinto para aquellos remanentes o excedentes de crédito determinados al 31 de diciembre del año 2016. En efecto, el artículo tercero de las disposiciones transitorias, en su número V), sobre *Remanentes de créditos por impuestos pagados en el extranjero*, indica que estas cantidades deberán imputarse al IDPC que se determine en el año comercial 2017 sobre rentas extranjeras o nacionales y en caso de resultar un exceso, éste deberá ser incorporado al saldo acumulado de crédito establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o en la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14, según sea el régimen de tributación general al que se encuentre sujeto el contribuyente.

De esta forma, el excedente de crédito por IPE en contra del IDPC que resulte luego de imputar dicho crédito al IDPC que se determine en el año comercial 2017 y siguientes, sólo podrá rebajarse en contra de los impuestos finales IGC o IA, y no del IDPC que se determinen en los ejercicios posteriores.

Además, esta norma transitoria establece que los contribuyentes deberán mantener un control separado del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE y del saldo acumulado de créditos compuesto por los excedentes generados, a los que se les aplicará lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR, es decir, el crédito por IPE imputado al IDPC sólo servirá de crédito contra el IGC o IA, según corresponda, determinados sobre rentas de fuente extranjera y en ningún caso dará derecho a devolución, el excedente que pudiere resultar de dicha imputación.

Finalmente, cabe señalar que tratándose de contribuyentes que no se encuentren obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa²⁴, en caso de determinarse un excedente, el crédito por IPE se extinguirá en dicho ejercicio, no pudiendo utilizarse en ejercicios futuros, imputarse a otros impuestos o solicitar su devolución. Asimismo, en caso de determinarse una pérdida tributaria, se extinguirá la parte del crédito imputable en contra del IDPC y contra los impuestos IGC o IA, según corresponda, al no existir renta de fuente extranjera afecta a doble tributación. En esta situación, los contribuyentes que deban determinar una RLI no deberán considerar formando parte de ésta, la parte del crédito por IPE que no podrá ser utilizada.

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

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

Se reitera que el cálculo del CTD, así como el tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI se aplica a toda clase de contribuyentes, cualquiera sea su forma de constitución y estén o no obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa. Sin embargo, respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, debido a que la LIR les prohíbe la imputación de créditos en contra del IDPC (con excepción del contemplado en el artículo 33 bis de la LIR), tendrán derecho a utilizar la totalidad del CTD con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, en contra del impuesto IGC o IA que se determinen sobre las rentas de fuente extranjera, ya que no corresponderá restar la parte imputable al IDPC, por no ser éste precedente.

El crédito por IPE en contra de los impuestos finales que podrá deducirse del IGC o IA, según corresponda, es aquél que resulte de restar al CTD determinado, con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, el crédito imputable al IDPC. La forma de registrar estos créditos contra los impuestos finales, se efectuará de acuerdo a las reglas aplicables a cada uno de los nuevos regímenes generales de tributación para los contribuyentes que determinen su renta efectiva según contabilidad completa comprendidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, vigente al 1° de enero de 2017.

Adicionalmente, la norma citada indica que el excedente que resulte de este crédito contra impuestos finales no podrá ser devuelto al contribuyente, puesto que se aplicará a estas sumas lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, es decir, dicho eventual excedente no podrá ser devuelto en caso alguno y sólo podrá ser imputado como crédito en contra del impuesto IGC o IA que se determine sobre las rentas extranjeras, para lo cual establece la obligación de mantener un control

²⁴ La Ley N°20.780, vigente al 1° de enero de 2017, introdujo un párrafo final al N° 2.-, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, que se refiere al tratamiento tributario de los créditos extranjeros y sus excedentes, respecto de contribuyentes no obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa.

separado de estos créditos y del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE. La forma de llevar este registro y el detalle de su contenido será establecido mediante una resolución que se emitirá al efecto por este Servicio.

En consecuencia, a contar del 1° de enero de 2017 los contribuyentes deberán registrar estos créditos por IPE en la misma forma señalada para las rentas a que se refiere la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

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

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

El IA retenido, declarado y pagado en Chile, que haya gravado las cantidades devengadas o percibidas por las entidades controladas en el exterior, podrá utilizarse como crédito en contra del IDPC y en caso de resultar un excedente, dicha suma podrá ser imputada en contra de los impuestos finales que se apliquen sobre las mismas rentas, que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G.

Cabe señalar que se aplicarán a este crédito por IA, las reglas contenidas en los N° 1, 4 y 5, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, en cuanto a la reajustabilidad y acreditación de tales tributos. Así, este crédito se imputará debidamente reajustado cuando así corresponda, por la variación del IPC entre el mes anterior al de su pago y el mes anterior al del cierre del ejercicio, además deberá acreditarse su pago con el respectivo recibo emitido por la Tesorería General de la República y las declaraciones de impuesto que correspondan.

(a) Contribuyentes que tienen derecho a este crédito.

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

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

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

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

Para que el IA pueda ser utilizado como crédito en contra del IDPC, éste previamente debe agregarse en la determinación de la RLI, y las rentas pasivas deben haber sido efectivamente gravadas con este tributo. Es decir, si dichas rentas no resultaron afectas a este impuesto debido a que el contribuyente se encontraba en situación de pérdida tributaria u otra causa que lo eximiera de este impuesto, el crédito por IA se extingue en el ejercicio, no pudiendo ser imputado a ejercicios futuros, imputarse a otros impuestos u obtener su devolución, sin perjuicio de que el contribuyente pueda ajustar la determinación de la RLI por aquella parte del crédito no imputada.

En ningún caso dará derecho a devolución, el IDPC pagado con este crédito de IA, puesto que este último constituyó un impuesto debidamente enterado en arcas fiscales y no sujeto a devolución, de tal forma que al solucionar la totalidad o parte del IDPC, no podrá devolverse y sólo podrá imputarse como

crédito en contra de los impuestos finales que graven la renta pasiva, también sin derecho a devolución del eventual excedente que se determine.

Cabe señalar que los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, no tendrán derecho a utilizar este crédito por IA en contra del IDPC, sobre las rentas que deban considerarse como percibidas por aplicación del artículo 41 G de la LIR, ya que tal como se ha señalado precedentemente, estos sólo podrán imputar contra este impuesto el crédito del artículo 33 bis de la LIR. Así, la totalidad del IA podrá ser imputado en contra de los impuestos finales que hayan gravado efectivamente las rentas pasivas, conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G del mismo cuerpo legal.

Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos que sólo dan derecho a imputación contra el IDPC del ejercicio y antes de los créditos extranjeros correspondientes a rentas distintas de aquellas señaladas en la letra C.-, del artículo 41 G de la LIR.

(c) Determinación del crédito contra el IGC o IA que afectó la renta pasiva y orden de imputación.

En caso de resultar un excedente en la determinación del crédito por IA en la forma establecida en la letra (b) anterior, este exceso podrá ser imputado en contra del IGC o IA que se determine sobre dichas rentas pasivas en la oportunidad que corresponda de acuerdo al artículo 14 o 14 ter letra A) de la LIR.

Debido a que el artículo 41 G de la LIR, tiene vigencia a partir del 1° de enero de 2016, por las rentas pasivas devengadas o percibidas a contar de esa fecha, los contribuyentes sujetos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 de la LIR, obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, vigente al 31 de diciembre de 2016, deberán agregar estas cantidades a su RLI para gravarlas con el IDPC e incluirlas en su registro FUT para afectarlas con los impuestos finales en el momento en que se efectúen retiros o distribuciones imputables a estas cantidades. Por su parte, los contribuyentes de la letra B), del artículo 14 del mismo cuerpo legal, vigente al 31 de diciembre de 2016, no obligados a determinar sus rentas con contabilidad completa y los contribuyentes del IGC, deberán afectar estas cantidades con el IDPC, deducir el crédito por IA y afectarlas con los impuestos finales en el mismo ejercicio, pudiendo imputar el crédito contra dichos impuestos en tal oportunidad.

A contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos al sistema de atribución de rentas de la letra A), del artículo 14 de la LIR o aquellos no obligados a determinar sus rentas efectivas mediante contabilidad completa comprendidos en la letra C) del mismo artículo, agregarán las rentas pasivas a la RLI y las afectarán con los impuestos finales en el mismo ejercicio por la vía de la atribución, cumpliendo de esta forma con la totalidad de su tributación, pudiendo utilizar el crédito por IA en contra del IDPC y los IGC o IA. Si de la aplicación de este crédito resultare un excedente, debido a que los impuestos finales fueron cubiertos en su pago con créditos de otra naturaleza o el crédito por IA fue superior a los impuestos determinados, dicho excedente se extingue en el ejercicio, no pudiendo ser imputado a otros impuestos o utilizado en ejercicios futuros u obtener su devolución. De la misma forma los contribuyentes del IGC, deberán tributar con el IDPC y con el impuesto final, pudiendo utilizar el crédito por IA en contra de ambos impuestos, de acuerdo a la forma señalada precedentemente. Por su parte, los contribuyentes sujetos al régimen de tributación de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán agregar a su RLI las rentas pasivas para afectarlas con el IDPC al cual podrán imputar el crédito por IA, el exceso que resulte de esta imputación deberá ser incorporado al registro del numeral ii), de la letra b), del número 2.- de la letra B), como un crédito no sujeto a restitución y sin derecho a devolución, el cual podrá ser utilizado en contra de los impuestos finales IGC o IA, según corresponda.

Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos que sólo dan derecho a imputación en el ejercicio y antes de los créditos extranjeros correspondientes a rentas distintas de aquellas señaladas en la letra C.-, del artículo 41 G de la LIR.

(F) Crédito por IPE proveniente de rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el extranjero²⁵.

Cabe señalar que en esta materia las modificaciones introducidas por la Ley N°20.780, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, fueron similares a las indicadas precedentemente a propósito de las rentas de los establecimientos permanentes o agencias.

²⁵ De acuerdo a la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR.

En efecto, los cambios formales fueron efectuados al N°1.-, de la letra C.- del artículo 41 A de la LIR, en que se eliminó el guarismo “2.-”, se reemplazó la palabra “hubiere” por “hubiera” y la palabra “inciso” por “párrafo”.

El cambio de fondo, al igual que el señalado a propósito de las rentas de las agencias o establecimientos permanentes, consiste en el tratamiento de los excedentes que resulten de la aplicación del crédito por IPE en contra del IDPC, debido a que se sustituyó por completo el N°4, de la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, que establecía que este excedente debía imputarse, reajustado, en los ejercicios siguientes al IDPC, no pudiendo imputarse a ningún otro impuesto, ni solicitar su devolución.

En efecto, el nuevo N°4, de la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, establece que el excedente de crédito contra el IDPC deberá incorporarse como parte del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según corresponda, a los que se les aplicará lo dispuesto en el N°7.- de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR.

De esta forma, los contribuyentes acogidos a los regímenes de tributación establecidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, que determinen excedentes de crédito por IPE imputables al IDPC deberán incorporarlos a los registros indicados en el párrafo anterior, de tal forma de utilizar tales excedentes como crédito en contra de los impuestos finales IGC o IA determinados sobre rentas de fuente extranjera y sin derecho a devolución del eventual excedente que pudiere resultar de esta última imputación.

Cabe señalar que, los demás contribuyentes no acogidos a los regímenes de tributación de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, no podrán utilizar el excedente en la forma anteriormente señalada, por lo que deberán ajustar la RLI por una cantidad equivalente al monto del crédito por IPE no utilizado.

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

(F.1) Determinación del crédito por IPE en contra del IDPC.

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

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

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

Cabe señalar que el cálculo de este crédito por IPE, no da origen al denominado CTD, sino que sólo permite determinar el crédito imputable en contra del IDPC, y en el caso excepcional en que resulte un excedente de éste, por expresa disposición de la Ley, tratándose de contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, dicho excedente podrá imputarse como crédito en contra de los impuestos finales, una vez que se hayan incorporado al saldo acumulado de crédito que corresponda en cada caso.

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

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

ii) Segundo límite: La cantidad que resulte de aplicar la tasa del IDPC sobre una cantidad tal que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a las rentas percibidas. Esta cantidad puede determinarse multiplicando el monto de la renta percibida convertida a moneda nacional, por el factor que resulta de dividir la tasa del IDPC por cien menos la tasa del IDPC. La tasa general del IDPC, aplicable también para los contribuyentes sujetos a la letra A), del artículo 14 de la LIR corresponde a un 25% a contar del año comercial 2017. Por su parte los contribuyentes sujetos a la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán aplicar una tasa del IDPC de 25,5% durante el año comercial 2017, y a partir del año comercial 2018 deberán considerar una tasa de 27%. Por tanto, los factores a considerar para el cálculo de este crédito corresponden a 0,333333 (25/75); 0,342281 (25,5/74,5); 0,369863 (27/73), respectivamente.

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

Para dichos efectos, la RENFE de cada ejercicio, se determinará de la forma ya explicada anteriormente en la letra E.1 anterior.

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

Finalmente, cabe señalar en esta materia, que los contribuyentes deberán mantener un control separado de los créditos por IPE que fueron imputados al IDPC, ya que estas sumas en ningún caso pueden ser devueltas al contribuyente, y sólo podrán ser utilizadas como créditos en contra de los impuestos finales IGC o IA que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

(F.2) Imputación del crédito por IPE.

El crédito por IPE se imputará en contra del IDPC determinado 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 imputación en ejercicios siguientes ni a su reembolso o devolución y antes de aquellos que permiten su reembolso o devolución²⁶.

Cabe reiterar que conforme al N° 4, del artículo 41 B de la LIR, los créditos o deducciones del IDPC, en los que la ley no autorice expresamente su rebaja del impuesto que provenga de las rentas de fuente extranjera, sólo se deducirán del tributo que se determine por las rentas de fuente chilena.

Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, el que resulta de multiplicar la RENFE por la tasa del IDPC respectivo. Para determinar el IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente chilena, se calculará la diferencia entre el total del IDPC determinado para el ejercicio y el IDPC sobre la RENFE señalada.

(F.3) Tratamiento del excedente de crédito por IPE deducible del IDPC.

Los excedentes del crédito por IPE se producirán cuando el IDPC no exista o sea inferior al citado crédito, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento del referido gravamen de categoría; se encuentra en una situación de pérdida tributaria; el mencionado tributo de categoría ha sido absorbido por otros créditos que la ley autoriza rebajar antes del mencionado crédito por IPE, u otra circunstancia.

²⁶ Debido a que el exceso de crédito por IPE en contra del IDPC debe ser incorporado en los registros de saldos acumulados de créditos por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de la letra A), o al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR, según corresponda, el crédito por IPE en contra del IDPC constituye ahora un crédito que sólo puede ser imputado en el ejercicio, y no a ejercicios siguientes o solicitar su devolución. De esta forma, debe ser imputado al final de la lista de créditos que sólo pueden ser imputados en el ejercicio.

Tendrán derecho a utilizar este excedente sólo aquellos contribuyentes sujetos a los regímenes generales de tributación de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR. Los demás contribuyentes no sujetos a los referidos regímenes, no podrán utilizar dicho excedente en los ejercicios siguientes, o a imputarlos contra otros impuestos o a solicitar su devolución, razón por la cual, tampoco deberán considerar la parte de dicho crédito no utilizada en la RLI respectiva.

Los contribuyentes sujetos al régimen que contempla la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberán incorporar este excedente de crédito en el registro del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del N° 4.-, de dicho artículo. Por su parte, los contribuyentes sujetos a la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán incorporar este excedente de crédito al saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 2.- de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

De esta forma, el excedente de crédito por IPE que se determine en estos casos, constituirá una especie de crédito por IDPC imputable a los impuestos finales IGC o IA, determinados sobre las rentas de fuente extranjera, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

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

Finalmente, cabe señalar que a estas rentas no se les aplica la exigencia establecida en el N° 2.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR – Inscripción en el Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva el Servicio -, atendido que no se trata de una inversión en el exterior.

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

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

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

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

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

Cabe señalar que los créditos por IPE que afectaron las rentas pasivas que deben considerarse percibidas o devengadas en Chile conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, cuando las entidades controladas residen en países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI fue previamente abordado en el punto (i.2), de la letra (E.4), del Capítulo II.3 de la presente Circular. En este caso, en el cálculo, forma de determinación del crédito, su imputación, acreditación, tipo de cambio y tratamiento de excedentes, resultan aplicables las normas establecidas en la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, relativas al tratamiento de dividendos y retiros de utilidades provenientes de países sin convenio, con las salvedades allí indicadas.

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

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

Se hace presente que el crédito, calculado en los términos descritos en la letra A del artículo 41 A de la LIR, por todos los impuestos extranjeros a la renta pagados de acuerdo a las leyes de un país con el cual Chile tenga vigente un CDTI, siendo el porcentaje a que se refiere la letra b), del N° 2, de la letra A, del artículo 41 A de la LIR, de un 35%, salvo que los beneficiarios efectivos²⁷ de las rentas de fuente extranjera afectas al IDPC tuvieran residencia o domicilio en el exterior, en cuyo caso será necesario, además, que Chile tenga vigente un CDTI con el país de residencia de dichos beneficiarios efectivos.

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

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

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

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

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

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

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

ii.2) El impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas.

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

- i. Que el todo o parte, según corresponda, del dividendo distribuido o del retiro efectuado desde la sociedad o empresa extranjera, y el impuesto a la renta pagado en el extranjero, provenga y corresponda a las utilidades recibidas por ésta desde las sociedades en las que participa ya sea directa o indirectamente en los términos señalados en el numeral siguiente;
- ii. Que la empresa extranjera que remesa utilidades a Chile posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias a la fecha en que éstas últimas pagaron los

²⁷ El sentido y alcance de la expresión "beneficiario efectivo" para efectos de los CDTI, ha sido explicado por este Servicio mediante la Circular N° 57 de 2009.

impuestos que se pretenden acreditar sobre las utilidades repartidas a la empresa extranjera que luego son remesadas al país;

iii. Que todas las referidas sociedades en que participa la empresa extranjera, ya sea directa o indirectamente, se encuentren domiciliadas en el mismo país de la empresa extranjera, vale decir, de la empresa que distribuye dividendos o remesa utilidades a Chile.

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

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

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

(D) Cálculo del crédito renta por renta.

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

(E) Crédito total disponible.

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

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

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

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

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

La sumatoria de los créditos individuales por cada una de las rentas de acuerdo a lo explicado precedentemente, hasta el límite máximo que establece la ley, constituirá el CTD que los contribuyentes

tendrán derecho a utilizar en Chile mediante su imputación en contra de los impuestos que los afecten en el país por las rentas percibidas o devengadas del exterior, según el caso.

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

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

El límite global del 35% de la RENFE aplica a la totalidad de las rentas de fuente extranjera contempladas en el respectivo CDTI, con excepción de las rentas del artículo 42 N° 1 de la LIR, debido a que a este tipo de rentas no se le pueden rebajar los gastos incurridos en su generación.

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

(G) Crédito por servicios personales.

El N° 3.-, del artículo 41 C de la LIR regula el crédito por IPE en el caso de servicios personales y tal como se señaló en la introducción de este apartado, el único cambio realizado en esta norma por la Ley N°20.780 a contar del 1° de enero de 2017, consistió en una modificación formal de referencia con la finalidad de dividir claramente en el párrafo penúltimo la mención a la reliquidación del IUSC y del IGC, mediante la eliminación de la parte final del inciso 3°, del N°3.- que se destaca a continuación en negrilla : *“Igual derecho a imputación y a devolución tendrán los contribuyentes afectos al impuesto global complementario **que no tengan rentas del artículo 42, número 1°, sujetas a doble tributación.**”*

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

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

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

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

Cabe señalar que la recuperación de los citados impuestos también está sujeta a que en los países en los cuales se presten los servicios personales sean Estados con los que Chile tenga vigente un CDTI y en los cuales se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por IPE, tal como ocurre con las rentas empresariales de la Primera Categoría, según lo dispuesto por el inciso 1°, del artículo 41 C de la LIR.

Por su parte, el inciso final del N° 3, del artículo 41 C de la LIR, señala que en la determinación del crédito que autoriza dicho número, serán aplicables las normas de los N°s. 1, 3, 4, 5, 6 y 7 de la Letra D.- del artículo 41 A de la LIR, sobre conversión de las rentas a moneda nacional, tipo de cambio a utilizar, tipos de impuestos que dan derecho a crédito, acreditación de los impuestos, facultad de designar auditores para verificar el cumplimiento de las condiciones de procedencia de los créditos y la aplicación de la RENFE para los contribuyentes del artículo 42 N°2 que a diferencia de los del 42 N°1, sí se encuentran autorizados a rebajar de las rentas extranjeras los gastos efectivos incurridos en su generación, los cuales por estar en el contexto del régimen bilateral deberán considerar el tope legal del 35% de la RENFE, límite legal absoluto para todas las rentas contempladas en el artículo 41 C de la LIR y el respectivo CDTI.

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

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

Estos contribuyentes, para la recuperación del crédito por IPE deberán efectuar una reliquidación anual de su IUSC, de la siguiente manera:

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

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

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

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

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

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

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

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

(vii) El contribuyente imputará el exceso de impuesto que resulte de la comparación precedente, a cualquier obligación anual de impuesto a la renta que tenga que declarar en el año tributario correspondiente, a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a imputación a otros

impuestos, o a devolución de su excedente. El remanente que resulte de la imputación antes señalada, ya sea, por no existir una obligación anual que cumplir o porque el excedente antes mencionado es superior a la referida obligación tributaria anual existente, será devuelto al contribuyente por el Servicio de Tesorerías, bajo la modalidad indicada en el artículo 97 de la LIR.

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

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

Lo anteriormente expuesto se ejemplifica en el N°6, del Anexo N° 1 de esta Circular.

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

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

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

En consecuencia, y conforme a lo señalado, cuando se trate de contribuyentes del IGC, el crédito por IPE se invocará de la siguiente manera:

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

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

(iii) Las retenciones de impuestos efectuadas en Chile sobre las rentas de fuente chilena, se reajustarán por la variación del IPC existente entre el mes anterior a la retención del impuesto y el mes de noviembre de cada año, conforme a lo dispuesto por el artículo 75 de la LIR. Los pagos provisionales mensuales efectuados sobre las rentas de fuente externa, cuando procediere conforme a la letra b) del artículo 84 de la LIR, se actualizan por la variación del IPC existente entre el mes anterior al del entero efectivo de dichos pagos en arcas fiscales y el mes de noviembre del año respectivo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 95 de la LIR. En relación con los impuestos retenidos o pagados en el exterior, sobre las rentas de fuente extranjera, éstos primero se convertirán a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio respectivo a la fecha del pago o retención del impuesto, y luego, el monto así convertido a moneda nacional se reajustará hasta el término del ejercicio, bajo la misma modalidad de actualización indicada precedentemente.

(iv) Los contribuyentes que tengan derecho a este crédito, previo a su recuperación, deberán agregar a la renta extranjera afecta al IGC, una suma igual al crédito por IPE, monto que no debe superar el 35% de

una cantidad tal que al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea equivalente al monto neto de la renta percibida del exterior y sobre la cual se calcula el citado crédito.

(v) El monto del crédito a deducir del IGC, será equivalente a los impuestos pagados o retenidos en el exterior sobre las rentas de fuente extranjera, debidamente convertidos a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio observado señalado anteriormente y actualizados al término del ejercicio bajo la modalidad señalada precedentemente, con un límite de un 35% de una cantidad tal que al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de las rentas percibidas de fuente extranjera y sobre las cuales se calculará el citado crédito. En otras palabras, las rentas líquidas de fuente extranjera, debidamente convertidas a moneda nacional y actualizadas al término del ejercicio, se dividirán por el factor 0,65 y el resultado se multiplicará por la tasa de 35%. Si dicho resultado es superior al monto de los impuestos retenidos o pagados en el exterior, el crédito equivaldrá al monto de los impuestos efectivos retenidos o pagados en el extranjero. Por el contrario, si los impuestos retenidos o pagados en el exterior son superiores al resultado de la operación antes señalada, el monto del crédito equivaldrá a dicho resultado, es decir, al 35%, de la renta neta externa incluido dicho crédito con tope del 35%.

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

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

En el N° 7, del Anexo N° 1 de esta Circular, se muestra la forma de determinación del crédito por IPE que afectó a los honorarios percibidos por un contribuyente del IGC.

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

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

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

Las modificaciones formales de referencia fueron las siguientes:

- En el inciso primero, se incorporó la expresión “de dicho número” y se eliminó la referencia al artículo 57 bis de la LIR que indicaba que este artículo no era aplicable a las rentas provenientes de inversiones del artículo 41 B de la LIR. En efecto, el artículo 57 bis tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2016, debido a que fue derogado por el N° 38), del artículo 1° de la Ley N°20.780.
- Se eliminó el inciso 2° del N° 1, que hacía referencia al deber de registrar en el FUT el resultado percibido o devengado en el extranjero que se encontrara formando parte de la RLI, debido a que se elimina este registro a contar del 1° de enero del año 2017.
- En el mismo sentido, se eliminó el texto del anterior N° 2.-, debido a que establecía que no debía reconocerse el FUT devengado²⁸ de las sociedades extranjeras en que tuviera participación el contribuyente domiciliado o residente en Chile.

²⁸ A partir del 1° de enero de 2015, se elimina el inciso 2°, de la letra a), del N°1.-, de la letra A) del artículo 14 de la LIR que hacía referencia al FUT devengado, debido que a contar de la fecha señalada se gravan con IGC o IA las cantidades que sean retiradas a cualquier título.

- Debido a la eliminación mencionada en el párrafo anterior, el anterior N° 3 pasó a ubicarse en el N° 2 y asimismo el anterior N° 4 pasó al N° 3.
- El anterior N°5, pasó a ser N°4, eliminándose la parte final de este número relativa a la forma de calcular la parte del impuesto correspondiente a las rentas de fuente nacional del IPE. Con tal modificación, la LIR no contempla una regla expresa para determinar el IDPC que grava las rentas de fuente chilena, cuestión que corresponderá determinar caso a caso, para efectos de imputar contra dicho impuesto los créditos o deducciones que la ley no autorice expresamente a rebajar del impuesto que se determine sobre rentas de fuente extranjera.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El inciso 2°, del artículo 41 B de la LIR establece que las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, para los efectos de calcular el resultado tributario por rentas provenientes del exterior deberán aplicar las disposiciones pertinentes de la LIR. Lo anterior, es sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, cuando resulte pertinente, para lo cual se aplicarán las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular N° 30 de 2015.

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

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

(i) Contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

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

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

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

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

(ii) Contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.

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

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

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

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

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

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

Cabe hacer presente que la LIR exige que se agreguen los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero, ya sean aplicables sobre base percibida o devengada, sobre renta remesada o de

cualquiera otra forma. No obstante, como ya se dijo, dichos tributos se aceptarán como gasto en Chile en virtud de lo dispuesto en forma genérica por el artículo 31 de la LIR.

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

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

Adicionalmente, es necesario destacar que los gastos rechazados del artículo 33 N° 1 de la LIR, que se determinen al calcular el resultado tributario obtenido por la agencia o establecimiento permanente en el exterior, que tengan las características y requisitos que establece el artículo 21, se afectarán con la tributación que fija esta última disposición, vale decir, con el Impuesto Único de 40%²⁹, o con el IGC o IA, más la tasa adicional del 10%, según corresponda, sin que las referidas partidas sean gravadas con el IDPC, cuando queden afectas a la tributación señalada.

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

Los impuestos que afectan a tales gastos deberán ser declarados y pagados en Chile, dentro de los mismos plazos legales en los cuales la empresa debe enterar los impuestos anuales que le afectan por su gestión en el país³⁰.

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

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

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

La inversión efectuada en el exterior, en la fecha de su materialización, la empresa deberá contabilizarla en el país en moneda nacional, utilizando para tales efectos el tipo de cambio observado de la moneda extranjera de que se trate, vigente en la fecha señalada, publicitado por el Banco Central

²⁹ Hasta el 31 de diciembre de 2016 esta tasa ascendía a un 35%, que fue sustituida por el 40%, conforme al artículo 1°, número 11), de la Ley N° 20.780, vigente a partir del 1° de enero de 2017, por las rentas devengadas o percibidas a contar de la misma fecha.

³⁰ Las instrucciones de este Servicio sobre la tributación que establece el artículo 21 de la LIR, se encuentran establecidas en la Circular N° 45 de 2013. Las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 a este artículo a contar del 1° de enero de 2017, serán instruidas en una Circular que se emitirá al efecto por este Servicio.

de Chile, conforme a lo establecido en el N° 6 del Capítulo I, del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, o aquel que se establezca en su reemplazo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado y en los casos en que corresponda, se considerará como parte del costo de la inversión en la entidad controlada en el exterior, una suma equivalente a las cantidades computadas en Chile por el contribuyente en conformidad a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR,

en tanto se mantengan acumuladas en la entidad controlada en el exterior y se hayan gravado con la totalidad de los impuestos en Chile, para lo cual deberá procederse en los siguientes términos:

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

Las rentas pasivas señaladas, se considerarán por su monto neto, es decir, deducidos los costos y gastos directos incurridos en su generación, así como también la proporción de los gastos de utilización común que corresponda, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 a 33 de la LIR, y según las instrucciones de este Servicio sobre la materia contenidas en la Circular N° 30 de 2015.

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

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

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

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

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

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

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

De la misma forma, los créditos por IPE imputados al IDPC, sólo podrán ser utilizados como créditos contra los impuestos finales, IGC o IA, que se determinen sobre rentas de fuente extranjera, conforme a lo dispuesto en el N° 7, de la letra D.- del artículo 41 A de la LIR. Dicha disposición al encontrarse dentro de las denominadas "Normas comunes", se hace extensiva a la totalidad de las rentas indicadas en la LIR en el régimen unilateral de créditos, más las contempladas en los respectivos CDTI correspondientes el régimen bilateral de créditos, debido a que el artículo 41 C se remite en su aplicación a los artículos 41 A y 41 B de la LIR.

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

Para tales efectos, deberá calcularse la parte del IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera, el que resulta de multiplicar la RENFE por la tasa del IDPC respectivo.

Para determinar el IDPC correspondiente sobre las rentas de fuente chilena, se calculará la diferencia entre el total del IDPC determinado para el ejercicio y el IDPC sobre la RENFE señalada.

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

En el N° 8, del Anexo N° 1 de esta Circular, se muestra la forma de calcular el IDPC sobre rentas de fuente chilena.

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

La Ley N° 20.780, si bien sustituyó el artículo 41 D de la LIR, en el hecho sólo introdujo modificaciones formales a su texto, a contar del 1° de enero de 2017, que principalmente dicen relación con adecuar su articulado a los nuevos regímenes de tributación establecidos en el artículo 14 de la LIR sobre atribución de la renta y de imputación parcial de crédito contra impuestos finales a partir de esa fecha.

De esta forma se introdujeron los siguientes cambios:

- En el N°4 del artículo 41 D, se agregó a continuación del guarismo “6”, la frase “de este artículo”, a fin de darle mayor precisión a esta referencia.
- En el párrafo segundo del N°4.-, del artículo 41 D, se agregó un punto seguido después de la palabra “sociedad” manteniendo el contenido de la norma.
- En el N° 5.-, del artículo 41 D, primer párrafo, se agregó a continuación de la palabra “deberán” la siguiente frase: “distribuir o atribuir las rentas establecidas” y se agregó después de la referencia al “artículo 63”, lo siguiente: “, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 y demás normas legales, y deberán practicar, cuando corresponda, la retención que establece el número 4 del artículo 74”.
- En el N°5 del artículo 41 D, párrafo final se agregó después de la palabra “cantidad”, la palabra “distribuida”, y antes de la palabra crédito sustituyó el singular “al” por el plural “los”.
- En el N°5 y N°7, se sustituyó la expresión “inciso” por “párrafo”.
- En el N°7 del artículo 41 D, agregó a continuación de la palabra “distribuciones” la frase “o atribuciones de utilidades,”.
- En el N°8 se reemplazó la expresión “contenido en un decreto supremo del”, por “dictado por el”.

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

Sin perjuicio de lo anterior y en la materia que nos atañe, cabe indicar que los accionistas con domicilio o residencia en Chile respecto de las rentas que perciban de las sociedades constituidas al amparo de las normas del artículo 41 D de la LIR, como también por el mayor valor que obtengan en la enajenación de las acciones, se afectarán con el régimen general de la LIR, pudiendo darse de crédito, en cuanto a la primera de las rentas mencionadas, el impuesto que soportó la sociedad plataforma de

negocios por aquellas rentas de fuente nacional que haya obtenido, crédito que se otorgará conforme a las normas de los N°s. 2, 3 y 4, de la Letra A.-, del artículo 41 A de la LIR.

Las instrucciones de este Servicio sobre el alcance de la atribución de utilidades que debe considerarse conforme a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, se encontrarán incluidas en una Circular sobre la materia que se emitirá al efecto.

IV.- OTRAS NORMAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

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

De acuerdo a lo que establece el N° 3, del artículo 69 de la LIR, los contribuyentes que obtengan rentas esporádicas - en los términos que este Servicio ha definido este concepto - afectas al IDPC, deben declarar dicho tributo dentro del mes siguiente al de la obtención de la renta, a menos que el citado gravamen haya sido retenido en su totalidad, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 73 o 74 de la LIR³¹.

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

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

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

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

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

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

³¹ Se hace presente que el artículo 69 de la LIR, se modifica a contar del 1° de enero de 2017, y cuyas instrucciones se incorporan en una Circular que se emitirá al efecto. En lo relacionado con las presentes instrucciones, cabe tener presente que se mantienen en la exclusión de rentas esporádicas, los ingresos mencionados en los incisos primeros de las letras A.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR.

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

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

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

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

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

Tampoco podrá imputarse dicho crédito contra el IGC que se determine sobre rentas de fuente chilena, es decir, sólo podrá imputarse sobre el IGC que se determine sobre rentas de fuente extranjera, y para estos efectos deberá distinguirse la parte del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE.

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

Se hace presente además, que conforme a lo dispuesto en el inciso final del artículo 56 de la LIR, los créditos que las leyes permiten rebajar de los impuestos establecidos en la LIR y que dan derecho a devolución del excedente que resulte, se aplicarán a continuación de aquellos no susceptibles de reembolso. Por tanto, para efectos de su imputación, en primer lugar se deducirá el crédito por IDPC sin derecho a devolución, es decir, aquella parte del referido tributo que haya sido solucionada con el crédito por IPE y que sólo puede imputarse al IGC determinado sobre rentas de fuente extranjera, a continuación, se imputará el crédito por IDPC con derecho a devolución, esto es, aquel que efectivamente ha gravado las rentas en la Primera Categoría y sin que se haya deducido de dicho impuesto, el crédito por IPE.

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

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

Tampoco podrá imputarse dicho crédito contra el IA que se determine sobre rentas de fuente chilena, es decir, sólo podrá imputarse sobre el IA que se determine sobre rentas que en su origen fueron de fuente extranjera, y para estos efectos deberá distinguirse la parte del IDPC que haya sido cubierto con el crédito por IPE.

Igualmente debe tenerse presente que, conforme a lo dispuesto en el inciso final del artículo 63 de la LIR, los créditos que las leyes permiten rebajar de los impuestos establecidos en la LIR y que dan derecho a devolución del excedente que resulte, se aplicarán a continuación de aquellos no

susceptibles de reembolso. En consecuencia, para efectos de su imputación, en primer lugar se deducirá el crédito por IDPC sin derecho a devolución, es decir, aquella parte del referido tributo que haya sido cubierta con el crédito por IPE y que sólo puede imputarse al IA determinado sobre rentas que en su origen fueron de fuente extranjera, y a continuación, se imputará el crédito por IDPC con derecho a devolución, es decir, aquel que efectivamente ha gravado las rentas en la Primera Categoría y sin que se haya deducido de dicho impuesto, el crédito por IPE.

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

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

El inciso 5°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR³², dispone que en el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el IDPC pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se les aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 al 97 de la LIR.

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

En otras palabras, cuando las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el IDPC pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida y se les aplicarán las normas de reajustabilidad e imputación que señalan los artículos 93 al 97 de la LIR. Sin embargo, en ningún caso dará derecho a devolución, aquella parte del IDPC pagado que haya sido cubierto con el crédito por IPE, conforme a las normas establecidas en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

En consecuencia, corresponderá distinguir dos tipos de pagos provisionales por utilidades absorbidas:

(i) Pago provisional por utilidades absorbidas sin derecho a devolución: Cuando las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el IDPC pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicará las normas de reajustabilidad e imputación que señalan los artículos 93 al 97 de la LIR. Sin embargo, no dará derecho a devolución aquella parte de este pago provisional que corresponda al IDPC pagado mediante la imputación del crédito por IPE, conforme a las normas establecidas en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

Es decir, el citado pago provisional, será objeto de reajuste y podrá ser imputado en contra de otros impuestos de declaración anual, conforme a lo dispuesto en los artículos 93 al 97 de la LIR, pero en ningún caso dará derecho a devolución el saldo que pueda resultar a favor del contribuyente, extinguiéndose por tal motivo en el mismo ejercicio de su determinación.

El pago provisional determinado que no de derecho a devolución y que no pueda ser imputado contra los impuestos de declaración anual, no deberá ser reconocido por el contribuyente como un incremento patrimonial, cuando así corresponda. De acuerdo a ello, sólo en caso que el pago provisional que no da derecho a devolución pueda ser imputado en la forma señalada, se considerará como un incremento patrimonial, cuando así corresponda.

(ii) Pago provisional por utilidades absorbidas con derecho a devolución: Cuando las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el IDPC pagado sobre dichas

³² El N° 3, del artículo 31 de la LIR, también fue modificado por la Ley N° 20.780, a contar del 1° de enero de 2017. Las instrucciones de este Servicio sobre la modificación referida se incluirán en una Circular que se emitirá al efecto.

utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida. Aquella parte de este pago provisional que corresponda al IDPC que no haya sido cubierto con el crédito por IPE, podrá ser objeto de reajustabilidad, imputación o devolución conforme a las normas de los artículos 93 al 97 de la LIR. Este pago provisional se imputará a continuación de aquel que no da derecho a devolución.

A diferencia del caso anterior, este pago provisional siempre deberá ser considerado por el contribuyente como un incremento patrimonial, en los casos que así corresponda.

(c) Control que deberán mantener los contribuyentes.

Para la aplicación de las normas comentadas precedentemente, los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán anotar separadamente en el registro del saldo acumulado de créditos establecido en la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, o el establecido en la letra b), del N° 2, de la letra B), del mismo artículo, según sea el régimen de tributación al que se encuentre sujeto el contribuyente, aquella parte del IDPC que no da derecho a devolución, ya sea como crédito o como pago provisional por utilidades absorbidas, producto de haberse imputado el crédito por IPE en contra del referido tributo, y que sólo puede ser imputado contra el IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente extranjera.

Para este efecto, los contribuyentes deberán anotar en columnas separadas, el crédito por IDPC que da derecho a devolución de aquel crédito por IDPC que no otorga tal derecho, ya sea para informarlo como crédito por concepto de dicho tributo al momento del retiro, remesa o distribución de dichas utilidades, o bien, como un pago provisional por utilidades absorbidas, según corresponda.

De la misma manera deberán proceder en caso de percibir utilidades, participaciones, dividendos u otras rentas o cantidades de otros contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, cuyo IDPC haya sido solucionado, total o parcialmente, con el crédito por IPE.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

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

No obstante lo anterior, las instrucciones contenidas en este Circular sobre la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, rigen a contar del 1° de enero de 2016, respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016.

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

Saluda a Ud.,

**JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)**

**JARB/PCR/LRP
DISTRIBUCIÓN:**

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

ANEXO N° 1: EJEMPLOS.**1) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE, QUE GRAVÓ DIVIDENDO PROVENIENTE DE PAÍS CON EL CUAL NO SE MANTIENE VIGENTE UN CDTI, PERCIBIDO POR UN CONTRIBUYENTE ACOGIDO AL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR.****ANTECEDENTES:**

I. La empresa Comercial Pacífico Limitada, acogida al régimen simplificado del artículo 14 ter, letra A) de la LIR, a contar del 01.11.2017, proporciona los siguientes antecedentes por el año comercial 2017, para efectos de determinar las obligaciones tributarias que la afectan:

II. De conformidad al contrato social, los socios de la sociedad se repartirán las utilidades conforme al siguiente detalle:

| | |
|---------------|-----|
| Socio 1 | 70% |
| Socio 2 | 30% |

III. El libro de caja de la sociedad, presenta los siguientes movimientos durante el año comercial 2017:

| Fecha | Detalle | Ingreso | Egreso | Saldo |
|------------|---|--------------|------------|--------------|
| 01-11-2017 | Aporte de capital inicial socios 1 y 2. | \$ 1.000.000 | | \$ 1.000.000 |
| 20-11-2017 | Compra acciones S.A. extranjera en país sin convenio | | \$ 105.000 | \$ 895.000 |
| 30-11-2017 | Adquisición existencias (IVA incluido) | | \$ 178.500 | \$ 716.500 |
| 30-11-2017 | Ingresos por ventas (IVA incluido) | \$ 476.000 | | \$ 1.192.500 |
| 30-11-2017 | Pago remuneraciones | | \$ 70.000 | \$ 1.122.500 |
| 10-12-2017 | Pago cotizaciones previsionales | | \$ 16.100 | \$ 1.106.400 |
| 20-12-2017 | Pago impuestos mensuales F-29 | | \$ 47.500 | \$ 1.058.900 |
| 22-12-2017 | Dividendo percibido S.A. extranjera (impuesto retenido 40%) | \$ 40.000 | | \$ 1.098.900 |
| 30-12-2017 | Pago gastos generales (IVA incluido) | | \$ 23.800 | \$ 1.075.100 |
| 31-12-2017 | Adquisición existencias (IVA incluido) | | \$ 297.500 | \$ 777.600 |
| 31-12-2017 | Ingresos por ventas (IVA incluido) | \$ 380.800 | | \$ 1.158.400 |
| 31-12-2017 | Pago remuneraciones | | \$ 72.000 | \$ 1.086.400 |

IV. Entre otros antecedentes el libro de ingresos y egresos acusa la siguientes información:

| | |
|--|-----------|
| 15-12-2017 Ventas con empresas relacionadas (no han sido percibidas) | \$ 80.000 |
| 30-12-2017 Compras de existencias al crédito (incluye IVA) | \$ 35.000 |

V. El contribuyente informó con fecha 28-12-2017, su inversión en acciones en el Registro de Inversiones en el Exterior. Además, se constata que no existen gastos relacionados con dicha inversión.

VI. El contribuyente no opta por la exención del impuesto de primera categoría.

DESARROLLO:**I. Determinación renta líquida imponible al 31.12.2017:**

| | | | | | |
|---|---|------|-----|-----|----------------|
| Saldo según libro caja..... | | | | \$ | 1.086.400 |
| <u>Agregados:</u> | | | | | |
| Compra acciones S.A. extranjera..... | | | | \$ | 105.000 |
| Pago IVA débito fiscal, impuestos mensuales F29..... | | | | \$ | 47.500 |
| Ventas con empresas relacionadas (neto de IVA)..... | | | | \$ | 67.227 |
| Iva crédito fiscal pagado por adquisiciones..... | (\$ 178.500 + \$ 23.800 + \$ 297.500)/1,19 x 0,19 | | | \$ | 79.800 |
| Incremento por crédito por IPE..... | (\$ 40.000 /0,68 x 0,32) | | | \$ | 18.824 |
| Compra de existencia, pendiente de pago (neto de IVA) | | | | \$ | 29.412 |
| <u>Deducciones:</u> | | | | | |
| Gasto presunto equivalente al 0,5% de los ingresos brutos | \$ 720.000 | 0,5% | -\$ | | 3.600 |
| Capital aportado..... | | | | -\$ | 1.000.000 |
| Iva débito fiscal por ventas percibidas..... | | | | -\$ | 136.800 |
| Renta líquida imponible determinada..... | | | | \$ | <u>293.763</u> |

Nota: El contribuyente no tiene derecho al crédito por impuestos pagados en el exterior frente al impuesto de primera categoría. En consecuencia, el total del crédito podrá ser imputado al IGC o IA que afecte a los socios sobre las rentas de fuente extranjera, en el mismo ejercicio.

II. Determinación de atribución de rentas a los socios:

| | | | | |
|---|--|----------------|----|----------------|
| Renta líquida imponible..... | | | \$ | 293.763 |
| Impuesto de Primera Categoría..... | | | \$ | 73.441 |
| | | Socio 1 | | Socio 2 |
| | | 70% | | 30% |
| Renta atribuida que corresponde a cada socio..... | | \$ 205.634 | | \$ 88.129 |
| Crédito por Impuesto de primera categoría con derecho a devolución..... | | \$ 51.409 | | \$ 22.032 |
| Crédito por IPE, solo contra el IGC o IA sobre renta extranjera y sin derecho a devolución..... | | \$ 13.177 | | \$ 5.647 |

Nota: El crédito por IPE que corresponderá a cada socio se determinará en la misma proporción en que se atribuyan las rentas, sólo será imputable en contra del IGC o IA que se determine sobre la renta de fuente extranjera que se declare en el mismo ejercicio y no tiene derecho a devolución.

2) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE CONTRA EL IDPC E IMPUESTOS FINALES, POR DIVIDENDO PROVENIENTE DE UN PAÍS SIN CONVENIO. DEDUCCIÓN DE GASTOS ASOCIADOS, POSIBILIDAD DE IMPUTAR EL REMANENTE DE CRÉDITO DE IDPC A EJERCICIOS FUTUROS SÓLO SI EXISTEN RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA.

ANTECEDENTES:

Contribuyente que tributa con el impuesto a la renta en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa, sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, presenta la siguiente información para el año comercial 2017:

1.- En su estado de resultados al 31.12.2017 presenta las siguientes partidas:

| | |
|--|---------------------|
| Rentas de fuente Chilena (pérdida) | -\$ 5.000.000 |
| Dividendo extranjero (USD 20.500,00 x 658,00), país sin Convenio | \$ 13.489.000 |
| Total ingresos | \$ 8.489.000 |

| | |
|---|----------------------|
| Gastos corredor (relacionadas con las acciones que dan origen al dividendo) | -\$ 1.200.000 |
| Total gastos deducibles | -\$ 1.200.000 |

2.- Información adicional:

| | |
|--|-----------|
| Dividendo percibido el 10.07.2017 (USD) | 20.500,00 |
| Impuesto retenido en la remesa desde el exterior, tasa 30% (USD) | 8.785,71 |
| Dólar observado 10.07.2017 (supuesto) | 658,00 |
| Variación IPC julio a diciembre 2017 (supuesto) | 0,5% |

DESARROLLO:

1.- Determinación del crédito total disponible por IPE:

1.1.- Crédito correspondiente al dividendo percibido:

i.- Impuesto pagado en el extranjero:

| | |
|--|---------------------|
| Impuesto pagado en el extranjero (USD 8.785,71 x 658,00) | \$ 5.781.000 |
| Primer límite de crédito (IPE) | \$ 5.781.000 |

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

| | |
|--|---------------------|
| Dividendo percibido (USD 20.500 x 658,00) | \$ 13.489.000 |
| Cantidad a incrementar (\$ 13.489.000 / 68% x 32%) | \$ 6.347.765 |
| Total | \$ 19.836.765 |
| Segundo límite de crédito (\$ 19.836.765 x 32%) | \$ 6.347.765 |

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

| | |
|---|--------------|
| Tercer límite de crédito 32% de la RNFE (ver 1.3) | \$ 5.791.650 |
|---|--------------|

1.3.- Renta neta de fuente extranjera (RENFE)

| | |
|---|---------------|
| Rentas de fuente extranjera | \$ 13.489.000 |
| Gastos relacionados con las rentas del exterior | -\$ 1.200.000 |
| Crédito IPE (límite menor anterior) | \$ 5.781.000 |

Total RENFE

32% RENFE

| Dividendos | |
|---------------------|--|
| \$ 13.489.000 | |
| -\$ 1.200.000 | |
| \$ 5.781.000 | |
| \$ 18.070.000 | |
| \$ 5.782.400 | |

2.- Cálculo del crédito contra IDPC:

| | Totales |
|--|-----------------------------------|
| Rentas de fuente extranjera | \$ 13.489.000 |
| Gastos relacionados con las rentas del exterior | -\$ 1.200.000 |
| Crédito por IPE (CTD con tope del 32% RENFE) | \$ 5.782.400 |
| Total | \$ 18.071.400 |
| Crédito contra IDPC (\$ 18.071.400 x 25%) | \$ 4.517.850 |
| Crédito contra impuestos finales (\$ 5.782.400 - \$ 4.517.850) | \$ 1.264.550⁽¹⁾ |

3.- Determinación RLI:

| | |
|---|------------------------------------|
| RLI antes de créditos | \$ 8.489.000 |
| Gastos relacionados (no deducidos en balance) | -\$ 1.200.000 |
| Total crédito IPE dividendos | \$ 5.782.400 |
| RLI | \$ 13.071.400 |
| IDPC (25%) | \$ 3.267.850 |
| Crédito IPE contra IDPC | -\$ 4.517.850 |
| Excedente crédito IPE contra IDPC sobre renta de fuente extranjera | -\$ 1.250.000⁽²⁾ |

⁽¹⁾ La imputación de créditos contra los impuestos finales de \$1.264.550, el cual se incorporará como parte del saldo acumulado de crédito por IDPC establecido en la letra f), del número 4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

⁽²⁾ La imputación del crédito por IPE al IDPC fue de \$ 3.267.850.- correspondiente al crédito por los dividendos de fuente extranjera, el cual generó un excedente de dicho de crédito de \$ 1.250.000, al cual deberá aplicarse lo dispuesto en el N° 3, de la letra A), y en el N° 7, de la letra D, ambas del artículo 41 de la LIR. Esto es, podrá imputarse en los ejercicios siguientes hasta su total extinción, sobre el IDPC que se determine sobre renta de fuente extranjera. Además, el IDPC cubierto con dicho crédito por IPE no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno conforme a lo dispuesto por los artículos 31 N° 3; 56 N° 3 y 63 de la LIR, ni a ninguna otra disposición legal. Este IDPC cubierto con el crédito por IPE tampoco podrá ser imputado como crédito contra el IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente chilena. Para estos efectos, el contribuyente deberá distinguir la parte del IDPC que haya sido cubierto con el referido crédito por IPE.

3) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE QUE GRAVÓ UN DIVIDENDO PERCIBIDO PROVENIENTE DE UN PAÍS SIN CONVENIO, DIRECTAMENTE POR UN CONTRIBUYENTE DEL IGC. LIMITACIÓN DE IMPUTAR EL CRÉDITO POR IPE SÓLO A RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA.

ANTECEDENTES:

Persona natural con domicilio o residencia en Chile.

| | |
|---|---------------|
| 1.- Dividendos percibidos S.A. extranjera durante el año 2017, país sin convenio (convertido a moneda nacional y actualizados al \$ 10.000.000 término del ejercicio) | |
| 2.- Dividendos percibidos S.A. chilena durante el año 2017, sin crédito por IDPC (actualizados al término del ejercicio) | \$ 32.000.000 |
| 3.- Tasa de impuestos retenidos en el extranjero al momento de la remesa | 30% |
| 4.- Comisión corredor de bolsa por adquisición acciones en el exterior | \$ 1.000.000 |

DESARROLLO:

I. Determinación topes de créditos:

| | | |
|--|---|--------------|
| 1.- Impuesto retenido en el extranjero | $(\$ 10.000.000 \times 0,4285714 (30/70))$ | \$ 4.285.714 |
| 2.- 32% sobre renta bruta | $(\$ 10.000.000 \times 0,4705882 (32/68))$ | \$ 4.705.882 |
| 3.- 32% RENFE | $((\$ 10.000.000 + \$ 4.285.714 - \$ 1.000.000) \times 32\%)$ | \$ 4.251.428 |

II. Determinación crédito extranjero imputable al IDPC:

| | | |
|---------------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|
| (+) Renta de fuente extranjera | | \$ 10.000.000 |
| (-) Comisión corredor | | -\$ 1.000.000 |
| (+) Crédito total disponible | | \$ 4.251.428 |
| (=) Total renta extranjera | | \$ 13.251.428 |
| Crédito imputable al IDPC | $(\$ 13.251.428 \times 25\%)$ | \$ 3.312.857 ⁽²⁾ |
| Crédito imputable a Impuestos finales | $(\$ 4.251.428 - \$ 3.312.857)$ | \$ 938.571 ⁽⁴⁾ |

III. Determinación Base Imponible afecta a IDPC:

| | | |
|------------------------------------|-------------------------------|----------------------|
| (+) Dividendo de fuente extranjera | | \$ 10.000.000 |
| (-) Comisión corredor | | -\$ 1.000.000 |
| (+) Crédito total disponible | | \$ 4.251.428 |
| Base imponible determinada | | \$ 13.251.428 |
| IDPC | $(\$ 13.251.428 \times 25\%)$ | \$ 3.312.857 |
| Crédito por IPE contra el IDPC | | -\$ 3.312.857 |

IV. Determinación Base Imponible afecta a IGC:

| | |
|---|----------------------|
| (+) Renta afecta al IDPC sin contabilidad completa (de fuente extranjera) | \$ 13.251.428 |
| (+) Dividendo de fuente chilena | \$ 32.000.000 |
| Base imponible determinada | \$ 45.251.428 |

| | |
|---------------------|--------------|
| IGC según tabla (1) | \$ 4.633.120 |
|---------------------|--------------|

V. Determinación proporción del IGC que corresponde a rentas de fuente chilena y extranjera:

| | | | | |
|---------------------------------------|---------------------------------|--------|--------------|------------------|
| IGC sobre rentas de fuente chilena | (\$ 32.000.000 / \$ 45.251.428) | 70,72% | \$ 4.633.120 | \$ 3.276.542 |
| IGC sobre rentas de fuente extranjera | (\$ 13.251.428 / \$ 45.251.428) | 29,28% | \$ 4.633.120 | \$ 1.356.578 (2) |

VI. Determinación liquidación del IGC:

| | |
|-----------------|--------------|
| IGC según tabla | \$ 4.633.120 |
|-----------------|--------------|

Menos:

| | |
|---|-------------------|
| (-) Crédito por IDPC determinado sobre rentas de fuente extranjera, cubierto con IPE, sin derecho a devolución. | -\$ 1.356.578 (3) |
| (-) Crédito por IPE para impuestos finales, sin derecho a devolución. | \$ 0 (4) |
| (=) Resultado liquidación de impuestos. | \$ 3.276.542 |

(1) Para el cálculo del IGC se utilizó la tabla correspondiente al año tributario 2015.

(2) Esta suma, corresponde al tope del crédito por IDPC imputables al IGC, por haber sido cubierto con el crédito por IPE, y por tanto, sólo puede rebajarse del IGC determinado sobre rentas de fuente extranjera.

(3) Este crédito por IDPC se imputa con tope del IGC que se determine sobre la renta de fuente extranjera y su exceso, en este caso los \$ 1.956.279 se pierde, ya que no puede imputarse a otros impuestos, en otros ejercicios o solicitarse su devolución (\$ 3.312.857 - \$1.356.578 = \$ 1.956.279).

(4) Este crédito contra impuestos finales sólo puede rebajarse del IGC determinado sobre rentas de fuente extranjera con tope del IGC del mismo ejercicio. El eventual excedente que resulte, no puede imputarse a otros impuestos, ni en ejercicios siguientes, ni solicitar su devolución. En la situación analizada, este crédito se pierde atendido que el crédito por IDPC cubre totalmente el IGC determinado sobre rentas de fuente extranjera.

4) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE, SOBRE RENTAS DE AGENCIAS O ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN PAÍSES SIN CONVENIO, DEVENGADAS O PERCIBIDAS POR CONTRIBUYENTES DE LA LETRA A) DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR.

ANTECEDENTES:

I. La empresa Energy Limitada, con domicilio en Chile, proporciona los siguientes antecedentes para efectos de determinar las obligaciones tributarias que la afectan por el año comercial 2017. Además, se informa que posee una agencia, en un país con el cual Chile no mantiene vigente un convenio para evitar la doble tributación internacional (CDTI).

II. La empresa se encuentra acogida al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, y la renta se atribuirá a los socios conforme al siguiente detalle:

| | |
|----------------|-----|
| • Socio A..... | 80% |
| • Socio B..... | 20% |

III. Los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, valores que se encuentran actualizados al 31.12.2017:

| | |
|----------------|----------------|
| • Socio A..... | \$ 348.960.000 |
| • Socio B..... | \$ 87.240.000 |

IV. Para efectos de determinar las rentas afectas a los IGC o IA, se proporcionan los siguientes antecedentes:

| | |
|--|----------------|
| 1) Capital propio tributario al 31.12.2017..... | \$ 501.200.000 |
| 2) Patrimonio neto financiero determinado al 31.12.2017..... | \$ 508.120.000 |

V. La renta líquida imponible de la empresa, por su actividad en Chile es la siguiente:

| | |
|---|----------------|
| Resultado según balance..... | -\$ 25.000.000 |
| <u>Agregados:</u> | |
| Gastos no documentados, reajustados..... | \$ 1.000.000 |
| Exceso pago regalías (Art. 31 N° 12), reajustados..... | \$ 2.000.000 |
| <u>Deducciones:</u> | |
| Remesa de utilidades desde agencia en el extranjero, con fecha 01.03.2017, convertida a moneda nacional, según tipo de cambio a la fecha de percepción..... | -\$ 5.000.000 |
| <u>Desagregados:</u> | |
| Gastos no documentados, reajustados..... | -\$ 1.000.000 |
| Renta líquida imponible por operaciones en Chile..... | -\$ 28.000.000 |

VI. La renta líquida imponible de la agencia en el exterior es la siguiente:

| | |
|--|----------------|
| Resultado según balance..... | \$ 84.000.000 |
| <u>Agregados:</u> | |
| Donaciones sin franquicias, reajustadas..... | \$ 1.500.000 |
| <u>Deducciones:</u> | |
| Impuestos adeudados a la administración tributaria extranjera donde se encuentra radicado el establecimiento permanente, tasa del 32% sobre \$108.000.000..... | -\$ 34.560.000 |
| <u>Desagregados:</u> | |
| Donaciones sin franquicias, reajustadas..... | -\$ 1.500.000 |
| Renta líquida imponible por operaciones en exterior..... | \$ 49.440.000 |

DESARROLLO**I. Determinación del crédito por IPE a utilizar en Chile:**

| | | | | | |
|---|----|------------|--------|--------|---------------|
| Impuestos adeudados a la administración extranjera..... | | | | | \$ 34.560.000 |
| Límite crédito por IPE (Tasa IDPC)..... | \$ | 49.440.000 | / 0,75 | x 0,25 | \$ 16.480.000 |

Determinación de la RENFE:

| | | | | | |
|--|----|------------|--|------|---------------|
| Renta líquida imponible..... | \$ | 49.440.000 | | | |
| Incremento por crédito por IPE..... | \$ | 16.480.000 | | | |
| Gastos directamente relacionados..... | \$ | - | | | |
| Renta neta de fuente extranjera (RENFE)..... | \$ | 65.920.000 | | 0,32 | \$ 21.094.400 |

Se considera el menor..... \$ 16.480.000

II. Determinación del crédito imputable al IDPC:

| | | | | | |
|--|----|---|-----|--|---------------|
| Renta líquida imponible de la agencia..... | | | | | \$ 49.440.000 |
| Gastos directamente relacionados..... | \$ | - | | | |
| Incremento por crédito por IPE utilizables en Chile..... | | | | | \$ 16.480.000 |
| Base imponible del IDPC obtenida por la agencia afecta en Chile..... | | | | | \$ 65.920.000 |
| Crédito por IPE imputable al IDPC según tasa..... | | | 25% | | \$ 16.480.000 |

III. Determinación de la Renta Líquida Imponible:

| | | | | | |
|---|--|--|-----|--|----------------|
| RLI sociedad en Chile..... | | | | | -\$ 28.000.000 |
| RLI agencia en el exterior..... | | | | | \$ 49.440.000 |
| Incremento por crédito por IPE..... | | | | | \$ 16.480.000 |
| Renta líquida imponible consolidada..... | | | | | \$ 37.920.000 |
| Impuesto de primera categoría (IDPC), según tasa..... | | | 25% | | \$ 9.480.000 |
| Crédito por impuestos pagados en el exterior (IPE)..... | | | | | -\$ 9.480.000 |
| Remanente por crédito por IPE..... | | | | | \$ 7.000.000 |

Nota: Además el contribuyente debe tributar por los gastos rechazados afectos al artículo 21 de la LIR, con tasa 40%.

IV. Determinación de atribución de rentas a los propietarios:

| | | | | |
|---|----|------------|----------------|----------------|
| Renta líquida imponible..... | \$ | 37.920.000 | | |
| | | | Socio A | Socio B |
| | | | 80% | 20% |
| Renta atribuida que corresponde a cada socio..... | \$ | 30.336.000 | \$ | 7.584.000 |
| Crédito por IDPC (*)..... | \$ | 7.584.000 | \$ | 1.896.000 |

(*) Nota: Crédito por IDPC sin devolución, ni imputable como crédito contra el IGC o IA sobre rentas de fuente chilena por haber sido cubierto dicho impuesto con crédito por IPE, conforme a lo establecido en el artículo 41, letra D, N° 7 de la LIR.

V. Determinación de rentas afectas a los impuestos personales:

| | | |
|---|-----|-------------|
| Patrimonio neto financiero (al ser mayor al CPT)..... | \$ | 508.120.000 |
| Saldo rentas atribuidas propias al 31.12.2017..... | -\$ | 35.920.000 |
| Capital aportado, reajustado al 31.12.2017..... | -\$ | 436.200.000 |
| Renta afectas a IGC o IA..... | \$ | 36.000.000 |

VI. Determinación de registros especiales del N° 4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

| Detalle | Renta atribuida propia | Rentas afecta impuestos personales | Crédito por IDPC | |
|--------------------------------------|------------------------|------------------------------------|------------------|-----------------|
| | | | Con devolución | Sin devolución |
| Renta líquida imponible..... | 37.920.000 | 36.000.000 | | -7.000.000 (**) |
| Exceso pago regalías (Art. 31 N° 12) | -2.000.000 (***) | | | |
| Saldo utilidades acumuladas..... | 35.920.000 | 36.000.000 | | -7.000.000 |

(**) Corresponde al remanente de crédito por IPE no imputado contra el IDPC. En el caso que el contribuyente se encuentre acogido al régimen del artículo 14, letra B) de la LIR, este crédito deberá ser anotado en el registro a que se refiere la letra b), del N° 2, de la referida norma legal.
Este crédito no podrá ser imputado como crédito contra el IGC o IA que se determine sobre rentas de fuente chilena. (inciso 2°, N° 4, letra B.-, del artículo 41A)

(***) Corresponde a un gastorechazado no afecto (partida del inc. 2°, del artículo 21 de la LIR), que debe ser rebajado del registro de rentas atribuidas propias, de conformidad a lo dispuesto en la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

5) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE, SOBRE RENTAS PASIVAS COMPUTADAS DE ACUERDO AL ARTÍCULO 41 G DE LA LIR, DE PAÍSES SIN CONVENIO EN CONTRA DEL IDPC. DEDUCCIÓN DEL EXCEDENTE DE LA RLI.

ANTECEDENTES:

- I. Contribuyente que tributa con el impuesto a la renta en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa, sujeto a las normas del artículo 14 de la LIR, al 31 de diciembre de 2016, presenta la siguiente información para el año tributario 2017:
- II. Posee un 60% de participación accionaria en la sociedad ABC S.A. giro Turismo, constituida en un país con el cual Chile no tiene convenio para evitar la doble tributación. La tasa de impuesto corporativo en dicho país es un 40%.
- III. Durante el mes de enero de 2016, la empresa en el exterior, cedió en arrendamiento un bien raíz inmueble, por la suma mensual de US\$ 100.000 (No constituye la actividad principal de la entidad).
- IV. La sociedad en el exterior, informa que durante el ejercicio 2016 se han incurrido en gastos asociados a las rentas de arrendamiento, conforme al siguiente detalle:

| | US\$ |
|----------------------------|---------|
| - Gastos Notariales..... | 50.000 |
| - Mantenciones varias..... | 80.000 |
| - Seguros..... | 120.000 |
| Total..... | 250.000 |

- V. La renta líquida del ejercicio se determinó conforme al siguiente detalle:
- | | \$ |
|---|-----------------------|
| Resultado según balance (no incluye rentas de fuente extranjera) | \$ 250.000.000 |
| <u>Agregados:</u> | |
| Depreciación normal | \$ 150.000.000 |
| <u>Deducciones:</u> | |
| Depreciación acelerada | -\$ 450.000.000 |
| Subtotal RLI antes de ajuste por renta de fuente extranjera..... | -\$ 50.000.000 |
- VI. El impuesto pagado en el extranjero corresponde al impuesto corporativo, ya que no se han percibido dividendos que puedan afectarse con una retención.
- VII. Tipo de cambio observado al 31-12-2016 (supuesto) 620,00

DESARROLLO:**I. Determinación de la renta pasiva a reconocer en Chile (Art. 41 G):**

| | | |
|---|------|------------------|
| Renta pasiva al 31 de diciembre de 2016 (US\$ 100.000 x 12 x 60%) | US\$ | 720.000 |
| Menos: Gastos asociados a las rentas pasivas..... | | <u>(250.000)</u> |
| Renta pasiva depurada al 31.12.2016..... | | 470.000 |

II. Determinación de crédito por IPE a utilizar en Chile:

| | | |
|---|--|----------------|
| Impuesto adeudado en el extranjero en pesos: (US\$ 470.000 / 0,6 x 0,4 = US\$ 313.333 x \$ 620) | | \$ 194.266.667 |
|---|--|----------------|

III. Determinación de la Renta Líquida Imponible afecta al IDPC

| | | |
|--|--|-----------------------|
| Rentas de fuente extranjera | | \$ 291.400.000 |
| Crédito por IPE | | \$ 194.266.667 |
| Rentas de fuente chilena | | <u>-\$ 50.000.000</u> |
| Total RLI antes de ajustes por crédito por IPE..... | | \$ 435.666.667 |

| | | |
|--|-----|------------------------|
| Impuesto de primera categoría | 24% | \$ 104.560.000 |
| Menos: Crédito por IPE | | <u>-\$ 104.560.000</u> |
| Exceso por crédito por IPE..... | | \$ 89.706.667 |

IV. Recálculo Renta Líquida imponible afecta al IDPC

| | | |
|--|-------------------------|------------------------|
| Rentas de fuente extranjera | | \$ 291.400.000 |
| Crédito por IPE | | \$ 194.266.667 |
| Rentas de fuente chilena | | <u>-\$ 50.000.000</u> |
| Ajuste por crédito no imputado al IDPC | (-\$ 89.706.667 / 0,76) | <u>-\$ 118.035.088</u> |
| Renta líquida definitiva..... | | \$ 317.631.579 |

| | | |
|---|----------------------------------|----------------------|
| Impuesto de primera categoría | (\$317.631.579 x 24%) | \$ 76.231.579 |
| Menos: Crédito por IPE | (\$194.266.667 - \$ 118.035.088) | <u>\$ 76.231.579</u> |
| Resultado liquidación de impuesto..... | | \$ 0 |

6) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE QUE GRAVÓ LA REMUNERACIÓN PERCIBIDA POR UN CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA. RELIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO.

ANTECEDENTES:

- I. El señor Esteban González, con domicilio en Chile, proporciona los siguientes antecedentes para efectos de determinar la obligación tributaria que le corresponde.
- II. Su empleador en Chile certifica los siguientes antecedentes por las remuneraciones pagadas durante el año comercial 2017, debidamente actualizadas al término del ejercicio:

| | |
|---|------------|
| • Renta imponible afecta a Impuesto Único de Segunda Categoría..... | 36.587.700 |
| • Impuesto Único de Segunda Categoría retenido..... | 4.744.081 |

- III. Con fecha 20 de junio de 2017, percibe una remuneración por servicios prestados en un país con el cual Chile mantiene vigente un convenio para evitar la doble tributación, conforme a los siguientes antecedentes:

| | |
|---|---------|
| • Renta de fuente extranjera en dólares..... | 6.000 |
| • Tipo de cambio a la fecha de percepción de la renta..... | 556,69 |
| • Impuesto único pagado en junio 2017, pagado directamente a través del F-50..... | 896.601 |
| • Tasa de impuesto retenido en el extranjero con fecha 20 de junio de 2017 | 40% |
| • Variación IPC de junio a diciembre 2017..... | 4% |

DEROGADA

DESARROLLO:**I. Cálculo del crédito por IPE:**

| | | | |
|-----------------------------------|---|----------------------------------|---------------------|
| Impuestos pagados en el exterior | $((US\$6.000 \times 556,69) \times 1,040) = \$ 3.473.476$ | $(\$3.473.746/0,6 \times 0,4)$ | \$ 2.315.831 |
| Límite crédito por IPE (35%)..... | | $(\$3.473.746/0,65 \times 0,35)$ | \$ 1.870.479 |
| Se considera el límite menor..... | | | \$ 1.870.479 |

II. Reliquidación anual del IUSC en el Formulario 22, imputando como crédito el IPE:

| | | | |
|---|--|--|---------------|
| Renta de fuente nacional (sueldo)..... | | | \$ 36.587.700 |
| Renta de fuente extranjera (sueldo)..... | | | \$ 3.473.746 |
| Incremento por crédito por IPE utilizables en Chile..... | | | \$ 1.870.479 |
| Base imponible anual del impuesto único de segunda categoría (IUSC)..... | | | \$ 41.931.925 |
| Impuesto Único de Segunda Categoría reliquidado anualmente según tabla (*)..... | | | \$ 3.869.634 |

(*) Se utiliza para la resolución del ejemplo, la tabla correspondiente al año tributario 2015.

III. Determinación de exceso por doble tributación:

| | | | |
|---|------------|-------|----------------------|
| Impuesto Único de Segunda Categoría reliquidado anualmente según tabla (*)..... | | | \$ 3.869.634 |
| <u>Menos:</u> Impuestos retenidos en el exterior utilizables como crédito en Chile..... | | | <u>-\$ 1.870.479</u> |
| IUSC reliquidado anualmente descontado el crédito por IPE..... | | | \$ 1.999.155 |
| <u>Menos:</u> | | | |
| Impuesto retenidos en Chile por el empleador..... | | | <u>-\$ 4.744.081</u> |
| Impuestos pagados en Chile (F-50)..... | \$ 896.601 | 1,040 | <u>-\$ 932.465</u> |
| Remanente a favor del contribuyente..... | | | <u>-\$ 3.677.391</u> |
| (=) Remanente por reliquidación IUSC, con derecho a devolución, artículo 47 de la LIR $(1.999.155 - 4.744.081)$ | | | \$ 2.744.926 |
| (=) Exceso por doble tributación con derecho a devolución, artículo 41 C de la LIR..... | | | \$ 932.465 |
| (=) Remanente por crédito por IPE, sin derecho a devolución..... | | | \$ - |

7) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE QUE GRAVÓ UN HONORARIO PERCIBIDO POR UN CONTRIBUYENTE DEL IGC. LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO.

ANTECEDENTES:

- I. La señorita Tamara González, con domicilio en Chile, proporciona los siguientes antecedentes para efectos de determinar la obligación tributaria que le corresponde.
- II. Durante el ejercicio comercial 2017, percibe las siguientes rentas:
- | | |
|--|------------|
| • Honorarios bruto de fuente chilena, percibidos el 26 de junio de 2017..... | 20.000.000 |
| • Honorarios líquidos de fuente extranjera, percibidos el 24 de abril de 2017, en dólares..... | 15.000 |
| • Otras rentas afectas a IGC, actualizadas a diciembre 2017..... | 10.000.000 |
| • Gastos efectivos por la actividad profesional, según artículo 50 de la LIR..... | 4.500.000 |
| • Gastos asociados a la renta de fuente extranjera incluidos en libro de ingresos y egresos..... | 4.800.000 |
- III. Las retenciones de impuestos que afectaron al contribuyente son las siguientes:
- | | |
|--|-----------|
| • Retenciones sobre honorarios de fuente chilena en el mes de junio 2017..... | 2.000.000 |
| • Retenciones sobre honorarios de fuente extranjera con fecha 24 de abril de 2017, en dólares... | 6.429 |
| • Tasa de impuesto retenido en el extranjero con fecha 24 de abril de 2017 | 30% |
- IV. Otros antecedentes:
- | | |
|--|--------|
| • Tipo de cambio a la fecha de percepción de la renta..... | 563,76 |
| • Variación IPC de junio a diciembre 2017..... | 5,5% |
| • Variación IPC de abril a diciembre 2017..... | 6,0% |

DESARROLLO**I. Cálculo del crédito por impuestos pagados en el exterior:**

| | | |
|---------------------------------------|--|--------------|
| Impuestos pagados en el exterior..... | (US\$6.429 x 563,76 x 1,06) | \$ 3.841.878 |
| Límite crédito por IPE (35%)..... | (US\$15.000 x 563,76 x 1,06) = \$8.963.784 (\$8.963.784/0,65x0,35) | \$ 4.826.653 |

Determinación RENFE:

| | | |
|---------------------------------------|----------------------|------------------|
| Honorarios de fuente extranjera..... | \$ 8.963.784 | |
| Incremento por crédito por IPE..... | \$ 3.841.878 | |
| Gastos directamente relacionados..... | <u>-\$ 4.800.000</u> | |
| | \$ 8.005.662 | 35% \$ 2.801.982 |

Se considera el límite menor..... **\$ 2.801.982**

II. Reliquidación anual del IGC, en Formulario 22 imputando como crédito los IPE:

| | | |
|--|------------------------------|----------------------|
| Honorarios brutos de fuente chilena..... | (\$20.000.000 x 1,055) | \$ 21.100.000 |
| Honorarios líquidos de fuente extranjera..... | (US\$15.000 x 563,76 x 1,06) | \$ 8.963.784 |
| Incremento por crédito por IPE utilizables en Chile..... | | \$ 2.801.982 |
| Gastos efectivos actualizados..... | | -\$ 4.500.000 |
| Otras rentas de fuente chilena afectas al IGC..... | | \$ 10.000.000 |
| Base imponible anual del IGC..... | | \$ 38.365.766 |

| | | |
|---|--|---------------|
| Impuesto Global Complementario según tabla (*)..... | | \$ 3.079.418 |
| <u>Menos:</u> Crédito por impuestos pagados en el exterior..... | | -\$ 2.801.982 |
| IGC determinado,..... | | \$ 277.436 |

Menos:

| | | |
|--|-----------------------|---------------|
| Retenciones sobre honorarios de fuente chilena..... | (\$2.000.000 x 1,055) | \$ 2.110.000 |
| (=) Resultado liquidación anual de impuesto a favor del contribuyente..... | | -\$ 1.832.564 |

(=) Remanente sin derecho a devolución..... \$ 0

(=) Remanente con derecho a devolución..... -\$ 1.832.564

(*) Se aplica la tabla del IGC correspondiente al año tributario 2015.

8) CÁLCULO DEL IDPC CONTRA EL CUAL SE PUEDEN IMPUTAR LOS DEMÁS CRÉDITOS QUE ESTABLECEN LAS LEYES.

ANTECEDENTES:

| | |
|--|------------------------|
| a) Rentas percibidas el 20 de Junio de 2017, por concepto de asesorías técnicas prestadas en el exterior. Empresa sujeta al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR. | US\$ 40.000 |
| b) Impuesto pagado en el exterior sobre las asesorías técnicas, el 15 de junio de 2017 (25%) (40.000: 0,75 x 25%) | US\$ 13.333 |
| c) Gastos asociados a las rentas extranjeras | \$ 6.200.000 |
| d) Tipo de cambio observado al (supuesto): * 15.06.17 * 20.06.17 | \$ 529,00 \$ 524,10 |
| e) Variación IPC de junio a diciembre de 2017, con desfase correspondiente (supuesto). | 5,5% |

| | |
|--|---------------|
| f) RLI de 1a. Categoría determinada de acuerdo al mecanismo establecido en los art. 29 al 33 de la LIR (comprende las rentas de fuente nacional y extranjera y sus gastos asociados) | \$ 30.000.000 |
| h) 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:

| | |
|---|----------------|
| a) Determinación de la RENFE: US\$ 40.000 x \$ 524,10 | \$ 20.964.000 |
| b) Gastos asociados a la renta de fuente extranjera. | (\$ 6.200.000) |
| c) $\frac{\$ 20.964.000}{0,75} = \$ 27.952.000 \times 25\%$ | \$ 6.988.000 |
| * Monto impuesto pagado en el exterior Monto pagado: US\$ 13.333 x \$ 529 | \$ 7.053.157 |
| NOTA: Al ser el monto del impuesto pagado en el exterior actualizado al término del ejercicio, superior al IDPC 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. | |
| TOTAL RENFE | \$ 21.752.000 |
| IDPC sobre RENFE (25%) | \$ 5.438.000 |
| d) Determinación del IDPC sobre la RLI(\$30.000.000 + \$ 6.988.000) = \$36.988.000 x 25%) | \$ 9.247.000 |
| e) Determinación del IDPC que corresponde a la renta de fuente nacional: | |
| Total IDPC..... | \$ 9.247.000 |
| IDPC sobre RENFE | \$ 5.438.000 |
| IDPC sobre renta de fuente nacional | \$ 3.809.000 |

| | |
|--|----------------|
| f) Imputación de créditos al IDPC: | |
| Impuesto de 1a. Categoría que corresponde a rentas nacionales: | \$ 3.809.000 |
| Menos: 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 rentas nacionales | \$ 2.959.000 |
| * Más: Impuesto de Primera Categoría correspondiente a rentas de fuente externa: | \$ 5.438.000 |
| Menos: Crédito por IPE | \$ (6.988.000) |
| * Saldo impuesto a declarar y pagar | \$ 1.409.000 |

DEROGADA

ANEXO N° 2. NORMAS LEGALES.

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

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

A.- Dividendos y retiros de utilidades.

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

1.- Crédito total disponible.

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

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

En la misma situación anterior, también dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la referida empresa posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas.

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

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

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

Cuando tales rentas sean percibidas o deban computarse por contribuyentes no obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán registrarlas en el país conforme a lo dispuesto en el presente artículo y en el 41 G. En estos casos, el crédito total disponible se deducirá del impuesto de primera categoría, y el saldo contra el impuesto global complementario, con posterioridad a cualquier otro crédito o deducción autorizada por la ley. Si hubiere un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores.

3.- Crédito contra el impuesto de primera categoría.

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

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

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

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

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

4.- Crédito contra impuestos finales.

La cantidad que resulte después de restar al crédito total disponible el crédito de primera categoría determinado conforme a lo establecido en el número precedente, constituirá el saldo de crédito contra los impuestos finales, el que se incorporará como parte del saldo acumulado de crédito establecido en la letra f), del número 4.-, de la letra A) o al saldo acumulado de crédito establecido en el numeral ii), de la letra b), del número 2.- de la letra B), ambas del artículo 14, según corresponda, para imputarse en contra del impuesto global complementario o adicional, en la forma que disponen dichas normas.

Los contribuyentes deberán en todo caso, mantener un control separado de aquella parte de dichos créditos conformado por estos excedentes, así como por el impuesto de primera categoría cubierto con el crédito del exterior, a los que se les aplicará lo dispuesto en el número 7.-, de la letra D.- de este artículo.

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

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

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

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

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

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

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

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

4.- El excedente del crédito definido en los números anteriores se incorporará como parte del saldo acumulado de crédito establecido en la letra f), del número 4.- de la letra A), o al saldo acumulado de crédito establecido en el numeral ii) de la letra b), del número 2.- de la letra B), ambas del artículo 14, según corresponda.

Los contribuyentes deberán en todo caso, mantener un control separado de aquella parte de dichos créditos conformado por estos excedentes, así como por el impuesto de primera categoría cubierto con el crédito del exterior, a los que se les aplicará lo dispuesto en el número 7.- de la letra D.- de este artículo.

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

i) El crédito corresponderá a los impuestos extranjeros pagados o adeudados, cuando corresponda, sobre tales utilidades o cantidades.

ii) Los impuestos extranjeros pagados, adeudados o retenidos se convertirán a moneda nacional al cierre del ejercicio y de acuerdo al número 4 de la letra D) del artículo 41 G.

iii) El monto consolidado de las rentas pasivas estará conformado por todas las utilidades y cantidades que correspondan de acuerdo al número 2 de la letra D) del artículo 41 G. Se deducirán todos los gastos directos o proporcionales que se consideren necesarios para producir la renta de acuerdo al artículo 31 y en la forma que señala el referido artículo 41 G.

iv) El crédito así determinado se agregará a la renta líquida imponible de la empresa y se deducirá del impuesto de primera categoría respectivo.

v) En caso de producirse un remanente de dicho crédito, no podrá imputarse ni solicitarse su devolución. Procederá ajustar el monto no utilizado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría.

vi) Al impuesto de primera categoría pagado con el crédito referido anteriormente se le aplicarán las normas del número 7 de la letra D) de este artículo.

vii) Las rentas pasivas consolidadas sujetas al artículo 41 G no formarán parte del límite establecido en el número 6 de la letra D) de este artículo.

viii) Sin perjuicio de lo anterior, cuando corresponda deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 41 C.

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

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

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

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

2.- Los contribuyentes a que se refiere esta letra tendrán derecho a un crédito igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de primera categoría sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la suma líquida de las rentas por concepto de

uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares percibidas desde el exterior, convertidas a su equivalente en pesos y reajustadas de la forma prevista en el número 1 de la letra D siguiente, según proceda. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al impuesto efectivamente pagado o retenido en el extranjero, debidamente reajustado.

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

4.- El excedente del crédito definido en los números anteriores se incorporará como parte del saldo acumulado de crédito establecido en la letra f) del número 4.- de la letra A), o al saldo acumulado de crédito establecido en el numeral ii), de la letra b), del número 2.- de la letra B), ambas del artículo 14, según corresponda.

Los contribuyentes deberán en todo caso, mantener un control separado de aquella parte de dichos créditos conformado por estos excedentes, así como por el impuesto de primera categoría cubierto con el crédito del exterior, a los que se les aplicará lo dispuesto en el número 7.- de la letra D.- de este artículo.

D.- Normas comunes.

1.- Para efectuar el cálculo del crédito por los impuestos extranjeros, tanto los impuestos respectivos como los dividendos, retiros y rentas gravadas en el extranjero, se convertirán a su equivalente en pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera correspondiente, y se reajustarán, cuando sea procedente, por la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de su percepción y/o pago, según corresponda, y el mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo.

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

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

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

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

4.- Los impuestos pagados por las empresas en el extranjero deberán acreditarse mediante el correspondiente recibo o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, debidamente legalizados y traducidos si procediere. Cuando se imputen en el país impuestos pagados por empresas subsidiarias de aquellas a que se refiere el artículo 41 A), letra A, número 1,

deberán acompañarse los documentos que el Servicio exija a los efectos de acreditar la respectiva participación. El Director del Servicio podrá exigir los mismos requisitos respecto de los impuestos retenidos, cuando lo considere necesario para el debido resguardo del interés fiscal

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

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

7.- No podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno conforme a lo dispuesto por los artículos 31, número 3; 56, número 3, y 63, ni a ninguna otra disposición legal, el impuesto de primera categoría en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo el crédito que establece este artículo y el artículo 41 C. Este impuesto tampoco podrá ser imputado como crédito contra el impuesto global complementario o adicional que se determine sobre rentas de fuente chilena. Para estos efectos, deberá distinguirse la parte del impuesto de primera categoría que haya sido cubierto con el referido crédito.

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

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

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

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

3.- Las inversiones efectuadas en el exterior en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán como activos en moneda extranjera para los efectos de la corrección monetaria, aplicándose al respecto el número 4 del artículo 41. Para determinar la renta proveniente de la enajenación de las acciones y derechos sociales, los contribuyentes sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos deducirán el valor al que se encuentren registrados dichos activos al comienzo del ejercicio, incrementándolo o disminuyéndolo previamente con las nuevas inversiones o retiros de capital. Los contribuyentes que no estén sujetos a dicho régimen deberán aplicar

el inciso segundo del artículo 41 para calcular el mayor valor en la enajenación de los bienes que correspondan a dichas inversiones. El tipo de cambio que se aplicará en este número será el resultante de aplicar el número 1 de la letra D del artículo 41 A. También formarán parte del costo referido anteriormente, las utilidades o cantidades que se hayan afectado con las normas del artículo 41 G que se encuentren acumuladas en la empresa a la fecha de enajenación y que previamente se hayan gravado con los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional. Para estos efectos, las citadas utilidades o cantidades se considerarán por el monto a que se refiere el artículo 41 G.

4.- Los créditos o deducciones del impuesto de primera categoría, en los que la ley no autorice expresamente su rebaja del impuesto que provenga de las rentas de fuente extranjera, sólo se deducirán del tributo que se determine por las rentas chilenas.

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

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

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

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

También dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas.

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

3.- Crédito en el caso de servicios personales.

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

En todo caso el crédito no podrá exceder del 35% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Si el impuesto pagado o retenido en el extranjero es inferior a dicho crédito, corresponderá deducir la cantidad menor. En todo caso, una suma igual al crédito por impuestos externos se agregará a la renta extranjera declarada.

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

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

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 (Antes decía "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 contado 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 59, 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 de este artículo, 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. En todo caso, dicha multa no podrá ser 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. Éstas deberán distribuir o atribuir las rentas establecidas en el número 2 del artículo 58, según corresponda, con derecho al crédito referido en el artículo 63, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 y demás normas legales, y deberán practicar, cuando corresponda, la retención que establece el número 4 del artículo 74. A los accionistas domiciliados o residentes en Chile a que se refiere el número 2, párrafo segundo, de este artículo, que perciban rentas originadas en las utilidades señaladas, se les aplicarán 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 párrafo 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 distribuida con derecho a los créditos 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 los párrafos primero y 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 o atribuciones 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 dictado por el 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.

DEROGADA

ÍNDICE DE LA PRESENTE CIRCULAR

| | |
|---|----------|
| I.- INTRODUCCIÓN..... | 1 |
| II.- INSTRUCCIONES SOBRE CRÉDITOS POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO..... | 1 |
| II.1.- CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL SISTEMA DE CRÉDITOS POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO..... | 1 |
| (A) Determinación de créditos por impuestos soportados en el extranjero por cada renta..... | 2 |
| (B) Crédito Total Disponible (en adelante “CTD”)..... | 2 |
| (C) Crédito por IPE contra el IDPC, IGC, IA o IUSC..... | 2 |
| (D) Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE)..... | 3 |
| (E) Efectos de los créditos por IPE en las bases imponibles de los impuestos a la renta en Chile..... | 3 |
| (F) Tratamiento de los remanentes de crédito por IPE en contra del IDPC..... | 4 |
| II.2.- NORMAS COMUNES PARA EL CRÉDITO UNILATERAL Y BILATERAL..... | 4 |
| (A) Normas sobre tipo de cambio y reajuste..... | 5 |
| (B) Registro de Inversiones en el Extranjero..... | 5 |
| (C) Norma de control sobre inversiones en el extranjero para contribuyentes sujetos a las disposiciones de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017..... | 6 |
| (D) Impuestos que dan derecho a crédito por IPE..... | 7 |
| (D.1) Debe tratarse de impuestos..... | 8 |
| (D.2) Debe tratarse de impuestos obligatorios y definitivos..... | 8 |
| (D.3) Debe tratarse de impuestos a la renta..... | 8 |
| (D.4) Impuestos equivalentes o similares..... | 9 |
| (E) Forma de acreditar los impuestos pagados en el extranjero..... | 9 |
| (E.1) Certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero..... | 9 |
| (E.2) Correspondiente recibo o comprobante de pago o retención..... | 10 |
| (F) Legalización y traducción..... | 10 |
| (G) Designación de auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe..... | 10 |
| (H) Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio (RENFE)..... | 11 |
| II.3.- CRÉDITO POR IPE EN EL CASO DE RENTAS PROVENIENTES DE PAÍSES CON LOS CUALES NO EXISTE UN CDTI VIGENTE (ARTÍCULO 41 A DE LA LIR)..... | 12 |
| (A) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por IPE..... | 12 |
| (B) Rentas provenientes del exterior que dan derecho al crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero, según corresponda..... | 12 |
| (C) Obligación de declarar las rentas provenientes del exterior y de una cantidad equivalente a los impuestos extranjeros para tener derecho a crédito..... | 13 |
| (D) Crédito por concepto de dividendos y retiros de utilidades..... | 13 |

| | |
|---|-----------|
| (D.1) Determinación del CTD por dividendos o retiros de utilidades..... | 13 |
| (D.2) Cálculo e imputación del crédito por IPE en contra del IDPC. | 17 |
| (D.3) Orden de imputación del crédito por IPE imputable en contra del IDPC. | 18 |
| (D.4) Tratamiento del excedente de crédito por IPE contra el IDPC en los ejercicios siguientes. | 18 |
| (D.5) Crédito a deducir del IGC o IA, según corresponda..... | 19 |
| (E) Crédito por IPE por rentas de establecimientos permanentes en el exterior y aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR. | 21 |
| (E.1) Determinación del crédito por IPE en contra del IDPC, por rentas proveniente de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior..... | 22 |
| (E.2) Imputación del crédito..... | 24 |
| (E.3) Tratamiento del excedente de crédito por IPE deducible del IDPC..... | 24 |
| (E.4) Créditos por rentas que deban reconocerse en el país por aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR. | 25 |
| (F) Crédito por IPE proveniente de rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el extranjero. | 34 |
| (F.1) Determinación del crédito por IPE en contra del IDPC..... | 35 |
| (F.2) Imputación del crédito por IPE..... | 36 |
| (F.3) Tratamiento del excedente de crédito por IPE deducible del IDPC. | 36 |
| II.4.- CRÉDITO POR IPE EN EL CASO DE RENTAS PROVENIENTES DE PAÍSES CON LOS CUALES CHILE MANTIENE UN CDTI VIGENTE (ARTÍCULO 41 C DE LA LIR)..... | 37 |
| (A) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por IPE..... | 38 |
| (B) Rentas que dan derecho al crédito por IPE. | 38 |
| (C) Impuestos que dan derecho al crédito por IPE..... | 38 |
| (D) Cálculo del crédito renta por renta..... | 39 |
| (E) Crédito total disponible..... | 39 |
| (F) Límite general del 35% de la Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio..... | 40 |
| (G) Crédito por servicios personales. | 40 |
| (G.1) Contribuyentes que tienen derecho a este crédito..... | 40 |
| (G.2) Modalidad para utilizar el crédito por IPE en el caso de contribuyentes del IUSC. | 41 |
| (G.3) Modalidad para utilizar el crédito por IPE en el caso de contribuyentes del IGC. | 42 |
| III.- INSTRUCCIONES SOBRE OTRAS DISPOSICIONES DE LA LIR RELACIONADAS CON LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL..... | 43 |
| III.1.- NORMAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 41 B DE LA LIR. | 43 |
| (A) Disposiciones de los artículos 17 N° 8, 57 y 107 de la LIR que no son aplicables a las inversiones e ingresos de fuente extranjera. | 44 |
| (B) Tratamiento tributario de las devoluciones de capital por inversiones en el exterior. | 44 |
| (C) Forma de declarar las rentas provenientes del exterior en el IDPC. | 45 |

| | |
|---|-----------|
| (C.1) Contribuyentes cuyas inversiones en el extranjero no consistan en agencias u otros establecimientos permanentes..... | 45 |
| (C.2) Contribuyentes cuyas inversiones en el extranjero consistan en agencias y otros establecimientos permanentes..... | 46 |
| (D) Tratamiento de las inversiones en el exterior frente a las normas de corrección monetaria y determinación de la renta afecta en el caso de la enajenación de acciones o derechos sociales situados en el exterior..... | 47 |
| (D.1) Reconocimiento del costo en la enajenación de acciones o derechos sociales por las cantidades que hayan sido gravadas conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR. ... | 49 |
| (E) IDPC del cual procede deducir los créditos que establece la Ley en contra de dicho tributo. . | 50 |
| III.2.- CRÉDITO POR IMPUESTOS EXTRANJEROS EN EL CASO DE LAS SOCIEDADES PLATAFORMA DE INVERSIONES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 41 D.- DE LA LIR..... | 51 |
| IV.- OTRAS NORMAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL..... | 52 |
| IV.1.- Las rentas provenientes de inversiones en el extranjero se excluyen del concepto de rentas esporádicas..... | 52 |
| IV.2.- Las rentas provenientes del exterior no se consideran ingresos brutos para los efectos de los Pagos Provisionales Mensuales..... | 52 |
| IV.3.- Situación del crédito por IDPC, cuando dicho tributo de categoría haya sido pagado con el crédito por IPE..... | 53 |
| IV.4.- Dividendos y utilidades sociales que se rebajan de la RLI de la Primera Categoría..... | 55 |
| IV.5.- Rentas provenientes de inversiones en el exterior por los conceptos que se indican deben incluirse en la renta bruta global del IGC..... | 56 |
| V.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES..... | 56 |
| ANEXO N° 1: EJEMPLOS..... | 57 |
| 1) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE, QUE GRAVÓ DIVIDENDO PROVENIENTE DE PAÍS CON EL CUAL NO SE MANTIENE VIGENTE UN CDTI, PERCIBIDO POR UN CONTRIBUYENTE ACOGIDO AL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR. | 57 |
| 2) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE CONTRA EL IDPC E IMPUESTOS FINALES, POR DIVIDENDO PROVENIENTE DE UN PAÍS SIN CONVENIO. DEDUCCIÓN DE GASTOS ASOCIADOS, POSIBILIDAD DE IMPUTAR EL REMANENTE DE CRÉDITO DE IDPC A EJERCICIOS FUTUROS SÓLO SI EXISTEN RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA..... | 59 |
| 3) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE QUE GRAVÓ UN DIVIDENDO PERCIBIDO PROVENIENTE DE UN PAÍS SIN CONVENIO, DIRECTAMENTE POR UN CONTRIBUYENTE DEL IGC. LIMITACIÓN DE IMPUTAR EL CRÉDITO POR IPE SÓLO A RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA..... | 61 |

| | |
|--|-----------|
| 4) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE, SOBRE RENTAS DE AGENCIAS O ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN PAÍSES SIN CONVENIO, DEVENGADAS O PERCIBIDAS POR CONTRIBUYENTES DE LA LETRA A) DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIR..... | 63 |
| 5) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE, SOBRE RENTAS PASIVAS COMPUTADAS DE ACUERDO AL ARTÍCULO 41 G DE LA LIR, DE PAÍSES SIN CONVENIO EN CONTRA DEL IDPC. DEDUCCIÓN DEL EXCEDENTE DE LA RLI..... | 65 |
| 6) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE QUE GRAVÓ LA REMUNERACIÓN PERCIBIDA POR UN CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA. RELIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO..... | 67 |
| 7) DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO POR IPE QUE GRAVÓ UN HONORARIO PERCIBIDO POR UN CONTRIBUYENTE DEL IGC. LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO..... | 69 |
| 8) CÁLCULO DEL IDPC CONTRA EL CUAL SE PUEDEN IMPUTAR LOS DEMÁS CRÉDITOS QUE ESTABLECEN LAS LEYES..... | 71 |
| ANEXO N° 2. NORMAS LEGALES..... | 73 |

DEROGADA