



**DERECHO AL USO DE LOS CRÉDITOS POR IMPUESTOS  
SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO.**

**Revisión Comparativa Sobre Las Rentas Y Créditos Asociados A Los Impuestos  
Pagados En El Extranjero, Respecto A Los Artículos 41 A Y C, De La Ley De  
Impuesto A La Renta**

**Parte I**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Autor: Carlos Cortez**

**Profesores Guías: Gonzalo Polanco / Boris León**

**Santiago, Marzo 2017**

# Contenido

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>1</b>
<b>2. PLANTEAMIENTO</b> .....	<b>4</b>
2.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	4
2.1 HIPÓTESIS .....	5
2.3 OBJETIVO GENERAL .....	5
2.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	6
2.5 METODOLOGÍA .....	6
<b>3. MARCO TEÓRICO</b> .....	<b>7</b>
3.1 PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN CHILE .....	7
3.2 TRIBUTACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES DE LA LEY DE LA RENTA .....	7
3.3 MÉTODO QUE UTILIZA LA LEGISLACIÓN CHILENA PARA EVITAR O AMINORAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN .....	10
3.4 <i>Normas comunes de doble tributación artículos 41 A y 41 C</i> .....	11
3.5 CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL SISTEMA DE CRÉDITOS POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTRANJERO .....	12
3.6 NORMAS COMUNES PARA EL CRÉDITO UNILATERAL Y BILATERAL .....	19
<b>4 BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>37</b>

## 1. INTRODUCCIÓN

De acuerdo a la lectura de lo dispuesto del artículo 3º de la Ley de la Renta, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

En este sentido cualquier persona que tenga domicilio y residencia en Chile y que desee expandirse a nuevos mercados internacionales en el extranjero estará obligado a declarar de acuerdo a las normas antes señaladas la rentas provenientes de sus inversiones en Chile con Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Finales Global Complementario y/o Adicional, según corresponda.

Sin perjuicio de lo anterior, los gravámenes que deban soportar en el extranjero por esas mismas rentas, los cuales conforme a lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley de la Renta y en concordancia con el artículo 31 de la misma Ley, podrán deducirse de tales rentas, al disponer la primera de las disposiciones legales citadas que cuando deban computarse en el país rentas de fuente extranjera, deberán considerarse las rentas líquidas percibidas, mientras que de acuerdo al artículo 31 mencionado dichos impuestos se aceptarán como gasto en Chile, cuando se trate de computar en el país tanto las rentas percibidas como las devengadas en el extranjero en el caso de las agencias o establecimientos permanentes que contribuyentes domiciliados o residentes en Chile tengan en el exterior.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, resulta evidente que las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas, según corresponda, por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, podrían estar sometidas a impuestos sobre la renta tanto en el país como en el extranjero, produciéndose una doble tributación internacional, entendida como el efecto que se produce con motivo de la aplicación, en un mismo período, de impuestos idénticos o similares por dos o más Estados o países respecto de la misma renta gravable, sea que se trate o no del mismo contribuyente.

Para eliminar o disminuir la doble tributación internacional, las normas legales establecidas en la Ley de la Renta (D.L. 824) en los artículos 41 A y 41 C, previo cumplimiento de determinados requisitos, dan un crédito contra los impuestos a la renta en Chile, con una tasa máxima del 32%, cuando la renta proviene desde un país con el cual Chile no tiene convenio, donde el crédito tendrá un carácter unilateral, versus un crédito contra los impuestos a la renta en Chile, con una tasa máxima del 35%, cuando la renta viene desde un país con el cual Chile posee un convenio donde el crédito tendrá un carácter bilateral, donde se determinan a partir de los impuestos soportados en el extranjero por las rentas que luego deben ser computadas en Chile.

Para disminuir los efectos de la doble tributación internacional, los países incorporan diversos mecanismos que permiten cumplir con este objetivo de equidad, aminorando el impacto económico para las empresas que sufren una misma renta producto de la doble imposición.

Entre los más recurrentes están el de exención y el crédito por rentas de fuentes extranjeras. Este último mecanismo es el utiliza el Estado Chileno a través de la normas disminuir la carga tributaria de los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile.

Si bien las normas vigentes en Chile de acuerdo a la mecánica que han establecido, utilizan los impuestos pagados en el exterior como créditos contra los impuestos en Chile, estas normas no eliminan la doble tributación, más bien, estas normas de la Ley de la Renta aminoran la carga impositiva.

## **2. PLANTEAMIENTO**

### **2.1. Planteamiento del Problema**

La doble tributación internacional es el fenómeno que se produce cuando la renta originada en un estado que es remesada a otro, es gravada en ambos estados.

Es un obstáculo al desarrollo de los negocios, las empresas y los servicios entre países, afecta la competitividad de las empresas al pagar impuesto en dos estados distintos

Se genera una doble tributación cuando dos o más Jurisdicciones Tributarias (países) aplican impuestos a una renta, ingreso, utilidad o beneficio.

Para disminuir los efectos de la doble tributación internacional, los países incorporan diversos mecanismos que permiten cumplir con este objetivo, está el de exención y el de créditos por rentas de fuentes extranjeras que es por excelencia el más utilizado por Chile.

Los créditos por impuestos pagados en el exterior están expresados de acuerdo a la normas legales establecidas en la Ley de la Renta (D.L. 824) en los artículos 41 A y 41 C, en este sentido el artículo 41 A viene a explicar las normas sobre tributación internacional respecto de los dividendos, retiros de utilidades, agencias o establecimientos permanentes en el exterior y uso de marcas, patentes, formulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, y el artículo 41 C viene

a explicar las normas sobre tributación internacional en los casos de los países con los cuales Chile haya celebrado un convenio para evitar la doble tributación internacional.

Sin embargo, la problemática que surge, de acuerdo a lo planteado, es determinar los efectos impositivos de los residentes y domiciliados en Chile, respecto al tratamiento tributario de cualquier tipo de Rentas extranjera respecto a los artículos 41 A y 41 C de la Ley de la renta.

## **2.1 Hipótesis**

Para analizar los efectos de doble tributación internacional respecto a los artículos 41 A y 41 C de la Ley de la Renta, se ha planteado la siguiente pregunta-problema:

Conforme a las normas del Art 41 A y 41C, todas las rentas extranjeras que deben tributar en Chile, tienes derecho a utilizar como crédito contra el impuesto a la renta de primera categoría los impuestos pagados o retenidos en el extranjero.

## **2.3 Objetivo general**

Determinar si los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile por todas las rentas extranjeras tiene derecho a utilizar como crédito los impuestos soportados en el extranjero.

## **2.4 Objetivos específicos**

- 1) Describir el problema de la doble tributación en Chile.
- 2) Analizar las distintas rentas por las que se puede utilizar los impuestos soportados en el extranjero como crédito.
- 3) Analizar las características generales de los créditos unilaterales y bilaterales.

## **2.5 Metodología**

En el presente estudio predominan los aspectos teóricos y conceptuales, aplicando una metodología deductiva en donde se analizará las normas sobre las rentas y topes de créditos asociados a los impuestos pagados en el extranjero, establecidos en los artículos 41 A y C, de ley de Impuesto a la Renta.

La mirada cualitativa del fenómeno bajo estudio se hará a través del análisis de las normas legales, circulares y oficio atinentes a la materia, de esta forma se analizarán si todas las rentas tienen derecho al uso de los créditos por impuestos soportados en el extranjero



### **3. MARCO TEÓRICO**

A continuación se exponen los enfoques teóricos, jurisprudencia y antecedentes que permiten comprender y sustentar nuestro trabajo:

#### **3.1 Problema de la Doble Tributación en Chile**

Principios de jurisdicción que aplica la ley chilena para gravar las rentas. La ley chilena para gravar las rentas sustenta un principio dual de jurisdicción.

- Por un lado, sustenta el principio de la residencia o renta mundial respecto de los residentes en el país, y por otro, el principio de la fuente o territorialidad, respecto de los no residentes.
- Excepcionalmente también se aplica el principio de la fuente, que consiste que toda renta remesada al exterior se afecta con impuesto independiente del domicilio o residencia del beneficiario o de la fuente de la renta.

#### **3.2 Tributación de los contribuyentes de la Ley de la Renta**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 3 de la LIR, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas este situada dentro del país o fuera de él. En consecuencia, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que efectúen inversiones o desarrollen actividades en el extranjero, están obligados a declarar

en el país las rentas provenientes de dichas inversiones o actividades con el fin de afectarlas con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda (Ver Tabla N°1).

Tabla I: Resumen de Artículo 3 LIR

TIPO DE CONTRIBUYENTES	RENTAS GRAVABLES
A.- PERSONAS DOMICILIADAS O RESIDENTES EN CHILE	A.- Pagan impuesto sobre sus rentas provenientes de: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bienes situados en Chile y/o en extranjero.</li> <li>▪ Actividades desarrolladas en Chile y/o en el extranjero.</li> </ul>
B.- PERSONAS QUE CARECEN DE DOMICILIO O RESIDENCIA EN EL PAIS	B.- Pagan impuesto solo sobre sus rentas provenientes de: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bienes situados en Chile; y</li> <li>▪ Actividades desarrolladas en Chile.</li> </ul>

Por otra parte, las personas sin domicilio o residencia en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente este dentro del país, por regla general, se reduce solo a las rentas de fuente Chilena, de manera que se trata de un caso de responsabilidad tributaria limitada a dichas rentas. No obstante, lo anterior, conforme al artículo 3, inciso 2º, de la Ley de Impuestos a la Renta, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile solo estará afecta los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuente Chilena. Este plazo podrá ser prolongado por el Director Regional respectivo.

En casos calificados, a contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prorrogas, se aplicará, en todo caso, lo dispuesto en el inciso primero del citado artículo 3, es decir, dichos contribuyentes quedarán afectos a la tributación que corresponda por sus rentas de fuente mundial (Ver Tabla II).

Tabla II: Resumen fuente de la Renta

<b>FUENTE DE LA RENTA</b>	<b>ORIGEN</b>
<b>A- DE FUENTE CHILENA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Provenientes de: Bienes situados en el país o de actividad desarrolladas en el, cualquier que sea el domicilio o residencia de las personas. (Inciso 1º del artículo 10 de la Ley de la Renta)</li> <li>▪ Casos Especiales de rentas de fuente chilena:               <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Regalías.</li> <li>▪ Derecho por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la exportación en Chile de la propiedad industrial o intelectual.</li> </ul> </li> <li>▪ Las que se originen en la enajenación de acciones o derechos sociales o representativos del capital de una persona jurídica constituida en el extranjero, efectuadas a una persona domiciliada, residente o constituida en el país, cuya adquisición le permita, directa o indirectamente, tener participación en la propiedad o en las utilidades de otra sociedad constituida en Chile. En todo caso, no constituirá renta la suma que se obtenga de la enajenación de las acciones o derechos sociales referidos, cuando la participación que se adquiere directa o indirectamente de la sociedad constituida en Chile, represente un 10% o menos del capital o de las utilidades. (Inciso 2º del artículo 10 de la Ley de la Renta).</li> <li>▪ Acciones y derechos en sociedades constituidas en el país. (Inciso 1º del artículo 11 de la Ley de la Rentas).</li> <li>▪ En caso de créditos, la fuente de los intereses se entiende situada en un domicilio de deudor.(Inciso 2º del artículo 11 de la Ley de la Renta).</li> </ul>
<b>B.-DE FUENTE EXTRANJERA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Provenientes de: Bienes situados en el exterior o de actividades desarrolladas en el mismo lugar.</li> <li>▪ Por expresa disposición del inciso final del artículo 11 de la Ley de la Renta no se consideran situadas en Chile de los siguientes valores:               <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Los valores extranjeros o los Certificados de depósitos de Valores emitidos en el país y que sean representativos de los mismos, a que se refieren las normas del Título XXIV de la Ley Nº 18.045, sobre Mercado de Valores, por emisores constituidos fuera del país u organismos de carácter internacional.</li> <li>▪ Los valores a que se refiere el inciso segundo del artículo 183 del Título XXIV de la Ley Nº18.045, sobre Mercado de Valores, esto es, de acuerdo a lo dispuesto por dicho artículo, sustituido por el Nº 26 de artículo 1ºde la ley Nº19.705, los Certificados de Depósitos representativos de valores chilenos, emitidos en el país o en el extranjero;</li> <li>▪ Las cuotas de fondos de inversión regidos por la Ley Nº 18.815, siempre que éstos estén respaldados en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros. El porcentaje restante sólo podrá ser invertido en instrumentos de renta fija cuyo plazo de vencimiento No sea superior a 120 días, contando desde su fecha de adquisición; y</li> <li>▪ Los valores autorizados por la superintendencia de Valores y seguros para ser transados, de conformidad a las normas del Título XXIV de la Ley Nº18.045, sobre Mercado de Valores, siempre que estos últimos estén respaldados en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros. El porcentaje restante solo podrá ser invertido en instrumentos de renta fija cuyo plazo de vencimiento no sea superior a 120 días, contando desde su fecha de adquisición</li> </ul> </li> </ul>

### **3.3 Método que utiliza la Legislación Chilena para evitar o aminorar la Doble Tributación**

La doble Tributación internacional puede ser evitada o reducida, básicamente a través de 2 vías: medida Unilaterales tomada por cada uno de los estados o medidas Bilaterales las que tienen su origen en los convenios de Doble tributación internacional.

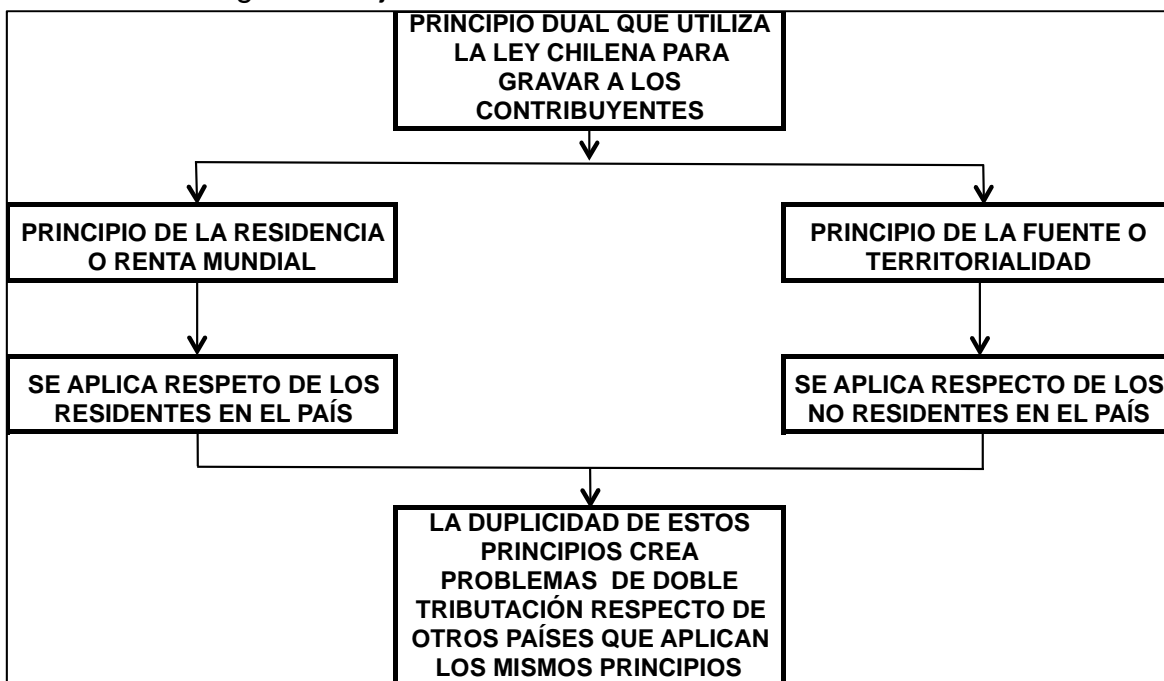
#### **3.3.1 Medidas unilaterales**

Chile a partir del año comercial 1993 incorporó a su legislación tributaria normas permanentes para evitar o aminorar la doble tributación, contenidas en los artículos 41A, 41B y 41C de la Ley de la Renta, normas que se basan en el método del crédito por los impuestos soportados en el exterior.

#### **3.3.2 Medidas bilaterales**

Chile también ha adoptado medidas bilaterales para evitar la doble tributación, celebrando algunos Convenios o Tratados Internacionales, algunos basados en el método de la exención de las rentas y otro en el método del crédito por los impuestos soportados en el exterior (Ver Figura I).

Figura I: Flujo Doble tributación internacional en Chile



### 3.4 Normas comunes de doble tributación artículos 41 A y 41 C

Esta materia está regulada por los artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D de la Ley de la Renta, los que conforman el Párrafo 6° del Título II del D.L. N° 824, denominado "De las normas relativas a la doble tributación internacional".

Cabe señalar que las Leyes N°s 20.780 del 2014 y 20.899 del 2016, introducen diversas modificaciones a las “normas relativas a la doble tributación internacional”, 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. Asimismo, la Dirección Nacional del SII ha emitido la Circular N° 48, de 2016, donde impartió las instrucciones pertinentes sobre la materia, a raíz de las modificaciones.

En términos generales, en la determinación de los créditos por impuestos soportados en el extranjero que podrán ser deducidos de los impuestos a la renta en Chile, se distingue entre aquellos casos en que exista un Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional, en el que se haya acordado conceder créditos para disminuir o eliminar dicha doble tributación (denominado en este caso crédito bilateral), y aquellos en que no exista dicha clase de Convenios, donde el crédito tendrá un carácter unilateral.

Tanto respecto del crédito unilateral como del bilateral, la Ley de la Renta contempla diversas etapas para la determinación del crédito respectivo y normas comunes que resultan aplicables a ambos sistemas.

A dichas normas comunes nos referiremos a continuación, basándonos en las instrucciones impartidas por el mencionado instructivo.

### **3.5 Características generales del sistema de créditos por impuestos soportados en el extranjero**

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:

### **3.5.1 Determinación de créditos por impuestos soportados en el extranjero por cada renta**

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

### **3.5.2 Crédito Total Disponible (en adelante “CTD”)**

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

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

permitan invocar el crédito, formarán parte del denominado CTD, el cual es imputable en contra del IDPC e IGC o IA, según corresponda.

### **3.5.3 Crédito por IPE contra el IDPC, IGC, IA o IUSC**

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

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

En el sistema bilateral, el crédito resultante podrá ser imputado en contra del IDPC e IGC o IA, según corresponda, en los mismos términos señalados precedentemente, teniendo presente que el CTD resulta aplicable respecto de todas las rentas amparadas en un CDTI. Ahora bien, tratándose de contribuyentes



domiciliados o residentes en Chile que perciban del exterior rentas por servicios personales gravadas en el país con el IUSC o IGC, podrán imputar los impuestos soportados en el extranjero por tales rentas, beneficio que resulta improcedente para estos contribuyentes en el sistema unilateral.

#### **3.5.4 Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE)**

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

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

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

Cabe señalar que este concepto es un límite general que aplica a toda clase de rentas, salvo a las rentas pasivas del artículo 41 G de la LIR, cuando provengan de países sin CDTI puesto que la LIR las excluye de manera expresa, y a las rentas del artículo 42 N° 1 del mismo cuerpo legal, en relación con el sistema bilateral de

crédito, debido a que a dichas rentas no se le pueden deducir los gastos incurridos en su generación.

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

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

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

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

También en el caso del sistema unilateral, de acuerdo al N° 1, de la letra B, del mismo artículo 41 A, los contribuyentes que invoquen el crédito por IPE por la renta de sus agencias u otros establecimientos permanentes en el extranjero, deberán agregar a la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría (en adelante RLI) una cantidad equivalente a los impuestos que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, o hayan pagado en el exterior, por las rentas de la agencia o establecimiento permanente que deban incluir en dicha RLI, excluyendo los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan.

Para este efecto, se considerarán sólo los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste. Cabe señalar que dicho agregado no puede ser superior al monto del crédito contra el IDPC determinado en la forma que establece la LIR.

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

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

Ahora bien, en los casos que el límite general de la RENFE, arroje una suma inferior a los créditos determinados, se deberán realizar los ajustes necesarios a las bases imponibles respectivas con el fin de reflejar en ellas solamente el crédito al que en definitiva se tendrá derecho. Así, en el evento de que un crédito proveniente de un dividendo de fuente extranjera percibido sea de monto superior al límite señalado, será este último valor el que deberá efectivamente agregarse a

la base imponible respectiva. A mayor abundamiento, en el caso que el límite general analizado arroje un valor negativo o cero, no se deberá agregar cantidad alguna a las respectivas bases imponibles, por cuanto el crédito resulta improcedente.

### **3.5.5 Tratamiento de los remanentes de crédito por IPE en contra del IDPC**

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

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

### **3.6 Normas comunes para el crédito unilateral y bilateral**

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

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

### **3.6.1 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 devengado las rentas o pagado o adeudado los impuestos, según corresponda, vigente a la fecha de la percepción o devengamiento de la renta o del pago o adeudamiento del impuesto extranjero, según publicación efectuada por el Banco Central de Chile, en conformidad a lo dispuesto en el 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 resolución. Una vez determinada la equivalencia anterior entre las monedas extranjeras de que se trata, deberá procederse a su conversión a moneda nacional de la forma indicada en el párrafo precedente.

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

Finalmente, convertidas las rentas y los impuestos extranjeros a moneda nacional, para efectos de determinar el crédito por cada una de las rentas respectivas, estas cantidades se reajustarán, 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, hasta el término del ejercicio comercial, por la variación del IPC existente entre el mes anterior al de la percepción de la renta o el pago del impuesto, según corresponda, y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial correspondiente. En tal caso, tal reajuste formará parte de la base imponible según lo dispone el artículo 33 N° 4 de la LIR.

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

### **3.6.2 Registro de Inversiones en el Extranjero**

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

La inscripción en el citado Registro debe ser efectuado por los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile que mantengan o



efectúen inversiones en el extranjero, ya sea que las inversiones hayan sido realizadas desde Chile o desde otro país. Deberá informarse también cuando realicen traspasos de ellas, las modifiquen, retornen capital hacia el país, cualquiera sea el motivo de dichas operaciones siempre que quieran hacer uso del crédito por IPE, contra el IDPC e IGC o IA, según corresponda.

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

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

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

devengadas durante el año comercial en que se efectuó la regularización señalada, siempre que se cumplan los demás requisitos legales.

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

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

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

A) o B) del mismo artículo 14 de la LIR.

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

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

#### **3.6.4 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.

### **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).

### **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 Chile.

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.

Debe tratarse de impuestos a la renta.

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

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.

### **3.6.5 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.

### **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.

### **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.

### **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 legalizados<sup>14</sup> 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.

### **3.6.6 Renta Neta de Fuente Extranjera del Ejercicio (RENFE)**

La RENFE definida previamente, 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 extranjero. 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.

Tratándose de contribuyentes del N°2 del artículo 42 de la LIR, si por el desarrollo de su actividad profesional se hubiera acogido al régimen de gastos presuntos, para los efectos de calcular el límite del 35% sobre la RENFE que

establece el N° 6 de la Letra D) del artículo 41 A) de la LIR, que resulta aplicable de acuerdo al inciso final del N° 3 del artículo 41 C de la misma ley, el gasto presunto a rebajar, que corresponde al 30% de los ingresos brutos, con tope de 15 UTA, se debe asignar a los honorarios de fuente chilena y extranjera en la misma proporción en que tales ingresos representan en el total de ellos; ya que se presume que el citado gasto ampara a ambos tipos de rentas;

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

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

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

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 LIR17 en el caso de las rentas provenientes de países sin CDTI, puesto que el numeral vii), del inciso 3°, del N°4 de la letra B.-, del artículo 41 A.- de la LIR, las excluye expresamente, y no así en el caso en que exista un CDTI vigente en que tales rentas sí deben incluirse.

#### 4 BIBLIOGRAFÍA

Jaques, J. (2016). *Compendio de Leyes Tributarias 2016*. Santiago de Chile: RIL Editores.

Parga, J. (2007). *Cómo Ahorrar Impuestos*. Santiago de Chile: Parlamento Ltda.

Salort, V. (2009). *Doble Tributación Internacional*. Santiago de Chile: Edimatri.

Tributarios, C. d. (Octubre 2010). Principios e Introducción a la Doble Tributación Internacional. *Revista Estudios Tributarios*, 9-22.