



**“ACTUALIZACIÓN DEL MANUAL PRÁCTICO POR IMPUESTOS  
PAGADOS EN EL EXTERIOR A CONTAR DE LOS CAMBIOS DE LA LEY  
21.210”**

**ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE A TESIS  
PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Parte II**

**Análisis de la normativa de rentas y créditos por impuestos  
soportados en el extranjero en relación a las rentas tratadas en el  
artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta.**

**Alumno:** Sebastián Saavedra Montenegro

**Profesor Guía:** Víctor Villalón

**Santiago, marzo 2022**

A Fran, mi partner de vida y, a mi Padre y Madre.

## ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO .....	4
ABSTRACT .....	5
ABREVIATURAS .....	6
INTRODUCCIÓN .....	7
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	9
HIPÓTESIS.....	10
OBJETIVO GENERAL .....	10
OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	10
METODOLOGÍA.....	11
MARCO TEÓRICO .....	11
MARCO NORMATIVO.....	17
DESARROLLO: ANÁLISIS TEÓRICO Y PRÁCTICO.....	23
CONCLUSIONES .....	45
RESEÑAS LEGALES Y CITAS RESPECTIVAS .....	47

## RESUMEN EJECUTIVO

La preocupación constante en Chile por el traslado de inversiones y sus utilidades a otras jurisdicciones que poseen un sistema tributario con nula o baja tributación dio lugar a la incorporación del artículo 41 G de la LIR (debes poner tabla de abreviaturas) con vigencia a partir del 01 de enero de 2016, considerando los lineamientos y estándares internacionales propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, principalmente en lo que respecta a las Acción N°3 sobre normas CFC del proyecto BEPS. Además, con la finalidad de evitar la doble tributación internacional, se estableció que dichas rentas pueden utilizar el impuesto soportado en el extranjero como crédito.

Desde esa fecha, estas normas han sido poco tratadas tanto a nivel interpretativo, jurisprudencial y a nivel de resolución de controversias en sede administrativa o judicial en lo que respecta al reconocimiento de la renta pasiva en Chile, así como también a la utilización como crédito del impuesto extranjero soportado relacionado a dichas rentas, lo que deja ciertas dudas de interpretación al momento de aplicarlas, generando espacios innecesarios de incertidumbre tributaria.

Es por esta razón que, este trabajo pretende analizar con mayor profundidad la normativa del reconocimiento de la renta pasiva y la del derecho a utilizar como crédito el impuesto soportado en el extranjero asociado a dichas rentas, proveyendo un material de apoyo para aquellos contribuyentes y sociedades que tienen entidades controladas en el extranjero, por las cuales deben reconocer en Chile las rentas pasivas, en el cual se puedan apoyar tanto para el reconocimiento de la renta, como para la utilización correcta de los créditos por impuestos soportados en el extranjero provenientes de dichas rentas.

## **ABSTRACT**

The constant concern in Chile for the transfer of investments and their profits to other jurisdictions, that have tax systems with no or low taxation, encouraged the incorporation of Article 41 G of the LIR, effective as of January 01, 2016, considering the international guidelines and standards proposed by the Organization for Economic Cooperation and Development, mainly regarding Action N°3 on CFC rules of the BEPS project. In addition, in order to avoid international double taxation, it was established that such income may use the tax borne abroad as a tax credit. Since that date, these rules have not been addressed in depth, both at the interpretative and jurisprudential level, and at the level of dispute resolution in administrative or judicial proceedings, regarding the recognition of passive income in Chile, as well as the use of the foreign tax credit related to such income, which leaves certain doubts of interpretation at the time of applying them, generating unnecessary tax uncertainty.

It is for this reason that this paper intends to analyze in greater depth the rules for the recognition of passive income and the right to use as tax credit the taxes paid abroad associated with such income, providing a support material for those taxpayers and companies that have controlled entities abroad, for which they must recognize passive income in Chile, on which they can rely both for the recognition of income, as well as for the correct use of tax credits for taxes paid abroad from such income.

## **ABREVIATURAS**

LIR: Ley sobre Impuesto a la Renta

CFC: Controlled Foreign Corporation (Entidades controladas del extranjero)

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting (Erosión de la base y traslado de beneficio)

CISE: Crédito por impuestos soportados en el extranjero

CEDTI: Convenio para evitar la doble tributación internacional

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

41 G: Rentas pasivas de entidades extranjeras controladas

IDPC: Impuesto de Primera Categoría

SII: Servicio de Impuestos Internos

## INTRODUCCIÓN

Desde hace varios años, debido a la globalización de la economía, ha estado la constante preocupación por la erosión de la base imponible a nivel internacional, la que se da a través del traslado de beneficios a otros Estados que tienen una normativa tributaria interna más beneficiosa, reflejada por sistemas impositivos con baja o nula tributación.

Teniendo presente esta problemática, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), junto a los países miembros, incluyendo a Chile, generaron en el año 2013 una serie de reportes a través del Plan denominado “Erosión de la base y traslado de beneficio” (Base Erosion and Profit Shifting, en adelante BEPS) con la finalidad de combatir el problema antes mencionado, a través de distintas acciones allí señaladas.

El 29 de septiembre del año 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley N°20.780 que vino a reformar la normativa tributaria chilena. Con el objetivo de mitigar las prácticas estudiadas en el Plan BEPS siguiendo adecuarse a estándares internacionales de dicho Plan, se incorpora el artículo 41 G a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), tomando como recomendación la acción 3 del proyecto BEPS de la OCDE, el cual entró en vigor a contar del 01 de enero de 2016.

Como regla general, los ingresos del extranjero se reconocen en Chile en base percibida de acuerdo con lo establecido en el artículo 12 de la LIR, pero, el artículo 41 G de la LIR estableció que aquellas rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades extranjeras controladas, cumpliendo además ciertos requisitos, se deberán reconocer sobre base devengada. A objeto de mitigar los eventuales efectos de la DTI, en tales casos el contribuyente puede utilizar como crédito el impuesto soportado en el extranjero relacionado a dichas rentas.

El problema de la doble tributación consiste en que dos o más Estados ejercen su Potestad Tributaria sobre una misma renta, lo cual desincentiva el intercambio económico a nivel internacional, ya que generar rentas a nivel mundial se convierte en más gravoso. Es por esta razón que, para atenuar dicha problemática, se establecen distintas medidas de alivio dentro de las cuales se encuentra el crédito por impuestos soportados en el extranjero. Hay medidas que se establecen de manera unilateral y bilateral. En la normativa interna, el

crédito por impuesto soportado en el extranjero relacionado a las rentas pasivas tratadas en el artículo 41 G se encuentran reguladas en el artículo 41 A de la LIR.

Desde entonces, han sido poco desarrolladas dichas normas, tanto a nivel interpretativo, jurisprudencial y a nivel de resolución de controversias en sede administrativa o judicial. Esta falta de desarrollo de la materia podría generar que muchas sociedades o contribuyentes en general, no estén aplicando de manera correcta la norma tanto para el reconocimiento de la renta como para la utilización del crédito por el impuesto soportado en el extranjero.

Es por esta razón que, se analizará la normativa del devengamiento por una entidad o persona natural domiciliada o residente en Chile de rentas pasivas percibidas o devengadas por una entidad controlada radicada en el extranjero, de acuerdo a las reglas previstas en el artículo 41 G; y la norma de los créditos por impuestos soportados en el extranjero asociados a dichas rentas tratados en el artículo 41 A, definiendo problemas prácticos o de ineficiencia en la aplicación de la norma.

## **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

Con la finalidad de converger a los estándares contra la elusión y evasión establecidos en el proyecto BEPS, la Ley N°20.780, del año 2014, incorporó en la normativa tributaria local, una norma de control para las rentas pasivas obtenidas por una entidad extranjera controlada por una sociedad chilena o una persona natural con domicilio o residencia en el país. El objetivo es combatir el diferimiento de los impuestos a través del traspaso de inversiones y utilidades a sociedades de inversión controladas constituidas o residentes en el extranjero, principalmente en países con baja o nula tributación.

La norma de control se estableció en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la cual entró en vigencia el 01 de enero del año 2016, estableciendo además, el derecho a utilizar como crédito el impuesto soportado en el extranjero, y desde entonces ha habido problemáticas de interpretación y de la aplicación práctica de dicha norma.

Luego, la Ley N°21.210, simplificó el sistema de créditos por impuestos soportados en el extranjero, entre ellos a los provenientes de las rentas pasivas del art. 41 G, lo que sumado al poco desarrollo de la materia tanto a nivel interpretativo como de resolución de controversias en sede administrativa o judicial desde que entró en vigencia el art. 41 G, podría generar inconvenientes en la determinación de los CISE por parte de los contribuyentes. A modo de ejemplo, la norma no detalla la forma de cálculo para la utilización del impuesto soportado en el extranjero de rentas pasivas conformadas por rentas que dan derecho y a la vez por rentas que no dan derecho a crédito, por lo que contribuyentes en similares situaciones podrían utilizar métodos distintos de determinación de la situación tributaria del crédito, o bien, el organismo fiscalizador podría utilizar métodos incluso diferentes a los de tales contribuyentes.

Dicho lo anterior, este trabajo pretende analizar con mayor profundidad la normativa de créditos por impuestos soportados en el extranjero relacionados a las rentas pasivas tratadas en el artículo 41 G de la LIR (en adelante indistintamente “41G” o “norma CFC), estableciendo problemáticas en la aplicación de aquellas normas y definiendo posibles soluciones a dichos problemas, para que sirva como orientación y sea de ayuda para aquellas sociedades que utilicen este tipo de créditos.

## **HIPÓTESIS**

A partir de la problemática señalada precedentemente, en el desarrollo de este trabajo se pretende dar respuesta a las siguientes interrogantes:

1. ¿Hay problemas prácticos en la aplicación de la normativa del reconocimiento de las rentas pasivas tratadas en el artículo 41 G de la LIR y de la norma de los créditos por impuestos soportados en el exterior?
2. ¿Se podría generar doble tributación en el año de la percepción de la renta pasiva tributada previamente en base devengada de acuerdo al artículo 41 G?

## **OBJETIVO GENERAL**

Analizar la normativa del reconocimiento de las rentas pasivas establecida en el artículo 41 G y de los impuestos soportados en el exterior asociados a dichas rentas tratados en el artículo 41 A a contar de las modificaciones de la Ley N°21.210, definiendo problemáticas y posibles soluciones para una correcta aplicación práctica del sistema de crédito por impuestos soportados en el exterior.

## **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Para lograr la consecución del objetivo general definido en este trabajo, se desarrollan los siguientes objetivos específicos:

1. Analizar la interpretación vigente relacionada a los créditos por impuestos soportados en el exterior por las rentas normadas en el artículo 41 G que comprende la tributación sobre base devengada de las rentas pasivas ahí indicadas.
2. Analizar la normativa relacionada al reconocimiento de la renta pasiva percibida o devengada por una entidad extranjera controlada tratada en el art. 41 G
3. Efectuar recalculation del crédito por impuesto soportado en el exterior por la renta percibida del art. 41 G ya tributada previamente en base devengada.

Como ya se señaló anteriormente, este trabajo está limitado al análisis de los CISE provenientes de rentas pasivas mencionadas en el 41G, no comprendiéndose por tal, los CISE provenientes de otros tipos de rentas tales como dividendos, intereses, rentas del trabajo dependiente e independiente, establecimientos permanentes, entre otras.

## **METODOLOGÍA**

La metodología a utilizar para el desarrollo de este trabajo será principalmente a través del método deductivo.

Deductivo, ya que se comenzará con un análisis de la normativa actual establecida por la Ley N°21.210 en lo que respecta a las rentas alcanzadas por las normas del 41G que dan derecho a crédito por impuestos soportados en el exterior tratadas principalmente en los artículos 41 A y 41 G de la LIR, para vislumbrar algunas problemáticas en la aplicación de dicha normativa y definir posibles soluciones, de acuerdo a los objetivos señalados anteriormente.

## **MARCO TEÓRICO**

### **I. Problema de doble tributación internacional**

En el mundo globalizado como en el que vivimos actualmente, en donde la apertura de la economía global que se ha venido desarrollando en las últimas décadas, permite que una persona pueda generar rentas en cualquier parte del mundo y no solo en su país o estado de residencia, hace más frecuente la ocurrencia de la problemática de la doble tributación internacional.

Uno de los principales atributos de la soberanía de los Estados es la potestad tributaria, la cual, hace referencia a la facultad de dictar las normas tributarias, velar por la aplicación correcta y fiscalización de estas, interpretar las normas tributarias y resolver los conflictos entre el Estado y los contribuyentes (Neumann, 2016).

Para el ejercicio de la jurisdicción en el ámbito tributario a nivel internacional, “existen dos principios o criterios que utilizan los países para gravar las rentas: el principio de residencia y el principio de la fuente, los que generalmente colisionan entre sí” (Ossandón, 2019).

Para Díaz, Garí y Schmidt (2020) “Los dos grandes criterios de conexión para la aplicación de impuestos que son seguidos por la ley chilena consisten en el principio de la residencia y el principio de la fuente”.

El principio de residencia se refiere a la potestad tributaria de cobrar impuestos del Estado en donde reside el generador de la renta, independiente del país o estado donde se haya generado. “El principio de la residencia es también conocido como el principio de tributación de las rentas obtenidas a nivel mundial o tributación ilimitada” (Jaque, 2010). Bajo este principio la jurisdicción aplica tanto para las rentas del país de residencia como para las rentas de fuente extranjera, por lo que aplica el criterio de renta mundial, el cual, de manera general se refiere a que toda persona residente, domiciliada o ciudadana de un estado va a pagar sus impuestos por las rentas de fuente nacional y extranjera, es decir, el Estado tiene derecho a gravar las rentas que se generen dentro de su territorio como las generadas por sus residentes o ciudadanos alrededor del mundo.

El principio de la fuente hace referencia a la territorialidad en donde es generada la renta, es decir, la facultad de cobrar impuestos por parte del estado en donde se genera la renta, independiente del Estado de residencia. Para Jaque (2010) este principio es “... también conocido como el principio de la territorialidad o tributación limitada...”. En este caso, la jurisdicción aplica solo para las rentas que fueron generadas en ese Estado por el no residente o no domiciliado. En la normativa interna de Chile, el principio de la fuente está plasmado en los artículos 10 y 11 de la LIR, los cuales definen que debe entenderse por rentas de fuente chilena.

La jurisdicción tributaria aplicada por cada Estado de acuerdo a los principios mencionados anteriormente genera que una misma renta pueda quedar gravada en dos o más Estados, lo que produce el efecto de la doble tributación internacional.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE., 2017) señala que “La doble imposición jurídica internacional puede definirse, en términos generales, como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de un mismo hecho y en el mismo ejercicio”.

En definitiva, hay doble tributación internacional cuando una misma renta o hecho gravado este sujeto a tributación en dos o más Estados diferentes debido al ejercicio de la jurisdicción tributaria de cada uno.

## **II. Métodos para aliviar la doble tributación internacional**

La doble tributación internacional puede generar efectos nocivos en el desarrollo del comercio internacional, ya que el hecho de generar rentas en distintas partes del mundo se podría volver más gravoso, lo que iría desincentivando el intercambio de negocios a nivel internacional.

La OCDE. (2017) señala que “Son tan conocidos sus perjudiciales efectos para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y la importancia que tiene la eliminación de los obstáculos que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los países”.

“Sin duda esta doble imposición, la cual podría ser triple y hasta cuádruple, no hace sino desincentivar las relaciones comerciales entre los contribuyentes de cada país, ya que quienes efectúan operaciones comerciales internacionales tendrán que soportar para una misma operación más de un tributo” (Vasconcello, 2006).

Es por esto que, tanto a nivel de política fiscal interna como externa se busca aminorar los efectos de la doble tributación internacional, estableciendo métodos unilaterales y bilaterales de alivio para los contribuyentes que se encuentren inmersos en esta problemática.

Los métodos unilaterales se refieren a medidas de alivio aplicadas solo por un país a través de su normativa interna, y los métodos bilaterales, medidas que son establecidas entre 2 países a través de los convenios para evitar la doble tributación internacional. Los métodos bilaterales abarcan materias relacionadas principalmente con el impuesto a la renta y fijan las reglas para la determinación del Estado que tiene derecho a gravar las rentas obtenidas, así como los sujetos del impuesto, el tipo de impuesto y las tasas de impuesto que se aplicarán. (Abugattas, 2014)

El SII señala sobre los “Tratados de libre comercio y tratados para evitar la doble tributación” que los tratados para evitar la doble tributación:

...fijan, por ejemplo, las reglas para la determinación del Estado que tiene derecho a gravar las rentas obtenidas, los sujetos del impuesto, el tipo de impuesto, las tasas de impuesto que se aplicarán, entre otros puntos.

Los métodos de alivio son aplicados principalmente por el Estado de la residencia y se reflejan generalmente en forma de exención, crédito o gasto.

- Exención: El País de residencia no grava la renta de fuente extranjera.
- Crédito: En ambos Estados se grava la renta, pero el país de la residencia permite utilizar como crédito contra los impuestos nacionales, el impuesto que se soportó en el extranjero.
- Gasto: Los impuestos soportados en el extranjero, pueden ser considerados como gasto para efectos de tributación interna.

La OCDE., en su modelo de convenio para evitar la doble tributación, permite que los Estados contratantes puedan elegir entre la exención y el crédito, como método de corrección de la doble tributación.

### **III. Sistema de créditos como método para aliviar la doble tributación**

El sistema de créditos es utilizado por el Estado de residencia o domicilio que siga el principio de renta mundial para la aplicación de los tributos, el cual consiste en otorgar un crédito en contra del impuesto local, por los impuestos que se pagaron o soportaron por la renta de fuente extranjera.

Según Herrán (2000):

El crédito tributario por impuestos pagados en el exterior o *Tax Credit* es una de las formas de imputación de los impuestos, en donde el país de la residencia reconoce una deducción o crédito por los impuestos pagados en el país de la fuente de las rentas.

Para Villegas (2001, como se citó en Pesántez, Vélez, 2010) "...este método consiste fundamentalmente en que el país del inversionista o exportador de capital grava la totalidad de las rentas producidas dentro como fuera de sus territorio, pero otorga al contribuyente un descuento en el pago del impuesto equivalente a lo pagado en el exterior por concepto de la

renta producida, es decir, neutraliza los beneficios o exenciones que de manera eventual dispongan las legislaciones de los países receptores del capital.”

La OCDE (2017) señala “... el impuesto soportado en el Estado de la fuente de situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de residencia respecto de tales rentas o patrimonio”.

En definitiva, este método de alivio es aplicable cuando la renta es gravada en ambos países y el estado de la residencia otorga un crédito por el impuesto de la renta extranjera, con la finalidad de aliviar los impuestos determinados a nivel nacional.

En Chile, este método es el utilizado tanto de manera unilateral como bilateral.

#### **IV. Normas CFC (Controlled Foreign Corporation) y Acción N°3 del Plan BEPS**

Debido al desarrollo de nuevas tecnologías y a la integración económica internacional, según OCDE. (2013, como se citó en Ossandon, 2019) “... las inversiones y el traslado de utilidades se puede realizar con relativa facilidad entre diferentes Estados. Este desarrollo, no obstante, ha brindado oportunidades a las empresas multinacionales para reducir su carga tributaria”.

Para Abugattas (2014):

En la actualidad hay dos materias que son de suma importancia dentro de la tributación internacional que ocupan gran parte del interés de los legisladores al momento de establecer sus políticas fiscales internacionales: **el diferimiento en el pago de los impuestos y la competencia fiscal.**

La primera de ellas se refiere a la imposibilidad de cobrar impuestos al Estado donde reside la compañía matriz, cuando en el Estado en que está ubicada la compañía filial existen condiciones impositivas menos gravosas o bien no existen tributos, lo que incentiva a los inversionistas extranjeros a mantener las rentas en dichas jurisdicciones. Viéndose limitado el Estado donde reside la controladora, sólo a gravar y cobrar sus impuestos recién cuando las rentas o utilidades le son efectivamente remesadas o puestas a disposición de la compañía matriz.

La competencia fiscal, se refiere a una estrategia estatal de rebajar los niveles impositivos y lograr localizar en sus fronteras jurisdiccionales la inversión de capitales extranjeros. La competencia fiscal ha jugado un rol importante y ha sido un instrumento muy usado por varios países para retener y atraer capitales internacionales.

La acción N°3 del Plan BEPS sobre “Normas para la Transparencia Fiscal Internacional” o CFC viene a tratar la problemática de los contribuyentes que pretenden erosionar la base imponible de su país de residencia, a través del traslado de sus inversiones y rentas a una entidad relacionada residente en un Estado distinto, por lo general con más baja o nula tributación en comparación a la jurisdicción de residencia. “El propósito de las normas CFC es aplicar impuestos en el país de residencia de la compañía matriz, a ciertos tipos de rentas obtenidas por sus filiales o subsidiarias ubicadas en otros países donde la matriz no es residente” (Altamirano, 2005, como se citó en Aguilar, 2020).

En definitiva, lo que se busca con esta acción es considerar a la entidad extranjera como transparente para efectos tributarios (Hurtado, 2018, como se citó en Ossandon, 2019).

Con la Ley N°20.780 se incorpora en la normativa tributaria local, una norma de control para las rentas pasivas obtenidas por una entidad extranjera controlada por una sociedad chilena, siguiendo las directrices de la OCDE., indicadas en la acción 3 del plan BEPS.

El Mensaje presidencial N°24-362 del proyecto que daría lugar a la Ley N°20.780 señala que es de relevancia que Chile converja a los estándares contra la elusión y evasión del proyecto BEPS, para lo cual se establece una norma de control internacional sobre rentas pasivas de empresas chilenas en el exterior, típicamente conocida como CFC Rule, con la finalidad de combatir el diferimiento de impuestos sobre rentas pasivas de fuente extranjera.

Según LehueDe (2003, como se citó en Araya, 2016) el diferimiento se refiere a la imposibilidad de cobrar impuestos al Estado donde reside la compañía matriz, cuando en el Estado en que está ubicada la compañía filial existen condiciones impositivas menos gravosas o bien no existen tributos, lo que incentiva a los inversionistas extranjeros a mantener las rentas en dichas jurisdicciones, viéndose limitado el Estado donde reside la controladora, sólo a gravar y cobrar sus impuestos recién cuando percibe las rentas o utilidades generadas por la filial.

Hasta antes de la incorporación de las normas CFC a la normativa interna, la regla general para reconocer los ingresos de fuente extranjera era en base percibida, por esta razón se generaban estructuras de sociedades en el extranjero, en países como Panamá, Islas Vírgenes Británicas, entre otros que tuvieran baja o nula tributación, con la única finalidad de generar utilidades en el exterior que no quedaran gravadas ni en Chile ni en el extranjero o acá último gravadas con una tasa mínima. Se daba que pocas veces las utilidades eran repatriadas a Chile, por lo que eventualmente podrían haberse generado rentas que nunca quedaron gravadas en Chile, ya que no se cumplía con el criterio de percepción.

Dicho esto, con la ley N°20.780 se incorpora el artículo 41 G a la LIR con la finalidad de perseguir los estándares de la OCDE.

Luego, la Ley N°21.210, hizo ciertas modificaciones al sistema de créditos por impuestos soportados en el extranjero, entre ellos a los provenientes de las rentas pasivas del art. 41 G. De acuerdo al mensaje presidencial N°107-366 que dio lugar a la Ley N°21.210 del año 2020, la idea fue simplificar la comprensión y aplicación de las normas que morigeran la doble tributación internacional, unificando en el artículo 41 A de la LIR el uso de créditos por impuestos pagados en el extranjero por contribuyentes residentes y domiciliados en Chile, los que se encontraban disgregados en los artículos 41 A, 41 C y 41 G de la LIR.

## **MARCO NORMATIVO**

En relación con el reconocimiento de las rentas pasivas tratadas en las normas del 41 G y la procedencia del crédito por impuestos soportados en el extranjero, se detallan conceptos claves para un correcto entendimiento del desarrollo de este trabajo.

### **I. Potestad tributaria**

- **Tributación domiciliado o residente (Art. 3 LIR):** Toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él. Base percibida o devengada.
  - **Residencia (Art. 8 n°8 Código Tributario):** Toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses.

- Domicilio (Art. 59 Código Civil): El domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella. De lo cual se desprende que el domicilio está constituido por los elementos copulativos, residencia y ánimo de permanecer en ella.

Como excepción a la regla se encuentran los extranjeros domiciliados o residentes en Chile que por los primeros tres años tributarán sólo sobre sus rentas de fuente chilena.

- Tributación no residente ni domiciliado (Art. 3 LIR): Toda persona que no tenga residencia ni domicilio en Chile estará sujeta a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

## II. **Tributación aplicable**

- Renta (Art. 2 N°1 LIR): Ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación. Es de suma importancia comprender el concepto de “Renta”, ya
- Renta devengada (Art. 2 N°2 LIR): Aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.
- Renta percibida (Art. 2 N°3 LIR): Aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.
- Imputación rentas del extranjero (Art. 12): Ante la presencia de una renta en los términos señalados en la LIR según los puntos anteriores, el artículo 12 señala el momento en que deben reconocer las rentas que provienen del extranjero, el cual establece que, como regla general, deben computarse en Chile, las rentas extranjeras líquidas percibidas, a excepción de las rentas establecidas en el 41G y las de EP. Es decir, en principio, las personas residentes en Chile tributan por las rentas del extranjero cuando son pagadas.

Esta premisa de percepción para el reconocimiento de las rentas extranjeras era el que se venía vulnerando con las prácticas antes señaladas y que dieron lugar a las reglas CFC incorporadas en el 41 G.

- Renta Neta del extranjero (Art. 41 A N°3): Resultado consolidado de la utilidad líquida percibida o pérdida en relación a las rentas que soportaron los impuestos en el extranjero, deducidos los gastos relacionados a ellas. Es necesario entender este concepto, ya que incide en el cálculo para la utilización de los impuestos soportados en el extranjero como crédito en Chile. Como se verá más adelante, repercute en el límite de los CISE que pueden ser utilizados para efectos locales.
- Renta Imponible extranjera (Art. 41 A N°3): corresponde a la Renta Neta más la totalidad los impuestos que pueden ser utilizados como créditos. La Renta Imponible es utilizada para el cálculo del monto de impuesto extranjero que puede ser imputado como crédito contra el impuesto de primera categoría. Debido a que la finalidad de la norma de los CISE es evitar la doble tributación internacional, este puede ser imputado solo contra el IDPC generado por la renta de fuente extranjera y no por el IDPC que se determine por la renta de fuente chilena.
- Rentas activas: Para su obtención se requieren esfuerzos y recursos, en términos de funciones desarrolladas, activos utilizados y riesgos asumidos. En términos simples, no llevar adelante esos esfuerzos implica que NO se obtienen rentas.
- Rentas pasivas (Art. 41 letra C): Bajo el marco tributario que surge a contar de las normas reseñadas anteriormente, nace el régimen de tributación de las rentas pasivas de fuente extranjera que introdujo la Ley N°20.780 a través del artículo 41 G de la LIR, régimen que comprende en especial a las siguientes rentas:
  - Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando se hubiesen capitalizado en el extranjero. No se considerarán rentas pasivas las utilidades provenientes de una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile que hayan obtenido desde otra entidad, controlada directa o indirectamente por la primera, cuando esta última sociedad no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas. En definitiva, el único dividendo que será considerado como renta pasiva es el que percibe la entidad controlada de una entidad no controlada (de la entidad chilena).
  - Intereses y demás rentas provenientes de capitales mobiliarios, salvo que la entidad controlada extranjera sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del país respectivo no se encuentre constituida,

establecida, domiciliada o residente en una jurisdicción o territorio que se considere como un régimen fiscal preferencial.

- Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración; excepto las provenientes de proyectos de investigación y desarrollo definidos conforme a la letra f) del art. 1° de la Ley N°20.241.
- Ganancias de capital provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en los números precedentes.
- Arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.
- Ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas como pasivas.
- Rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas.
- Rentas provenientes de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile en la medida que:
  - Sean partes relacionadas en los términos del artículo 41 E
  - Tales rentas sean deducibles como gasto o formen parte de la base sujeta a depreciación o amortización; y
  - Las rentas no sean de fuente chilena o siendo de fuente chilena estén sujetas a una tasa de impuesto adicional inferior a 35%.
- Presunciones legales de rentas pasivas
  - Si los ingresos de las rentas mencionadas precedentemente representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada extranjera, el total de los ingresos serán considerados como rentas pasivas,

- Las rentas obtenidas por una entidad controlada constituida, domiciliada o residente en territorio o jurisdicción a que se refiere el art. 41 H de la LIR,
- Una entidad controlada domiciliada, constituida o residente en un país o territorio de baja o nula imposición, genera en el ejercicio a lo menos una renta neta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio por el valor de adquisición de la participación o el valor de participación patrimonial, el que resulte mayor. La circular 40 del año 2016 del SII, lo formula de la siguiente manera:

**Renta neta pasiva: {TIP x (cantidad mayor entre [Va] o [Pp])}**

Donde:

TIP: Tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio.

Va: Valor de adquisición de la participación directa o indirecta, de los controladores.

Pp: Valor de participación patrimonial directo o indirecto sobre la entidad controlada, de los controladores.

En resumen, se podría señalar que las rentas pasivas son aquellas rentas financieras que para su obtención no se deben ejecutar actividades específicas más allá de la posición inicial como inversionista o titular de un bien o derecho que genera rentas, es decir, para la generación de la renta no se requiere de esfuerzos adicionales más allá del puntapié inicial.

- La enumeración de rentas o cantidades sometidas a las normas del artículo 41 G contiene algunas exclusiones diseñadas para simplificar el régimen tributario, considerando la materialidad de dichas rentas pasivas, vale decir, si se cumple con alguno de los siguientes requisitos, la renta no se considerará para los efectos de la tributación normada en el 41 G.
  - Cuando las rentas pasivas de la entidad controlada no excedan del 10% de sus ingresos totales.
  - Cuando los activos susceptibles de generar rentas pasivas que posee la entidad controlada no superen el 20% del valor total de sus activos,

ambos valores determinados proporcionalmente según su permanencia en el ejercicio.

- Cuando las rentas pasivas de la entidad controlada se hayan gravado con una tasa efectiva de impuesto igual o superior a un 30%. El oficio N°2.758 del año 2021 señala que para el cálculo de la tasa efectiva se debe considerar el impuesto a la renta que haya sido pagado por la entidad controlada extranjera, así como también los impuestos pagados por las entidades en las que participa la entidad controlada extranjera. Es decir, aplica tanto la tasa de impuesto corporativo como la del impuesto de retención.

No obstante, las normas CFC no aplican en todos los casos, ya que, se requiere que la entidad extranjera sea controlada por la persona o entidad chilena y además cumplir con otros requisitos. Para este efecto, se señala en el art. 41 G letra A que una entidad controlada es aquella entidad, cualquiera sea su naturaleza, posean o no personalidad jurídica propia, tales como sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trusts, constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero, cumpla con los siguientes requisitos copulativos:

- Las rentas de la entidad controlada no deban computarse en Chile como de Agencias o Establecimientos permanentes del extranjero
- Sean controladas por entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile. Se entienden controladas por el contribuyente chileno cuando al cierre del ejercicio respectivo o en cualquier momento durante los doce meses precedentes, estos, por sí solos o en conjunto y en la proporción que corresponda, con personas o entidades relacionadas en los términos establecidos en las letras a), b) y d) del artículo 100 de la Ley N°18.045, cualquiera sea la naturaleza de los intervinientes, posean directa o indirectamente de la entidad extranjera, el 50% o más de: El capital; del derecho a las utilidades; o de los derechos a voto.

Respecto a la relación establecida en las letras a), b) y d) del artículo 100 de la Ley N°18.045 se refiere a:

- Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad (art.96);
- Matrices, filiales, coligantes o coligadas;
- Toda persona que, por sí sola o por otra que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración o

controle un 10% del capital o del capital con derecho a voto, en el caso de una SpA. Art. 98. La Ley presume que existe acuerdo de actuación conjunta entre representante y representado, entre una persona y su cónyuge, y entre parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, y entre entidades del mismo grupo empresarial.

También se considerarán entidades controladas, cuando los contribuyentes, entidades o patrimonios chilenos, directa o indirectamente puedan elegir la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior o posean facultades unilaterales para modificar los estatutos, o para cambiar o remover a la mayoría de los directores o administradores.

- Presunción legal:
  - Se presumirá que se trata de una entidad controlada para los fines de este artículo, cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto, si la entidad extranjera se encuentra constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación.
  - Se considerará una entidad controlada cuando el contribuyente local tenga directa o indirectamente una opción de compra o adquisición de una participación o derecho en la entidad extranjera para adquirir el 50% o más del capital, del derecho a las utilidades o de los derechos a voto.

Imputación rentas tratadas en el art. 41 G (Art. 41 G): Sin perjuicio de la norma general sobre imputación de rentas del extranjero (Art 12 LIR, base percibida), los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia 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.

## **DESARROLLO: ANÁLISIS TEÓRICO Y PRÁCTICO**

En esta parte del trabajo, se efectúa un análisis teórico y práctico del artículo 41 G y artículo 41 A en lo que respecta a las rentas pasivas de entidades extranjeras controladas.

## **I. Rentas que dan derecho a utilizar los impuestos soportados en el extranjero como crédito**

El artículo 41 A N°1 enumera las rentas cuyos impuestos soportados en el extranjero pueden ser utilizados como crédito, tanto de las que provienen de países con los cuales Chile ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición (CEDTI) como de las provenientes de países sin CEDTI. Las rentas que dan derecho a utilizar el impuesto que soportaron en el extranjero como crédito, son las siguientes:

- a) Dividendos y retiros de utilidades;
- b) Rentas por el uso de intangibles, tales como marcas, patentes y fórmulas;
- c) Rentas por la prestación de servicios profesionales o técnicos, o servicios calificados de exportación;
- d) Rentas clasificadas en los números 1 y 2 del artículo 42;
- e) Rentas de establecimientos permanentes situados en el extranjero;
- f) **Rentas pasivas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G, cuando corresponda a las rentas a que se refieren las letras a), b) y g) de este numeral**
- g) Rentas provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación, que esté vigente y en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en el otro país contratante.

Como se desprende de la norma del artículo 41 A n°1, solo las rentas enunciadas de las letras a) a la f) dan derecho a utilizar como crédito el impuesto soportado del extranjero para las provenientes de países con y sin CEDTI. Adicionalmente, si con el país desde donde provienen las rentas que soportaron impuestos en el extranjero, se ha suscrito y se encuentra vigente un CEDTI, podrán usarse como crédito todos los impuestos soportados por las rentas que se hayan convenido para el otorgamiento de un crédito en dicho convenio.

Para los efectos del desarrollo de este trabajo, solo se analizará el crédito por impuestos soportados en el extranjero relativo a las rentas mencionadas en la letra f) y g) anterior en lo respecta a rentas pasivas.

Es de suma importancia para la aplicación de los CISE, tener claridad del país de constitución, domicilio, formalización o residencia de la sociedad controlada extranjera, ya

que de esto dependerá, que tipo de renta pasiva dará derecho a crédito. Si la residencia o domicilio de la sociedad controlada extranjera es en un país con el cual no Chile no haya suscrito un CEDTI, solo procedería el crédito por los impuestos soportados en el extranjero de rentas pasivas provenientes de dividendos y retiros de utilidades, y por el uso de intangibles tales como marcas, patentes y formulas, por lo que el impuesto extranjero soportado respecto a las rentas pasivas procedentes de intereses y demás rentas del artículo 20 n°2 de la LIR y las otras enumeradas en la letra C del art. 41 G, a excepción de las nombradas en las letra a) y b) del art. 41 n°1, no podría ser utilizado como crédito en Chile, produciéndose así la poco deseada doble tributación.

La siguiente tabla permite conocer los casos en que se tendrá derecho a crédito cuando se obtienen rentas a través de una entidad controlada en los términos del art. 41 G de la LIR:

<b>Tipo renta pasiva</b>	<b>Con CEDTI*</b>	<b>Sin CEDTI</b>
Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando se hubiesen capitalizado en el extranjero.	Si	Si
Intereses y demás rentas provenientes de capitales mobiliarios, salvo que la entidad controlada extranjera sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del país respectivo no se encuentre constituida, establecida, domiciliada o residente en una jurisdicción o territorio que se considere como un régimen fiscal preferencial.	Si	No
Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración; excepto las provenientes de proyectos de investigación y desarrollo definidos conforme a la letra f) del art. 1° de la Ley N°20.241.	Si	Si
Ganancias de capital provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en los números precedentes.	Si	No
Arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.	Si	No
Ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas	Si	No

como pasivas.		
Rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas.	Si	No

**\* Siempre y cuando el convenio contenga dicha renta**

La norma no detalla la forma de cálculo para la utilización del impuesto soportado en el extranjero de rentas pasivas conformadas por rentas que dan derecho y a la vez por rentas que no dan derecho a crédito, es por esto que, a falta de norma expresa respecto a la determinación, se ve posible efectuar la determinación de la siguiente manera: Asociar el impuesto soportado en el extranjero a cada tipo de renta pasiva de manera directa, o como alternativa, en caso de no poder identificar el impuesto relacionado a cada renta, aplicar la proporcionalidad calculada por tipo de renta sobre el total de la renta pasiva. A continuación, se explicará cada una de las formas de cálculo mencionadas:

1. Asociar el impuesto soportado en el extranjero a cada tipo de renta pasiva de manera directa. Por ejemplo, las rentas pasivas totales ascienden a USD 1.500.000, de los cuales USD 1.000.000 corresponden a dividendos y el resto a intereses, no habiendo gastos relacionados a estas rentas. La tasa de impuesto corporativo corresponde a 25%. En este caso podría aplicarte la tasa de impuesto sobre cada tipo de renta, obteniendo así el impuesto asociado a cada una.
2. Aplicar la proporción de cada tipo de renta sobre el total de la renta pasiva. Si bien no se establece de manera expresa respecto a esta materia, si se define para efectos del cálculo por el crédito indirecto por impuesto corporativo y el crédito indirecto respecto de entidades subsidiarias. En ambos casos se señala que el CISE a utilizar es el impuesto que proporcionalmente corresponda a las utilidades que se remesan a Chile o que deban computarse de acuerdo a lo que se señala en el art. 41 G.

Para entender de mejor forma, se plantea el siguiente ejemplo:

- Sociedad A, domiciliada en Chile, controla Sociedad B en un 100%
- Sociedad B genera solo rentas pasivas
- Rentas pasivas totales USD1.000.000
- Rentas pasivas por dividendos USD 750.000

- Rentas pasivas por intereses USD 150.000
- Impuesto corporativo total USD250.000

Bajo el supuesto de que el impuesto corporativo no se puede asociar de manera directa al tipo de renta que se gravó, se aplicará la alternativa 2 antes mencionadas para efectos de determinar el impuesto extranjero asociado a cada tipo de renta pasiva.

Tipo de rentas pasivas	Monto USD	% proporción	Impuesto extranjero s/proporción	Monto neto USD
Dividendos USD	750.000,00	75,00%	187.500,00	562.500,00
Intereses USD	250.000,00	25,00%	62.500,00	187.500,00
<b>Totales</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>100%</b>	<b>250.000,00</b>	<b>750.000,00</b>

Como se puede ver, el impuesto corporativo soportado por los dividendos asciende a USD187.500 y el de los intereses a USD62.600, montos que toman relevancia a la hora de hacer uso como CISE.

Como ya se mencionó anteriormente, el devengamiento de las rentas pasivas de intereses, en caso de que la sociedad controlada se encuentre domiciliada en un país con el cual Chile no haya suscrito un CEDTI, no daría derecho a utilizar el impuesto extranjero como crédito contra el impuesto determinado en Chile.

Al respecto, a continuación, se muestra un comparativo en la carga tributaria, dependiendo del domicilio o residencia (con o sin CEDTI), de la sociedad controlada extranjera por la cual se devengará la renta pasiva.

Detalle	Sin CDTI	Con CDTI	Diferencia
Rentas netas pasivas	750.000,00	750.000,00	-
Incremento por CISE	187.500,00	250.000,00	-62.500,00
<b>Total Renta Extranjera</b>	<b>937.500,00</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>-62.500,00</b>
Impuesto de Primera Categoría	253.125,00	270.000,00	-16.875,00
CISE	-187.500,00	-250.000,00	62.500,00
<b>Total a pagar</b>	<b>65.625,00</b>	<b>20.000,00</b>	<b>45.625,00</b>

En el ejemplo en comento, se logra apreciar la diferencia en el monto de impuesto a pagar cuando las rentas pasivas provienen de un país con y sin CEDTI vigente. En el caso de un país sin CEDTI vigente, el impuesto a pagar sería mayor en USD45.625 respecto a un país con CEDTI, ya que el impuesto extranjero asociado a los intereses no podría ser

aprovechado en Chile, por lo que es de suma relevancia a la hora de constituir, establecer, domiciliar, radicar una sociedad en el extranjero tener en cuenta si existe o no un CEDTI, ya que de esto dependerá si se mitiga correctamente el efecto de la doble tributación internacional.

## **II. Rentas pasivas**

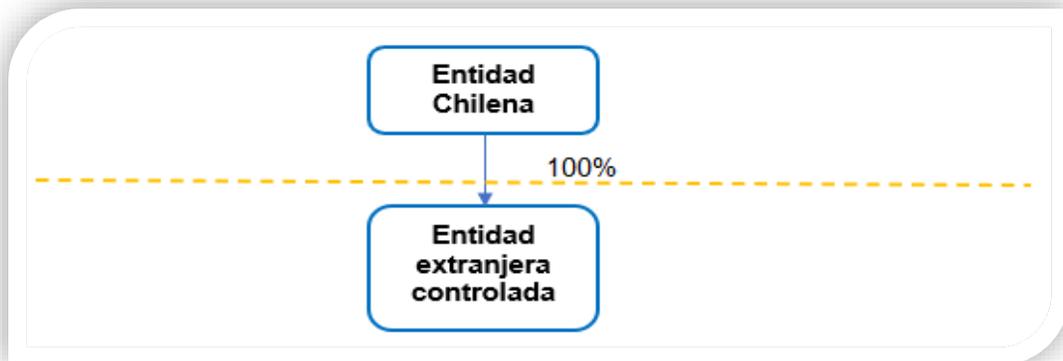
El artículo 41 G letra C de la LIR enumera las rentas que se considerarán pasivas para efectos de la aplicación de dicha norma, a su vez, establece ciertas presunciones y exclusiones en ciertos casos cuando se cumplen los requisitos ahí indicados. Este apartado se desarrollará con la condición de que las rentas pasivas cumplen con los requisitos para reconocerse en base devengada en Chile, por lo que no se entrará en detalle en las presunciones ni en las exclusiones.

La letra D del artículo en comento, señala que las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas, se considerarán percibidas o devengadas por los propietarios chilenos al cierre del ejercicio respectivo, para lo cual se deben determinar siguiendo las siguientes reglas:

1. Se deben reconocer percibidas o devengadas por los propietarios domiciliados o residentes en Chile, en proporción a la participación directa o indirecta sobre la entidad controlada.

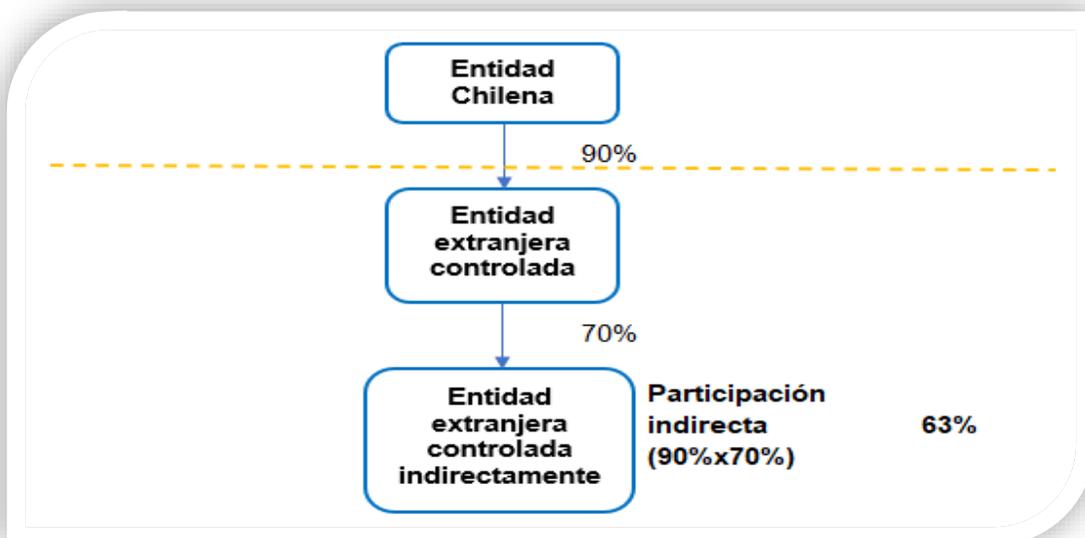
### Participación directa

La participación directa hace referencia al reconocimiento de la renta según el porcentaje de participación en la entidad extranjera. Por ejemplo, la entidad chilena que participa en un 100% de la entidad extranjera generadora de la renta pasiva, debe reconocer el 100% de la renta pasiva de dicha entidad.



Participación indirecta

La participación indirecta hace alusión a la participación en una tercera entidad a través de la entidad extranjera controlada, es decir, la entidad chilena participa en una entidad extranjera y esta a su vez participa en otra entidad extranjera. Por ejemplo, una entidad chilena participa en un 90% de una entidad extranjera, esta a su vez, es dueña de un 70% de otra entidad extranjera, por lo que la entidad chilena es propietaria de un 63% (90% x 70%) de manera indirecta en la tercera entidad, teniendo que reconocer así, un 63% de la renta pasiva percibida o devengada por esta tercera entidad.



2. Las rentas pasivas se deben determinar de acuerdo con las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible, las cuales se encuentran contenidas desde los artículos 29 al 33 de dicho cuerpo legal. Una vez determinado el resultado, este debe agregarse a la renta líquida imponible del contribuyente local solo si es positivo, ya que en caso de que el resultado arroje pérdida, por expresa disposición de la norma, no se debe reconocer en Chile.

Es importante mencionar que, la pérdida por rentas pasivas determinada no debe ser considerada solo para efectos del reconocimiento sobre base devengada en Chile, ya que, para la determinación de las rentas pasivas, tanto la pérdida del ejercicio como la de ejercicios anteriores deben considerarse, siempre y cuando estén asociadas a la generación de las rentas pasivas. Este criterio se sustenta en el art. 31 n°3, ya que señala que pueden ser deducidas como gasto, las pérdidas de ejercicios anteriores. Esta misma posición fue tomada por el SII, la cual plasmó a través del oficio N°477 de 06 de marzo de 2017.

Esta norma implicaría mayores costos de cumplimiento para la sociedad o contribuyente local, ya que, adicional a la contabilidad llevada para cumplir con las obligaciones locales que establece el país donde radica la entidad extranjera controlada, se debe llevar una contabilidad "chilena" de los movimientos de dicha entidad para efectos locales internos.

3. Si la entidad extranjera tiene gastos deducibles que inciden en la generación de las rentas pasivas y de otras rentas, estos se deducirán en la misma proporción que las rentas pasivas representan sobre los ingresos totales de la entidad controlada.

La norma en este caso no especifica si para aplicar la proporción se deben considerar las rentas pasivas (determinadas de acuerdo a lo indicado en el punto 2 anterior) o los ingresos por rentas pasivas obtenidos por la entidad controlada. Para ejemplificar, una entidad extranjera controlada tiene ingresos totales por USD 1.000.000, de los cuales USD 120.000 corresponden a rentas pasivas, las que tienen asociados gastos de manera directa por USD 30.000.

- Criterio de ingresos por rentas pasivas

$$\frac{\text{Ingresos por rentas pasivas}}{\text{Ingresos totales}} = \frac{\text{USD } 120.000}{\text{USD } 1.000.000} \times 100 = 12\%$$

- Criterio de rentas pasivas determinadas de acuerdo con las normas de la LIR

$$\frac{\text{Rentas pasivas}^*}{\text{Ingresos totales}} = \frac{\text{USD } 90.000}{\text{USD } 1.000.000} \times 100 = 9\%$$

\* Determinadas según punto 2 anterior

Como se puede apreciar, las rentas pasivas, utilizando el criterio de los ingresos por rentas pasivas, representan un 12% de los ingresos totales del ejercicio, por lo que tendría derecho a utilizar un 12% de los gastos de utilización común. En cambio, si se utiliza el criterio de rentas pasivas determinadas de acuerdo con las normas de la LIR, el porcentaje de representación es un 9% de los ingresos totales, pudiendo utilizar así un menor porcentaje de los gastos de utilización común, generando como consecuencia una mayor renta pasiva en la entidad extranjera controlada.

Para que haya concordancia en los conceptos utilizados para el cálculo de la proporción, se debería utilizar el ingreso bruto por rentas pasivas, ya que el divisor de la operatoria es el ingreso total, lo que haría entender que, corresponde al ingreso bruto sin descontado gasto alguno.

4. Las rentas pasivas se deben determinar en la moneda del país donde se encuentra radicada la entidad extranjera controlada y convertirse a su equivalente en pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera correspondiente vigente al término del ejercicio respectivo.
5. Aplica el artículo 21 de la LIR para las entidades controladas del exterior. La norma no especifica si esta aplicación del artículo 21 es solo para contribuyentes que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa o también es aplicable para los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional. No obstante lo anterior, la interpretación del SII plasmada en la circular 40 del 08 de julio de 2016 hace extensible esta aplicación tanto para las contribuyentes de primera categoría como de impuestos finales.

6. Sin perjuicio de lo anterior, si las rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad extranjera no exceden de 2.400 unidades de fomento en total al término del ejercicio respectivo, no deberán considerarse como devengadas para efectos de la determinación de la renta líquida imponible local.

La norma no deja en claro si para el cálculo del límite de 2.400 unidades de fomento se debe considerar la renta pasiva determinada de acuerdo a la normativa de la base imponible o la renta pasiva total, así como tampoco si se debe considerar por cada controlador en función de su participación o se considerará en su conjunto.

A pesar de la falta de claridad de la norma, el SII, a través del oficio N°1958 de 20-09-2018 indicó que para el cálculo del límite de las 2.400 UF se deben considerar las rentas pasivas de la entidad controlada en el extranjero, computándolas de la misma forma en que se determinan las rentas líquidas imponibles del Impuesto de Primera Categoría. Esta posición vino a rectificar el criterio anterior contenido en el oficio N°2.399 de 06-11-2017, el cual señalaba que, para el cálculo del límite, se debía considerar el ingreso bruto por rentas pasivas. Este cambio de criterio impacta de manera relevante en la aplicación de la norma, ya que se puede dar que la renta pasiva bruta exceda las 2.400 UF, pero la renta pasiva determinada conforme a la norma de la LIR quede bajo las 2.400 UF, no debiendo por tal, considerar como devengadas dichas rentas pasivas obtenidas por la entidad controlada extranjera. Para un mejor entendimiento de esta diferencia por el cambio de criterio, se muestra el siguiente ejemplo: Sociedad A controladora en un 100% de Sociedad B radicada en el extranjero, renta pasiva bruta de USD 100.000, gastos por USD 10.000. Valor UF al 31.12.2021 \$30.991,74 , Valor dólar cierre 2021 (supuesto) \$820.

- Criterio de rentas pasivas brutas

Renta pasiva bruta CLP (USD100.000 x 820) = \$82.000.000

Renta pasiva bruta UF (\$82.000.000 / 30.991,74) = UF2.646

- Criterio de rentas pasivas determinadas de acuerdo con las normas de la LIR

Renta pasiva USD\* (USD100.000 – USD 10.000) = USD 90.000

Renta pasiva CLP (USD90.000 x 820) = \$73.800.000

Renta pasiva UF ( $\$73.800.000 / 30.991,74$ ) = UF2.381

Como se logra apreciar, al calcular el límite con la renta pasiva bruta, la renta pasiva de la entidad controlada del extranjero, supera las 2.400 UF, por lo que la Sociedad A debería reconocer en base devengada dichas rentas pasivas. En cambio, al aplicar el criterio rentas pasivas “netas”, las rentas pasivas de la entidad controladora no exceden del límite, por lo que la Sociedad no tributará esa renta en base devengada.

Respecto si el beneficio de las 2.400 UF es aplicable sobre el total de la renta pasiva generada por la entidad controlada o por cada controlador en la proporción en que participa en la entidad extranjera, la circular 40 del 08 de julio de 2016 señala que dicho beneficio es aplicable a cada controlador de manera individual según su porcentaje de participación en todas las entidades que controle, posición justificada en que la norma del 41 G es sobre el contribuyente en Chile. A continuación, un ejemplo para clarificar de mejor manera. Sociedad A participa en un 80% en Sociedad B (entidad radicada en el exterior), rentas pasivas “netas” de Sociedad B USD100.000. Valor UF al 31.12.2021 \$30.991,74 , Valor dólar cierre 2021 (supuesto) \$820.

Renta pasiva CLP ( $\text{USD}100.000 \times 820$ ) = \$82.000.000

Renta pasiva UF ( $\$82.000.000 / 30.991,74$ ) = UF2.646

Renta pasiva UF Soc. A ( $\text{UF}2.646 \times 80\%$ ) = UF2.116,69

Como se visualiza, al calcular el límite de la renta pasiva de acuerdo al porcentaje de participación de la Sociedad A en Sociedad B, esta quedaría bajo el límite de las UF2.400 por lo que la Sociedad A no debe reconocer en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por la Sociedad B.

Como ya se mencionó, la posición del SII a partir de septiembre del año 2018 es que para el cálculo del límite se deben considerar las rentas pasivas determinadas de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, anterior a dicha fecha señalaba que se debían considerar las rentas pasivas brutas. No obstante, es relevante que la propia norma defina claramente la renta pasiva a utilizar para efectos del límite, así se evitan errores de interpretación en la aplicación de dicha norma.

Es importante mencionar que, con el cambio de posición del SII, la única manera de saber si se deben declarar o no las rentas pasivas del extranjero es formulando una

RLLI, para lo cual el contribuyente debe contratar un asesor. Antes de ello, no era necesario, ya que bastaba con dividir el ingreso bruto por el valor de la UF, por lo que ahora los costos de cumplimiento podrían ser más altos.

### **III. Impuestos soportados en el extranjero que pueden ser utilizados como crédito**

Respecto a los impuestos soportados en el extranjero que pueden ser utilizados como crédito, el artículo 41 A n°2 de la LIR señala que los siguientes 4 impuestos darán derecho a crédito:

#### 1. Crédito directo por impuesto de retención

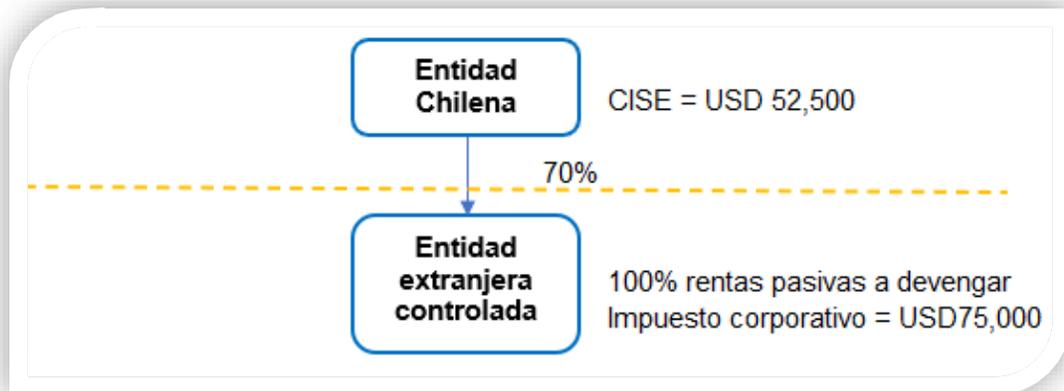
El impuesto a la renta retenido en el extranjero sobre los dividendos y retiros de utilidades podrá ser utilizado en Chile como crédito. En lo que respecta a las rentas pasivas, este impuesto de retención por el retiro de utilidades ya tributadas previamente en base devengada debe considerarse para el recálculo a efectuar que se comentará más adelante.

#### 2. Crédito indirecto por impuesto corporativo

Dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado o adeudado por la entidad en el extranjero, de manera proporcional a las rentas que se deban computar de acuerdo a lo establecido en el 41 G.

A modo de ejemplo, una entidad chilena participa en un 70% en una entidad radicada en el extranjero la cual genera solo rentas pasivas, la entidad extranjera soportó un impuesto corporativo de USD75.000, la entidad chilena podría utilizar un CISE de USD 52.500

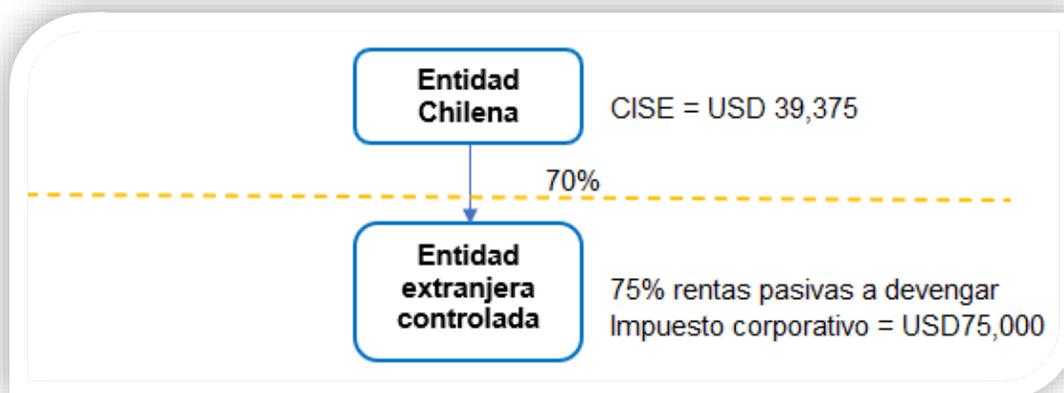
Impuesto soportado x % proporción rentas pasivas x % participación = CISE utilizable  
USD 75.000 x 100% x 70% = USD52.500



Para mayor entendimiento, una entidad chilena participa en un 70% en una entidad sin domicilio ni residencia en Chile, las rentas pasivas de dicha entidad representan un 75% del total de los ingresos, el impuesto corporativo soportado total fue de USD75.000

$$\text{Impuesto soportado} \times \% \text{ proporción rentas pasivas} \times \% \text{ participación} = \text{CISE utilizable}$$

$$\text{USD 75.000} \times 75\% \times 70\% = \text{USD39.375}$$



En esta norma, no se especifica de manera explícita si para el cálculo de la proporción de las rentas pasivas para efectos de la utilización del impuesto corporativo, debe efectuarse con la renta pasiva bruta o renta pasiva neta. No obstante, la norma señala que el CISE a utilizar debe aplicarse de manera proporcional a las rentas que se deban computar de acuerdo a lo establecido en el 41 G, y este artículo indica que la renta pasiva a imputar debe determinarse de acuerdo

al art. 29 al 33 de la LIR, por lo que podría interpretarse que para el cálculo del CISE debe utilizarse la renta pasiva neta determinada de acuerdo a los artículos 29 al 33.

### 3. Crédito indirecto respecto de entidades subsidiarias

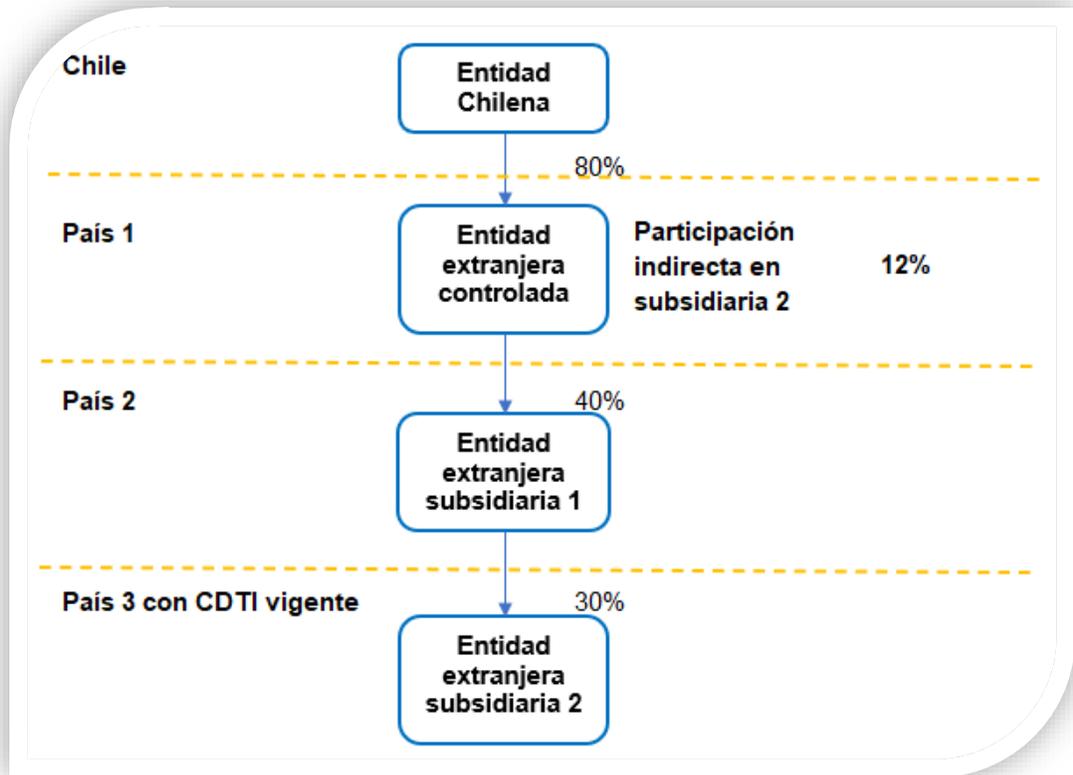
Podrá ser utilizado como crédito el impuesto a la renta pagado o retenido por una o más sociedades o entidades en la parte que proporcionalmente corresponda a las utilidades que repartan a la entidad que devenga las rentas pasivas de acuerdo a lo establecido en el 41 G, siempre que esta última sea dueña directa o indirecta del 10% o más del capital de la sociedad subsidiaria que reparte dicha utilidad y además que se encuentren radicadas en el mismo país.

Sin perjuicio de lo anterior, también dará derecho a crédito el impuesto pagado o retenido por la sociedad subsidiaria si se encuentra radicada en un tercer país con el cual Chile haya suscrito y se encuentre vigente un CEDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios.

Respecto a la utilización como crédito del impuesto pagado o retenido por una sociedad subsidiaria radicada en un tercer país, la norma es poco clara al no definir qué se entiende por tercer país. Podría ser interpretado que el alcance de la norma aplica solo hasta el país que ocupa el número tres, o de manera distinta, a un país que no es ni Chile ni el país donde se radica la entidad extranjera, pudiendo ser el país número tres, cuatro, cinco, etc.

Para ejemplificar de mejor manera, si interpretamos el concepto “tercer país”, como el país que ocupa el número tres, solo podría ser utilizado como crédito el impuesto pagado o retenido por la entidad extranjera subsidiaria 1, siempre y cuando haya CEDTI o un acuerdo de intercambio de información para fines tributarios, perdiéndose así, el impuesto pagado o retenido por las utilidades que haya remesado la entidad extranjera subsidiaria 2 a la entidad extranjera subsidiaria 1, y ésta a su vez, haya remesado a la entidad extranjera controlada. En cambio, si aplicamos el criterio de que el concepto “tercer país” es entendido como un país que no es ni Chile ni el país donde se radica la entidad extranjera, en el ejemplo, podría ser utilizado el impuesto pagado o retenido por la entidad extranjera subsidiaria 2 radicada en el país 3, ya que

existe un CEDTI y además la entidad extranjera controlada participa de manera indirecta en un 12% sobre dicha entidad.



A nuestro entender, el concepto tercer país debería ser concebido en el sentido amplio de la definición, es decir, a un país que no es Chile ni el país donde está radicada la entidad controlada, no limitándose al país número 3.

Toma relevancia el tercer país donde se encuentra establecida, domiciliada, constituida la entidad subsidiaria, ya que en el caso de que se encuentre radicada en un país sin CEDTI, el impuesto soportado en el extranjero provenientes de dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, así como de rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares (los otros tipos de renta pasiva por principio general no dan derecho a CISE cuando provienen de un país sin

CEDTI) no podría ser utilizado en Chile como crédito, produciéndose así ineficiencia tributaria debido al efecto de doble tributación que no se mitigaría.

### Determinación del monto del CISE

El número 3 del artículo 41 A señala que los contribuyentes que reconocen como devengadas o percibidas las rentas pasivas a que se refiere el art. 41 G, deben determinar la Renta Neta y los topes individual y global para la aplicación del crédito, en el ejercicio en que se devenguen las rentas pasivas.

El tope individual corresponde a la cantidad menor entre el impuesto efectivamente soportado y un 35% sobre la renta bruta de cada tipo de renta gravada en el extranjero, considerándose de manera independiente.

El tope global corresponde al 35% de la cantidad que resulte de sumar la Renta Neta de cada ejercicio al tope individual. Como se comentó en el marco normativo, la Renta Neta del extranjero se define en el art. 41 A N°3, la cual consiste en el resultado consolidado de la utilidad líquida percibida o pérdida en relación a las rentas que soportaron los impuestos en el extranjero, deducidos los gastos relacionados a ellas. Como se puede apreciar, para la determinación de la renta neta, se habla solo de utilidad líquida **percibida**, no incluyendo por tal la utilidad que se reconoce en base devengada como es el caso de las rentas pasivas normadas en el artículo 41 G.

La norma no define que se entiende por renta neta pasiva, lo cual no entrega certeza jurídica para el contribuyente, ya que para efectos del cálculo del impuesto soportado en el extranjero que se utilizará como crédito, es necesario contar con la renta neta y al no estar definida, generaría problemas para la aplicación. Esta falta de claridad podría generar una interpretación más gravosa para el contribuyente, en el caso que considere como renta neta, la renta pasiva determinada según el artículo 41 G letra D N°2, la cual para todos los efectos incluye el impuesto corporativo, ya que es una renta determinada antes de impuesto. A pesar de la falta de detalle de la norma respecto al concepto de renta neta pasiva, el SII, en la circular N°31 del año 2021, definió que esta corresponde a la renta pasiva descontada del impuesto efectivamente pagado.

Para un mejor entendimiento, a continuación, se presenta un ejemplo de la metodología de cálculo de los límites individual y global para la utilización de los CISE.

- Sociedad A, entidad chilena que participa en un 90% en entidad B, esta última radicada en el extranjero
- Rentas pasivas totales entidad B = Dividendos USD 3.000.000, sin impuesto de retención
- Gastos asociados a rentas pasivas entidad B = USD 10.000
- Renta pasiva = USD 2.990.000
- Impuesto corporativo = USD 747.500 (tasa impuesto corporativo 25%)
- Renta pasiva a devengar sociedad A (USD 2.990.000 x 90%) = USD 2.691.000
- Impuesto corporativo proporcional = USD 672.750
- Tipo de cambio cierre ejercicio = \$820 (Supuesto)

(a) Determinación créditos por impuestos pagados en el exterior	T/C	USD	\$
(a.1) Renta pasiva a reconocer en base devengada ejercicio 2021 con crédito	820,00	2.691.000,00	2.206.620.000
(a.2) Determinación del impuesto a la renta que afectó a la renta pasiva del exterior Nivel de empresa 25%	820,00	672.750,00	551.655.000
<b>Total Impuestos externos</b>			<b>551.655.000</b>

(b) Determinación del crédito total disponible (CTD) a utilizar en Chile:	T/C	USD	\$
<u>Renta neta</u>			
Rentas pasivas netas con derecho a crédito (Renta pasiva - Impuesto)	820,00	2.018.250,00	1.654.965.000
<u>Tope individual</u>			551.655.000
- Impuesto efectivamente soportado en el extranjero			551.655.000
- Límite 35% sobre renta bruta externa* 2.206.620.000	35%	772.317.000	772.317.000
* si no puede acreditarse la renta bruta, la renta líquida se debe incrementar en un 35%.			
<u>Tope global</u>			
- Límite 35% sobre renta neta del ejercicio más tope individual	35%	2.206.620.000	772.317.000
Renta neta pasiva		1.654.965.000	
Más: tope individual		551.655.000	
<u>Crédito total disponible (cantidad menor entre tope individual y global)</u>			551.655.000
- Tope individual			551.655.000
- Tope global			772.317.000

(c) Determinación del crédito imputable al impuesto de Primera Categoría:			
Renta neta pasiva por dividendos (con derecho a crédito)		1.654.965.000	
Renta neta pasiva por intereses (con derecho a crédito)		0	
Más: Crédito total disponible		551.655.000	
Base imponible de Primera Categoría por rentas extranjeras		<u>2.206.620.000</u>	
		x	27,0%
			595.787.400
CISE imputable contra IDPC (Monto menor entre CDT y el IDPC determinado sobre la renta de fuente extranjera)			551.655.000
CISE imputable contra impuestos finales			0

En definitiva, para efectos del cálculo del tope global de manera general, se debe considerar la renta pasiva determinada de acuerdo a las normas de los artículos 29 al 33 de la LIR, ya que teóricamente el impuesto soportado siempre será menor al tope individual y global, esto debido a la norma de exclusión de la tributación de las rentas pasivas en base devengada tratada en el inciso final de la letra C del 41 G que señala que si estas rentas de la entidad controlada se gravaron con impuestos a la renta con una tasa efectiva igual o superior a un 30% en el país donde se encuentra domiciliada, establecida o constituida dicha entidad, no aplicará lo dispuesto en el artículo 41 G.

Sin perjuicio de lo anterior, como se mencionó en el marco normativo, el oficio N°2716 de 13.10.2021 señala que para efectos del cálculo de la tasa efectiva debe considerarse tanto el impuesto de la entidad controlada como el de la entidad subsidiaria (si es que aplica) radicada en el mismo país de la controlada. Dicho esto, podría entenderse que, si la subsidiaria se encuentra radicada en un país distinto al de la entidad controlada e independiente que la tasa efectiva sea superior al 30%, aplicaría de todas formas la tributación establecida en el 41 G. Si nos encontramos en esta última situación, no se cumpliría la tesis de poder utilizar la renta pasiva para el cálculo del tope, debiendo calcular por ende la renta neta pasiva para efectuar los cálculos que establece el artículo 41 A N°3. Para una mayor comprensión, se muestra el siguiente ejemplo:

- Sociedad A, entidad chilena que participa en un 90% en entidad B, esta última radica en el extranjero
- Rentas pasivas totales entidad B = Dividendos líquidos USD 3.000.000, post retención recibidos desde Sociedad C
- Sociedad C, radicada en un país distinto de la entidad B. Tasa de retención 15%
- Gastos asociados a rentas pasivas entidad B = USD 10.000
- Impuesto de retención dividendos = USD 529.411,76 (USD 3.000.000 / (100%-15%) \* 15%)
- Impuesto de retención dividendos proporcional = USD 476.470,59 (USD 529.411,76 \* 90%)
- Renta pasiva = USD 2.990.000
- Impuesto corporativo = USD 747.500 (tasa impuesto corporativo 25%)
- Renta pasiva a devengar sociedad A (USD 2.990.000 x 90%) = USD 2.691.000
- Impuesto corporativo proporcional = USD 672.750

- Tipo de cambio cierre ejercicio = \$820 (Supuesto)

(a) Determinación créditos por impuestos pagados en el exterior	T/C	USD	\$
(a.1) Renta pasiva a reconocer en base devengada ejercicio 2021 con crédito	820,00	2.691.000,00	2.206.620.000
(a.2) Determinación del impuesto a la renta que afectó a la renta pasiva del exterior			
Nivel de empresa	25%	820,00	672.750,00
(a.3) Determinación del impuesto de retención que afectó al dividendo considerado como renta pasiva del exterior			
Retención dividendo recibido entidad controlada	15%	820,00	476.470,59
USD 3.000.000 / (100%-15%) * 15% * 90%			390.705.882
<b>Total Impuestos externos</b>			<b>942.360.882</b>

(b) Determinación del crédito total disponible (CTD) a utilizar en Chile:	T/C	USD	\$
<u>Renta neta</u>			
Rentas pasivas netas con derecho a crédito (Renta pasiva - Impuesto)	820,00	2.018.250,00	1.654.965.000
<u>Tope individual</u>			909.064.059
- Impuesto efectivamente soportado en el extranjero			942.360.882
- Límite 35% sobre renta bruta externa*	2.597.325.882	35%	909.064.059
* si no puede acreditarse la renta bruta, la renta líquida se debe incrementar en un 35%.			
<u>Tope global</u>			
- Límite 35% sobre renta neta del ejercicio más tope individual		35%	2.564.029.059
Renta neta pasiva	1.654.965.000		
Más: tope individual	909.064.059		
<u>Crédito total disponible (cantidad menor entre tope individual y global)</u>			897.410.171
- Tope individual			909.064.059
- Tope global			897.410.171

(c) Determinación del crédito imputable al impuesto de Primera Categoría:				
Renta neta pasiva por dividendos (con derecho a crédito)		1.654.965.000		
Renta neta pasiva por intereses (con derecho a crédito)		0		
Más: Crédito total disponible		897.410.171		
Base imponible de Primera Categoría por rentas extranjeras		<u>2.552.375.171</u>	x	27,0%
				689.141.296
CISE imputable contra IDPC (Monto menor entre CDT y el IDPC determinado sobre la renta de fuente extranjera)				689.141.296
CISE imputable contra impuestos finales				208.268.875

#### IV. Recalculo CISE por percepción de renta ya tributada previamente en base devengada

La letra E del 41 G señala que *los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que las entidades controladas distribuyan a los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, no estarán gravados en el país con el impuesto a la renta cuando correspondan a las rentas netas pasivas que hubiesen tributado previamente de conformidad al presente artículo. En estos casos, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 41 A.*

El artículo 41 A número 3 letra b) señala que *los contribuyentes que deban considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas a que se refiere el artículo 41 G, calcularán la Renta Neta y los topes individual y global para la aplicación del crédito, en el ejercicio en que se devenguen las rentas pasivas y, posteriormente, realizarán nuevamente la referida determinación en el ejercicio en que se perciban los dividendos o retiros de utilidades que correspondan a dichas rentas pasivas devengadas en ejercicios anteriores, considerando los valores reajustados. Para la determinación del crédito y del tope individual y global en el ejercicio en que se percibe el retiro o dividendo, se deberá computar el impuesto soportado respecto de dichas rentas en el ejercicio en que se consideraron devengadas y el impuesto retenido sobre los dividendos o retiros percibidos. Del crédito así calculado, deberá descontarse aquel que se rebajó del impuesto respectivo en el ejercicio en que se devengaron las rentas pasivas del artículo 41 G, reajustado. La determinación del crédito en el ejercicio en que se percibe el retiro o dividendo no afectará en caso alguno el crédito utilizado en el ejercicio en que se devengó la renta pasiva.*

La norma no define la finalidad de este recalcu, ya que no establece claramente si este mayor crédito recalculado se efectúa con el objetivo de ser utilizado en el ejercicio del recalcu o no, recordando que las rentas ya fueron tributadas sobre base devengada. Lo más lógico es que este mayor crédito determinado por el impuesto de retención sea utilizado en dicho ejercicio, siempre y cuando tenga rentas del extranjero que se estén gravando con impuesto en Chile contra el cual se pueda imputar dicho CISE, por lo que un contribuyente que recibe la renta de manera puntual no llegará a utilizar este crédito al carecer de otras rentas sujetas a este tratamiento.

Para entender de mejor forma, se plantea el siguiente ejemplo:

- Renta pasiva devengada en Chile año 1 = USD 1.000.000
- Impuesto corporativo utilizado como crédito año 1 USD 250.000
- Impuesto corporativo utilizado como crédito año 1 CL\$205.000.000 (USD 250.000 x \$820)
- Distribución de utilidades año 2 = USD 750.000
- Retención 10% = USD 75.000
- Dividendo líquido percibido = USD 675.000
- Tipo de cambio cierre año 1 = \$820 (supuesto)
- Tipo de cambio cierre año 2 = \$800 (supuesto)

- Factor reajuste = 3,5% (supuesto)

**Desarrollo año 2. Percepción de renta pasiva ya tributada en base devengada previamente** \$

**(a) Determinación créditos por impuestos pagados en el exterior**

(a.1) Determinación del impuesto de retención que afectó al dividendo

Retención	10%		
		CLP	
US\$	675.000,00	540.000.000	60.000.000
Tipo de cambio	800,00		
CM %			

(a.2) Determinación del impuesto a la renta que afectó al dividendo en el exterior 212.175.000

Nivel de empresa	25%		
CISE corporativo ya usado en base devengada		205.000.000	
Reajuste	3,50%	7.175.000	
CISE corp. ya usado en base devengado, reajustado		212.175.000	
% proporción dividendo sobre renta pasiva		100,00%	

**Total Impuestos externos** **272.175.000**

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

<u>Renta neta</u>			540.000.000
Dividendo extranjero percibido en pesos		540.000.000	
Pérdidas relacionadas al dividendo		-	
Gastos relacionados al dividendo		-	
<u>Tope individual</u>			272.175.000
- Impuesto efectivamente soportado en el extranjero		272.175.000	
- Limite 35% sobre renta bruta externa*	812.175.000 35%	284.261.250	
* si no puede acreditarse la renta bruta, la renta líquida se debe incrementar en un 35%.			
<u>Tope global</u>			
- Limite 35% sobre renta neta del ejercicio más tope individual	35% 812.175.000	284.261.250	
Renta líquida externa (Dividendo)	540.000.000		
Más: tope individual	272.175.000		
<u>Crédito total disponible (cantidad menor entre tope individual y global)</u>			272.175.000
- Tope individual		272.175.000	
- Tope global		284.261.250	
<u>Crédito total disponible a utilizar</u>			60.000.000
CDT según reproceso		272.175.000	
CDT ya utilizado previamente cuando se devengó la renta pasiva		-212.175.000	

Como se puede apreciar el mayor crédito a utilizar asciende a \$60.000.000 el que corresponden principalmente al impuesto de retención por la remesa de la utilidad. Este crédito puede ser imputado en el año de la percepción contra el IDPC determinado por las rentas extranjeras o en los ejercicios siguientes en caso de que en el ejercicio no haya impuesto contra cual imputarlo. Esta situación se da si el receptor de esta renta es contribuyente de primera categoría.

Si el receptor de la renta es un contribuyente de impuestos finales, podría generarse una pérdida de este mayor CISE recalculado, ya que, si en el año que se percibe la renta no hay otras rentas extranjeras, no habría impuesto contra el cual imputar dicho crédito, por ende se

perdería, debido a que la Ley no permite que el remanente de CISE imputable contra impuestos finales se arrastre para los ejercicios siguientes, produciéndose así una ineficiencia desde el punto de vista tributario, ya que no se mitigaría el efecto de la doble tributación.

Una alternativa para evitar una carga impositiva excesiva para los contribuyentes debido a la no mitigación de la doble imposición internacional sería poder utilizar el impuesto de retención en el ejercicio del devengamiento de la renta pasiva percibida siempre y cuando el impuesto retenido se encuentre pagado antes del 30 de abril del año de la declaración de impuestos. Por ejemplo, si en el año 2021 se reconoce en base devengada una renta pasiva la cual se percibe en el año 2022, el impuesto retenido y pagado hasta el 30 de abril del año 2022, podría ser utilizado para el año tributario 2022.

## CONCLUSIONES

Al analizar la normativa contenida en los artículos 41 A y 41 G de la LIR en lo que respecta al reconocimiento en base devengada de las rentas pasivas percibidas o devengadas por una entidad controlada radicada en el extranjero y a la utilización como crédito del impuesto soportado en el extranjero relacionado a dichas rentas, se ha podido concluir que la norma es poco precisa en ciertos aspectos al no definirlos claramente, lo cual no entrega certeza jurídica al contribuyente para realizar una correcta determinación tributaria respecto a esta materia y expone a la autoridad fiscal a realizar revisiones innecesarias que generan costos adicionales de cumplimiento y de administración.

Algunas deficiencias de la norma que se podrían reflejar en una errónea aplicación práctica son:

1. El artículo 41 A no define metodología de cálculo para la aplicación del crédito por impuesto del extranjero cuando este gravó rentas pasivas que dan derecho a crédito y otras que no dan derecho a crédito.
2. Respecto a la determinación de los gastos deducibles que inciden en la generación de rentas pasivas y de otros tipos de rentas, la norma no es clara si para la aplicación de la proporción que ahí se indica se debe considerar la renta pasiva bruta o la renta pasiva neta.
3. No se define el concepto de Renta Neta para efectos de la aplicación del 41 G, lo que podría generar una doble tributación del impuesto del extranjero por una mala interpretación y aplicación de la norma, ya que la renta pasiva determinada de acuerdo a lo señalado en el punto 2 de la letra D del artículo 41 G no tiene descontado el impuesto corporativo que usará como crédito, por lo que ya estaría incrementado en dicho monto, pero, el artículo 41 A señala que, sin diferenciar del tipo de renta, para la imputación del crédito por impuestos soportados en el extranjero, se debe agregar a la base imponible del IDPC, el CDT. Este agregado generaría una duplicidad del impuesto extranjero, ya que por se por la forma de determinar la renta pasiva, el impuesto extranjero corporativo está incluido en ella. Esta falta de claridad se viene a esclarecer de manera administrativa a través de la circular 31 del año 2021.

Además, se podría generar ineficiencia respecto al uso del CISE, cuando una persona natural que reconozca en base devengada las rentas pasivas de una entidad extranjera controlada, en el año de percepción de dicha renta si no tiene otra renta extranjera perdería el impuesto de retención de la remesa, ya que al efectuar el recalcu del CISE, este daría un monto mayor por el impuesto de retención, pero al no tener más rentas extranjeras contra las cuales pueda imputar este mayor CDT, lo perdería.

Para finalizar, se podría resumir de la siguiente manera:

Tema	Problemática	Solución
Créditos por impuestos soportados en el extranjero relacionados a rentas que dan derecho y a rentas que no dan derecho	No se define metodología de cálculo	1. Asociar el impuesto soportado en el extranjero a cada tipo de renta pasiva de manera directa 2. Aplicar la proporción de cada tipo de renta sobre el total de la renta pasiva
Las rentas pasivas se deben determinar de acuerdo con las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible, las cuales se encuentran contenidas desde los artículos 29 al 33 de dicho cuerpo legal	Costos adicionales en llevar contabilidad "chilena" de los movimientos de la entidad extranjera	Se requiere mayor estudio
Deducción proporcional de los gastos comunes que inciden en la generación de rentas pasivas y no pasivas.	No se especifica si para la aplicación de la proporción se deben considerar las rentas pasivas determinadas de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, o los ingresos por rentas pasivas.	Se debería utilizar el ingreso bruto por rentas pasivas, ya que el divisor de la operatoria es el ingreso total, que se entendería que, corresponde al ingreso bruto sin descontado gasto alguno.
Crédito indirecto entidades subsidiarias	No se especifica de manera explícita si para el cálculo de la proporción de las rentas pasivas para efectos de la utilización del impuesto corporativo, debe efectuarse con la renta pasiva bruta o renta pasiva neta	La norma señala que el CISE a utilizar debe aplicarse de manera proporcional a las rentas que se deban computar de acuerdo a lo establecido en el 41 G, y este artículo indica que la renta pasiva a imputar debe determinarse de acuerdo al art. 29 al 33 de la LIR, por lo que podría interpretarse que para el cálculo del CISE debe utilizarse la renta pasiva neta determinada de acuerdo a los artículos 29 al 33.
Crédito indirecto entidades subsidiarias tercer país sin CDTI	No se podría utilizar como crédito el impuesto soportado en el extranjero de una entidad radicada en un tercer país sin CDTI, generando ineficiencia impositiva debido a la doble tributación que se generaría.	Se requiere mayor estudio
Definición Renta Neta Pasiva	No se define el concepto de "Renta Neta Pasiva", el cual es utilizado para efectos del cálculo del CISE	Se definió administrativamente por el SII a través de la circular n°31 del año 2021
Recalcu CISE por percepción de renta ya tributada previamente en base devengada	No se define la finalidad de este recalcu, ya que no establece claramente si este mayor crédito recalcuado se efectúa con el objetivo de ser utilizado en el ejercicio del recalcu o no.	Mayor certeza en la norma
Recalcu CISE por percepción de renta ya tributada previamente en base devengada en contribuyente persona natural que no tiene otras rentas del extranjero en el ejercicio de percepción	Se perdería este mayor CISE recalcuado, ya que, no habría impuesto por rentas del extranjero contra el cual imputar dicho crédito, y la Ley no permite que el remanente de CISE imputable contra impuestos finales se arrastre para los ejercicios siguientes, produciéndose así una ineficiencia desde el punto de vista tributario.	Poder utilizar el impuesto de retención en el ejercicio del devengamiento de la renta pasiva percibida siempre y cuando el impuesto retenido se encuentre pagado antes del 30 de abril del año de la declaración de impuestos

## RESEÑAS LEGALES Y CITAS RESPECTIVAS

- Ribera Neumann, T. (2016). La potestad tributaria del Estado. Revista de Derecho Público N°62, Universidad de Chile.
- Díaz Rifo, Jairo, Cristóbal Garí Neef y Rafael Schmidt Hernández (2020). Asimetría de regímenes en los sistemas de crédito externos bajo la legislación chilena. Revista de Derecho Aplicado, Universidad Católica.
- Jaque, J. (2010), Principio e Introducción a la doble tributación internacional. Revista de estudios tributarios N°2 de Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.  
<https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41221/42756>
- Abugattas, Paula (2014), Análisis crítico a las nuevas normas CFC introducidas en la Ley 20.780. Anuario de Derecho Tributario (páginas 17-61), Universidad Diego Portales.
- Ossandon, Francisco (2019), Normas CFC en Chile: análisis particular del requisito de control de entidades extranjeras del Artículo 41 G de la LIR. Revista de estudios tributarios N°21 de Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.  
<https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/54040/56840>
- Pedernera, J. (2014), *Análisis de la doble tributación internacional: Aspectos relevantes* [Archivo pdf]. [https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos\\_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf](https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (21 de noviembre de 2017), versión abreviada [Archivo pdf].
- Herrán, Catalina (2000). *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios* [Tesis de grado, Pontificia Universidad Javeriana] <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/56369/Tesis14.pdf?sequence=1>
- SII, Tratados de libre comercio y tratados para evitar la doble tributación <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/tlc.htm>
- Aguilar, Nancy (2020), *Análisis Teórico y Práctico del Artículo 41 G de la Ley de Impuesto a la Renta* [Tesis de Magister, Universidad de Chile]

- Mensaje de S.E. la Presidenta de la Republica con el que inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Mensaje N°24-362 de fecha 01/04/2014
- Mensaje de S.E. Presidente de la Republica con el que inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Mensaje N°107-366 de fecha 23/08/2018 que dio lugar a la Ley N°21.210 del año 2020.
- Araya, Paola (2016), *Cumplimiento Tributario de las Rentas Pasivas* [Tesis de Magister, Universidad de Chile]
- Vasconcello Aravena Fernando. (2006). La doble tributación internacional y los convenios para evitarla. Recuperado de <https://www.gestiopolis.com/la-doble-tributacion-internacional-y-los-convenios-para-evitarla/>
- Pesántez Delgado, María, Vélez Berrezueta, María de Lourdes (2010), Métodos de exención para evitar la doble tributación [Tesis de Magister, Universidad Politécnica Salesiana Cuenca, Ecuador]
- Oficio N° 1958 (2018), Reconocimiento de las rentas pasivas en el exterior, conforme al N°6, de la letra D del artículo 41 G de la LIR, en relación con el oficio ord. N°2.399, de 06.11.2017. Servicio de Impuestos Internos, Chile.
- Oficio N°2716 (2021), Aplicación del Oficio N°2716 de 2017 al caso que indica. Servicio de Impuestos Internos, Chile.
- Servicios de Impuestos Internos sobre “Tratados de libre comercio y tratados para evitar la doble tributación”, <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/tlc.htm>