



# **“CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS PASIVAS”**

**Tomo II**

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

**Alumno: Marcela Alejandra Barraza Zamora  
Profesor Guía: Christian Del Corto Pacheco**

**Santiago, Diciembre 2016**

# INDICE

INDICE.....	2
7.6 OBLIGACIONES DE REGISTRO E INFORMACIÓN.....	5
7.7 RESPECTO DE LOS PPM .....	7
7.8 CRÉDITO POR IPE SOBRE RENTAS PASIVAS COMPUTADAS EN CHILE DE ACUERDO AL ARTÍCULO 41 G DE LA LIR .....	7
8 ARTÍCULO 41H DE LA LIR.....	32
CAPITULO II ANALISIS CRÍTICO DE LA IMPLEMENTACION EN CHILE DE LAS NORMAS CFC .....	39
1 PROBLEMAS DE RELACIONADOS CON LA ADOPCION DE LAS NORMAS CFC.....	39
2 PROBLEMAS DE RELACIONADOS CON LA ADOPCION DE LAS NORMAS CFC EN CHILE.....	43
2.1 CONCEPTO RENTAS PASIVAS (ARTÍCULO 41 G) .....	43
2.2 CONCEPTO DE CONTROL (ARTÍCULO 41 G).....	44
2.3 RESPECTO A LA ENTIDAD CONTROLADA.....	45
2.4 RESPECTO A LOS PARAÍDOS FISCALES .....	46
2.5 RESPECTO DE LOS CRÉDITOS.....	48
2.6 PRESUNCION .....	49
2.7 DEFINICION DE LA REGLA DE COMPUTO .....	49
2.8 DETERMINACION DE RENTAS EXTRANJERAS Y GASTOS RECHAZADOS AFECTOS AL ARTICULO 21 DE LA LIR .....	51
3 PROBLEMAS DE CUMPLIMIENTO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES Y FISCALIZACION DEL SII.....	52
3.1 OBLIGACIONES DE REGISTRO E INFORMACIÓN.....	52
3.2 FISCALIZACION DEL SII.....	55
3.3 CAPACITACION INTERNA DEL SII .....	62
3.4 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN .....	62
3.5 COLABORACIÓN Y COORDINACIÓN INTERNACIONAL.....	63
3.6 DECLARACIONES JURADAS E INSTRUCCIONES POR PARTE DEL SII .....	63
3.7 REPRATRIACIÓN DE CAPITALES.....	64
CONCLUSIONES .....	65
RESUMEN EJECUTIVO.....	68
BIBLIOGRAFIA.....	70
GLOSARIO DE SIGLAS.....	73

## **7.5 DIVIDENDOS Y REPARTO DE UTILIDADES QUE CORRESPONDEN A RENTAS PASIVAS**

Con el objeto de evitar una doble tributación sobre una misma renta pasiva, la letra F del artículo 41 G de la LIR, dispone 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 a dicho artículo. En estos casos, deberá estarse a lo dispuesto en los artículos 41 A letra B, y 41 C de la LIR, según corresponda”.

De esta manera, cuando las rentas pasivas se hubieren computado y afectado con impuestos en Chile conforme al artículo 41 G de la LIR, estas no se afectarán nuevamente con impuestos a la renta en el país, al momento de su percepción por la vía de la distribución de dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que efectúen las entidades controladas en el exterior.

Para ello, la norma considera que dichas distribuciones corresponden a las rentas netas pasivas en la misma proporción que dichas rentas pasivas representen en el total de las rentas netas de la entidad controlada. Misma regla se aplicará para determinar las rentas pasivas distribuidas por una entidad controlada, que a su vez hubiese recibido de otra, y así sucesivamente.

Lo anterior, puede ejemplificarse de la siguiente manera:



otras participaciones percibidas a partir de esa fecha y que correspondan a rentas pasivas.

En esta materia se reitera lo dispuesto en el párrafo tercero del numeral XVIII del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificado por la Ley N° 20.899, en el sentido de que las normas del artículo 41 G de la LIR se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en el país, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas a partir del 1° de enero de 2016. Por consiguiente, conforme a la letra F, del artículo 41 G de la LIR, los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias percibidos a partir de esa fecha, por los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, no estarán gravados en el país con impuesto a la renta, a menos que dichas rentas no hubiesen tributado previamente conforme al artículo 41 G de la LIR.

De esta manera, si tales dividendos son distribuidos con cargo a rentas percibidas y devengadas por la entidad controlada con anterioridad al 1° de enero de 2016, no se les aplicará esta norma especial analizada, rigiéndose en tal caso por las normas generales de la LIR, aplicándose los artículos 41 A, letra A, y 41 C, de la misma Ley, según corresponda.

## **7.6 OBLIGACIONES DE REGISTRO E INFORMACIÓN**

Con motivo de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G letra G de la LIR, los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, deberán mantener un registro detallado y actualizado de:

Las rentas pasivas que se hayan computado en el país de acuerdo al artículo 41 G de la LIR.

Los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias provenientes de entidades controladas en el extranjero.

Los impuestos pagados o adeudados en el exterior aplicados sobre las rentas pasivas en el exterior.

Otros antecedentes que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución<sup>1</sup>.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos, mediante resolución, fijará la información que debe anotarse en el citado registro, así como la forma en que este debe ser llevado.

Además, el Servicio podrá requerir al contribuyente, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, la presentación de una o más declaraciones con la información que determine para los efectos de aplicar y fiscalizar el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

La norma señala que “la no presentación de dicha declaración, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales. Con todo, dicha multa no podrá exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente determinado conforme al artículo 41 o el 5% de su capital efectivo”. La aplicación

---

<sup>1</sup> Circular 40 del 8 de julio del 2016.

de la multa se someterá al procedimiento establecido en el número 1° del artículo 165 del Código Tributario.

Además, la norma dispone la sanción contemplada en el artículo 97 número 4°, párrafo primero del Código Tributario, cuando la declaración fuere maliciosamente falsa.

Finalmente, cabe señalar que la norma autoriza al contribuyente a solicitar al Director Regional Respectivo, o al Director de Grandes Contribuyentes, según corresponda, por una vez, prórroga de hasta tres meses del plazo para la presentación de la citada declaración. Esta prórroga ampliará el plazo de fiscalización a que se refiere la letra a) del artículo 59 del Código Tributario.

## **7.7 RESPECTO DE LOS PPM**

En concordancia con lo dispuesto en el inciso final del artículo 84 de la LIR, y para los fines de ese artículo, esto es, para efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar a los contribuyentes, no formarán parte de los ingresos brutos las rentas de fuente extranjera a que se refieren las letras A.-, B.-, y C.-, del artículo 41 A y el artículo 41 C, ambos de la LIR, que deban considerarse percibidas o devengadas conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

## **7.8 CRÉDITO POR IPE SOBRE RENTAS PASIVAS COMPUTADAS EN CHILE DE ACUERDO AL ARTÍCULO 41 G DE LA LIR**

El artículo 41 G de la LIR, establece que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile, que

directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas en el exterior. Dicha norma rige a contar del 1° de enero de 2016, respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir de esa fecha.

Para hacer uso del crédito en análisis, estos contribuyentes deberán inscribir previamente estas inversiones en el RIE, puesto que sólo tendrán derecho al crédito por IPE, respecto de las rentas percibidas o devengadas a partir del ejercicio comercial en que se inscribieron en el mencionado RIE<sup>2</sup>.

Conforme a lo anterior, la letra E.-, del artículo 41 G de la LIR, establece que los contribuyentes controladores constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, tendrán derecho al crédito por los impuestos a la renta pagados o adeudados en el exterior sobre las referidas rentas.

Las reglas que se señalan a continuación, para la deducción de créditos, tienen vigencia a contar del 1° de enero de 2016 y son distintas dependiendo de si las empresas controladas se encuentran establecidas en países con los cuales Chile haya suscrito un CDTI que se encuentre vigente o no. Para determinar qué normas son aplicables deberá observarse en qué país reside la entidad controlada en la cual se efectuó la inversión de forma directa. Así, cuando no exista tal Convenio, los impuestos pagados o adeudados por las entidades controladas, podrán deducirse como crédito en contra del IDPC que se

---

<sup>2</sup> N° 2, letra D, del artículo 41A, circular 48 del 12 julio 2016.

determine, conforme a las reglas establecidas en el inciso 3°, del N°4 de la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR. De lo contrario, de existir tal convenio suscrito por Chile que se encuentre vigente, deberán aplicar en la determinación del crédito las reglas establecidas en el artículo 41 C de la LIR, es decir se calculará un CTD y una parte de él será imputable al IDPC y el resto en contra de los IGC o IA, según corresponda.

Por su parte la Ley N° 20.899 incorporó un inciso final a la letra E.-, del artículo 41 G de la LIR estableciendo un crédito en contra del IDPC, correspondiente al impuesto de retención que haya afectado a las distribuciones o retiros de utilidades percibidas por los controladores en Chile, siempre que correspondan a las mismas rentas pasivas computadas de forma previa por los contribuyentes en Chile, conforme a lo establecido en esta norma que, en su N° 2.-, de la letra D.-, dispone que las rentas pasivas deberán determinarse de acuerdo a las mismas normas dispuestas para la determinación de la base imponible del IDPC, es decir, deberá aplicarse a ellas lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, y las instrucciones del SII contenidas en la Circular N° 40 de 2016 que trata sobre la aplicación del artículo 41 G de la LIR.

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

Las rentas pasivas así determinadas, deberán agregarse a la base imponible del IDPC, para ser afectadas con este tributo y con los impuestos finales en la forma que establecen los artículos 14 y 14 ter letra A), de la LIR, dependiendo del régimen de tributación a que se encuentre sujeto el controlador respectivo al término del ejercicio comercial que corresponda, momento en el cual se consideran percibidas o devengadas en Chile las cantidades percibidas o devengadas por las entidades controladas en el exterior.

En todo caso, cuando en la determinación de las rentas pasivas que deban computarse en Chile se determine un resultado negativo, o pérdida, éste no se reconocerá en el país. Por otra parte, el inciso final, de la letra G.-, del artículo 41 G de la LIR, dispone que cuando las rentas pasivas que deban reconocerse en Chile se hayan afectado con el IA de la LIR, por corresponder en su origen a rentas de fuente chilena percibidas o devengadas por la entidad controlada sin domicilio ni residencia en el país, el citado IA podrá deducirse como crédito contra del IDPC que se determine, conforme a las reglas establecidas en la letra B.-, del artículo 41 A de la LIR, es decir, se aplican las mismas normas señaladas para el uso del crédito de los E.P en el exterior.

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

que provenga de la entidad controlada y los impuestos pagados, retenidos o adeudados que las afectaron en el exterior.

#### **7.8.1 Crédito por IPE sobre rentas pasivas que provengan de países con los cuales Chile no mantenga vigente un CDTI**

En estos casos, el crédito por IPE procede en contra del IDPC que se determine en el ejercicio sobre cualquier tipo de rentas. En caso de generarse un exceso o remanente - como ocurre por ejemplo cuando el IPE tiene una tasa superior a la tasa del IDPC que grava a la renta pasiva en Chile, pérdida tributaria u otra causa - éste podrá ser imputado en los ejercicios posteriores en contra del IDPC que se determine sobre cualquier tipo de rentas. Cabe señalar que, las reglas sobre imputación que se señalan a continuación, rigen a contar del 1° de enero de 2016.

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

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

controladas en el exterior. Cabe señalar que no tendrán derecho a este crédito, los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, puesto que respecto de estos contribuyentes sólo procede imputar los créditos expresamente establecidos en la letra c), del N°3, del referido artículo, entre los cuales no está el crédito por IPE.

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

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

El párrafo segundo de la letra E del artículo 41 G, admite la procedencia de la deducción como crédito de los impuestos pagados en el extranjero, aun cuando la entidad controlada cuyas rentas deban declararse en Chile, no se encuentre constituida, domiciliada ni sea residente del país o territorio en que haya invertido directamente el contribuyente domiciliado establecido, residente o constituido en Chile. Lo anterior, siempre que se encuentre vigente con el país que haya aplicado tales impuestos acreditables en Chile, un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, que se encuentren vigentes. Es decir, en los casos de las entidades controladas de forma indirecta, este crédito por IPE solo será procedente cuando dicha entidad controlada indirectamente

esté domiciliada o resida en un país con el que Chile tenga un CDTI vigente u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios. Cabe señalar que en este cálculo no procede la determinación de un CTD, debido a que en estos casos, el impuesto pagado, en el extranjero sólo puede ser utilizado como crédito en contra del IDPC que se determine en el ejercicio sobre cualquier tipo de renta.

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

- Se agregará a la RLI de la empresa controladora en Chile o a la base del IDPC que deba declarar la persona o entidad en Chile, la proporción de las rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en el exterior que corresponda de acuerdo a la LIR, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra D.-, del artículo 41 G de la LIR.
- Deberá agregarse a dicha RLI, el crédito por IPE equivalente al monto de los impuestos a la renta pagados, adeudados o retenidos en el exterior sobre las rentas percibidas o devengadas por las entidades controladas, convertidos cuando corresponda a moneda nacional, de acuerdo a la paridad cambiaria existente al término del ejercicio comercial en Chile, sin aplicar reajuste alguno.

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

Cabe señalar que el IPE sobre las rentas pasivas no tiene límites o topes legales, a diferencia de los créditos por IPE analizados en los números anteriores, tampoco deben formar parte del límite que establece el N° 6, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, correspondiente al 32% de la RENFE. Sin embargo, conforme a lo establecido en el párrafo final de la letra C.- del artículo 41 G de la LIR, para gravar conforme a este artículo la renta pasiva, la tasa efectiva que afecte a la entidad controlada en el exterior debe ser inferior a 30%, por lo que, en la práctica, esta será la tasa máxima que se podrá reconocer como crédito por IPE en Chile<sup>3</sup>.

Cabe señalar que las rentas pasivas que deban considerarse percibidas o devengadas en Chile, y por lo tanto, el crédito por IPE sobre estas rentas, tampoco se encuentran sujetos a dicho límite.

- Este crédito deberá deducirse del IDPC a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a devolución y antes de aquellos que la permiten.
- En caso de determinarse un remanente o excedente de crédito, porque el IDPC resultó ser inferior al citado crédito, pérdida tributaria u otra causa, tal excedente, podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes hasta su total extinción. Para estos efectos deberá reajustarse por el IPC entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio de su determinación y el último día del mes anterior a su imputación.

---

<sup>3</sup> Circular N° 48 del 12 de julio 2016

- El IDPC cubierto con este crédito por IPE no puede ser objeto de devolución alguna, conforme a lo prescrito en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR. Para estos efectos, los contribuyentes deberán mantener un control separado de los créditos constituidos por estas sumas, en la forma que determine el SII mediante resolución.
- Debido a que el artículo 41 G de la LIR, tiene vigencia a partir del 1° de enero de 2016, por las rentas pasivas devengadas o percibidas a contar de esa fecha, los contribuyentes sujetos al régimen de tributación:
  - i) Letra A), del artículo 14 de la LIR*, obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, vigente al 31 de diciembre de 2016, deberán agregar estas cantidades a su RLI para gravarlas con el IDPC e incluirlas en su registro FUT, de manera de afectarlas con el IGC o IA, según corresponda, al momento del retiro o distribución de dichas cantidades.
  - ii) Letra B), del artículo 14 de la LIR*, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, no obligados a determinar sus rentas con contabilidad completa y los contribuyentes de IGC, deberán afectar estas cantidades con el IDPC, deducir el crédito por IPE en la forma señalada, y afectarlas con los impuestos finales en el mismo ejercicio.
- A partir del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos al régimen de:

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

**ii) Letra B), del artículo 14 de la LIR**, deberán agregar las rentas pasivas con sus respectivos créditos extranjeros a su RLI, para gravarlas con el IDPC y luego deducir de este impuesto determinado sobre las rentas pasivas, el crédito por IPE. Las rentas pasivas tributarán con los impuestos finales, conforme a lo establecido en el N° 3.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Asimismo, estos contribuyentes deberán mantener un control separado del crédito por IDPC que haya sido solventado con este crédito, puesto que no tendrá derecho a devolución.

**iii) Los contribuyentes de la letra C), del artículo 14 de la LIR** y los contribuyentes del IGC, deberán agregar estas cantidades a la base de sus impuestos anuales a la renta, para gravarlas con el IDPC y deducir de este impuesto el crédito por IPE, para luego afectarlas

con los impuestos finales en el mismo ejercicio, conforme establece dicha disposición.

- En todos los casos señalados, el crédito por renta pasiva que haya solventado el pago del IDPC podrá ser imputado en contra de los IGC o IA, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley y, en caso de resultar un excedente este se extinguirá en el ejercicio de su determinación sin derecho a devolución o imputación a otros impuestos.

**c) Tratamiento del excedente de crédito por IPE en contra del IDPC sobre rentas pasivas, en los ejercicios siguientes.**

En caso de determinarse un remanente o excedente de crédito, porque el IDPC resultó ser inferior al citado crédito, pérdida tributaria u otra causa, este podrá ser imputado en contra del IDPC que se determine en los ejercicios siguientes sobre cualquier tipo de rentas hasta su total extinción.

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

El excedente o remanente que se determine **no deberá incorporarse a los registros de créditos (SAC)** que poseen los contribuyentes sometidos al régimen de declaración de renta efectiva, según contabilidad completa de las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR.

### **7.8.2 Crédito por IPE sobre rentas pasivas que provengan de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDT.**

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

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

En estos casos, tendrán derecho al crédito por IPE, aquellos contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, comprendiendo dentro de éstos a las personas naturales, jurídicas y patrimonios de afectación, cualquiera sea su forma de constitución y se encuentren o no obligados a llevar contabilidad, que controlen entidades domiciliadas, constituidas, formalizadas, establecidas o residentes en países con los cuales Chile tenga vigente un CDTI, en tanto, deban considerar percibidas o devengadas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por las referidas entidades controladas en el exterior. Respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR,

conforme a lo dispuesto en su N° 3, letra c), no podrán imputar estos impuestos como crédito contra el IDPC, pero sí tendrán derecho a utilizar en los casos en que la Ley lo considera, el CTD en contra de los impuestos finales que se determinen en el ejercicio en que deba reconocerse en Chile la renta pasiva, conforme a lo establecido en el 41 G de la LIR, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por la Ley. En caso de determinarse un remanente éste se extingue en el ejercicio, no pudiendo imputarse a otros impuestos, ni a ejercicios futuros, así como tampoco solicitar su devolución, conforme a las normas establecidas en el N°4 de la letra A, del artículo 41 A de la LIR.

**b) Determinación del crédito por IPE<sup>4</sup>.**

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

- Cálculo e imputación del crédito por IPE en contra del IDPC determinado sobre la renta pasiva, dicho crédito se calculará e imputará al IDPC de la siguiente manera:

*i)* Se agregará a la renta líquida imponible del IDPC o la base del IDPC, el CTD determinado, correspondiente a la suma menor entre los límites que indica la LIR (Artículo 41), señalados

---

<sup>4</sup> Circular N°48 de fecha 12 de julio de 2016.

precedentemente y el 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI.

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

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

- Debido a que el artículo 41 G de la LIR, tiene vigencia a partir del 1° de enero de 2016, por las rentas pasivas devengadas o percibidas a contar de esa fecha, los contribuyentes sujetos al régimen de tributación:

*i)* De la Letra A), del artículo 14 de la LIR, obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, vigente al 31 de diciembre de 2016, deberán agregar estas cantidades a su RLI para gravarlas con el IDPC e incluirlas en su registro FUT, de manera de afectarlas con el IGC o IA, según corresponda, al momento del retiro o distribución de dichas cantidades.

- ii)* De la letra B), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, no obligados a determinar sus rentas con contabilidad completa y los contribuyentes de los impuestos finales, deberán afectar estas cantidades con el IDPC, deducir el crédito por IPE en la forma señalada, y afectarlas con los IGC o IA en el mismo ejercicio.
- A contar del 1° de enero de 2017, cuando las rentas pasivas deban ser reconocidas por contribuyentes sujetos al régimen establecido en:
    - i)* La letra A), del artículo 14 de la LIR, dicha renta formará parte de la renta líquida imponible gravándose con el IDPC y deberá ser incorporada en el registro a que se refiere la letra a), del N°4.-, de la referida norma, atribuyéndose el total de la renta en el mismo ejercicio a sus dueños, comuneros, socios o accionistas, de tal forma de afectar dicha renta con los impuestos finales, cumpliendo de esta manera con la totalidad de su tributación.
    - ii)* De la letra B), del artículo 14 de la LIR, la renta pasiva formará parte de la RLI de tal forma que será gravada con el IDPC. Así, el crédito por IDPC deberá ser incorporado en el registro de créditos sujetos a restitución a que se refiere el numeral ii), de la letra b), del N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Tal renta se gravará con los impuestos finales IGC o IA, según corresponda, cuando ésta sea retirada, remesada o distribuida en la forma regulada en el N°3.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

- La parte del IDPC cubierta con el crédito por IPE, podrá ser imputada como crédito en contra el IGC o IA, según corresponda, a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley, sin derecho a devolución del eventual excedente que pudiere resultar, conforme a lo dispuesto en el N° 7.-, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR.

Tratándose de los contribuyentes acogidos a la letra B) del artículo 14 de la LIR, deberán restituir a título de débito fiscal el 35% del crédito por IPE que haya solventado el IDPC que gravó la renta pasiva, cuando lo imputen en la determinación de sus IGC o IA.

No procederá esta restitución del aludido 35%, respecto de los contribuyentes de IA, con domicilio o residencia en países con los cuales Chile tenga un CDTI que se encuentre vigente. En los casos en que se haya suscrito un CDTI con anterioridad al 1° de enero de 2017, que no se encuentre vigente, tampoco procederá esta restitución, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899, pero sólo por el lapso de tiempo transcurrido entre el 1° de enero de 2017 y el 31 de diciembre de 2019.

**c) Orden de imputación del crédito por IPE imputables en contra del IDPC.**

El crédito por IPE sobre las rentas pasivas que deban reconocerse en el país, deberá ser imputado a continuación de aquellos créditos que no dan derecho a devolución y antes de aquellos créditos que sí la permiten, conforme a lo establecido en la letra c), del N°3.-, del artículo 41 A de la LIR.

**d) Tratamiento del excedente de crédito por IPE contra del IDPC en los ejercicios siguientes.**

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

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

**7.8.3 Crédito a deducir del IGC o IA, según corresponda.**

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

El cálculo del CTD, así como el tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI se aplica a toda clase de contribuyentes, cualquiera sea su forma de constitución y estén o no obligados a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa. Sin embargo, respecto de los contribuyentes acogidos al régimen de tributación de

la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, debido a que la LIR les prohíbe la imputación de créditos en contra del IDPC, tendrán derecho a utilizar la totalidad del CTD con tope del 35% de la RENFE proveniente de países con los cuales Chile mantiene vigente un CDTI, en contra del impuesto IGC o IA, ya que no corresponderá restar la parte imputable al IDPC, por no ser éste procedente.

Ahora bien, para efectuar el cálculo de la parte del CTD imputable a los IGC o IA, debemos distinguir el régimen tributario al cual se acoja el contribuyente a contar del 1° de enero de 2017 y si las rentas pasivas fueron reconocidas en las bases imponibles de los impuestos a la renta en Chile en el año comercial 2016 o a contar del 1° de enero de 2017.

**7.8.3.1 Contribuyentes acogidos al régimen de imputación total de créditos de la letra A) del artículo 14 de la LIR:**

Los contribuyentes propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas sujetas al sistema de renta atribuida o régimen de imputación total de crédito en los impuestos finales, podrán utilizar este crédito en contra de los impuestos finales, para ello debemos distinguir, si dichos créditos fueron generados hasta el 31 de diciembre de 2016 o a contar del 1° de enero de 2017.

**a) Cálculo de tasa del 8% para créditos contra impuestos finales generados hasta el 31 de diciembre de 2016:**

En el caso que el contribuyente, mantenga al 31 de diciembre de 2016 utilidades acumuladas en el registro FUT, las cuales tengan derecho al crédito por impuestos pagados en el exterior sobre las rentas pasivas, imputables directamente a los IGC o IA, deberán determinar un crédito, conforme se indicará, que deberá ser incorporado a su SAC, en forma separada considerándose como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017, conforme a lo establecido en el numeral i), de la letra c), del N° 1, del N° I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

Dicha disposición indica en su párrafo 2°, que una vez agotados los créditos determinados a contar del 1° de enero de 2017, se asignarán los créditos por impuestos pagados en el exterior acumulados al 31 de diciembre de 2016 a los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen desde las empresas o entidades acogidas a este régimen.

Esta asignación se efectuará al término del ejercicio, de manera conjunta con los retiros, remesas o distribuciones de dividendos que se encuentren afectos a los IGC o IA, según corresponda, de acuerdo a las reglas del artículo 14 de la LIR.

Para determinar el crédito contra los impuestos finales que se deba asignar a cada retiro, remesa o distribución de dividendos, afectos a los IGC o IA, según corresponda, la distribución del crédito se efectuará aplicando una tasa de 8% sobre una cantidad tal, que al deducir dicho

crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro o distribución previamente incrementado por el monto del crédito por IDPC, cuando corresponda, en la forma establecida en el número 3), del artículo 56 y 63 ambos de la LIR.

Si el contribuyente sujeto a las normas de la letra A), del artículo 14 de la LIR, determina una pérdida tributaria y en ese ejercicio comercial percibe retiros o dividendos provenientes de empresas constituidas en el país afectos a los IGC o IA y que tengan derecho al crédito por impuestos finales y dichas rentas y créditos resultan totalmente absorbidos por la pérdida tributaria, el crédito contra los impuestos finales se extinguirá, no pudiendo ser imputado a otros impuestos, a ejercicios siguientes o solicitar su devolución.

**b) Créditos contra impuestos finales generados a contar del 1° de enero de 2017:**

La parte del CTD imputable contra impuestos finales, correspondientes a los créditos que se generen a contar del 1° de enero de 2017, podrá ser utilizada en contra del IGC o IA, en el mismo ejercicio de su determinación, debido a que la renta extranjera, formará parte de la renta líquida imponible, la cual será atribuida en su totalidad al o los propietarios de la entidad acogida a este régimen totalmente integrado. En estos casos, no se deberá agregar cantidad alguna por concepto de incremento en la base de los impuestos finales, en estos casos el CTD

deberá ser asignado a la renta atribuida de forma proporcional y en el mismo ejercicio de su determinación.

Cabe señalar que, la atribución de rentas deberá efectuarse en la forma establecida en el N°3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Cuando exista más de un retiro o distribución efectivo en el ejercicio comercial, que resulten afectos al IGC o IA de acuerdo a las reglas del artículo 14 de la LIR, deberá calcularse el porcentaje que representa cada retiro en el total de retiros y a la cantidad que resulte afecta a los impuestos finales se le aplicará este crédito contenido el registro SAC equivalente al mismo porcentaje que representa cada retiro en el total de retiros, no pudiendo en ningún caso exceder del monto de créditos contenidos en dicho registro.

De esta forma, el CTD imputable contra impuestos finales, no deberá incorporarse a ninguno de los registros de rentas y créditos establecidos en el N°4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

El monto del crédito corresponderá a la totalidad del CTD imputable contra impuestos finales, el que deberá ser distribuido entre los propietarios, comuneros, socios o accionistas al término del ejercicio comercial, en la misma proporción en que las rentas le fueron atribuidas. Cabe señalar que las partidas del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, también son atribuidas mediante su incorporación en la renta líquida imponible, por lo que este crédito también podrá ser imputado en

contra de los impuestos finales, cuyas bases estén conformadas por este concepto.

Ahora bien, si en el ejercicio comercial en el cual se genera este crédito contra los impuestos finales, el contribuyente determina una pérdida tributaria, de acuerdo al mecanismo de determinación de la RLI establecido en los artículos 29° al 33° de la LIR, el crédito contra los impuestos finales determinado, se extinguirá total o proporcionalmente según corresponda.

**7.8.3.2 Contribuyentes acogidos al régimen de imputación parcial de créditos, establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR:**

Los contribuyentes propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas sujetas al régimen de imputación parcial créditos, podrán utilizar este crédito por IPE en contra de los IGC o IA que afecte a los retiros, remesas o distribuciones, conforme a la imputación que resulte de cada uno de ellos a los registros existentes al término del ejercicio comercial anterior, a aquél en que se efectuaron tales retiros, remesas o distribuciones.

En efecto, los contribuyentes que mantengan este tipo de créditos acumulados en el registro FUT al 31 de diciembre de 2016, deberán incorporarlos en este registro de saldo acumulado de créditos (SAC), en forma separada como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017. Imputándose en primer lugar aquellos créditos generados a contar del

1° de enero de 2017, y una vez agotado este saldo, corresponderá imputar los créditos por impuestos pagados en el exterior acumulados al 31 de diciembre de 2016.

En cuanto a los registros, atendido a que el o los propietarios de las entidades sujetas a este régimen, tributan con los impuestos finales por los retiros y distribuciones percibidas, estos créditos deberán incorporarse, en forma separada, al SAC no sujeto a la obligación de restitución, conforme a lo establecido en el literal i), de la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, de forma separada, reajustado por el IPC entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se generó y el último día del mes anterior al del retiro, remesa o distribución al que se asigne o el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en caso que no sea asignado a éstos, para formar parte del remanente del registro SAC contra impuestos finales en los ejercicios comerciales posteriores.

Ahora bien, los retiros y distribuciones afectos a impuestos finales, definirán su situación tributaria, conforme a los registros de rentas y créditos, todos determinados al término del ejercicio comercial anterior al del retiro o distribución, en forma cronológica y en la misma oportunidad se asignará este crédito contenido en el SAC del término del ejercicio comercial anterior.

Por su parte, si en el ejercicio comercial en el cual se genera este crédito contra los impuestos finales, el contribuyente determina una pérdida tributaria, de acuerdo al mecanismo de determinación de la RLI establecido

en los artículos 29° al 33° de la LIR, el crédito contra los impuestos finales determinado, se extinguirá total o proporcionalmente según corresponda, no pudiendo ser imputado a otros impuestos o solicitar su devolución.

Crédito contra impuestos finales, cuando las rentas gravadas en el extranjero sean obtenidas por contribuyentes que no se encuentren obligados a determinar sus rentas efectivas, según contabilidad completa.

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

Los contribuyentes deberán utilizar dicha parte del CTD imputable a los impuestos finales, en el ejercicio de su determinación, conforme a lo dispuesto en el inciso final del N°4, de la letra A.-, del artículo 41 A de la LIR, en caso de resultar un excedente, este no podrá imputarse a otros impuestos, a ejercicios futuros o solicitar su devolución.

Debido a que estas rentas son atribuidas brutas a los contribuyentes de los impuestos finales, éstos no deberán incrementar sus bases imponibles.

Finalmente, cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el inciso final, del N° 4, de la letra A, del artículo 41 A de la LIR, el orden de imputación del crédito contra impuestos finales, cualquiera sea el régimen tributario del

contribuyente, deberá efectuarse a continuación de cualquier otro crédito o deducción autorizada por ley.

#### **7.8.4 Crédito por IPE retenidos en las distribuciones de rentas pasivas que podrá deducirse como crédito en contra del IDPC.**

La Ley N° 20.899 establece un nuevo crédito en el inciso 3°, de la letra E.-, del artículo 41 G de la LIR, correspondiente a los impuestos a la renta retenidos en el extranjero por los retiros de utilidades o distribuciones de dividendos de las sociedades controladas en el exterior, percibidas por los contribuyentes controladores con domicilio, residencia o establecidos en Chile, con vigencia a contar del 1° de enero de 2016.

Esta norma tiene por objeto reconocer en las bases de los impuestos en Chile el crédito correspondiente al impuesto retenido sobre la distribución, puesto que en el año en que se computó la renta pasiva no se había devengado, por no existir remesa de estas cantidades a los controladores en Chile.

Cabe señalar que, solo procederá este crédito cuando se acredite fehacientemente que las cantidades percibidas por los controladores a título de retiros o distribuciones, correspondan a las mismas rentas pasivas que hayan sido reconocidas previamente en Chile, en las bases del IDPC de ejercicios comerciales anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

En consecuencia, estos controladores deben haber agregado a su base imponible del IDPC las rentas pasivas que ahora perciben en calidad de retiros o distribuciones. De lo contrario, este crédito no será procedente cuando al determinar la rentas pasivas, conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR, el resultado haya sido negativo o cuando la tasa efectiva del impuesto a la renta, del país de la entidad controlada, que gravó la renta pasiva fue igual o superior al 30%, puesto que en estos casos no se daría cumplimiento a la condición señalada por la referida norma, al exigir que dicha distribución debe corresponder a rentas pasivas computadas en Chile en ejercicios anteriores.

Por su parte, las entidades controladas deberán mantener un registro separado de las rentas afectadas en Chile con la tributación del artículo 41 G de la LIR que mantengan en su patrimonio, de tal forma que permitan acreditar que efectivamente corresponden a las mismas cantidades retiradas o distribuidas, percibidas por el controlador en Chile. Cabe señalar que el solo registro no constituirá prueba suficiente para la procedencia del aludido crédito, constituyendo solo un principio de prueba que permite verificar el flujo o destino de las rentas pasivas.

## **8 ARTÍCULO 41H DE LA LIR**

Como ya se señaló en los capítulos anteriores, la Ley N° 20.780 introdujo un artículo 41 H a la LIR. Este precepto fija los requisitos para considerar que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial. Esto es relevante para la aplicación de lo dispuesto en los artículos 14 letra E, N° 1, letra a); 41 F; 41 G y 59 de la LIR.

El referido artículo 41H dispone que un territorio o jurisdicción tenga un régimen fiscal preferencial, cuando éste cumpla a lo menos, con dos de los requisitos que se indicarán. Ahora bien, cuando se trate de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), aun cuando cumplan de cualquier forma dos o más de los requisitos que se detallarán, no se les considerará “régimen fiscal preferencial” para los efectos de la LIR.

Ahora bien, la Ley N° 20.899 sustituyó las letras d) y e), del artículo 41 H, de la LIR, con el solo objeto de precisar las circunstancias que establecen para considerar que un territorio o jurisdicción debe ser considerado, para los efectos de la LIR, como un territorio o jurisdicción que tiene un régimen fiscal preferencial.

Requisitos a cumplir para considerar que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial

Para establecer que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial, éste deberá cumplir, a lo menos, con dos de los siguientes requisitos:

- a ) Que su tasa de tributación efectiva sobre los ingresos de fuente extranjera sea inferior al 50% de la tasa establecida en el inciso 1°, del artículo 58 de la LIR.**

Actualmente la tasa del N° 1, del artículo 58 de la LIR corresponde a un 35%, para que se cumpla con este requisito, basta que la tasa efectiva de tributación en el territorio o jurisdicción que corresponda sea inferior a un 17,5%. Para ello habrá que distinguirse:

Si en el señalado territorio o jurisdicción aplica una escala progresiva de tasas a los ingresos de fuente extranjera. En este caso la tasa corresponderá a la tasa media, la que resulte de dividir por dos la diferencia entre la tasa máxima y mínima de la escala de tasas correspondiente, expresadas en porcentaje. Si se aplicara en el territorio o jurisdicción respectivo, la misma escala progresiva de tasas aplicables en Chile al IGC, la tasa media sería de un 20%, de acuerdo a la siguiente determinación: Tasa efectiva (tasa media):  $38\% / 2 = 19\%$ .

Si en el señalado territorio o jurisdicción no aplica una escala progresiva de tasas a los ingresos de fuente extranjera el cálculo de la tasa de tributación efectiva deberá sujetarse al siguiente procedimiento:

N°	CONCEPTO	MONTO
1	(+) Ingresos de fuente extranjera	\$ ....
2	(-) Rebajas o exenciones otorgadas sobre el ingreso respectivo	(\$ ....)
3	(-) Costos y gastos efectivos que rebajen tales ingresos	(\$ ....)
4	(-) Costos y gastos presuntos que rebajen tales ingresos	(\$ ....)
5	<b>(=) Renta neta sobre ingresos de fuente extranjera (1-2-3-4)</b>	\$ ....
6	(=) Impuesto según tasa aplicable (5 x tasa aplicable)	\$ ....
7	(-) Créditos o rebajas en contra del impuesto determinado	(\$ ....)
8	(=) Impuesto neto determinado (6 – 7)	\$ ....
9	(=) Tasa de tributación efectiva aplicada ((8/5) x 100)	%

- b) Que no hayan celebrado con Chile un Convenio que permita el intercambio de información para fines tributarios o el celebrado no se encuentre vigente**
- c) Que la legislación de los territorios o jurisdicciones**
- Carezca de reglas que faculten a la administración tributaria respectiva para fiscalizar los precios de transferencia,
  - Que de manera sustancial se ajusten a las recomendaciones de la OCDE, o de la Organización de Naciones Unidas (ONU).
- d) Cuando no reúna las condiciones para ser considerado cumplidor o sustancialmente cumplidor de los estándares internacionalmente aceptados en materia de transparencia e intercambio de información con fines fiscales por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OECD”, por sus siglas en inglés).**

Al respecto, cabe señalar que la OECD creó el año 2009, mediante una resolución de su Consejo (revisada y renovada en el 2012 y en enero de 2016), el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (“GFTEOI”, según sus siglas en inglés), con la finalidad de implementar, los estándares internacionalmente aceptados en materia de transparencia e intercambio de información para fines tributarios y monitorear su cumplimiento entre el gran número de países y jurisdicciones invitados a participar. Cabe hacer presente que dichos estándares se encuentran contenidos en el Modelo de la OECD sobre acuerdo de Intercambio de Información en Materias Tributarias y en

el Artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OECD25 y sus respectivos comentarios. En cumplimiento de su mandato, el GFTEOI evalúa la implementación de dichos estándares en aspectos normativos y prácticos y, consecuentemente, califica a las jurisdicciones y países participantes como cumplidores (“compliant”), sustancialmente cumplidores (“largely compliant”), parcialmente cumplidores (“partially compliant”) o incumplidores (“non compliant”) de dichos estándares.

Por consiguiente, se considerará que un territorio o jurisdicción se encuentra en la situación prevista en la letra d) referida cuando:

El territorio o jurisdicción no ha sido calificado como cumplidor (“Compliant”) o sustancialmente cumplidor (“Largely compliant”) de los estándares internacionalmente aceptados en materia de transparencia e intercambio de información con fines fiscales, según la calificación asignada por la OECD, a través de su GFTEOI.

- e) Cuando su legislación mantenga vigentes uno o más regímenes preferenciales para fines fiscales, que no cumplan con los estándares internacionales en la materia de acuerdo a calificación efectuada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.**

La OECD creó el año 1998, el Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas (“FHTP”, según sus siglas en inglés) con la finalidad de evaluar los regímenes preferenciales (incentivos tributarios) establecidos en las legislaciones de los

países miembros de la OECD. Con posterioridad, y en el contexto del proyecto BEPS, la OCDE extendió el mandato del FHTP para cubrir a los países miembros del G20 y a otros países o jurisdicciones que la OECD considere relevantes. Cabe tener presente que la OECD periódicamente publica reportes con el listado actualizado de regímenes preferenciales que han sido revisados y donde se concluye si estos cumplen con los estándares internacionales en la materia o si, por el contrario, se consideran potencialmente nocivos, nocivos, o de cualquier forma inconsistentes con dichos estándares.

Por lo tanto, se entenderá cumplido el requisito referido cuando el territorio o jurisdicción:

En su legislación mantenga vigentes uno o más regímenes preferenciales para fines fiscales, y

- f) Que uno o más de dichos regímenes preferenciales haya sido revisado por el FHTP de la OECD y considerado como potencialmente nocivo, nocivo o de cualquier forma inconsistente con los estándares internacionales en la materia.**
  
- g) Que los territorios o jurisdicciones graven exclusivamente las rentas generadas, producidas o cuya fuente se encuentre en sus propios territorios**

Esto significa que no grava las rentas generadas, producidas o cuya fuente se encuentre en el exterior, así como tampoco grava los pagos efectuados desde dicho territorio o jurisdicción por servicios prestados fuera de ellos, a residentes o

domiciliados en el mismo. El cumplimiento de este requisito también se verifica cuando el territorio o jurisdicción grava las rentas referidas, pero a continuación aplica una exención o rebaja que las libera totalmente de impuestos.

Cabe destacar que la norma dispone que no se aplique este artículo cuando se trate de países miembros de la OECD.

## **CAPITULO II ANALISIS CRÍTICO DE LA IMPLEMENTACION EN CHILE DE LAS NORMAS CFC**

### **1 PROBLEMAS DE RELACIONADOS CON LA ADOPCION DE LAS NORMAS CFC**

De acuerdo a lo señalado en el marco teórico, desarrollado anteriormente las normas CFC son usadas tanto por los países, en los cuales los dividendos pagados desde el extranjero se encuentran exceptuados del pago de impuestos, como por los países en los cuales a dichos dividendos se les otorga un crédito directo o indirecto por los impuestos pagados en el exterior, en el primer caso mediante la eliminación de la excepción y en el segundo caso limitando el diferimiento.

En general las normas CFC, por ser normas excepcionales, son restrictivas en su alcance y aplicación, salvo el caso de las normas de los Estados Unidos pioneros en su aplicación y con vasta experiencia en las mismas. En la mayoría de los países las normas CFC están orientadas a gravar aquellas rentas de carácter pasivo que han sido trasladadas de una jurisdicción a otra, sin que exista una razón de negocios distinta a la de eludir el pago de los impuestos en el país de residencia y trasladar las utilidades, por esta razón, en la mayoría de los casos se excluyen las rentas activas.

En cada uno de países que cuentan con normas CFC, existe una definición particular de las reglas y una experiencia práctica distinta, lo anterior ha llevado a que cada país modifique sus normas CFC de manera de ajustarlas a la realidad

imperante y de hacerlas más eficientes, en la medida que implementan y visualizan problemas de adaptación en la distintas realidades.

En el caso de México, la experiencia ha sido bastante favorable, y las normas CFC vigentes desde el año 1997 han tenido resultados positivos en lo que a evasión fiscal se refiere. Lo anterior porque como parte de la estrategia, la autoridad fiscal mexicana se encargó de preparar a una unidad fiscal especialmente dedicada a la supervisión del cumplimiento de estas normas, ellos sumado a los acuerdos bilaterales y multilaterales de intercambio de información que México ha suscrito, que permitieron a México alcanzar resultados favorables con la normativa CFC.

Argentina, adoptó sus normas CFC en el año 1999, y según la opinión de los expertos, la política fiscal de las normas CFC han fallado, y clasifican a los contribuyentes en tres listas, primero, aquellos que evadían el pago de los impuestos aun antes de la entrada en vigencia de las normas CFC, quienes evaden tanto el impuesto corporativo como el que afecta individualmente a las personas naturales, y señalan que lo anterior, se asocia a la inexistencia de sanciones criminales asociadas al incumplimiento de las normas CFC. El segundo grupo lo conforman las grandes corporaciones y personas naturales de altos patrimonios, quienes han escapado de la aplicación de las normas CFC mediante sofisticadas planificaciones fiscales, generalmente usando a países no clasificados como paraísos fiscales y el "Treaty Shopping" y finalmente el tercer grupo, muy residual, son aquellos contribuyentes que declaran sus inversiones en el extranjero y sobre los cuales las normas CFC tienen aplicación.

Venezuela tiene incorporadas las normas CFC desde el año 2000, a pesar que las normas venezolanas tienen su fundamento en la legislación mexicana, la experiencia práctica ha sido radicalmente opuesta, ya que derechamente los contribuyentes han evadido directamente las normas, no declarando sus ingresos en paraísos fiscales o bien evitando la aplicación de la normativa transfiriendo, sus inversiones a países que no se encuentren en la lista negra (paraísos fiscales), aun cuando esto les implique una mayor carga impositiva.

Finalmente Brasil con normas CFC desde el año 1995, posteriormente revocadas y reincorporadas a la legislación el año 2001, ha tenido una experiencia práctica compleja, ya que se ha cuestionado la constitucionalidad de la norma, la que según los expertos vulneraría el principio constitucional de que la imposición se basa en la disponibilidad de ingresos. Además se ha cuestionado el hecho de que bajo la regulación brasilera sólo los ingresos y no así las pérdidas obtenidas por la CFC son consideradas en la determinación de la renta atribuible a la entidad local.

Todo lo anterior ha provocado que los contribuyentes brasileros evadan la aplicación de la normativa, y utilicen los tratados internacionales firmados por Brasil para planificar estructuras tributarias sofisticadas que hagan difícil la aplicación de la norma. Cabe señalar que Brasil actualmente se encuentra en un proceso de redefinición de sus normas CFC.

Las normas CFC deben pasar por un proceso de adaptación en cada uno de los países en los que se implementan, dentro de las variables que afectan este proceso se encuentran, la idiosincrasia y la cultura de los contribuyentes, la

situación económica y política del país, las cuales son distintas del diseño mismo de las normas, y pueden ser relevantes al momento de diseñar una mejor normativa, adaptada a la realidad del país.

En la experiencia práctica de los cuatro países latinoamericanos recién citados, se demuestra que los efectos de cumplir las normas CFC (similares entre todos los países analizados) sumados a los efectos de su incumplimiento (posibilidad de ser sancionado criminalmente) generan un incentivo único para cumplir o no con las leyes, lo que explica, en parte, las diferencias en los resultados, y real aumento en la recaudación fiscal obtenidas por las implementación de las normas.

De lo anterior, es posible señalar que para que las normas CFC tengan resultados favorables, es necesario considerar las características particulares del país en las que se introducen, ya que la experiencia ha demostrado que una misma norma en su redacción y alcances puede tener resultados muy opuestos en su aplicación práctica (caso de México y Venezuela).

También pareciera ser de gran importancia la adaptación de la norma a su entorno, muchos de los expertos señalan estar de acuerdo con la política fiscal de las normas CFC y el objetivo final que ellas persiguen, pero no así con la forma en que las normas CFC se implementaron en sus respectivos países, importante en este punto es la experiencia de Brasil, en que la aplicación de las normas CFC se ha judicializado, cuestionando la constitucionalidad de la ley.

Todos estos elementos pueden jugar en contra del éxito de las normas CFC, predominando algunos elementos de los antes detallados en algunos países más que en otros.

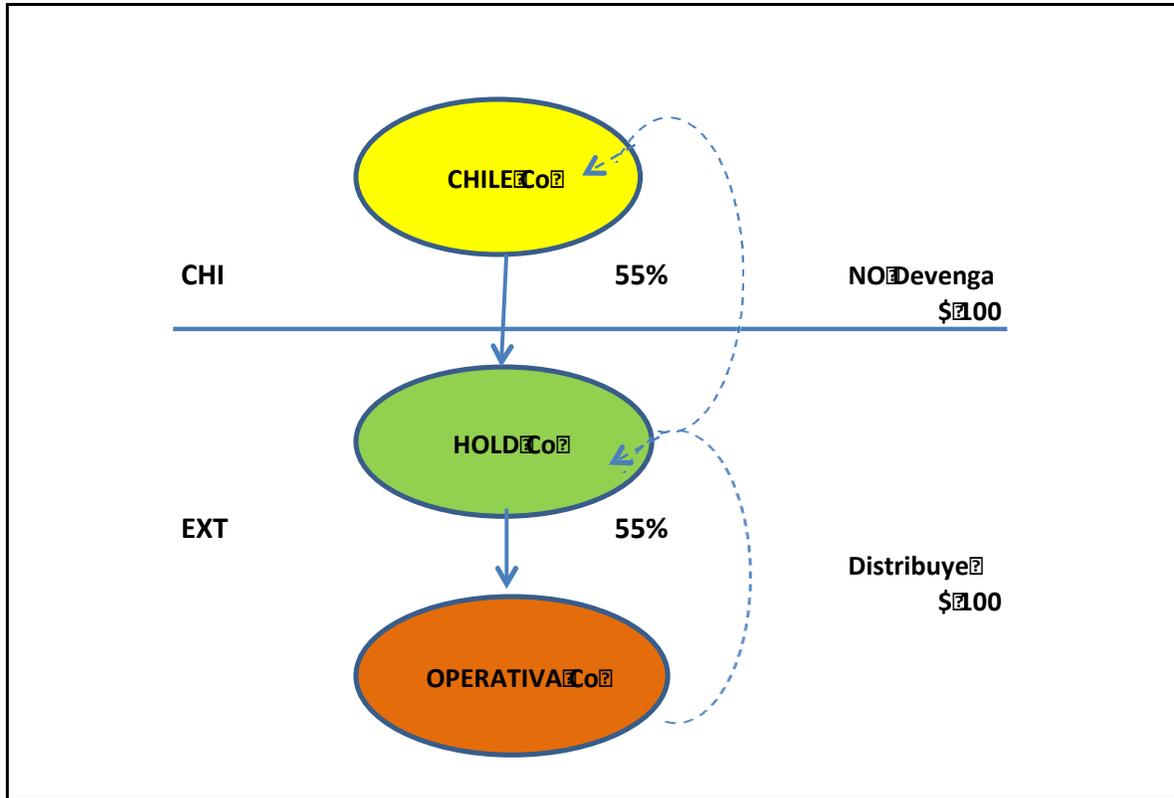
## **2 PROBLEMAS DE RELACIONADOS CON LA ADOPCION DE LAS NORMAS CFC EN CHILE**

Del análisis de la normativa CFC, recientemente incorporadas por la reforma tributaria en nuestro país, y con entrada en vigencia desde el 01 de Enero del 2016, podemos encontrar algunos problemas de redacción e incluso prácticos, lo que puede acarrear en el futuro contingencias legales, las cuales se exponen a continuación:

### **2.1 CONCEPTO RENTAS PASIVAS (ARTÍCULO 41 G)**

El establecimiento de esta norma, resulta ser demasiado amplia, lo que puede generar ciertas distorsiones. Incluso llegando al extremo que una renta que realmente sea operativa, termine siendo calificada en Chile como pasiva A pesar de la exclusión establecida en la Circular 40 del 2016, que señala: “Se excluyen de tal calidad, la distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile, haya obtenido desde otra entidad que controle, y que no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas.”

Por ejemplo: Entidad controlada extranjera que participa de otra entidad en el extranjero operativa, no controlada, dichas rentas se reconocerán en Chile como pasivas.

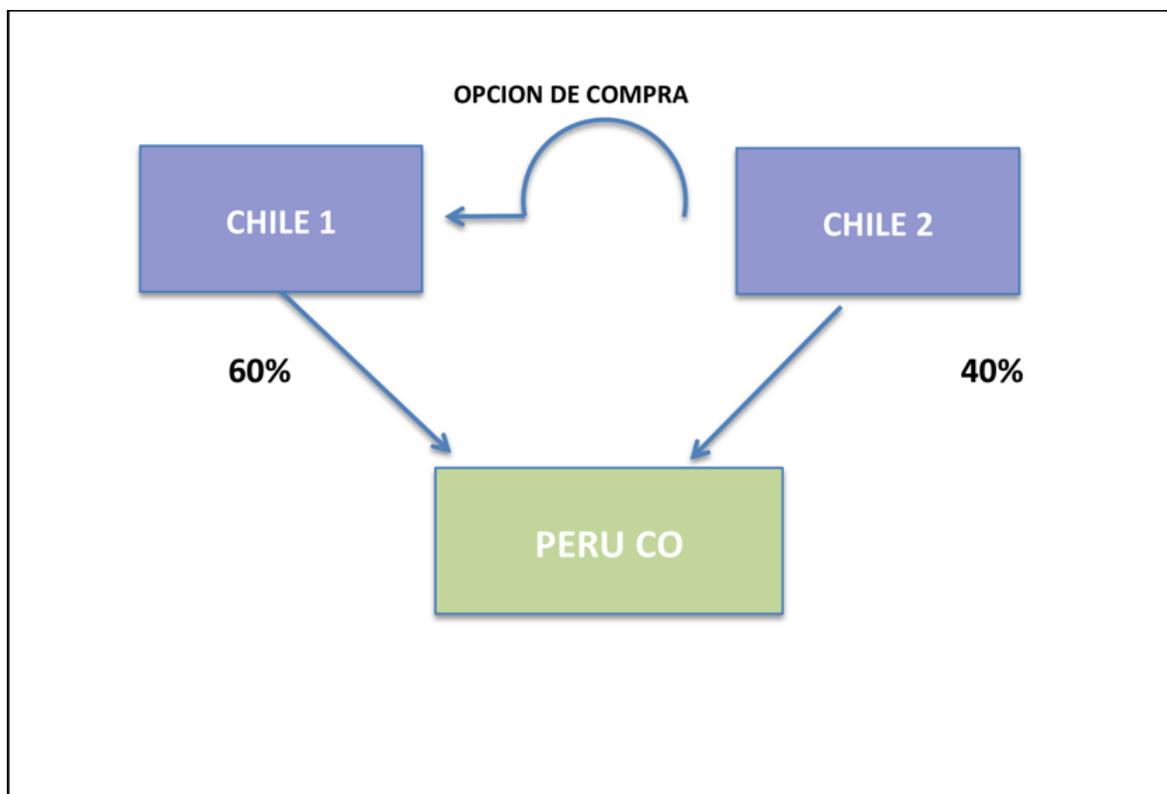


**Figura N°3:** Concepto Rentas Pasivas

## 2.2 CONCEPTO DE CONTROL (ARTÍCULO 41 G)

Se remite a la norma del artículo 100 de la Ley de Mercado de Valores, esta norma es tan amplia que incluso se podría llegar a la situación que dos sociedades chilenas reconozcan como controlada a una misma entidad, duplicándose la carga tributaria en Chile. Podemos explicar esta situación con el siguiente ejemplo: Sociedad Peruana que tiene como accionistas una entidad Chilena “Chile 1” (dueña del 60% de las acciones de la peruana) y otra entidad Chilena “Chile 2” (dueña del 40% de las acciones de la sociedad peruana), pero además “Chile 2” tiene una opción de compra de las acciones de “Chile 1” en la

sociedad peruana. Bajo este escenario, la sociedad peruana sería una entidad controlada por Chile 1 y por Chile 2.



**Figura Nº4:** Concepto Control

### **2.3 RESPECTO A LA ENTIDAD CONTROLADA**

En el artículo 41 G Letra A inciso primero, señala que se debe cumplir los siguientes requisitos copulativos, para entenderse a una entidad como “controlada”, sin embargo no están redactados los numerales correctamente como requisitos.

En el artículo 41 G Letra A numeral 1 inciso 4, se establece una presunción legal de “entidad controlada”, que señala que se presume entidad controlada a la entidad extranjera que esté domiciliada en un paraíso fiscal de los enumerados

en el Artículo 41 H. Sin embargo, a pesar que se entiende cual es el objeto de la presunción (no admite prueba en contrario) no es clara la funcionalidad de la regla, dado que es el propio contribuyente es quien deberá informar sus entidades controladas, sin que exista una indicación clara respecto a si debe informar de acuerdo a lo establecido en la letra a) del N°1 letra E del Artículo 14 de la LIR en el caso de llevar contabilidad o lo establecido en la letra G del Artículo 41 G de la LIR, el cual no indica si aplica para contribuyentes con contabilidad o no.

## **2.4 RESPECTO A LOS PARAÍDOS FISCALES**

La norma del Artículo 41 H que se refiere a los territorios o jurisdicciones con regímenes fiscales preferenciales (paraísos fiscales), es bastante amplia, ya que incluye a todos los países que reúnan 2 de los siguientes requisitos:

- Países en que la tributación efectiva sobre ingresos de fuente extranjera es inferior a una tasa de un 17,5% (por ejemplo Holanda, Reino Unido y España)
- Países que no han celebrado tratado de intercambio de información con Chile (por ejemplo Alemania)
- Países que carecen de normas que permitan fiscalizar precios de transferencia de acuerdo a estándares OCDE (por ejemplo Brasil)
- Países que contienen limitaciones a la entrega de información
- Países que están incluidos en la lista de la OCDE o la ONU
- Países que gravan sobre base territorial.

El artículo 41 H, el que fue enmendado respecto al proyecto de reforma tributaria original, exigiendo en su versión final cumplir al menos 2 de los requisitos allí enumerado, continua limitando en demasía las decisiones de invertir en el extranjero y complejiza las operaciones outbounds.

La amplitud de la norma continúa provocando además incertidumbre jurídica, al no existir claridad en quien es el llamado a calificar las situaciones descritas en la letra anterior.

Siguiendo en el mismo análisis, mucho de los países con los que Chile ha celebrado Tratados para Evitar la Doble Tributación Internacional, podrían estar dentro de los casos descritos en del artículo 41 H.

Entonces las preguntas son: ¿Qué ocurrirá en dichos casos?; ¿Qué norma tendría mayor supremacía, la noma CFC de nuestra legislación interna o el tratado internacional suscrito y vigente con dichos países?

¿Cómo conciliar el rango constitucional de los tratados internacionales? ¿Es decir, que por tener los tratados internacionales rango constitucional esta norma queda sin aplicación desde su entrada? Parecieran puntos importantes a definir en conjunto con la incorporación de normas CFC.

Sobre lo anterior es importante señalar la posición de la OCDE, la que se plasmó en el comentario número 23 referente al artículo 1, del Modelo de Tratado para Evitar la Doble Imposición, redactado por la OCDE, que señala expresamente lo siguiente “(...) Por ello, aunque algunos países hayan considerado que es útil precisar expresamente en sus convenios que la legislación sobre transparencia

fiscal internacional –CFC– no era contraria al Convenio, dicha precisión es innecesaria. Se reconoce que la legislación sobre transparencia fiscal internacional –CFC– que sigue este enfoque no entra en conflicto con las disposiciones del Convenio (...)”

En el Artículo 41 G Numeral 8 inciso 3, presume que todas las rentas de entidad en paraíso fiscal de Artículo 41 H son pasivas. Esta presunción es de carácter simplemente legal, por lo tanto puede ser desvirtuada con prueba en contrario. Sin embargo, siendo el propio contribuyente el llamado a desvirtuarla, y siendo además extremadamente dificultosa la fiscalización, pareciera ser una norma de muy difícil aplicación.

## **2.5 RESPECTO DE LOS CRÉDITOS**

El sistema propuesto para la incorporación de las normas CFC, implica un uso trastornado en Chile de los créditos por impuestos pagados en el extranjero, e incluso la complejidad de la norma puede llevar a la situación que en Chile no sea posible utilizar crédito alguno por rentas pasivas, por ejemplo si una sociedad chilena tiene una inversión en una sociedad ubicada en un Estado calificado como paraíso fiscal, la cual a su vez posee inversiones en una sociedad operativa en otro país. En tal caso, el impuesto pagado por la sociedad operativa extranjera, no se arrastraría nunca hasta Chile y no podría utilizarse como crédito, a pesar de haberse soportado efectivamente el gravamen sobre dicha renta. Este caso en particular no está solucionado en la Ley, a pesar que en la última enmienda realizada al proyecto se otorga un derecho a crédito por los impuestos pagados en el extranjero por la sociedad controlada (en el caso de

inversión indirecta, el crédito procedería sólo si existe Tratado para evitar la Doble Tributación o Acuerdo de Intercambio de Información).

## **2.6 PRESUNCION**

Si las rentas pasivas constituyen más del 80% del total de rentas, se considera que el 100% de la renta es pasiva, esto genera un problema, debido a la presunción de Derecho, que no admite prueba en contrario. Se utiliza la expresión “se considerarán”, sin más.

En cambio todas las rentas de países 41 H LIR (baja o nula tributación) se presumen pasivas, salvo prueba en contrario. Las entidades de estos países generan rentas pasivas anuales equivalentes a la tasa de interés promedio (que se cobre en el país en cuestión) sobre el valor de adquisición o participación patrimonial que corresponda al contribuyente chileno (directo o indirecto).

## **2.7 DEFINICION DE LA REGLA DE COMPUTO**

La regla de reconocimiento de las rentas pasivas señala que se deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas. A su vez, la norma establece que se aplicarán las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio, salvo que el resultado arroje una pérdida, caso en el cual no se reconocerá en el país. Esta manera de cómputo existe en nuestro derecho respecto de la tributación internacional de rentas de fuente extranjera y sus créditos externos.

Se establecen una serie de reglas, algunas de las cuales resultan absolutamente inoperantes e inicuas desde el punto de vista de la carga tributaria tanto local como internacional. Por ejemplo, se indica que los contribuyentes deben aplicar el artículo 21 a las controladas que tengan en el exterior lo que resulta inaplicable.

### **2.7.1 ATRIBUCION DE RENTAS**

Del análisis de actual Artículo 2 de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, se concluye que no está incorporado el concepto de rentas atribuidas, pues este concepto entra en vigencia a contar del 01 de Enero del 2017, lo que causa un desfase de vigencia entre la normativa del artículo 41 G de la LIR, versus lo que se establecerá en el Artículo 2 del mismo cuerpo legal.

La regla de reconocimiento de las rentas pasivas señala que se deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas, es decir se está en presencia de una atribución de rentas, lo que es congruente con el nuevo régimen de tributación incorporado en el Artículo 14 A de la LIR ,sistema de Rentas atribuidas, pero no resulta del mismo modo respecto del régimen de tributación del Artículo 14 B de la LIR, debido a que este régimen no incorpora atribución de rentas, y por lo tanto se contradice con la opción de tributación elegida por el contribuyente, pues el optó por tributar con impuestos finales ,de acuerdo a los retiros o distribuciones efectivamente percibidas y no contempla la elección de atribución de rentas.

## **2.8 DETERMINACION DE RENTAS EXTRANJERAS Y GASTOS RECHAZADOS AFECTOS AL ARTICULO 21 DE LA LIR**

Una de las interrogantes que nacen de lo instruido en la circular 40 del 2016, es que para determinar la Renta extranjera sobre la cual se aplicaran las rentas pasivas, deben determinarse de acuerdo a la mecánica establecida en los artículos 29 al 33 de la LIR , lo cual resulta bastante engorroso y complejo, debido a que esta mecánica esta instruida en Chile y no así en el extranjero , por tanto , para que la empresa controladora en el país, acredite como se determinó la renta en el exterior por parte de su controlada , suponemos que el SII le solicitara la contabilidad y sus debidos respaldos documentarios a la empresa controlada, obligando así al controlador en Chile a confeccionar los registros de acuerdo a la normativa chilena.

Por otra parte, de la revisión de los gastos incurridos en la generación de los ingresos extranjeros, podrán determinarse gastos rechazados de acuerdo al establecido en el Artículo 31 de la LIR y por tanto aplicar la normativa del Artículo 21 del mismo cuerpo legal. De lo anterior resulta otra interrogante, pues no queda claro a quien se le aplicará la tributación del artículo 21 de la LIR, en caso que el gasto rechazado no sea atribuible a la empresa controladora; en otras palabras es posible aplicar la tributación del artículo 21 inciso primero de la LIR, a la sociedad controlada, la cual no se encuentra evidentemente en nuestro territorio y por tanto no se rige con nuestras normas.

### **3 PROBLEMAS DE CUMPLIMIENTO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES Y FISCALIZACION DEL SII**

Con la implementación de esta norma existe la incertidumbre por parte de los contribuyentes, respecto al cumplimiento tributario y respecto de la documentación contable y tributaria que le requerirá la autoridad fiscal, en caso de una eventual fiscalización. Hasta el momento el servicio de impuestos internos, no ha establecido las formas precisas en que el contribuyente debe reconocer y registrar estas rentas, el único pronunciamiento cercano a esto, se expresa en la Circular 40 del 2016, que en su punto N° 7, establece:

#### **3.1 OBLIGACIONES DE REGISTRO E INFORMACIÓN**

Con motivo de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G letra G de la LIR, los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, deberán mantener un registro detallado y actualizado de:

- Las rentas pasivas que se hayan computado en el país de acuerdo al artículo 41 G de la LIR.
- Los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias provenientes de entidades controladas en el extranjero.
- Los impuestos pagados o adeudados en el exterior aplicados sobre las rentas pasivas en el exterior.
- Otros antecedentes que establezca este Servicio mediante resolución.

Al respecto, este Servicio, mediante resolución, fijará la información que debe anotarse en el citado registro, así como la forma en que este debe ser llevado.”

Igualmente no existe claridad respecto de la información que el contribuyente debe proporcionar, relacionada con las inversiones que mantiene en empresas controladas en el exterior. ¿Qué tipo de declaraciones juradas deberá presentar?, ¿qué información contendrán estas declaraciones juradas y el costo que le implicara cumplir con estas obligaciones?.

Cabe destacar además que la no presentación de estas declaraciones o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales. Dicha multa no podrá exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente determinado conforme al artículo 41 o el 5% de su capital efectivo». La aplicación de la multa se someterá al procedimiento establecido en el número 1° del artículo 165 del Código Tributario.

Además, la norma dispone la sanción contemplada en el artículo 97 número 4°, párrafo primero del Código Tributario, cuando la declaración fuere maliciosamente falsa.

Otra situación relacionada con la obligación de informar, es que el contribuyente puede verse enfrentado a la problemática de no tener claridad si debe informar de acuerdo a lo establecido en la letra a) del N°1 letra E del Artículo 14 de la LIR en su texto vigente a contar del 01 de Enero de 2017, que señala:

“1.- Los contribuyentes acogidos a las disposiciones de las letras A) o B) del presente artículo deberán aplicar, respecto de las inversiones que hayan efectuado, las siguientes reglas:

a) Inversiones en el extranjero: deberán informar al Servicio hasta el 30 de junio de cada año comercial, mediante la presentación de una declaración en la forma que este fije mediante resolución, las inversiones realizadas en el extranjero durante el año comercial anterior, con indicación del monto y tipo de inversión, del país o territorio en que se encuentre, en el caso de tratarse de acciones, cuotas o derechos, el porcentaje de participación en el capital que se presentan de la sociedad o entidad constituida en el extranjero, el destino de los fondos invertidos, así como cualquier otra información adicional que dicho Servicio requiera respecto de tales inversiones“... “Cuando las inversiones a que se refiere esta letra se hayan efectuado directa o indirectamente en países o territorios incluidos en la lista que establece el número 2, del artículo 41 D, o que se consideren como un territorio o jurisdicción que tiene un régimen fiscal preferencial conforme a lo dispuesto en el artículo 41 H, además de la presentación de la declaración referida, deberán informar anualmente, en el plazo señalado, el estado de dichas inversiones, con indicación de sus aumentos o disminuciones, el destino que las entidades receptoras han dado a los fondos respectivos, así como cualquier otra información que requiera el Servicio sobre tales inversiones, en la oportunidad y forma que establezca mediante resolución”

O si debe informar de acuerdo a las normar establecidas en la letra G del Artículo 41 G de la LIR, que señala:

“Los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en el país deberán mantener un registro detallado y actualizado de las rentas pasivas que se hayan computado en el país de acuerdo a este artículo, de los dividendos

u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias provenientes de entidades controladas, así como del o los impuestos pagados o adeudados respecto de estas rentas en el exterior, entre otros antecedentes.”

Respecto de este último artículo, cabe destacar que al no especificar o distinguir si aplica para contribuyentes con contabilidad o sin contabilidad, se podría suponer que esta norma aplicaría solo para personas sin contabilidad, ya que los que llevan contabilidad, quedan expresamente obligados a informar respecto de sus inversiones en el exterior, de acuerdo a lo establecido en la letra a) del N°1 letra E del Artículo 14 de la LIR.

### **3.2 FISCALIZACION DEL SII**

Otro punto relevante, se trata de la fiscalización del cumplimiento tributario de estas normas que realizara el Servicio De Impuestos Internos y el requerimiento de antecedentes necesarios para este tipo de fiscalizaciones y que resultan vitales a la hora de acreditar el correcto cumplimiento de la tributación relacionada, como por ejemplo los ingresos obtenidos y gastos rebajados por parte de la empresa en el extranjero , así como también los gastos incurridos en la generación de las rentas pasivas. De acuerdo a fiscalizaciones típicas realizadas por el SII en materia de tributación internacional, como por ejemplo, Tributación de los Establecimientos Permanentes en el exterior, se establece que el SII requiere documentación contable y tributaria tanto de la empresa en Chile como del establecimiento permanente en el exterior, debido a que los objetivos principales del programa son determinar:

La correcta determinación del resultado tributario obtenido por las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior que posea un contribuyente, para validar si están dando cumplimiento a la obligación de determinar el resultado tributario de dichas inversiones conforme a lo señalado en los artículos 12, y 29 al 33 de la Ley de la Renta. Estas mismas verificaciones se deberían contemplar en un fiscalización relacionada con Rentas Pasivas, debido a que es necesario validar la correcta determinación de los resultados tributarios obtenidos por las empresas controladas en el exterior.

Detectar la utilización de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior como mecanismo para financiar y rebajar la Renta Líquida Imponible, gastos y costos, de los que no tienen respaldo, no cuentan con acreditación fehaciente, no tienen relación con la actividad efectivamente desarrollada, o que, en general, no cumplen con los requisitos para su deducción, y que, en la medida de haber significado desembolso efectivo o utilización de bienes de la empresa, se encuentran afectos la tributación señalada en el artículo 21 de la Ley de la Renta. Este segundo objetivo se relaciona plenamente con lo que busca la aplicación del artículo 41 G de la LIR, debido a que igualmente establece , la aplicación de la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, en caso de detectarse la existencia de gastos rechazados, por la no acreditación de los respaldos fehacientes por parte de la empresa controlada.

Verificar el reconocimiento de la totalidad de los ingresos percibidos o devengados por sus agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, de acuerdo a lo señalado en el artículo 12 de la Ley de la Renta.

Validación que se hace imprescindible en un programa relacionado con la Tributación de las Rentas Pasivas, pues la atribución o devengamiento de estas rentas está directamente relacionada con los ingresos obtenidos por la empresa controlada.

Dos notificaciones separadas, mediante las cuales solicita: Este tipo de fiscalización contempla la realización de

- Libro diario y libro mayor.
- Documentación de respaldo de sus anotaciones contables y ajustes (ingresos, costos, gastos, desembolsos, flujos de dinero, agregados, deducciones), tales como contratos, facturas, liquidaciones, comprobantes de cargo emitidos por bancos comerciales y cualquier otra documentación de respaldos que sea pertinente según las características de las operaciones realizadas.
- Contratos suscritos ente la (s) agencia(s) o establecimiento (s) permanente (s) en el exterior y la casa matriz.
- Contratos de créditos obtenidos en el exterior, que hayan estado vigentes en el periodo.
- Contratos de compraventa de acciones o derechos sociales.
- Respaldo de los flujos de dinero entre la agencia o establecimiento permanente y la matriz, por los distintos conceptos.
- Respaldo de la existencia y efectividad de los principales activos existentes en el balance de la agencia o establecimiento permanente al cierre del ejercicio.

- Balance tributario de 8 columnas, firmado por el representante y el contador.
- Determinación Renta Líquida Imponible, con el detalle y respaldo de sus ajustes al cierre del ejercicio, firmada por el representante y el contador.
- Recibo o certificado oficial expedido por la autoridad competente, que acrediten los impuestos pagados en el exterior, sólo en el caso que éstos hayan sido utilizados como crédito.
- Datos de agencia o establecimiento permanente en el exterior

De acuerdo a lo señalado en los puntos anteriores, se visualiza la semejanza entre los objetivos que buscarían alcanzar ambos tipos de fiscalizaciones , por lo que resulta lógico pensar que un programa relacionado con las normas CFC , tendría el mismo nivel de requerimientos y profundidad, lo que se traduce en una dificultad para el cumplimiento por parte del contribuyente y aumento de los costos, por la confección de acuerdo a la normativa chilena de este tipo de registros, además se debe considerar que el aporte de la contabilidad debe encontrarse respaldado con la documentación soportante (facturas, contratos , comprobantes etc.) de acuerdo a las normas establecidas en el Artículo 31 de la LIR que establece en su inciso segundo:

“Sin perjuicio de lo indicado en el inciso precedente, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la

naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicio, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.”

Todo lo anterior, en congruencia con el artículo 17 del código tributario que establece, “Los libros de contabilidad deberán ser llevados en lengua castellana y sus valores expresarse en la forma señalada en el artículo 18, debiendo ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones. Esta obligación se entiende sin perjuicio del derecho de los contribuyentes de llevar contabilidad en moneda extranjera para otros fines.”

Cabe destacar además, la importancia que tienen los principios contables generalmente aceptados, los cuales señalan que el objetivo de la contabilidad es proveer información cuantitativa y oportuna en forma estructurada y sistemática sobre las operaciones de una entidad, considerando los eventos económicos que la afectan, para permitir a ésta y a terceros la toma de decisiones sociales, económicas y políticas. Lo anterior, no se cumpliría si el contribuyente al ser fiscalizado por rentas pasivas, confecciona en ese momento registros contables

de su controlada de acuerdo a las normas chilenas, pues estos no guardarían relación con los eventos cronológicos y sistemáticos que le afectaron a la empresa extranjera. Por lo tanto, la calidad de la información entregada y la cual será fiscalizada, no sería óptima, ni reflejara la realidad de la empresa controlada, ya que en muchos casos tendrá que adaptar la contabilidad realizada en el país en el cual se ubicada, a las exigencias chilenas o confeccionarla para su presentación frente al requerimiento.

Una problemática mayor aun respecto de la fiscalización, se encuentra en el caso que la sociedad controlada sea una Sociedad Offshore, debido a que estas están acogidas a regulaciones legales y fiscales muy favorables. Las más conocidas son las ventajas fiscales, las sociedades offshore no sólo están exentas del impuesto sobre sociedades, sino también de otros tributos habituales en la mayoría de los países, como el impuesto sobre el valor agregado (IVA), el impuesto sobre actividades económicas o el pago de contribuciones sociales.

Siendo sus principales características:

- Su constitución es rápida, simple y económica. En la mayoría de las jurisdicciones una sociedad puede ser constituida en menos de 48 horas y con un mínimo de documentación. Una copia del pasaporte y un comprobante de domicilio normalmente son suficientes. El costo de constitución no suele superar los 1000 dólares.

- Normalmente no existen limitaciones en cuanto a la nacionalidad de accionistas y directores. A menudo es posible formar la sociedad con una sola persona que desempeña todas las funciones.
- Son de Administración sencilla y económica. La exención de impuestos conlleva que la empresa no tenga que realizar trámites de liquidación de impuestos (como por ejemplo el IVA).
- Estricta confidencialidad. En las jurisdicciones offshore los datos personales de accionistas y propietarios de las sociedades no figuran en ningún registro público
- Libertad de inversión. En muchos países existen regulaciones financieras rígidas destinadas a la protección de los inversores, que dificultan o impiden la participación en determinados negocios, valores o fondos de inversión. Las sociedades offshore no están sometidas a este tipo de regulaciones, por lo que se abre todo un mundo oportunidades de inversión globales, a las que de otra manera no se tendría acceso.
- En la mayoría de los paraísos fiscales además no se exige la presentación de cuentas anuales, lo que evita costosos procesos de contabilidad y auditoría. De este modo la empresa puede llevar su propia contabilidad o registrar sus actividades de la manera que estime oportuna.

Por todas estas características, este tipo de sociedad resultan ser de muy difícil fiscalización, ya sea por la privacidad que se guarda respecto de sus socios e inversionista, como por las pocas exigencias que rigen tanto su constitución como su funcionamiento, administración y cumplimiento tributario, pues no

contarían con la información y documentación que podría ser requerida en un eventual proceso de fiscalización por parte del SII.

### **3.3 CAPACITACION INTERNA DEL SII**

Debido a la falta de experiencia local y al desconocimiento general de la aplicación de estas normas a nivel local, resulta necesario la especialización del ente fiscal en este tipo de materias , basada básicamente en la experiencia internacional y visualizando la adaptación y adecuación de estas normas a la legislación e instrucción administrativa chilena, con la finalidad de cumplir con el objetivo de recaudación esperado , de acuerdo a la iniciativa planteadas en el mensaje presidencial y a la existencia del diferimiento de impuestos y nula tributación de este tipo de rentas . Todo lo anterior relacionado principalmente con la necesidad de disminuir este foco de evasión.

### **3.4 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

Pareciera además que el éxito de las normas CFC está estrechamente vinculado a los acuerdos de intercambio e informaciones, tanto bilaterales como multilaterales que permiten tener acceso a la actividad de los contribuyentes en otras jurisdicciones. Resulta básico para garantizar el cumplimiento tributario que la autoridad fiscal cuente con información de las empresas extranjeras, por lo tanto debe existir un intercambio efectivo entre los países para contar con ello.

Lo cual se ha establecido y estipulado de acuerdo al plan de gestión del cumplimiento tributario del Servicio de Impuestos Internos publicado para el año 2016 en el cual se establece:

### **3.5 COLABORACIÓN Y COORDINACIÓN INTERNACIONAL.**

En octubre de 2015 se aprobó por los Ministros de Hacienda de los países miembros de la OECD y del G20, el Plan de Acción BEPS (Erosión de la base imponible y traslado de beneficios), que considera la implementación y coordinación global de 15 medidas destinadas a proteger la base tributaria nacional y combatir el comportamiento agresivo.

En este contexto, se darán a conocer las medidas en materias de Precios de transferencia y se implementaran las adecuaciones necesarias para la correcta fiscalización de los nuevos artículos 41F, sobre exceso de endeudamiento, 41G sobre régimen de rentas pasivas extranjeras y 41H sobre regímenes de nula o baja tributación, introducidos por la Ley N° 20.780 y modificados por la Ley N° 20.899 que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

### **3.6 DECLARACIONES JURADAS E INSTRUCCIONES POR PARTE DEL SII**

Actualmente existen 2 Circulares vigentes, circular 40 y 48 ambas del año 2016, las cuales aún no clarifican temas de cumplimiento tributario apan reconocer las rentas pasivas, principalmente respecto de las obligaciones de registro de información por partes de las empresas controladoras y el envío de las declaraciones juradas necesarias para informarlas. Solo se remiten a señalar que se dictara una resolución con estas instrucciones y además detalla la multa que se aplicara en caso de incumplimiento y la sanción en caso que esta declaración sea maliciosamente falsa. Por lo tanto, existe una disparidad de instrucción versus entrada en vigencia de la norma, pues esta norma entro a regir a contar

del 01 de enero de 2016 y aun no se cuenta a la fecha con este tipo de instrucciones.

### **3.7 REPRATRIACIÓN DE CAPITALS**

Otra interrogante , es si el SII utilizará la información recopilada respecto de los contribuyentes que se acogieron al Artículo 24 transitorio de la Ley 20.780 y que repatriaron los capitales que tenían invertidos en el extranjero , pagando un 8% sobre el valor de los bienes y/o rentas declarados , que en su oportunidad no fueron grabados. Estos contribuyentes transparentaron sus inversiones en el extranjero mediante la presentación de la Declaración Jurada 1920, por lo tanto el SII cuenta con una base de información respecto de ellas y puede establecer en los casos que corresponda la tributación del Artículo 41 G de la LIR.

## **CONCLUSIONES**

Las normas CFC Chilenas han sido creadas sobre la base del modelo americano, que tal como se mencionó fueron pioneros en su implementación, con variaciones que hacen recordar mucho al régimen de transparencia fiscal internacional (RTFI) mexicano y español, pero con algunas deficiencias e imprecisiones que, seguramente, con el tiempo el legislador irá puliendo. Sin embargo, el contexto de su implementación, cumplimiento tributario y legalidad, aún no está claramente establecido y resuelto.

Los Estados miembros de la OCDE, que adoptan disposiciones sobre transparencia fiscal internacional –CFC– o las reglas anti abuso en su legislación tributaria nacional tratan de mantener la equidad y la neutralidad de esta última en un contexto internacional caracterizado por presiones fiscales muy diferentes, pero dichas medidas deberían adoptarse sólo con dicho fin. Como regla general, no deberían aplicarse dichas medidas cuando la renta en cuestión ha estado sometida a una imposición comparable a la del país de residencia del contribuyente.

Las normas CFC deben resguardar, desde su redacción y hasta su alcance en la práctica, de cumplir con el objetivo para el cual fue creada, que es mantener la igualdad y equidad en materia tributaria internacional.

Era esperable que como parte de la reforma tributaria 20.780, se aprovechara la instancia de modificar también nuestras normas de tributación internacional, igualando nuestra legislación interna a los estándares internacionales que

recomienda la OCDE. Y parte de esos estándares es contar con normas CFC, para que combatan la erosión de la base impositiva, el diferimiento del pago de los impuestos y el desplazamiento de las rentas a otras jurisdicciones de menos carga impositiva.

Chile al ser un país sin experiencia previa en la aplicación de este tipo de normas, pareciera prudente que a la hora de diseñarlas fuesen realizadas de forma razonable y, por sobre todo sencilla en su control y fiscalización, de manera que desde sus inicios la norma tenga un enfoque realista y abordable para nuestras autoridades fiscales.

Sin embargo, la norma contenida en el artículo 41 G de la Ley de la Renta es bastante ambiciosa, extremadamente amplia en varias de sus definiciones y poco concreta, lo que puede transformar la institución de las normas CFC en reglas inmanejables, costosas, incomprensibles e incluso en varias de sus partes en “letra muerta” por la imposibilidad de fiscalizarla.

Además, es importante mencionar que a pesar de los grandes avances de nuestro ente fiscal, aún tenemos recursos limitados para fiscalizar todos los aspectos de esta amplia norma. Por ello, pareciera más aconsejable haber establecido alternativas más simples de control en una primera instancia de vida de esta norma.

De acuerdo a lo investigado, creemos que las grandes empresas nacionales, se anticiparon a la entrada en vigencia de las normas, y por tanto, realizaron modificaciones estructurales, basadas en reorganizaciones empresariales,

mediante planificaciones tributarias agresivas, que le permitirán evitar el aumento en su carga tributaria derivada del alcance de la norma, zafando de este modo su aplicación particular.

Además otra alternativa de planificación , se basa en trasladar las inversiones realizadas mediante empresas controladas, desde un país que cumpla con los requisitos establecidos en el Artículo 41 H, hacia otro que no los cumpla y que por tanto no se aplique la atribución vía rentas pasivas .

Finalmente creemos que es necesario que el Servicio de Impuestos Internos, se haga cargo de las imprecisiones que existen en la normativa y que aclare todos los aspectos relacionados con el cumplimiento por parte de los contribuyentes, los cuales fueron mencionados en la presente tesis, como un análisis crítico de la norma.

## **RESUMEN EJECUTIVO**

El interés de realizar la presente tesis nace a raíz de la introducción de normas CFC a la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) mediante la Ley 20.780 modificada por la Ley 20.899, que constituye un cambio sustancial en el tratamiento tributario de las rentas obtenidas por entidades extranjeras controladas por contribuyentes chilenos.

En su génesis, el nuevo artículo 41 g de la LIR se incorporó en el mensaje presidencial enviado al Congreso Nacional, sin encontrarse en su texto ninguna explicación técnica, ni referencias a documentos de estudio propios del Servicio de Impuestos Internos (SII), o cálculos específicos acompañados por la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda (DIPRES) respecto del impacto en la recaudación fiscal potencial en los próximos periodos tributarios que las nuevas normas CFC podrían generar. Es justamente en esta última idea en la cual se centra la presente tesis, es decir en la forma en la cual los contribuyentes cumplirán su tributación respecto de las rentas pasivas que la institución fiscal determine como devengadas de sus entidades controladas, que documentación debe aportar, que requisitos debe cumplir para acreditar los ingresos y gastos relacionados con estas rentas, dificultad de cumplimiento relacionado con los distintos sistemas contables de los países con respecto a Chile, registro y reconocimiento de créditos por impuestos pagados en el exterior y finalmente un análisis crítico de la aplicabilidad de estas normas y el real aumento en la recaudación fiscal asignable a ellas.

De acuerdo a lo investigado, creemos que las grandes empresas nacionales, se anticiparon a la entrada en vigencia de las normas, y por tanto, realizaron modificaciones estructurales, basadas en reorganizaciones empresariales, mediante planificaciones tributarias agresivas, que le permitirán evitar el aumento en su carga tributaria derivada del alcance de la norma, zafando de este modo su aplicación particular.

Además otra alternativa de planificación , se basa en trasladar las inversiones realizadas mediante empresas controladas, desde un país que cumpla con los requisitos establecidos en el Artículo 41 H, hacia otro que no los cumpla y que por tanto no se aplique la atribución vía rentas pasivas .

Finalmente creemos que es necesario que el Servicio de Impuestos Internos, se haga cargo de las imprecisiones que existen en la normativa y que aclare todos los aspectos relacionados con el cumplimiento por parte de los contribuyentes, los cuales fueron mencionados en la presente tesis, como un análisis crítico de la norma.

## BIBLIOGRAFIA

- 1 Mensaje Presidencial 24-362, 2014. Informe DIPRES Mensaje 24-362, 2014.
- 2 Historia de la Ley N° 20.780 “Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario”.
- 3 Historia de la Ley N° 20.899 “Simplificación de la Reforma Tributaria”
- 4 Clavijo Hernández, Francisco en Ferreiro Lapatza, José Juan y otros. “Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular”, Editorial Marcial Pons, 14 edición, p. 419.
- 5 Capítulo 1 subcapítulo N, Parte III, Sub Parte F, secciones 951 a 964 del Internal Revenue Code de EEUU.
- 6 Bittker, Boris y Lawrence Lokken, “Fundamentals of International Taxation”, segunda edición, Boston: Warren, Gorham y Lamont. 1997. p. 68.
- 7 Comentarios al Modelo versión 2010-2012.
- 8 Párrafos 9.2 y siguientes de los Comentarios al artículo 1 del Modelo.
- 9 <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>
- 10 Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). Nota Explicativa, Anexo A, p. 16.
- 11 Mención honrosa merece la intervención -criticando su incorporación- de los abogados Soledad Recabarren y Pablo Greiber durante la discusión de la reforma tributaria en el Senado, en la Sesión del 10 de Junio de 2014. <http://multimedia.senado.cl/video/Sesi%25C3%25B3n-de-la-Comisi%25C3%25B3n-de-Hacienda%252C-Reforma-Tributaria%252C-Ernst-%2526amp%253B-Young-Ltda%252C-10-de-junio-de-2014%252C-parte-1/77e22ce5288507ed8598316168c5a11e>
- 12 Beps Informes Finales 2015
- 13 [www.klerk.ru/law/articles/405216/](http://www.klerk.ru/law/articles/405216/)

- 14 “El aplazamiento de los ingresos obtenidos a través de nosotros corporaciones extranjeras controladas Un estudio de la política” (PDF) . Oficina de Política Tributaria, Departamento del Tesoro de los Estados Unidos “
- 15 LehueDe, hector J., Do CFC Regulations Acclimatize in Latinamerica? A case Study of Mexico, Argentina, Venezuela, and Brasil. Standford Program in International Legal Studies, at the Standford Law School, Standfort University, in partial fulfillment of requirements for the degree of Master in the Science of Law. Mayo 2003.
- 16 Homles, Kevin, International Tax Policy and Double Tax treaties, An Introduction to principales and Application. Editorial. IBFD BV, 2007.
- 17 ANÁLISIS CRÍTICO A LAS NUEVAS NORMAS CFC INTRODUCIDAS EN LA LEY 20.780, Paula abuGattas nazal, Abogada, Universidad Diego Portales.
- 18 <http://www.keepeek.com/Digital-AssetManagement/oecd/taxation/ab...nible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios>
- 19 Ramos Ángeles, Jesús a., Aplicación de las Reglas CFC (Controlled Foreing Companies) en Perú
- 20 OFICIOS SII: Oficio N° 1.091 de 2005, N° 5.011 de 2006, N° 2.337 de 2013 y Oficio N° 2.702 de 2013
- 21 ARTICULOS LIR: Artículo 2, N° 2, del artículo 41 D de la LIR, articulo 41 Letra E, N° 2, letra D, del artículo 41<sup>a</sup>,
- 22 Decreto Supremo N° 628, del Ministerio de Hacienda, del año 2003.
- 23 CIRCULARES SII: N°29 de 2013, N°62 de 2014,N°12 de 2015,N° 31 de 2016,N°40 de 2016,N°48 de 2016
- 24 Información obtenida de la página de la OCDE <http://www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm>
- 25 [http://www.oecd.org/ctp/TEXTO\\_DEL\\_INFORME\\_EXPLICATIVO\\_REVISADO\\_DE\\_LA\\_CONVENCION\\_MULTILATERAL.pdf](http://www.oecd.org/ctp/TEXTO_DEL_INFORME_EXPLICATIVO_REVISADO_DE_LA_CONVENCION_MULTILATERAL.pdf)

26 <http://www.oecd.org/tax/uganda-becomes-the-90th-jurisdiction-to-join-the-most-powerful-multilateral-instrument-against-offshore-tax-evasion-and-avoidance.htm>.

## GLOSARIO DE SIGLAS

- 1 **BEPS:** EN INGLÉS “BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING”, EN ESPAÑOL: EVITAR LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS
- 2 **CFC RULE:** EN INGLÉS CONTROLLED FOREIGN CORPORATION RULE, EN ESPAÑOL SE DEFINIEN COMO NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.
- 3 **OCDE:** ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO
- 4 **G20:** GRUPO DE 20 PAÍSES, SE TRATA DE UN FORO DE COOPERACIÓN Y CONSULTAS ENTRE LOS PAÍSES EN TEMAS RELACIONADOS CON EL SISTEMA FINANCIERO INTERNACIONAL.
- 5 **DIPRES:** DIRECCIÓN DE PRESUPUESTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA
- 6 **CEC:** CORPORACIONES EXTRANJERAS CONTROLADAS
- 7 **CTN:** CORPORACIONES TRANSNACIONALES
- 8 **PTN:** PRACTICAS TRIBUTARIAS NOCIVAS
- 9 **EP:** ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
- 10 **RTFI:** RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL
- 11 **SII:** SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS
- 12 **LIR:** LEY DE IMPUESTO A LA RENTA
- 13 **IDPC:** IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA
- 14 **PPM:** PAGO PROVISIONAL MENSUAL
- 15 **RIE:** REGISTRO DE INVERSIONES EN EL EXTRANJERO
- 16 **CDTI:** CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

- 17 **CTD:** CREDITO TOTAL DISPONIBLE
- 18 **IA:** IMPUESTO ADICIONAL
- 19 **IUSC:** IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA
- 20 **RLI:** RENTA LIQUIDA IMPONIBLE
- 21 **IPE:** IMPUESTO PAGADO EXTRANJERO
- 22 **RENFE:** RENTA NETA DE FUENTE EXTRANJERA
- 23 **IGC:** IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO
- 24 **FUT:** FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES
- 25 **IPC:** INDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR
- 26 **SAC:** SALDO ACUMULADO DE CREDITOS
- 27 **ONU:** ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS