



**MANUAL PRÁCTICO CRÉDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL
EXTERIOR**

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

Parte 2: “Acreditación de los créditos soportados en el exterior”

Profesor Guía:

Miguel Ángel Ojeda D.

Alumnos:

Domingo Quéro Rivera

Santiago, Marzo 2019

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPITULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN.....	1
I. Planteamiento del Problema.....	1
A. Historia de la Ley.....	1
B. Importancia del Tema.....	6
C. Sistematización del Problema.....	7
II. Objetivos de la investigación.....	8
a) Objetivos Generales.....	8
b) Objetivos Específicos.....	8
III. Limitaciones.....	9
IV. Hipótesis de Trabajo.....	9
V. Metodología de investigación.....	10
2. MARCO TEÓRICO.....	11
A. Marco Conceptual.....	11
B. Técnicas de recolección de datos y tratamiento de la información.....	11
C. Alcance del Marco Conceptual.....	12
I. Definiciones generales.....	12
II. Ley sobre impuesto a la Renta y otras fuentes.....	14
a. Residencia y fuente.....	14
b. Normas relativas a la tributación Internacional.....	18
c. Características Generales del sistema de créditos por los Créditos por Impuestos Externos.....	19
III. Acreditación de los Créditos por Impuestos pagados en el Exterior y normas especiales de control aplicadas.....	20
a. Registro de Inversiones en el Extranjero.....	20
b. Normas de control sobre inversiones en el extranjero para contribuyente sujetos a la disposiciones de las letra A) o B), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a contar del 1º de enero de 2017.....	21
c. Impuesto que dan derecho a Crédito por Impuestos Pagados en el Exterior.....	22
c.1 Debe tratarse de Impuestos.....	22
c.2 Debe tratarse de impuestos obligatorios y definitivos.....	23

TABLA DE CONTENIDOS (continuación)

c.3	Debe tratarse de impuestos a la renta.....	23
c.4	Impuestos equivalente o similares.....	23
d.	Certificado Oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero.....	24
e.	Correspondiente recibo o comprobante de pago o retención.....	24
f.	Legalización y traducción.....	25
IV.	Otras normas y determinaciones relevantes.....	26
a.	Designación de auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe.....	26
b.	Declaraciones Juradas.....	26
3.	DESARROLLO DEL CONTENIDO.....	28
A.	Análisis de los Subtemas.....	28
I.	Análisis de los acreditación de los Créditos por Impuestos Pagados en el Exterior.....	29
a.	Formalidades del certificado.....	29
b.	Otras formas de acreditación.....	32
c.	Formalidades administrativas ante el SII.....	33
d.	Utilización de documentos apostillados.....	33
e.	Legalización de documentos no apostillados.....	34
f.	Traducción de documentos.....	35
g.	Flujograma Acreditación por Impuestos Pagados en el Extranjero.....	37
h.	Cuadro explicativo documentación definitiva.....	38
II.	Conclusiones.....	39
a.	Subtema 2: acreditación de los Créditos por Impuestos Pagados en el Exterior.....	39
III.	Bibliografía.....	40
IV.	ANEXOS.....	42
ANEXO 5:	FORMULARIO 1929.....	42
ANEXO 6:	LISTADO PAISES ACOGIDOS AL CONVENIO DE LA APOSTILLA DE LA HAYA (ACTUALIZADO A MARZO 2019).....	43
VITA	45

Abreviaturas

1. LIR: Ley de Impuesto a la Renta
2. CIPE: Crédito por Impuestos Pagados en el Exterior
3. CDTI: Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional
4. SII: Servicio de Impuestos Internos
5. IDPC: Impuesto de Primera Categoría
6. IGC: Impuesto Global Complementario
7. CPT: Capital Propio Tributario
8. RRE: Registro de Rentas Empresariales
9. RIE: Registro de Inversiones en el Extranjero
10. CTD: Crédito Total Disponible
11. RAI: Rentas Afectas a Impuesto
12. RAP: Rentas Atribuidas Propias
13. SAC: Saldo Acumulado de Créditos
14. TG: Término de Giro
15. RLI: Renta Líquida Imponible
16. RENFE: Renta Neta de Fuente Extranjera

17. OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

18. CPT: Capital Propio Tributario

19. IA: Impuesto Adicional

20. IUSC: Impuesto Único de Segunda Categoría

21. UTA: Unidad Tributaria Anual

RESUMEN EJECUTIVO

El propósito de esta AFE es elaborar un manual práctico sobre los créditos por impuestos pagados en el exterior, su incidencia en las determinaciones tributarias y su acreditación en la instancia fiscalizadora, para aquellos contribuyentes sujetos al impuesto de la primera categoría que declaren sus rentas efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, indistintamente del régimen tributario que se hayan acogido (Régimen de Atribución o Régimen Parcialmente Integrado).

Lo anterior conllevó a clarificar las diferencias del tratamiento tributario de los créditos pagados en el exterior entre los dos regímenes tributarios y a la vez, se plasmó nuestra opinión respecto a la incidencia que éstos tienen en la RLI, CPT y Registros, argumentando nuestra postura con términos legales, tributarios y contables.

En relación a la acreditación en instancia fiscalizadora, se intentó ejemplificar y poner en práctica la forma de acreditar los Créditos por Impuestos Pagados en el Exterior, entregando argumentos técnicos, la práctica contable, tributaria y legal; quedando en manifiesto la dificultad y complejidad del modo en que éstos se acreditan, principalmente de carácter legal y operativo del sistema.

1. INTRODUCCIÓN

I. Planteamiento del Problema

A. Historia de la Ley

La Ley N° 19.247, sobre la reforma tributaria, publicada en el Diario Oficial el 15 de septiembre del año 1993, introdujo una serie de modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), relativos al cómputo de las rentas percibidas en Chile provenientes del exterior, estableciendo además normas para disminuir los efectos de doble tributación internacional sobre las rentas provenientes del exterior respecto a las inversiones mantenidas en sociedades no constituidas o domiciliadas en Chile, por personas domiciliadas o residentes en Chile. Dichas normas se encuentran tipificadas en los artículos 41 A y 41 B de la LIR.

La Ley N° 19.506, publicada en el Diario Oficial el 30 de Julio del 1997, vino a agregar a la LIR el Artículo 41 C incorporando una nueva forma de soportar los créditos por impuestos pagados en el exterior (en adelante “CIPE”) para contribuyentes nacionales que obtengan rentas por inversiones en el exterior en aquellos países en que el Estado chileno haya suscrito un Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional (en adelante “CDTI), siempre y cuando dichos CDTI estén vigente en nuestro país y en los cuales se hayan establecido el otorgamiento de un crédito por los impuestos a la renta pagados en el otro Estado.

La Ley N° 20.171, publicada en el Diario Oficial el 16 de Febrero del 2007, introdujo modificaciones relativas a incrementar las tasas máximas vigentes a

imputar como CIPE disponibles para las inversiones en sociedades no constituidas o domiciliadas en Chile en los artículos 41 A, 41 B y 41 C respectivamente. Por otro lado, estas modificaciones vinieron a cambiar las interpretaciones emitidas por la Administración Tributaria, a cuyo efecto emitió la Circular N° 25 del 25 de Abril del 2008 con casos aplicados y topes de CIPE. Cabe mencionar que la Jurisprudencia emitida por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante "SII") antes de las reformas tributarias (Ley 20.780 y 20.899), constituía una especie de manual que debían aplicar los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile cuando percibían rentas provenientes del exterior.

Por su parte la Ley 20.630, publicada en el Diario Oficial el 26 de septiembre de 2012, incorporó modificaciones para impedir la devolución del Impuesto de Primera Categoría (en adelante "IDPC") cuando ha sido financiado con CIPE.

Posteriormente, la Ley N° 20.780, sobre la Reforma Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 29 de Septiembre del 2014 modifica el sistema de tributación de la renta e incorpora diversos ajustes a nuestro sistema tributario.

Finalmente, la Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial el 8 de Febrero del 2016, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales del ámbito tributario, a los artículos 41 A, 41 B y 41 C incorporó una serie de modificaciones que dicen relación con la eliminación de ciertos límites en el uso de los créditos, y la incorporación de nuevos CIPE, sobre aquellas rentas percibidas desde el exterior, ya sea por inversiones realizadas por contribuyentes con domicilio y residencia en Chile, por establecimientos

permanentes y aquellas rentas establecidas en los CDTI que mantiene vigente Chile con los países suscritos.

En relación al breve resumen indicado precedentemente, debemos señalar que el SII, tiene las facultades de fiscalización y aplicación de todos los impuestos internos de interés fiscal, tales como el Impuesto Valor Agregado, Impuesto de Timbres y Estampillas, Impuesto a la Herencias y Donaciones, Impuesto a la Renta, etc., conforme a su ley Orgánica¹, facultad que le permite a dicho Organismo fiscalizar, revisar la base declarada tanto de rentas de fuente chilena como extranjera respecto a contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, así como también el análisis en el uso de los créditos utilizados contra distintos impuestos.

De acuerdo con lo expuesto, resulta evidente que las rentas de fuente extranjeras percibidas o devengadas, según sea el caso, por los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, estarán afectos al Impuesto a la Renta en Chile, además de los impuestos que debieron soportar en el país de la fuente de la renta, produciéndose una potencial doble tributación sobre una misma renta.

Ahora bien, las normas relativas a la tributación internacional establecidas en los artículos 41 A, 41 B, y 41 C de la LIR, tienen como objetivo eliminar o disminuir la doble tributación internacional, cumpliendo determinados requisitos sobre las cuales tendrán un crédito contra el IDPC y/o Impuesto Global Complementario (en adelante "IGC"), según corresponda, con un tasa máxima del 32%, referentes a

¹ De acuerdo al DFL N° 7, de Hacienda, de fecha 30-09-1980

las rentas provenientes de países con el cual Chile no posee CDTI, crédito que tendrá un carácter unilateral. Por otra parte, se tendrá derecho a un crédito contra el IDPC y/o IGC, según corresponda, con una tasa máxima del 35%, respecto de las rentas provenientes de países con el cual Chile posee CDTI, donde el crédito tendrá un carácter de bilateral.

La utilización como CIPE de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 41 A, B y C de la LIR conlleva una serie de implicancias tributarias, tanto en la determinación de la Base Imponible de Primera Categoría como en el Capital Propio Tributario (en adelante "CPT"), además de su control en los Registros de Rentas Empresariales (en adelante "RRE"), existiendo escenarios no contemplados en la Ley Tributaria. Adicionalmente, el contribuyente debe probar la existencia de los mismos para exigir su imputación tanto a nivel de Primera Categoría como en contra de Impuestos Finales.

Con el fin de establecer requisitos para controlar y verificar la existencia de CIPE, la Autoridad Fiscal creó una serie de mecanismos para identificar a los contribuyentes que los utilizan, es por ello que el SII emitió diversas Resoluciones Exentas que, crean, modifican y/o aclaran la información que éstos deben comunicar al Servicio.

Relacionado con lo anterior, la Resolución Exenta N° 6 del 21 de Enero de 2003, estableció la obligación de presentar Declaraciones Juradas 1951 y 1952, sobre Inversiones Permanentes en el Exterior y Agencias/Establecimientos Permanentes

respectivamente, informando principalmente rentas de fuente extranjera asociadas a inversiones directas de capital.

Por su parte, la Resolución Exenta N° 67 del 2 de Diciembre de 2003, estableció la obligación de presentar Declaración Jurada 1953, sobre Rentas de Fuente Extranjera, informando los ingresos percibidos de fuente mundial y los respectivos impuestos –o no– retenidos.

Además, la Resolución Exenta N° 50 del 13 de Abril de 2011, viene a perfeccionar lo indicado en la Circular 25 del 25 de Abril de 2008, respecto al Registro de Inversiones en el Extranjero (en adelante “RIE”).

Adicionalmente, la Resolución Exenta N° 120 del 26 de Diciembre de 2016, establece la obligación de presentar Declaración Jurada 1929, sobre Operaciones en el Exterior, que unifica Declaraciones Juradas 1851, 1852 y 1853, perfeccionando y modificando información solicitada e incluso ampliando a un mayor rango de operaciones y contribuyentes con operaciones en el exterior.

La Resolución Exenta N° 17 del 20 de Febrero de 2018, estableció como procedimiento alternativo que por la presentación de la Declaración Jurada 1929 se entiende cumplida la obligación de la inscripción en el RIE.

Finalmente cabe señalar que, el Legislador sólo ha establecido el tratamiento relativo a la forma de calcular el Crédito Total Disponible (en adelante “CTD”) y cómo se controlan los créditos pendientes de utilizar contra Impuestos Finales, no existiendo tratamiento establecido en el caso de los créditos imputables contra el IDPC, su impacto en el CPT y la oportunidad en que se debe ajustar el

mencionado crédito en situación de Pérdida Tributaria; y además su acreditación frente a revisiones por parte del ente fiscalizador.

Dado lo consignado precedentemente, es que nos hemos motivado a investigar con profundidad estos temas, y de esta manera contribuir con nuestro desarrollo profesional, pero sobretodo nos hemos propuesto dejar un material que pueda ser consultado por los futuros alumnos del Magíster de esta Universidad, y por aquellos profesionales que deseen tener un apoyo en esta materia que reviste cierta complejidad.

B. Importancia del Tema

Se efectuará un análisis respecto a la forma en que los contribuyentes deberían realizar los ajustes respectivos, metodología de cálculo e impacto en las diversas determinaciones tributarias, en especial en situaciones de Pérdidas Tributarias y Capital Propio Tributario (difiere incluso dependiendo del régimen a la cual está sujeto el contribuyente), pretendiendo dar una solución respecto a cómo enfrentar casos no previstos en la Ley como consecuencia de la utilización de CIPE, así como también a la forma de probar los impuestos pagados ante una fiscalización, a través de una crítica constructiva respecto a ciertas prácticas de la autoridad fiscal respecto de documentación internacional que en ocasiones para quien pretende utilizar el crédito es de difícil acceso, no tiene los medios necesarios para así exigirlos, o para cumplir con las formalidades que el SII ha establecido en sus pronunciamientos.

En conclusión, crear un manual práctico que genere lineamientos estándar para la correcta aplicación y computo del CIPE y su acreditación creando un flujograma, tanto para las sociedades chilenas en su control interno como para los procesos de fiscalización (SII).

C. Sistematización del Problema

Para sistematizar el problema planteado se formulan las siguientes interrogantes:

a) Acreditación de los créditos soportados en el exterior

1. ¿Cuáles son las formalidades que debe tener un certificado que soporte créditos en el exterior?
2. ¿Qué ocurre si el certificado oficial de la autoridad competente extranjera se emite en un idioma distinto al castellano? ¿Quién debería realizar su traducción y qué validez tiene frente a un proceso de fiscalización?
3. ¿Qué ocurre si el país no está suscrito al Convenio de la Apostilla?
4. ¿Qué ocurre con las administraciones tributarias que emiten certificado verificados por internet “en otro idioma”?
5. ¿Qué información mínima debería contener el certificado para individualizar al contribuyente?

6. ¿Existe un procedimiento para acreditar los CIPE en las distintas unidades del SII?
7. ¿Cómo estandarizar la acreditación de CIPE en las distintas unidades del SII?

II. Objetivos de la investigación

a) Objetivos Generales

El objetivo general de este trabajo de investigación es generar un manual de consultas tributarias, que logre determinar y analizar la forma en que los contribuyentes deberían realizar los ajustes respectivos, metodología de cálculo e impacto en las diversas determinaciones tributarias, en especial en situaciones de pérdidas tributarias y Capital Propio Tributario (difiere incluso dependiendo del régimen a la cual está sujeto el contribuyente), pretendiendo dar una solución respecto a cómo enfrentar casos no previstos en la Ley como consecuencia de la utilización de CIPE, así como también a la forma de probar los impuestos pagados ante una fiscalización, a través de una crítica constructiva respecto a ciertas prácticas de la autoridad fiscal respecto de documentación internacional que en ocasiones para quien pretende utilizar el crédito es de difícil acceso, no tiene los medios necesarios para así exigirlos, o para cumplir con las formalidades que el SII ha establecido en sus pronunciamientos.

b) Objetivos Específicos

Los objetivos específicos serán los siguientes:

1. Determinar los requisitos e información necesaria que deben contener los certificados de los créditos soportados en el exterior, incluyendo las formas de traducción y entidades fiscales relevantes para el trámite.
2. Definir Convenio de la Apostilla, desde cuándo Chile se adhirió a ella y qué países lo utilizan; incluyendo un análisis en los casos en que no exista este Convenio y otras situaciones particulares de los certificados emitidos.

III. Limitaciones

En esta investigación se abordarán los efectos tributarios sobre los CIPE, su implicancia en el Capital Propio Tributario y RRE. Cabe mencionar que no será objeto de esta investigación: los nuevos Regímenes Tributarios, los Convenios de Doble Tributación (CDTI), como tampoco el artículo 41 G de la LIR.

IV. Hipótesis de Trabajo

De acuerdo a la problemática antes mencionada sobre las normas relativas a la tributación internacional establecidas en los Artículos 41 A, B y C de la LIR y las interpretaciones del SII a través de Circulares y Oficios, nuestra AFE se centrará en la validación de la siguiente hipótesis: “No existiría claridad en la utilización de los créditos soportados en el exterior por contribuyentes con domicilio o residencia en el país, lo que puede generar distintas interpretaciones en la aplicación de las

determinaciones tributarias de los contribuyentes y el cómo se deben acreditar los créditos pagados en el exterior en los procesos de fiscalizaciones”

Dado lo anterior, nuestros subtemas a investigar serán los siguientes:

- (SUBTEMA 2) Existirían dificultades legales y operativas para probar la existencia de los créditos soportados en el exterior frente a la administración fiscal, en procesos de fiscalizaciones.

Con la finalidad de validar o no nuestra hipótesis, se desarrollan las siguientes interrogantes que nos ayudarán a clarificar nuestros subtemas:

- ¿Cómo se acreditan los CIPE en la práctica? ¿Qué entiende la autoridad tributaria por acreditación a la hora de fiscalizar?

La segunda hipótesis pretende validar la forma de acreditar los CIPE, efectuando un flujograma explicativo para establecer las exigencias estándar asociada a la existencia de dichos créditos.

V. Metodología de investigación

Los métodos de investigación que se utilizan en esta investigación son los siguientes:

- a) Deductivo, la sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizará la LIR y los artículos relativos a las operaciones transfronterizas, que impliquen la utilización de CIPE por aquellas rentas que dan derecho a su uso de forma general a casos particulares que la LIR o jurisprudencias establecidas por el

ente fiscalizador no ha previsto en la práctica.

- b) Dogmático, La metodología a utilizar comprenderá un análisis dogmático de las normas aplicables a los créditos soportados en el exterior, indicados en la Ley de la Renta vigente a la fecha de esta tesis.

2. MARCO TEÓRICO

A. Marco Conceptual

El siguiente Marco Conceptual considera la base sobre la cual desarrollaremos nuestro estudio.

Dentro del alcance analizaremos los siguientes aspectos:

- Definiciones generales
- Presupuestos teóricos
- Teorías, reglas y principios
- Referencias bibliográficas
- Jurisprudencia

Basado en lo anterior, será posible establecer las bases para la construcción del presente estudio, considerando a través de este marco conceptual, las directrices

principales que nos permitan abordar el planteamiento del problema, considerando responder las hipótesis planteadas.

B. Técnicas de recolección de datos y tratamiento de la información

Nuestra investigación pretende considerar tanto la norma jurídica como la doctrina construida a partir de la misma y considerar estudios con un alcance similar respecto a los temas planteados, que nos ayuden a abordar la interpretación, análisis y conclusiones de las normas y nuestras hipótesis planteadas.

C. Alcance del Marco Conceptual

A continuación, exponemos el marco conceptual de esta investigación dando enfoque a las normas relativas a la tributación internacional, ley sobre impuesto a la renta, jurisprudencias administrativas del SII y definiciones generales que nos permitan una mayor comprensión a nuestra investigación, para desarrollar un manual práctico de utilización a los organismos privados y públicos.

I. Definiciones generales

- a) **Renta:** Ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rindan una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.²

- b) **Renta percibida:** aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se

² Definición tributaria establecida en el N° 1 del artículo 2 de la LIR

percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.³

- c) **Renta Devengada:** aquélla sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular⁴.

- d) **Residencia:** toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.⁵ Además debemos considerar la definición establecida por el código civil “El domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella.”⁶

- e) **Renta Fuente Extranjera:** Aquellas que provienen de bienes situados o de actividades desarrolladas en el exterior. Para que las rentas de fuente extranjera tributen en Chile, es necesario que el contribuyente esté domiciliado o resida en el país.

- f) **Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE):** “La Renta Neta de Fuente Extranjera de cada ejercicio se determinará como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera, afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los

³ Definición tributaria establecida en el N° 2 del artículo 2 de la LIR

⁴ Definición tributaria establecida en el N° 3 del artículo 2 de la LIR

⁵ Definida en el Artículo 8 N° 8 del Código Tributario

⁶ Complementariamente se incluye definición del Artículo 59 del Código Civil.

créditos por impuesto extranjeros, calculados de la forma establecida en el artículo anterior”⁷

g) **Renta de fuente chilena:** Corresponde a los beneficios o rentas que obtiene el contribuyente por los bienes situados en el país o por las actividades desarrolladas en él, cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente.⁸

h) **Créditos:** Utilización de impuestos u otros gravámenes como descuento directo en la determinación de otro impuesto o gravamen.⁹

II. Ley sobre impuesto a la Renta y otras fuentes

a. Residencia y fuente

En base a las definiciones generales, analizaremos las normas tributaria que implican en la determinación y utilización de créditos por impuesto pagados en el exterior por los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, es por ellos que mencionaremos la norma específica que incide en nuestra investigación:

De conformidad al Artículo 3 de la LIR “Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

⁷ Definición extraída del Artículo 41 A letra E N° 6 de la LIR

⁸ Según lo indicado en el Artículo 10 de la LIR.

⁹ Definición propia

Con todo, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas. Este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional en casos calificados. A contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prórrogas, se aplicará, en todo caso, lo dispuesto en el inciso primero.”

De esta norma podemos indicar que busca establecer la tributación de toda persona domiciliada o residente en Chile en base a la “renta de fuente mundial”, sin embargo realiza una distinción por aquellos contribuyentes extranjeros que durante los tres primeros años en Chile tributen con los impuestos establecidos en la normativa local, solamente por las rentas de fuente chilena.

Dado que la normativa tributaria chilena ejerce la potestad tributaria en los cobros de impuesto y su base imponible, esta puede diferir con otras potestades cuando se generen transacciones internacionales, por lo tanto puede verse afectado por una doble tributación sobre una misma renta.

Mencionaremos los casos que pueden darse en problemas de la doble tributación:

- a) **Residencia y Fuente:** Un país reclama potestad tributaria en base a la residencia y otro la reclama en base a la fuente.
- b) **Residencia y Residencia:** En este caso ambos países reclaman la potestad tributaria en base a la residencia.

- c) **Fuente y Fuente:** En este caso ambos países reclaman la potestad tributaria en base a la fuente, por lo tanto genera un problema de doble tributación internacional debido a que ambos países quieren reconocer la fuente productora de la renta en su territorio propiamente tal.

Para aliviar los casos en que ocurre el problema señalado, es que los estados han debido suscribir Convenios que ayuden a evitar la Doble Imposición (mecanismo bilateral), o en su caso, enfrentar directamente en su legislación interna un método que permita eliminar o aminorar esta doble tributación sobre una misma renta (mecanismo unilateral).

Métodos para evitar la doble Imposición:

- a) **Crédito:** corresponde a la posibilidad de rebajar en el país de residencia (país que otorga el crédito), los impuestos pagados en otro Estado. Puede ser por legislación interna o Convenio. Según ha comentado la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante “OCDE”) en sus recomendaciones basadas en sus propios modelos, indica que el método del crédito puede ser otorgado como una deducción ante impuesto sobre la renta (ingreso) o el capital (patrimonio)¹⁰. En el caso de Chile, dentro de la legislación se encuentran métodos de alivio¹¹.
- b) **Exención:** considerar que los ingresos de otro Estado sean considerados exentos en el país de la residencia/fuente. Lo anterior puede ser directamente con la no incorporación de la renta en la base imponible del

¹⁰ De acuerdo a las recomendaciones que la OCDE entrega para los modelos de Convenios.

¹¹ Dichos métodos se encuentran en los Artículos 41 A, 41 B y 41 C de la LIR.

contribuyente, o bien, incorporándola, para luego desgravar dicha porción de ingresos. En Chile conocida a través del antiguo Convenio para evitar la Doble Imposición con Argentina¹².

c) Reducción de tasas: disminución de las tasas de impuestos, generalmente separado por tipo de renta. Normalmente se otorga a través de Convenios.

d) Gasto: En algunos casos, en ausencia de los métodos anteriores, se utiliza como método residual, considerando como gasto el impuesto pagado en el exterior.

Luego de comprender el punto de vista de quiénes son considerados contribuyentes afectos a Impuesto a la Renta y quién es considerado residente, se necesita puntualizar acerca de lo que la Ley señala respecto a la fuente:

En conformidad al artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.

Son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual.”

Adicionalmente el presente artículo señala la venta de acciones/derechos respecto de sociedades que posean activos importantes en el país.

¹² Decreto 32 publicado en el Diario Oficial el 7 de Marzo de 1986, Convenio denunciado.

Por otro lado, según lo indicado en el artículo 12 de la LIR, “Cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41 G, se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen.”

Finalmente, debemos comenzar a indagar directamente en el planteamiento de nuestra investigación, la cual es analizar los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la LIR, artículos en donde se entrega el alivio, bilateral y unilateralmente respecto de la utilización del método del crédito, respecto a rentas del extranjero, que se utilizarán como crédito en Chile, tipos de rentas que pueden acogerse, cálculo de los créditos, limitaciones a la tasa máxima aplicable como crédito y la forma de computarse en la Renta Líquida Imponible “Normas relativas a la tributación Internacional” y la determinación del Capital Propio tributario, considerando el tratamiento de los Activos y Pasivos tributarios señalado en el artículo 41 de la LIR sobre contribuyentes que declaren sus renta efectiva conforme a las normas contenidas en el artículo 20º, demostradas mediante un balance general.

b. Normas relativas a la tributación Internacional

Las normas relativas a la tributación internacional se encuentran reguladas en los artículos 41 A, 41 B y 41 C del párrafo 6º del Título II del D.L 824.

Cabe señalar que nuestra investigación tendrá como punto de partida las interpretaciones del SII a partir de la Circular N° 25 del 25 de Abril del 2008, que imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas a los artículos

mencionados anteriormente en el año 2007, por la Ley N° 20.171 del 16 de Febrero del 2007, interpretación que estuvo vigente hasta las modificaciones introducidas en la ley N° 20.780 del 29 de Septiembre de 2014, sobre la reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario chileno y la Ley N° 20.899 del 08 de Febrero del 2016, sobre la simplificación del sistema de tributación a la renta y perfeccionamiento de otras disposiciones legales tributarias, que empezó a regir el 01 de Enero del 2017. Las interpretaciones de las nuevas modificaciones ya señaladas anteriormente, fueron dictadas en la Circular N° 48 del 12 de Julio del 2016 sobre la materia de las normas de tributación internacional.

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

Sobre las instrucciones impartidas por el SII sobre la materia en su Circular N° 25 del 25 de Abril 2008 y Circular N° 48 del 12 de Julio de 2016 nos basaremos para desarrollar y elaborar un manual operativo sobre aquellas debilidades del instructivo emitido por parte del SII.

c. Características Generales del sistema de créditos por los Créditos por Impuestos Externos

Las características generales que hace referencia las instrucciones del SII en ambas circulares, corresponden a la distinción de los créditos provenientes del sistema unilateral establecido en el artículo 41 A de la LIR y crédito bilateral establecido en el artículo 41 C, relativo a las rentas correspondientes a dividendos y retiros de utilidades, rentas de agencias, establecimientos permanentes y rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el extranjero. Adicionalmente, en el caso del crédito por Impuestos soportados en el exterior de acuerdo al artículo 41 C, es posible debido a los Convenios de Doble Tributación, incorporar otros tipos de rentas no incluidas directamente en este artículo, como ocurre en el caso de renta de bienes inmuebles, transporte internacional, intereses, servicios profesionales, rentas percibidas por artistas y deportistas, pensiones, entre otras.

III. Acreditación de los Créditos por Impuestos pagados en el Exterior y normas especiales de control aplicadas

a. Registro de Inversiones en el Extranjero

De acuerdo a lo preceptuado por el N° 2, de la letra D, del artículo 41 A de la LIR, para que los contribuyentes que hayan efectuado inversiones en el exterior por las cuales obtengan rentas provenientes de dividendos, retiros, agencias o establecimientos permanentes y las rentas pasivas del artículo 41 G de la LIR, establecidas en las letras A y B del citado artículo 41 A, respectivamente, puedan hacer uso del CIPE, exista o no CDTI con el país de donde provienen dichas

rentas, deberán inscribir previamente sus inversiones en el “Registro de Inversiones en el Extranjero”. Dicha inscripción también debe ser efectuada por los contribuyentes señalados en el artículo 41 B de la LIR que tengan inversiones en el extranjero y deseen retornar al país el monto invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de la LIR, sin perjuicio de que en este último caso, pueden también acreditar las circunstancias relativas al retorno de la inversión mediante otros medios de prueba que indica el mismo artículo 41 B de la LIR.

La inscripción en el citado Registro debe ser efectuado por los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile que mantengan o efectúen inversiones en el extranjero, ya sea que las inversiones hayan sido realizadas desde Chile o desde otro país.

b. Normas de control sobre inversiones en el extranjero para contribuyente sujetos a la disposiciones de las letra A) o B), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a contar del 1º de enero de 2017

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

El deber de informar al SII las inversiones efectuadas en el extranjero, tiene por objeto verificar el destino y correcta tributación de las rentas generadas por los

contribuyentes constituidos, domiciliados, residentes o establecidos en Chile, y es una obligación distinta e independiente de la obligación de inscribir las inversiones en el RIE.

c. Impuesto que dan derecho a Crédito por Impuestos Pagados en el Exterior

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

c.1 Debe tratarse de Impuestos

De acuerdo a lo anterior, en primer lugar, es necesario entonces determinar si el tributo extranjero que se pretende acreditar es efectivamente un impuesto, es decir, si ha sido exigido por la autoridad competente en virtud de su potestad para recaudar impuestos. Se excluyen de esta categoría aquellas cantidades pagadas, total o parcialmente, para la obtención de un beneficio económico por parte del

contribuyente, tales como la utilización de bienes o la prestación de servicios por parte del Estado extranjero, o para la obtención de una licencia, franquicia o regalía (por ejemplo, para la extracción de recursos naturales).

c.2 Debe tratarse de impuestos obligatorios y definitivos

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

c.3 Debe tratarse de impuestos a la renta

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

c.4 Impuestos equivalente o similares

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

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

(i) Debe tratarse de impuestos que graven la renta del contribuyente;

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

(iii) El impuesto podría aplicarse sobre rentas o ingresos.

Forma de acreditar los impuestos pagados en el extranjero:

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

d. Certificado Oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero

El contribuyente podrá acompañar un certificado oficial expedido conforme a las disposiciones legales del país de donde provengan las rentas respectivas, el que

deberá dar cuenta de los requisitos que la LIR exige para la procedencia del beneficio de utilizar el monto de los impuestos pagados o retenidos en el extranjero, la tasa de impuesto, naturaleza de las rentas (por ejemplo si se trata de regalías, intereses u otras rentas), individualización del contribuyente afecto a impuesto y período de que se trate.

e. Correspondiente recibo o comprobante de pago o retención

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

Si en la individualización del contribuyente que contenga dicho recibo se hace referencia solo al agente retenedor, se deberá aportar antecedentes adicionales que acrediten tanto la naturaleza de la renta, la titularidad y monto, el monto del impuesto retenido indicando tasa y la referencia a las disposiciones legales extranjeras que establecen el tributo.

f. Legalización y traducción

Conforme lo dispone el N°4, de la letra D, del artículo 41 A de la LIR, tanto los certificados oficiales que den cuenta del pago de impuestos como los respectivos

comprobantes de pago, deberán ser legalizados y traducidos. Para estos efectos bastará la certificación efectuada por las autoridades consulares chilenas en el país fuente de las rentas, o bien, el procedimiento de legalización establecido en el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil.

IV. Otras normas y determinaciones relevantes

a. Designación de auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe

De acuerdo al N°5, de la letra D, del artículo 41 A de la LIR, el Director del SII puede designar auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe, para que verifiquen la efectividad de los pagos o retención de los impuestos externos, devolución de capitales invertidos en el extranjero, y el cumplimiento de las demás condiciones que se establecen en las letras A, B, C y D del artículo 41 A de la LIR.

b. Declaraciones Juradas

En la actualidad, existen varias Declaraciones Juradas a presentar a la autoridad fiscal, necesarias para el cumplimiento cabal de las obligaciones tributarias respecto a los Impuestos Pagados en el Exterior. No mencionaremos las declaraciones juradas que ya se encuentran derogadas, si no las que están plenamente en vigencia a la fecha de la presente investigación.

Por Resolución Exenta N° 120 del 26 de Diciembre de 2016, el SII indicó la obligación de presentar Declaración Jurada 1929, sobre Operaciones en el Exterior, la cual vino a unificar y reemplazar las derogadas Declaraciones Juradas 1851, 1852 y 1853, perfeccionando la información solicitada e incluso ampliando a un mayor rango de operaciones y contribuyentes con operaciones en el exterior.

Adicionalmente, la Resolución Exenta N° 17 del 20 de Febrero de 2018, estableció como procedimiento alternativo que por el sólo hecho de efectuar la presentación de la Declaración Jurada 1929 se entiende cumplida la obligación de la inscripción en el RIE, es decir, por el envío de esta información, no se hace necesario el trámite en el mencionado Registro.

En la Declaración Jurada señalada se solicita una serie de datos de identificación, tipo de operación, razón social, TAX-ID, País, Relación, Participación y Monto de la Operación. Además, debe informarse si se obtuvo pérdidas o ganancias en el exterior, costos y gastos asociados y ajustes a la RLI. Finalmente, se indica el Impuesto a la Remesa soportado en el exterior y el Impuesto a nivel de la entidad extranjera, establecimiento permanente o filial y el Impuesto Adicional (caso especial de rentas pasivas), junto con el tope de crédito a utilizar.

3. DESARROLLO DEL CONTENIDO

A. Análisis de los Subtemas

La ley sobre impuesto a la renta, establece en sus artículos 41 A, 41 B y 41 C las normas relativas a la tributación internacional sobre contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, que obtengan rentas que hayan sido gravadas en el exterior y que contengan créditos pagados en el exterior por determinadas rentas y como consecuencia de nuestro sistema de crédito puedan ser imputables al IDPC o IGC según corresponda. Para estos efectos, debemos distinguir en aquellos casos en que resulte aplicable un CDTI que se encuentre vigente, y en el que se haya acordado conceder créditos para disminuir o eliminar la doble tributación internacional, lo que se encuentra regulado en el artículo 41 C de la LIR, y aquellos en que no resulte aplicable dicha clase de convenios vigente, lo que se encuentra regulado en el artículo 41 A de la LIR.

Nuestro análisis se enfocará en determinar el tratamiento tributario en las diversas determinaciones tributarias tales como: la determinación de RLI, Pérdida tributaria,

CPT y registros empresariales, en relación a los créditos pagados en el exterior y cómo se deben realizar los ajustes respectivos. Debemos señalar que la LIR en sus artículos 41 A, 41 B y 41 C no explica la forma de tratar el CTD en las distintas determinaciones tributarias, ya que solamente señala la forma de determinación de la RENFE y su CTD imputables al IDPC o IGC. Además, en nuestra investigación fue posible notar que los pronunciamientos de nuestra administración tributaria vía circulares y oficios, tampoco han tratado en profundidad los distintos escenarios en el tratamiento tributario de los CIPE en las determinaciones tributarias y acreditación de las mismas en los procesos de fiscalización.

Para abordar nuestra tesis, hemos formulado una serie de interrogantes, que nos permitirán dar respuesta a nuestros subtemas y elaborar un manual práctico sobre los créditos por impuestos pagados en el exterior, y su incidencia en las determinaciones tributarias y la forma de acreditar los créditos en los procesos de fiscalización, las que trataremos a continuación:

I. Análisis de los acreditación de los Créditos por Impuestos Pagados en el Exterior

a. Formalidades del certificado

Para cumplir con lo señalado por la Circular 48 del 2016 respecto a la identificación del contribuyente chileno que acreditará los impuestos pagados en el exterior, el documento que acompañe debería tener como mínimo la siguiente información:

- i. Tasa de impuesto

- ii. Naturaleza de las rentas
- iii. Individualización del contribuyente afecto a impuesto
- iv. Período de que se trate.

Cabe señalar que la propia ley señala no indica que la acreditación de los CIPE es exclusiva con certificado, sino que permite utilizar el comprobante de pago, formulario o recibo en que conste la cuantía del impuesto; no obstante debe cumplir con las formalidades de los puntos i al iv anteriores.

Por lo anterior, consideramos que el documento debiera constar como mínimo:

- País que emite el certificado
- Nombre/Razón Social
- RUT/Tax-ID
- Tipo de Renta (beneficio empresarial, dividendos, intereses, etc.)
- Fecha
- Base Imponible
- Impuesto a nivel de Empresa (incluir tasa)
- Impuesto a nivel de retención (incluir tasa)
- Otros impuestos a la renta (incluir tasa)
- Moneda

Otros antecedentes no indispensables, pero óptimos de incluir:

- Giro

- Indicar si es Persona natural, jurídica u otra
- Dirección
- Datos de la empresa/persona pagadora de la renta en el país de origen

Basado en lo anterior, proponemos el siguiente modelo de certificado:

CERTIFICADO DE SITUACIÓN TRIBUTARIA EN _____ (PAÍS)

(Certificate of taxable income in _____ (Country))

Certificado (Certificate) N° _____

Código de verificación (si fuera verificable por Internet) (Verification code) (if it is posible to validate on Internet): _____ (o Código de Barras, Código QR, Timbre Electrónico u otro) (or Bar Code, QR Code, Electronic Stamp or other)

I.- IDENTIFICACION DE LA PERSONA (Identification of the person)

Nombre o Razón Social (Name or company name)

Rut o número de identificación tributaria (Tax identification number)

Giro o Actividad Económica (Commercial/Business Activity)

Tipo de contribuyente (Type of taxpayer)

- ___ Persona Natural (Individual)
___ Persona Jurídica (Legal Person)
___ Otra Entidad (Other Entity)

Dirección (Address)

Calle (Street) - Comuna (Municipality) - País (Country)

II.- CERTIFICACION (Certification)

Se certifica que la persona individualizada en este documento ha declarado o se le han retenido, de acuerdo a la legislación tributaria de _____ (país), los Impuestos a la Renta correspondientes al período comprendido entre el 01/01/20__ y el 31/12/20__, de acuerdo al siguiente detalle:

(It is certified that the person identified in this document has declared income taxes and/or they have been withheld on his behalf, it accordance with _____ (country) tax law, for the time between 01/01/20__ and 31/12/20__, and according to the following detail :)

Tipo de Renta (Type of Income)	Fecha (Date)	Base Imponible (Tax Base)	Impuesto 1ra. Categoría y Tasa	Impuesto Adicional y Tasa (Additional Tax/	Otros Impuestos Retenidos a la Renta (Other	Total Impuestos a la Renta Pagados (Total
-----------------------------------	-----------------	------------------------------	--------------------------------	---	---	---

			(Income Tax for companies and tax rate)	Withholding Tax and tax rate)	Income Taxes)	income taxes paid)
Rentas Inmobiliarias						
Beneficio Empresarial						
Navegación Marítima						
Dividendos						
Intereses						
Regalías						
Ganancias de Capital						
Trabajo Independiente						
Trabajo Dependiente						
Directores o consejeros						
Artistas y Deportistas						
Pensiones						
Funciones Públicas						
Estudiantes						
Otras Rentas						

Todos los montos están expresados en _____ (moneda).

(All the amounts are in _____ (currency))

*Corresponde al impuesto neto, descontados todos los créditos a que tenga derecho en contra de ese tributo. Si no, exponer.

(Correspond to the net tax, all available credits have been deducted against that tax. If not, expose)

Estas cantidades han sido retenidas a nombre del contribuyente individualizado en este documento, por el (los) siguiente(s) contribuyente(s):

(These amounts have been withheld on behalf of the taxpayer identified in this document, by taxpayer(s) that follow :)

Rut o número de identificación tributaria (Tax identification number)

Nombre o Razón Social (Name or company name)

b. Otras formas de acreditación

No obstante lo anterior podrá acreditarse los impuestos por CIPE, mediante la presentación del recibo o comprobante de pago o retención, establecido por la Administración Tributaria del país de origen de las rentas. Para que éste tenga

validez, necesariamente debe poseer los datos del contribuyente y los otros mencionados en el punto a) anterior.

Si en la individualización del contribuyente que contenga dicho recibo se hace referencia solo al agente retenedor, se deberá aportar antecedentes adicionales que acrediten tanto la naturaleza de la renta, la titularidad y monto, el monto del impuesto retenido indicando tasa y la referencia a las disposiciones legales extranjeras que establecen el tributo.

c. Formalidades administrativas ante el SII

Se hace necesario cumplir con las exigencias administrativas del SII, que dicen relación con la inscripción de la inversión (en el caso de acreditación de distribuciones recibidas del exterior) en el Registro de Inversiones en el Extranjero, o bien, la presentación de la Declaración Jurada sobre Operaciones en el Exterior (ver Anexo 5), formulario 1929 que reemplaza la mencionada exigencia. La mencionada Declaración Jurada debe ser presentada siempre, por todos los contribuyentes que imputen CIPE, independiente del tipo de renta del que se trate. Para estandarizar el proceso, se recomienda definitivamente como una formalidad básica la presentación de la declaración jurada 1929, la cual resume y finiquita el cumplimiento administrativo tanto para renta por distribuciones como de los demás tipos de renta que permiten su utilización de acuerdo a los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la LIR.

Lo anterior incluso es compatible con la obligación de actualización de la información respecto a Inversiones en el Exterior, ya que la mencionada declaración jurada debe ser presentada independiente de si hubieran generado rentas en el ejercicio, o si hubieran resultado gravadas en el extranjero.

d. Utilización de documentos apostillados

Para implementar el llamado Convenio de Apostillas en Chile, se publicó la Ley N° 20.711 con fecha 02 de enero de 2014 introduciendo una serie de modificaciones a diferentes cuerpos legales (entre ellos implementa la Convención de la Apostilla de la Haya) y con fecha 28 de noviembre de 2015 se publicó el Decreto N° 81 que aprueba el Reglamento de la misma Ley, que establece la forma de solicitar, tramitar y otorgar apostillas. Lo anterior, posee vigencia definitiva a partir del 30 de Agosto del año 2016. El SII emitió Circular 7 del 26 de Enero de 2018 con las instrucciones para aplicar la legalización de documentos públicos extranjeros.

Para utilizar documentos acogidos a este Convenio, se debe consultar la información relativa a los Estados miembros del Convenio de la Apostilla, los cuales se encuentran individualizados en el link: <http://apostilla.gob.cl/miembros-del-convenio-de-apostilla/>.

Verificar que la apostilla haya sido entregada por una autoridad competente accediendo al link: <http://apostilla.gob.cl/formatos-apostilla/>, donde al seleccionar el Estado emisor de la apostilla en estudio, se habilita un enlace a la información relativa a las autoridades que emiten apostillas en cada Estado signatario de la Convención.

Para conocer los países que se encuentran acogidos a la Apostilla, ver Anexo 6 de la presente investigación.

e. Legalización de documentos no apostillados

Para que puedan ser usados en Chile, documentos emitidos en el extranjero (sin apostilla) deben estar certificados:

- i. En primer lugar por las autoridades locales competentes de acuerdo a la ley o la práctica de ese país;
- ii. Luego por el correspondiente Consulado de Chile o por el Consulado del país de origen del documento acreditado en Chile;
- iii. Posteriormente deben ser legalizados en el Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile (Sección Apostilla y Legalizaciones).

El mencionado trámite es el que se encontraba vigente hasta la fecha de entrada en vigencia del Convenio de Apostillas, y que sigue siendo el indicado para documentos no apostillados o de países no acogidos a Convenio.

Finalmente, señalar que el SII ha señalado que no es necesaria dicha legalización en el caso de los certificados expedidos por la autoridad competente referida anteriormente, en que sea posible la verificación de su autenticidad por parte de funcionarios del Servicio en el sitio de Internet o por otros medios tecnológicos que disponga al afecto la Administración Fiscal Extranjera.

f. Traducción de documentos

La Traducción Oficial de la República de Chile fue establecida por Decreto N° 738 del Ministerio de Relaciones Exteriores del 08 de Marzo de 1967. Allí se

establecen las funciones del Departamento de Traductores e Intérpretes de la Dirección de los Servicios Centrales del mencionado Ministerio.

Por lo anterior, el trámite administrativo correcto es acudir al Departamento de Traductores e Intérpretes del Ministerio de Relaciones Exteriores, aunque en ciertas ocasiones, la práctica contable, legal y tributaria es solicitar dicha traducción a la Embajada/Consulado del país emisor del documento.

El mencionado departamento posee traducción oficial respecto de los siguientes idiomas:

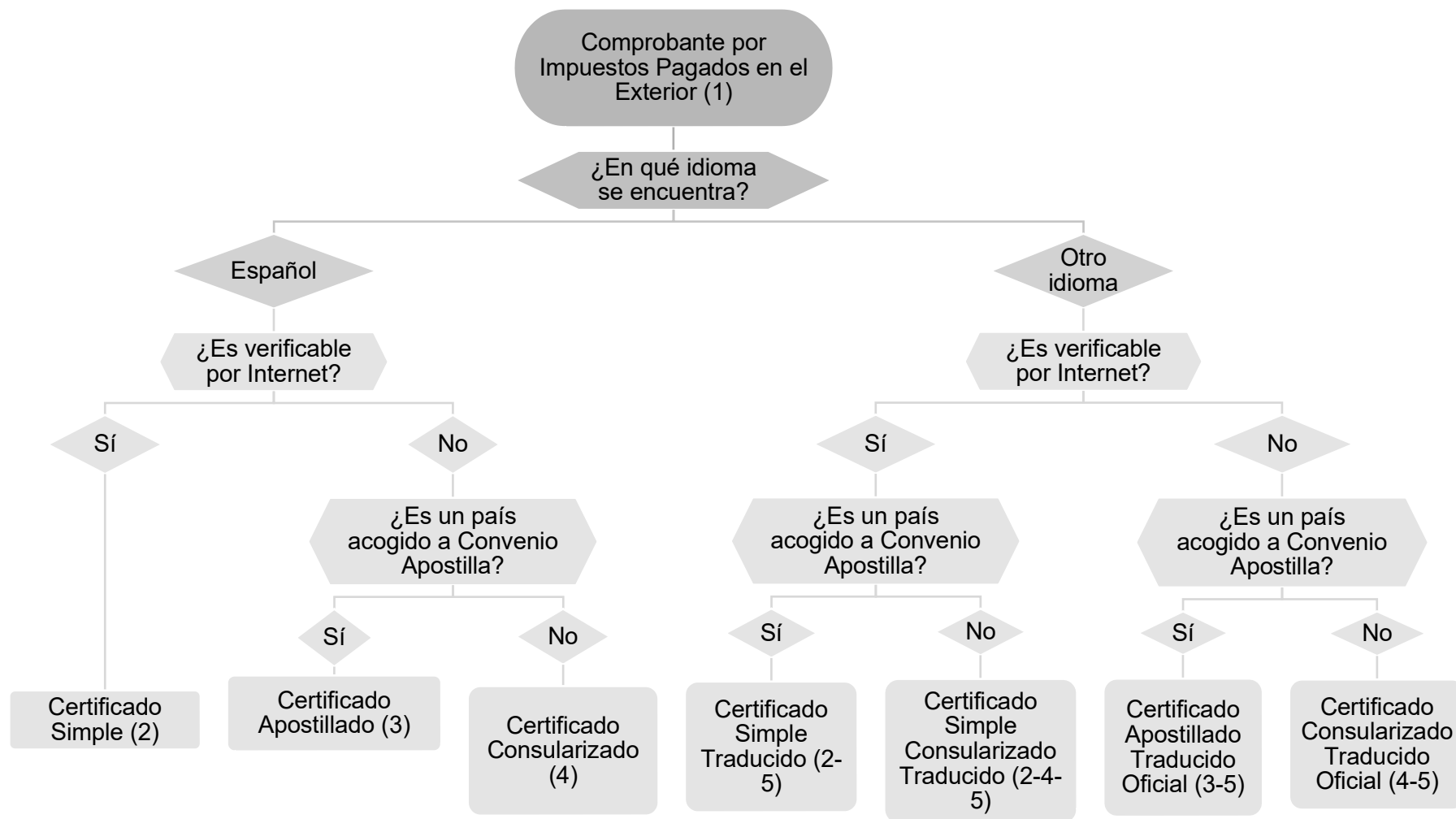
- Inglés, Francés, Alemán, Portugués, Italiano

De acuerdo a lo anteriormente señalado, torna gran relevancia la traducción de idiomas que no está cubierta por el departamento, en donde se puede señalar como trámite alternativo al ya mencionado efectuando dicha traducción en la Embajada/Consulado. No obstante, el SII en algunos pronunciamientos señala que es posible adjuntar una traducción privada, siempre que sea suscrita por el contribuyente o su representante declarando también por escrito que ésta es fiel al contenido del documento respectivo.

g. Flujograma Acreditación por Impuestos Pagados en el Extranjero

Discriminantes:

1. Idioma: español u otro 2. Validez del Convenio Apostilla (ver Anexo 5, listado países acogido a Convenio de la Apostilla, actualizado) en el país en donde se pagaron los impuestos 3. Documento de acreditación: verificable o no por internet.



h. Cuadro explicativo documentación definitiva

Nomenclatura Flujograma	Análisis
(1) Comprobante por Impuestos Pagados en el Exterior	Respaldo de certificado u otro comprobante de acuerdo a la letra a y b anteriores
(2) Certificado Simple	Certificado emitido por la administración tributaria extranjera, verificable por internet (es posible que igualmente deba consularizarse dependiendo de la situación del Convenio de la Apostilla)
(3) Certificado Apostillado	Certificado emitido por la administración tributaria extranjera de un país acogido al Convenio de la Apostilla, no verificable por internet
(4) Certificado Consularizado	Certificado emitido por la administración tributaria extranjera de un país no acogido al Convenio de la Apostilla, no verificable por internet
(5) Traducción	Oficial o Privada de acuerdo a la letra f anterior

II. Conclusiones

a. Subtema 2: acreditación de los Créditos por Impuestos Pagados en el Exterior

Si bien en este trabajo se intenta ejemplificar y poner en práctica la forma de acreditar los Créditos por Impuestos Pagados en el Exterior, entregando argumentos técnicos, la práctica contable, tributaria y legal; queda manifiesta la dificultad y complejidad del modo en que éstos se acreditan, principalmente de carácter legal y operativo del sistema.

Desde el punto de vista legal, entendiendo que la Ley Tributaria propiamente tal no es clara respecto a procedimientos y forma de acreditación, siendo ambigua en su redacción respecto de requisitos, formalidades y otros aspectos, en donde el propio SII a través de Circulares diversas ha intentado dar los lineamientos base, los cuales en su conjunto complejizan al momento de acreditarlos y probar su existencia, dándose una variedad de situaciones que dependerán del país de origen de las rentas.

Desde el punto de vista operativo, dado que el propio SII no posee internamente uniformidad en la aplicación de criterios por este tema en particular, resulta diverso, confuso e incluso distinto dentro de una misma Unidad, ocurriendo divergencias que dependen del grado de conocimiento de quien fiscaliza.

Según nuestra opinión, el sistema de acreditación debería ser más ágil, transversal, claro y uniforme, logrando que el contribuyente decida utilizar los Créditos por Impuestos Pagados en el Exterior por la transparencia que el proceso

conllevaría, y en ningún caso que se desista de su utilización por tratarse de un sistema complejo. El espíritu principal con que nace el CIPE es evitar de forma unilateral la doble tributación de los contribuyentes, beneficio que no debiera verse opacado por la forma en que éstos se acreditan.

III. Bibliografía

- a) Centro de Estudios Tributarios, 2010, *Reporte Tributario N° 5, Junio. Capital propio y FUT (Determinaciones tributarias)*, Editorial CET UChile, Santiago
- b) Catalán H., 2012, *Resultado Tributario y Capital Propio, Contribuyentes con Contabilidad Completa y Balance General*, Editorial Legal Publishing, Santiago
- c) Hurtado H., 2018, *Tributación Internacional*, Editorial Legal Publishing Chile, Santiago
- d) Circular N° 48 del 2016 (Servicio de Impuestos Internos)
- e) Decreto Ley, No. 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 08/02/2018. (Artículos 31 N° 3, 41, 41 A, 41 B y 41 C)
- f) Circular N° 100 de 1975, Servicio de Impuestos Internos
- g) Circular N° 45 del 2008, Servicio de Impuestos Internos
- h) Circular N° 13 del 2018, Servicio de Impuestos Internos
- i) Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital", in Model Tax Convention on Income and on

Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing,
Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-36-en

IV. ANEXOS

ANEXO 5: FORMULARIO 1929



DECLARACION JURADA ANUAL SOBRE OPERACIONES EN EL EXTERIOR

FOLIO

SECCION A: IDENTIFICACIÓN DEL DECLARANTE

ROL ÚNICO TRIBUTARIO	RAZON SOCIAL
DOMICILIO POSTAL	COMUNA
CORREO ELECTRÓNICO	TELÉFONO

SECCION B: ANTECEDENTES DE LAS OPERACIONES EN EL EXTERIOR

ANTECEDENTES DE LAS OPERACIONES EN EL EXTERIOR								RENTAS DEL EXTERIOR			REGISTRO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y ENTIDAD EXTRANJERA CONTROLADA					IMPUESTOS PAGADOS O RETENIDOS EN EL EXTERIOR, E IMPUESTO ADICIONAL				
N°	OPERACIÓN	NOMBRE FONDO	NOMBRE O RAZON SOCIAL	TAX-ID	PAÍS	RELACIÓN	PARTICIPACIÓN	MONTO ACTUALIZADO AL 31.12	RENTAS DEL EXTERIOR	RENTAS PASIVAS	PÉRDIDAS EN EL EXTERIOR	INGRESOS PERCIBIDOS O DEVENGADOS	COSTOS Y GASTOS PERCIBIDOS O DEVENGADOS	AGREGADOS A LA RLI	DEDUCCIONES DE LA RLI	GASTOS RECHAZADOS AFECTOS AL ARTÍCULO 21	IMPUESTO A LA REMESA	IMPUESTO A NIVEL DE LA ENTIDAD EXTRANJERA, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, O FILIALES DE LA ENTIDAD EXTRANJERA	IMPUESTO ADICIONAL PAGADO EN CHILE	TOPE CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO
C1	C2	C31	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18	C19	C20

SECCIÓN C: RESUMEN DE LA DECLARACIÓN

TOTAL MONTO ACTUALIZADO AL 31.12	TOTAL RENTAS DEL EXTERIOR	TOTAL RENTAS PASIVAS	TOTAL PÉRDIDAS EN EL EXTERIOR	TOTAL GASTOS RECHAZADOS AFECTOS AL ARTÍCULO 21	TOTAL IMPUESTO A LA REMESA	TOTAL IMPUESTO A NIVEL DE LA ENTIDAD EXTRANJERA, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, O FILIALES DE LA ENTIDAD EXTRANJERA	TOTAL IMPUESTO ADICIONAL PAGADO EN CHILE	TOTAL TOPE CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO	TOTAL DE CASOS INFORMADOS
C21	C22	C23	C24	C25	C26	C27	C28	C29	C30

DECLARO BAJO JURAMENTO QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN EL PRESENTE DOCUMENTO SON LA EXPRESION FIEL DE LA VERDAD, POR LO QUE ASUMO LA RESPONSABILIDAD CORRESPONDIENTE

RUT REPRESENTANTE

**ANEXO 6: LISTADO PAISES ACOGIDOS AL CONVENIO DE LA APOSTILLA
DE LA HAYA (ACTUALIZADO A MARZO 2019)**



Albania	Estados Unidos de América	Países Bajos
Alemania	Estonia	Panamá
Andorra	Filipinas	Paraguay
Arabia Saudita	Finlandia	Perú
Argentina	Francia	Polonia
Armenia	Georgia	Portugal
Australia	Grecia	Gran Bretaña e Irlanda del Norte
Austria	Hungría	República Checa
Azerbaiyán	India	República de Macedonia del Norte
Belarús	Irlanda	República de Moldova
Bélgica	Islandia	Rumania
Bosnia y Herzegovina	Israel	Rusia, Federación de
Brasil	Italia	Serbia
Bulgaria	Japón	Singapur
Burkina Faso	Jordania	Sri Lanka
Canadá	Kazajstán	Sudáfrica
Chile	Letonia	Suecia
China	Lituania	Suiza
Chipre	Luxemburgo	Surinam
Corea	Malasia	Túnez
Costa Rica	Malta	Turquía
Croacia	Marruecos	Ucrania
Dinamarca	Mauricio	Unión europea
Ecuador	México	Uruguay
Egipto	Mónaco	Venezuela
Eslovaquia	Montenegro	Vietnam

Eslovenia
España

Noruega
Nueva Zelandia

Zambia

La Conferencia de La Haya tiene actualmente 83 Miembros: 82 Estados y una Organización Regional de Integración Económica. República Dominicana, Colombia, Líbano: Han solicitado convertirse en Miembro y ha sido admitido por medio de votación, pero aún deben aceptar el Estatuto para que la admisión sea efectiva.

VITA

Domingo Quéro Rivera.

Titulado de Técnico de Nivel Medio en Contabilidad del Liceo Comercial Diego Portales A-7, Rancagua.

Contador Público y Auditor, Licenciado en Auditoría, ambos de la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad de Talca.

En dicha institución recibió el premio al “Mejor Egresado de la Generación Titulada en el año 2006 de la carrera de Contador Público y Auditor”.

Ayudante de Derecho Tributario de la Universidad de Talca mientras cursaba pregrado.

Magíster En Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile.

Socio del área Tax & Legal de Landa Consultores Auditores Limitada, miembro independiente de Moore Stephens International asesorando a: Telefónica Chile, Champion, Volvo Financial Services, Alusa, Blockbuster, Kraft Foods, Inacap, Constructora Santa Beatriz, Grupo Pesca Chile, Empresas Davis, Comercial APS (Saville Row), AFP Planvital, Grupo Chile Films, Grupo Unifrutti, Ópticas Place Vendome, Panasonic Chile, Hotel Ritz Carlton, Almaviva (Concha y Toro), entre otras.