



**“DESVENTAJAS COMPARATIVAS EN EL USO DE LOS CRÉDITOS POR
IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO”**

PARTE II: CRÉDITOS EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno: Jaime Pedraza

Profesor Guía: Christian Delcorto

Santiago, Marzo 201

ÍNDICE

índice 2

1.	<u>Introducción</u>	4
1.1.	<u>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.</u>	4
1.2.	<u>JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.</u>	6
1.3.	<u>HIPÓTESIS DEL TRABAJO.</u>	8
1.4.	<u>OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.</u>	8
1.5.	<u>METODOLOGÍA A DESARROLLAR.</u>	9
2.	<u>Antecedentes Del Tema De La Investigación En Chile</u>	11
3.	<u>Marco Teórico</u>	15
3.1.	<u>Principios De Tributación Internacional</u>	15
3.1.1.	<u>Principio De Residencia</u>	15
3.1.2.	<u>Principio De Fuente</u>	16
3.2.	<u>Doble Tributación Internacional</u>	16
3.2.1.	<u>Conflictos De Doble Tributación Internacional</u>	17
3.2.2.	<u>Medidas De Alivio A La Doble Tributación Internacional</u>	19
3.3.	<u>Forma De Operar Del Crédito Ipe, General</u>	22
3.3.1.	<u>Renta Gravada En El Extranjero</u>	22
3.3.2.	<u>Determinación Del Impuesto Acreditable</u>	23
3.3.3.	<u>Destino Del Crédito</u>	26
3.3.4.	<u>Forma De Acreditar Del Crédito Ipe</u>	27
3.3.5.	<u>Efectos De La Existencia De Un Cdti.</u>	27
3.3.6.	<u>Ejemplo:</u>	28
3.3.7.	<u>Características Específicas De Cada Renta:</u>	29
3.4.	<u>Forma De Operar Del Crédito Ipe, Especificas</u>	30
3.4.1.	<u>Utilidades Empresariales (Artículo 41 A, Letra A)</u>	30
3.4.2.	<u>Servicios De Exportación</u>	31
4.	<u>Desarrollo</u>	33
4.1.	<u>Diferencias Entre La Forma De Computar El Crédito Ipe Entre Exportaciones De Servicios E Inversiones En Sociedades.</u>	33
4.2.	<u>Aplicación Del Límite De La Renfe Para Las Exportaciones De Servicios Gravadas En El Exterior</u>	34
4.3.	<u>Determinar La Procedencia De Aplicar El Tope De La Rnfe, Por Las Exportaciones De Servicio Que Hayan Sido Gravadas En El Exterior.</u>	36
4.4.	<u>Análisis Normativo Entre La Ley Y Las Circulares.</u>	39
5.	<u>Conclusión</u>	42
6.	<u>Bibliografía</u>	44

Resumen Ejecutivo

El presente trabajo tiene por objetivo determinar la conveniencia de aplicar el límite RENFE en el uso Crédito por Impuestos Pagados en el Extranjero (IPE) en la exportación de servicios.

Para poder verificar esta aplicación se realizará un análisis a los cambios que se introdujeron al texto legal y las repercusiones en la metodología de aplicación en los límites que la ley establece.

A modo de poder establecer de manera práctica la determinación de los límites de la RENFE se desarrolla un caso práctico con el que se puede entender la metodología a aplicar.

1. Introducción

1.1. Planteamiento del problema.

La potestad tributaria, entendida como “la facultad de crear o establecer tributos”¹ es una facultad que cada estado puede ejercer con independencia de otros estados, de acuerdo a su normativa propia. En el ejercicio de esta facultad los mismos se basan en un principio de legalidad que implica que “los impuestos deben quedar establecidos por ley, y que la aplicación y fiscalización de los mismos deben hacerse en obediencia a la misma”². Así, cada estado aplica esta potestad de acuerdo a sus propias normas internas, las que a veces entran en conflicto con las potestades tributarias de otros países, haciendo que dos administraciones tributarias cobren impuestos sobre las mismas rentas.

Cuando se da la última situación, se genera un problema de doble tributación internacional. Este tipo de problema son una limitación para el libre flujo de capitales y el desarrollo económico en general.

Por lo anterior, con el fin de incentivar el libre tránsito de capitales y en especial la inversión extranjera directa, los países a menudo han incorporado mecanismos de evitar o aliviar la doble tributación internacional.

Los mecanismos de alivio tributario pueden tener distintos tratamientos en cada país, así como requisitos administrativos para su aplicación. En nuestro país,

¹ Aninat Ureta, E. (2016). La potestad tributaria. Revista de Derecho Público, (62), Págs. 10-21. doi:10.5354/0719-5249.2016.43192. Consultado de <https://revistas.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/43192>

² Hurtado, H (2018) *Tributación Internacional*, Thompson Reuters

las formas más directas de alivio tributario a los inversionistas se encuentran establecidas en la Ley de Impuesto a la Renta (En adelante LIR), contenida en el Artículo°1 del DL 824, específicamente en sus artículos 41 A y 41 C, que contienen las Normas de Doble Tributación Internacional (En adelante Normas DTI), que establecen mecanismo para que los inversionistas utilicen el Crédito por Impuestos Pagados en el Extranjero (En adelante Crédito IPE).

Para la correcta utilización del mencionado Crédito IPE, la normativa citada establece una serie de procedimientos, entre los que se incluyen los requisitos para su utilización; la forma de determinación del citado crédito; y la forma de asignación del mismo. Algunas de estas normas sólo tienen incidencia numérica, mientras que otras están relacionadas con aspectos operativos.

Sin embargo, así como muchas normas a través de los años, han existido cambios en las Normas DTI, los cuales se han generado con el fin de dar mayor flexibilidad al uso del Crédito IPE incorporando nuevas rentas a este beneficio o potenciando a ciertos contribuyentes. No obstante, estas modificaciones no siempre se han realizado considerando en profundidad todos los aspectos de la Normas DTI anterior y como ellas interactúan en sí misma. Por lo anterior, aun cuando los cambios normativos buscan ampliar el beneficio se generan dificultades normativas y operativas para la utilización del mencionado Crédito IPE. Por otra parte, en el uso de sus facultades de interpretación administrativa y resguardando el interés fiscal, el Servicio de Impuestos Internos (En adelante SII)

ha impartido instrucciones que, en algunos casos, también generan limitaciones adicionales a la utilización del mencionado crédito.

Debido a lo anterior, se ha generado una gran cantidad de normativa asociada y de interpretaciones administrativas que, al no ser completamente consistentes entre sí, han generado una falta de certeza jurídica en la aplicación del crédito. En algunos casos, los requisitos establecidos para la utilización del crédito no guardan relación con la realidad económica y jurídica de las actividades que pretenden aliviarse, por lo que los contribuyentes se ven enfrentados a una serie de dificultades, que en algunos casos podrían resultar en la imposibilidad de la utilización efectiva de este crédito. Cuando el cumplimiento de estos requisitos depende de la capacidad de los inversionistas para obtener información, pueden existir contribuyentes en desventaja para utilizar el Crédito IPE. En relación a lo anteriormente expresado, se hace necesaria una adecuada revisión de estas normas y mecanismos de alivio tributario establecidos en la LIR.

1.2. Justificación de la investigación.

En primer lugar, un sistema tributario debe ser simple y de fácil comprensión. Como se ha mencionado previamente, debido a los diversos cambios en la normativa asociada y a que estos no siempre han guardado una adecuada consistencia con otros cambios normativos, algunas instrucciones pueden resultar contradictorias o poco prácticas. Por esto se vuelve necesario, en primer lugar, identificar inconsistencias en la normativa, así como la intención del legislador respecto de estas. Por otra parte, en relación a las normas que generan

dificultades de interpretación a nivel operativo, se vuelve necesario definir claramente cuál es la forma de controlar el adecuado cumplimiento en el uso del crédito, lo anterior con el fin de que el beneficio pueda utilizarse realmente de una forma práctica y útil a fin de aportar al desarrollo del país.

Por lo mencionado anteriormente, hemos apreciado que no siempre se cumple la simpleza y fácil comprensión respecto del Crédito IPE, en especial en relación a las normas de determinación del mismo, así como en parte debido a los diferentes requisitos necesarios para su utilización, tanto legales como administrativo, por lo que se hace necesario identificar elementos de mejora que puedan tender a una aplicación más equitativa de los beneficios tributarios.

En términos concretos, hemos identificado que de acuerdo al sentido de las Normas DTI y en especial a las normas para utilizar el Crédito IPE respecto de los impuestos pagados por empresas en las que se tiene participación indirecta, la normativa presupone una relación entre el IPE y la renta que lo generó, no obstante, debido a las diferentes normativas y obligaciones tributarias en diferentes países, esta relación no siempre es controlada por las diferentes sociedades. Por otro lado, hemos apreciado que la incorporación de la exportación de servicios a las Normas DTI se habría realizado sin considerar en su conjunto las normativas previamente establecidas en esta materia, generando problemas de interpretación y aplicabilidad respecto de las mencionadas normas.

Por último, respecto de las formalidades necesarias para sustentar el mencionado crédito, cada uno de los artículos mencionados previamente

establecen requisitos específicos para la utilización del crédito, tanto en relación a su naturaleza, acreditación u oportunidad, acotando las instancias del uso del crédito. Esta situación es entendible desde la perspectiva del resguardo del interés fiscal. No obstante, surge la interrogante si, tras considerar los requisitos necesarios, estamos o no ante un alivio tributario real o uno sólo de carácter nominal, que a través de diferentes “incumplimientos forzosos” puede resultar inaplicable para algunos contribuyentes.

1.3. Hipótesis del Trabajo.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, las hipótesis a desarrollar en este trabajo son las siguientes:

- a) Existiría desventaja en el uso del Crédito IPE para las empresas exportadoras de servicios respecto de las empresas exportadoras de capital.
- b) Existiría desventaja en el uso del Crédito IPE entre los inversionistas indirectos minoritarios, respecto de los inversionistas directos mayoritarios.

1.4. Objetivos de la investigación.

En relación a las hipótesis comentadas en el punto anterior, los objetivos específicos definidos para nuestro trabajo son los siguientes:

- Identificar las diferencias en la forma de computar el Crédito IPE entre los países que mantienen un CDTI vigente con Chile y los países sin un CDTI vigente con Chile.

- Identificar las diferencias en la forma de computar el crédito IPE entre las exportaciones de servicios y las inversiones en sociedades en el exterior.
- Determinar la procedencia de aplicar el tope de la Renta Neta de Fuente Extranjera (En adelante, RENFE), por las exportaciones de servicio que hayan sido gravadas en el exterior.
- Identificar las diferencias en los requisitos para utilizar el Crédito IPE entre los países que mantienen un CDTI vigente con Chile y los países sin un CDTI vigente con Chile.
 - Identificar los controles de información necesarios para utilizar el Crédito IPE por inversiones directas e indirectas, tanto en un mismo país como en un tercer país.
 - Identificar los antecedentes formales necesarios para acreditar el crédito IPE en el caso de inversiones en sociedades en el exterior.

1.5. Metodología a Desarrollar.

Los elementos a analizar en el presente trabajo son principalmente de carácter legal, y conceptuales, pero se originan en las distintas modificaciones de la normativa asociada. Por lo anterior aplicando una metodología inductiva, comenzaremos describiendo los principios hitos asociados a las Normas de DTI, y en base a esos hitos definiremos la situación actual del tema.

Posteriormente, analizaremos la normativa asociada y las instrucciones y pronunciamientos del SII, a través de circulares, oficios y resoluciones, con el fin

de llegar a conclusiones de aplicación general, en relación a las hipótesis a desarrollar.

No hemos considerado como parte de nuestra investigación el control y asignación de los créditos a nivel de Registro de Rentas Empresariales, en el entendido que en este caso no hay mayores diferencias una vez determinado crédito utilizable.

2. Antecedentes del Tema de la Investigación en Chile

En términos generales, el primer mecanismo para evitar la DTI, nace con el artículo 12 de la LIR, que establece que las rentas provenientes del extranjero serán reconocidas sobre base percibida, aceptando de forma tácita el pago de impuesto como un gasto necesario³.

En términos específicos y directos, las Normas DTI nacieron con la Ley 19.247 de 1993, que incorporó el Párrafo 6 “De las Normas relativas a la doble tributación internacional” a la LIR. Esta normativa estableció el Artículo 41 A, que incorpora un mecanismo unilateral de crédito, es decir, el crédito aplicaba con independencia de si existía un Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional (En adelante CDTI) con el país fuente de las rentas. Cabe mencionar que en la época sólo había un CDTI con Argentina, mediante el cual las rentas sólo se gravaban en un país, haciendo innecesario un crédito especial. Este mecanismo se aplicaba con el mismo tratamiento a las rentas de utilidades empresariales (Dividendos, retiros y similares) y a las otras rentas definidas en la norma (“*Uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares*”). Por otra parte, se establecía la posibilidad de utilizar el crédito por las rentas de obtenidas por establecimientos permanentes y agencias. Además, el Crédito IPE tenía como límite la tasa del impuesto de primera categoría (En adelante IDPC) sobre las rentas incrementadas (Renta percibida + Crédito IPE). En aquella fecha el IDPC era del 15%.

³ Esto es aceptado por el SII incluso antes de la existencia de las normas DTI del párrafo 6 de la LIR, al señalar en el Oficio 2507 de 1987 “*En todo caso, cabe señalar que por el término rentas líquidas a que se refiere el citado artículo, se entienden las que resulten después de deducir el impuesto pagado en el exterior*”

El año 1997 la Ley 19.506 incorpora el Artículo 41 C, estableciendo un tratamiento diferenciado para las rentas cuya fuente era un país con el cual Chile había establecido un convenio para evitar la DTI (En Adelante CDTI). En este caso el Crédito IPE tenía un Límite del 30%. Considerando este límite, se estableció el concepto de Crédito Total Disponible (En adelante CTD) y que se imputaría en primer lugar contra el IDPC. El excedente constituiría el Crédito Total Disponible contra Impuestos Finales (En adelante CTDIF). Por otra parte, se establecía la posibilidad de utilizar como crédito IPE los impuestos a las rentas pagados por las sociedades sobre las que la sociedad que distribuía utilidades a Chile tenía inversión directa del 10% o más en el mismo país.

Con posterioridad a lo anterior, el año 2007 la Ley 20.171, hizo aplicable el mecanismo del CTD y CTDIF a las rentas empresariales de países sin CDTI (Contenidas en el artículo 41 A. letra A). No obstante, para el caso de los países con CDTI, se homologó el tratamiento de las rentas empresariales y las “otras rentas”. Para el caso de países sin CDTI, las “otras rentas” conservaron su tratamiento anterior y se movieron de la letra A del artículo 41 A, a la letra C del mismo. Además, en esta normativa se incorporó un límite adicional, correspondiente al 30% de la RENFE.

Luego, la Ley 20.727, del 2012 diferenció el límite aplicable al Crédito IPE, aplicándose un 32% a las rentas de los países con los que no existe un CDTI y un 35% a los países con los que existe un CDTI. Además, se establece la posibilidad

de utilizar el crédito por rentas empresariales en el caso de participación indirecta en el mismo país.

En relación a la normativa reciente, la Ley 20.780 de reforma tributaria incorporó la opción de utilizar el Crédito IPE por las participaciones indirectas en un Tercer país, en la medida que exista un convenio con ese tercer país. Además, incorporó la expresión que “hayan sido gravadas en el extranjero” al título del artículo 41 A letra C. Esto con la intención de evitar conflictos de residencia-fuente respecto de estas rentas.

Luego, la Ley 20.956 incorporó la exportación de servicios a las rentas que pueden beneficiarse con el crédito IPE, limitándose a decir que se aplicarían las mismas normas que para las otras rentas del artículo 41, Letra C.

Por último, tanto la Ley 20.780, como la Ley 20.899 de modernización tributaria incorporaron otros cambios en la asignación del crédito IPE que principalmente tienen por objeto adaptar la normativa a los nuevos regímenes tributarios.

Tabla N°1: Historia de la Norma

Ley 19.247 01.01.1994	Ley 19.506 01.01.1997	Ley 20.171 01.01.2007	Ley 20.630 01.01.2014	Ley 20.727 01.01.2014	Ley 20.780 01.01.2015	Ley 20.596 01.01.2016	Ley 20.780' Ley 20.899 01.01.2018
Tratamiento único para Utilidades empresariales y Propiedad intelectual	Reglas CDTI (art 41 C): Limite 30% para utilidades empresariales	Incorpora RENFE Limite general 30% (con y sin CDTI)	Crédito participación Directa (10% mismo país)	Crédito participación Indirecta, mismo País	Crédito participación Indirecta, Tercer País CDTI.	Incorpora Exportación de Servicios a Crédito IPE (Art 14 A, letra C).	Adaptaciones a los nuevos sistemas
Tratamiento Agencias y EEPP	CTDIF para utilidades empresariales	Propiedad Intelectual y otros, separada (Art 41 A, Letra C)		Limites CTD y RENFE se eleven a 32% y 35%	Incorpora expresión "que hayan sido gravadas en el extranjero" (Art. 41A, letra C)	Servicios Personales S/CDTI (Art 41 A, Letra D)	
CIDPC, excedente ejercicios futuros.							
Limite según IDPC(15%)							

3. MARCO TEÓRICO

3.1. Principios de Tributación Internacional

Para efectos de aplicar impuestos a las rentas, los estados se basan en una serie de principios. Nuestro sistema tributario local se basa principalmente en dos principios o criterios para gravar la renta, el Principio de la Residencia y el Principio de la Fuente.

3.1.1. Principio de residencia⁴

El principio de la residencia implica que un país grava las rentas obtenidas por las personas residentes en su territorio, con independencia del origen de las mismas. Este principio obedece a factores subjetivos “*el domicilio y la residencia para personas naturales o el lugar donde se encuentra la administración en el caso de personas jurídicas*”⁵. En el caso de Chile este principio está expresado en el artículo 3 de la LIR, que en primera instancia aplica tanto a chilenos como extranjeros en la medida que sean domiciliados o residentes en Chile. No obstante, el mismo artículo señala una norma de excepción según la cual los extranjeros, durante sus 3 primeros años en el país, sólo pagarán impuestos por sus rentas de fuente local.

3.1.2. Principio de Fuente

⁴ Es importante señalar que cuando se habla de residencia como principio, se debe entender tanto el domicilio como la residencia, de acuerdo a la legislación nacional.

⁵ Hurtado, H (2018) Tributación Internacional, Thompson Reuters

De acuerdo al principio de la fuente, los países gravan las rentas que tengan su origen en bienes o actividades situadas en su territorio, sin considerar la residencia del individuo. Este principio obedece a factores objetivos dado que *“un determinado Estado puede gravar los ingresos que se derivan de las actividades económicas desarrolladas dentro de su territorio”*⁶. En el caso de Chile, este principio también está expresado en el Artículo 3 de la LIR al señalar que las personas no residentes en Chile estarán afectas a impuestos por sus rentas de fuente chilena. A su vez, el artículo 10 de la LIR especifica en algunas situaciones que es lo que se considerarán rentas de fuente chilena.



3.2. Doble Tributación Internacional

La Doble Tributación Internacional (En adelante DTI) ocurre cuando *“existe imposición de impuestos comparables entre dos o más estados sobre el mismo contribuyente, respecto de la misma materia y por idénticos periodos”*⁷. La DTI

⁶ Hurtado, H (2018) Tributación Internacional, Thompson Reuters

⁷ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing.

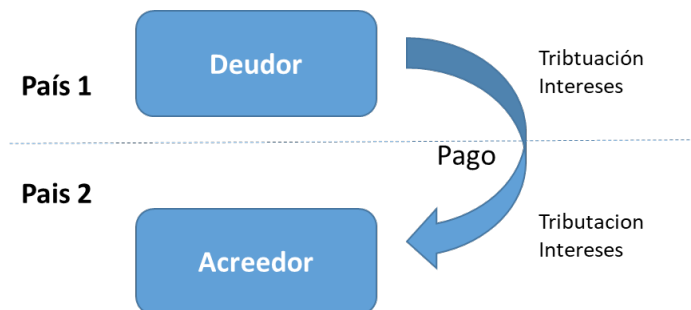
genera efectos dañinos en los mercados de bienes y de capitales, dificultando el crecimiento económico.

No obstante, también se ha adoptado una definición más amplia de DTI, en la cual si un contribuyente es gravado por las mismas rentas en dos jurisdicciones distintas se habla de **Doble Tributación Jurídica** y si una misma renta es gravada respecto de dos personas, se habla de **Doble Tributación Económica**. En todo caso, considerando la definición de la OECD, los CDTI se preocupan especialmente de evitar la doble tributación Jurídica.

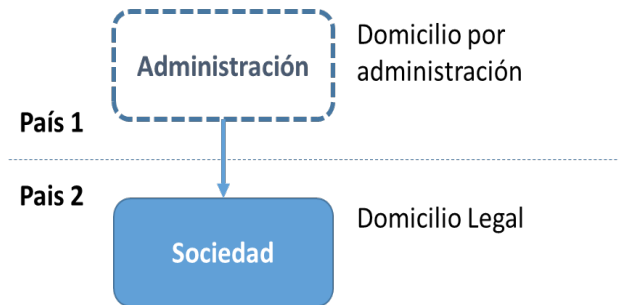
3.2.1. Conflictos de Doble Tributación Internacional

En términos generales, la doble tributación jurídica se genera por 3 tipos de conflictos:

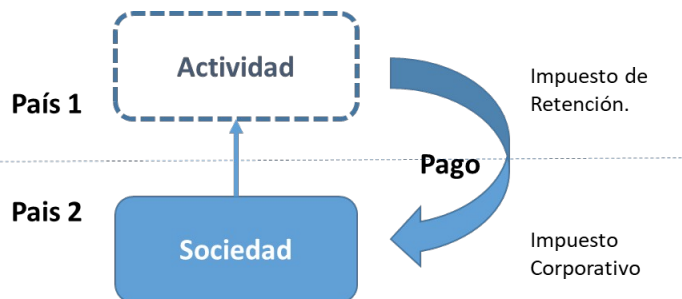
Conflicto Fuente - Fuente: Ocurre cuando dos o más países consideran de acuerdo a su normativa interna que las rentas se han originado en sus territorios. Por ejemplo, un país entiende que la fuente de la renta de un crédito está en el domicilio del deudor, y otro país establece que la fuente de la renta es desde donde se realiza el préstamo.



Conflicto Residencia - Residencia: Ocurre cuando dos o más países consideran de acuerdo a su normativa interna, el respectivo contribuyente es residente de ambos países. Por ejemplo, un país considera el domicilio de acuerdo a la ubicación de la administración efectiva, y otro de acuerdo al lugar donde está constituida.



Conflicto Fuente – Residencia: Ocurre cuando un país, de acuerdo a su normativa interna, considera que puede gravar las rentas de acuerdo al principio de la Fuente, mientras que el otro, en iguales términos, considera que puede gravar al contribuyente de acuerdo al principio de residencia. Este se considera el conflicto más común de tributación internacional. Esto ocurre cuando por ejemplo, las rentas percibidas desde el extranjero soportan un impuesto de retención y a su vez, son gravadas en el país de residencia del beneficiario.



Como se puede apreciar, los conflictos se generan por la interacción en distintos países de los principios para gravar, mencionados previamente.

3.2.2. Medidas de alivio a la Doble Tributación Internacional

Respecto al problema de la DTI, es importante tener presente que debido al costo tributario generado en estas operaciones, de no existir mecanismos de alivio a la doble tributación, un contribuyente racional simplemente no participará en negocios transfronterizos, esto por lo tanto ralentizará el desarrollo del comercio, tanto porque el contribuyente no querrá invertir, como porque se encontrará en una situación de desventaja respecto de sus competidores en el mercado extranjero. Por lo tanto, el bienestar general de los países se verá afectado. Siendo este el motivo que tienen los países para establecer mecanismos de alivio a la doble tributación.

Las medidas de alivio a la DTI han sido clasificados de acuerdo a dos características: Fuente y Método.

i. De acuerdo a la fuente:

Unilateral: El método lo aplica un estado con independencia del otro, de acuerdo a su normativa interna.

Bilateral: El método lo aplican dos o más estados en sus operaciones transfronterizas, de acuerdo a un CDTI

Para el caso de Chile, las medidas unilaterales se encuentran en el artículo 41 A de la LIR, de forma general, mientras que la norma específica, de las medidas bilaterales se encuentra en el artículo 41 C de la misma norma.

ii. **De acuerdo al Método:**

Método de la Exención: Cuando un país aplica el método de la exención, sus residentes⁸ sólo tributan por las rentas generadas en el país, y no por las rentas generadas fuera de él. En todo caso, se considerará exención total (Full Exemption) cuando las rentas extranjeras, no son consideradas para propósitos internos, y exención progresiva (Exemption with Progression) cuando se considera para efectos de la progresividad del impuesto local.

El método de la exención es el método más eficiente desde la perspectiva de la administración y de la fiscalización del impuesto y es considerado más útil para economías en desarrollo. No obstante, implica un sacrificio mayor de recursos del estado. También, puede dar origen a esquemas agresivos de evasión fiscal.

Método del Crédito: El método del crédito implica que el país de residencia de los contribuyentes grava las rentas extranjeras, sin embargo, permite deducir del impuesto local el impuesto pagado en el extranjero, normalmente aplicando un

⁸ Considerando residente de acuerdo al principio señalado previamente, no necesariamente de acuerdo a las normas tributarias chilenas. Es decir, se debería considerar tanto al residente como al domiciliado.

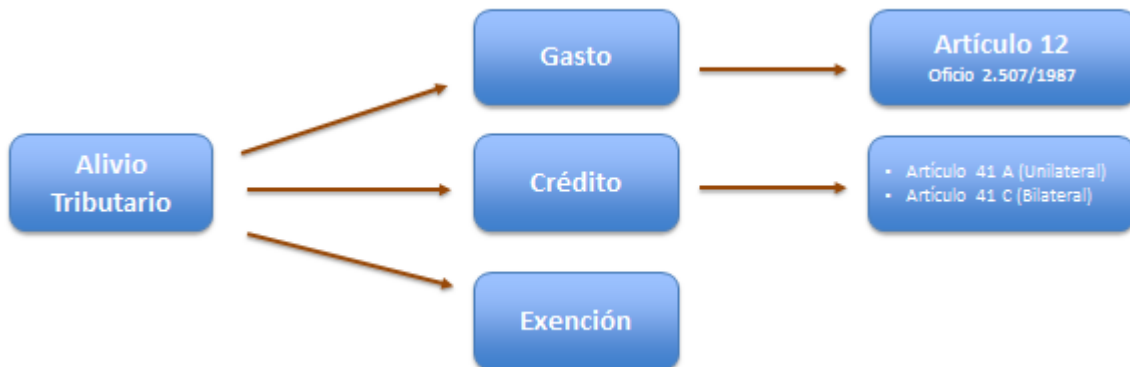
tope del crédito utilizable y limitación a la devolución para el resguardo del interés fiscal local. Este mecanismo elimina los conflictos fuente-residencia.

Las normas de Créditos IPE del artículo 41 A, y 41C, siguen este método.

Método del Gasto: De acuerdo a este método, el estado de residencia del contribuyente permitirá deducir de las rentas tributadas el impuesto pagado en el extranjero, disminuyendo la base imponible.

En relación a la norma local y específicamente respecto del régimen general de las rentas de fuente extranjera, contenido en el artículo 12 de la LIR, es importante señalar que, al computarse las rentas en base percibida, se está considerando este método, dado que las rentas se computarán líquidas de los impuestos en el extranjero.

Por lo mencionado anteriormente, los inversionistas buscan disminuir su carga tributaria, evitando estructuras societarias donde se generen esquemas de doble tributación internacional. A su vez los países generan medidas para evitar la doble tributación, con el fin de fomentar la inversión en los mismos, y permitir el libre flujo de bienes y capitales, para fomentar el crecimiento económico de los mismos, ya sea a través de sus normas específicas, como a través de convenios para evitar la doble tributación internacional.



3.3. Forma de Operar del Crédito IPE, General

Se debe considerar que la forma de operar del Crédito IPE varía de un tipo de renta a otra, por lo que es indispensable entender la mecánica del mismo en términos generales, antes de pasar a la situación específica.

3.3.1. Renta Gravada en el Extranjero

En primer lugar, debe existir una renta gravada con impuesto en el extranjero, que da origen al Crédito IPE. Sin embargo, el gravamen debe cumplir con algunos requisitos:

a) **Debe tratarse de impuestos a la renta o equivalentes:** Los impuestos pagados deben gravar a las rentas generadas u obtenidos en el otro país, y no corresponder a tasas u otros similares, como por ejemplo derechos pagados al estado correspondiente. Los mismos deben ser similares o equivalentes a los contenidos en la LIR.

b) Pagados o Retenidos: De acuerdo al sentido de la ley, la frase “Impuesto pagado” debe entenderse haciendo referencia a los “impuestos corporativos” que se pagan en el país con independencia de la distribución de la renta, Por otra parte, el “Impuesto Retenido” debe hacer referencia al impuesto que gravan la salida de utilidades del país. Es decir, el impuesto que da derecho puede ser tanto un impuesto equivalente al Impuesto a la Renta, como al Impuesto Adicional. Por otro lado, también existe la opción de utilizar el impuesto adeudado, en el caso de tener que reconocer rentas devengadas.

c) Obligatorio: Este requisito debe entenderse como opuesto al de voluntario. Por ejemplo, como sería la situación del Impuesto Único Sustitutivo.

d) Definitivos: Esto quiere decir que el impuesto no debe ser objeto de devolución posterior al contribuyente, ni depender de la aceptación como crédito del mismo.

e) Registro de Inversionistas Extranjeros (RIE): Las inversiones en sociedades deben estar informadas en el RIE, para que las utilidades que se perciban por las mismas tengan derecho a utilizar el Crédito IPE.

3.3.2. Determinación del Impuesto Acreditable

Una vez que se ha definido el derecho al crédito correspondiente, se debe determinar cuánto es el crédito que puede acreditarse. El impuesto acreditable será el menor que resulte de considerar las siguientes determinaciones:

a) **Limite 1, Impuesto pagado:** En términos estrictos el primer tope de crédito utilizable, por cada renta, es el mismo IPE efectivamente pagado, retenido y/o adeudado a cada renta según corresponda.

b) **Limite 2, Impuesto Incrementado:** A fin de evitar el abuso de la norma y el perjuicio fiscal, se estableció un límite a la utilización del crédito del punto anterior, que también considerado de forma individual por cada renta. Este límite se debe considerar de forma individual por cada renta que deba computarse.

En términos matemáticos el límite del impuesto incrementado podría describirse de la siguiente forma., podríamos definir lo anterior de la siguiente forma:

$$\text{Impuesto incrementado} = RP * F / (1 - F)$$

Dónde:

RP= Renta Percibida/devengada

F= Factor de Utilización del Crédito.

En este caso, F dependerá del tipo de renta. Para las utilidades empresariales (artículo 41 A, Letra a) es un 32%. Para el caso de las Agencias y EEPP (artículo 41 A, Letra b) y las “otras rentas” (artículo 41 A, Letra c) el factor corresponde a la tasa del IDPC.

c) Limite 3, Porcentaje de la RENFE:

Como un tercer límite y una vez realizadas las estimaciones anteriores, se deberá determinar un último límite en la utilización del crédito, correspondiente a un 32% de la RENFE.

Cabe señalar que de acuerdo al texto del artículo 41 A, letra e, número 6, esta limitación afecta a los créditos por correspondientes *“a las rentas de fuentes extranjera percibidas o devengadas en el ejercicio”*. Además, con independencia de su denominación, define la RENFE como *“El resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuentes extranjera, afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros”*.

Es decir, la RENFE debe determinarse de la siguiente forma:

Determinación RENFE	
+	Utilidad o pérdida de fuente extranjera afecta en Chile
-	Gastos necesarios para producir la renta
+	Total de créditos por los impuestos extranjeros
=	Renta Neta de Fuente Extranjera

Al respecto, de acuerdo al texto de la Norma, el SII ha establecido que también deben aplicarse las normas de proporcionalidad de gastos al momento de determinar los gastos asociados a la RENFE⁹.

⁹ Circular 12/2015

3.3.3. Destino del Crédito

En la norma se establecen dos Imputaciones para el crédito.

a) **Crédito contra IDPC (CIDPC):** Corresponde a la parte del crédito que será imputable al IDPC, que en general se determina aplicando la tasa de primera categoría sobre la renta que da derecho al crédito. Si se determina un impuesto, pero el mismo no puede utilizarse (por existir pérdida tributaria, por ejemplo) el CIDPC podrá ser imputado en ejercicios futuros, debidamente reajustado. Cabe mencionar que la parte de IDPC pagado con este crédito no dará derecho a devolución en ninguna forma.

b) **Crédito Total Disponible Contra Impuestos Finales (CTDIF):** Este crédito debe ser controlado por la sociedad, y asociarse a la distribución de utilidades, para ser imputada contra los impuestos finales, Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda. Este crédito se determinará como el exceso del Crédito Total Disponible, menos el CIDPC mencionado en la letra anterior.

Cabe señalar que el CIDPC es acreditable contra impuestos finales de acuerdo al mecanismo normal del crédito, según los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR. Por otro lado, ni el CIDPC ni el CTDIF dan derecho a devolución en caso de resultar un excedente o existir PPUA.

3.3.4. Forma de Acreditar del Crédito IPE

La forma de acreditar los impuestos pagados por las empresas en el extranjero, de acuerdo al artículo 41 A letra C, debe ser con “*el correspondiente recibo o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, debidamente legalizados y traducidos si procediere*”. Adicionalmente, el Director del SII podrá exigir los mismos requisitos por los impuestos retenidos, cuando lo considere necesario para el resguardo del interés fiscal. Con la entrada en vigencia de la ley 20.780 se agregó como requisito que cuando se imputen en el país impuestos pagados por empresas filiales de las cuales se refiere el artículo 41A, N° 1, se deberá acompañar los documentos que el SII exija para acreditar dicha participación.

3.3.5. Efectos de la existencia de un CDTI.

Para los efectos de esta investigación, cuando existe un CDTI, ocurren principalmente dos efectos.

a) **Tratamiento Uniforme:** Todas las rentas susceptibles de acreditar impuesto deben tratarse como si fueran rentas del Artículo 41 A, letra a, es decir Utilidades Empresariales.

b) **Limite al CTD:** Por otra parte, tanto para determinar el límite de la letra b) de la determinación del crédito imputable, como para efectos de la RENFE, se deberá aplicar un porcentaje del 35%, en lugar de la norma general del 32%.

c) **Presunción de Impuesto Pagado:** La normativa ha establecido en el artículo 41 C, N°2, una presunción respecto al Impuesto soportado por las rentas

de países por convenio, que señala que para el caso de las “*ganancias de capital, dividendos y retiros*” se “*presumirá*” que el impuesto que debió aplicarse sobre dichas rentas corresponde al que “*según la naturaleza de la renta corresponde aplicar en ese Estado y esté vigente al momento de la remesa, distribución o pago.*” Sin embargo, no se especifica directamente si la naturaleza se refiere al *tratamiento tributario, financiero o ambos.*

3.3.6. Ejemplo:

En términos generales hemos considerado el siguiente ejemplo para describir los aspectos mencionados previamente, el ejemplo se realiza considerando una utilidad empresarial (41 A, letra a)), para efectos de mostrar tanto los 3 topes de crédito generales como el destino de los mismo de los créditos determinados, con lo que se facilita el posterior análisis de las otras normas.

1.- Antecedentes

Datos		
Renta Gravada en el Extranjero		100
Impuesto Pagado	35%	35
Renta Liquida		65
Gastos Asociados en Chile		5

2.- Determinación del Impuesto Acreditable: Como se mencionó anteriormente, el impuesto acreditable es el menor de comparar los siguientes 3 topes.

Detalle		
L1 Impto. Pagado		35
L2 Impto. Incrementado	$(65) * 0,32 / 0,68$	31
L3 % RENFE	$(65 + 31 - 5) * 32\%$	29

Por lo tanto, para el ejemplo, el impuesto acreditable corresponde a 29, siendo el menor de los 3.

3.- Imputación del Crédito: Posteriormente se deberá determinar la composición del mencionado crédito. Es decir, contra cuales impuestos se podrá utilizar el crédito y por qué monto.

Detalle		
Crédito Total Disponible (CTD)	Min(L1:L2:L3)	29
Crédito Impuesto de Primera Categoría (CIDPC)	$(65+29-5)*27\%$	24
Crédito Total Disponible Impuestos Finales (CTDIF)	29-24	5

4.- Uso del Crédito: Finalmente, la tributación con impuestos finales seguiría el siguiente esquema.

Detalle	
Renta Percibida	65
Incremento CIDPC	24
Incremento CTDIF	5
Base Imponible Impuesto Finales	94
Impuesto Final	33
CIDPC	(24)
CTDIF	(5)
Impuesto A pagar	4

3.3.7. Características específicas de cada renta:

Como se mencionó previamente, la forma de determinar el crédito y sus usos varía dependiendo de la renta que origina el derecho del mismo.

Al respecto, hemos realizado un resumen de las diferencias entre cada tipo de renta. Debido al alcance de nuestra investigación sólo hemos detallado posteriormente el tratamiento de las rentas del art. 41 A, letra a) y letra c).

Detalle	Utilidades Empresariales (Art. 41 A, Letra a)	Agencias y EEPP (Art. 41 A, Letra b)	Prop. Int. y Otros (Art 41 A, Letra c)	Rentas Personales (Art. 41 A, letra d)
Renta a Reconocer	Percibida	Devengada	Percibida	Percibida
Impuesto Acreditable	Pagado Retenido	Pagado Adeudado	Retenido	Pagado o Retenido
Factor Límite	32%	T IDPC (25%/27%)	T IDPC (25%/27%)	32%
CIDPC	Aplica	Aplica	Aplica	No Aplica
CTDIF	Aplica	Aplica	NO	Aplica

3.4. Forma de Operar del Crédito IPE, Especificas

Respecto de las rentas que son objeto de nuestra investigación podemos señalar las siguientes características específicas de acuerdo a su forma de utilizar:

3.4.1. Utilidades Empresariales (Artículo 41 A, Letra a)

En términos específicos, podemos señalar las siguientes características de la forma de operar del Crédito IPE, respecto de las Utilidades Empresariales.

a) Impuesto Acreditable: Para este caso puede utilizarse tanto el impuesto pagado como el retenido, en los términos del apartado general del crédito.

b) Utilización de Impuesto Indirecto: Estas rentas tienen la posibilidad de utilizar como Crédito IPE el impuesto pagado en el extranjero por las sociedades filiales, desde un 10% de participación directa o indirecta en el mismo país, de la sociedad que distribuye a Chile. Además, existe la opción de utilizar el crédito pagado por una sociedad ubicada en terceros países si con ese tercer país existía un convenio de intercambio de información. Cabe mencionar que en estos casos la normativa no especifica la forma en que deberán controlarse los impuestos pagados por las inversiones directas o indirectas para efectos de determinar el crédito utilizable en Chile. Sólo establece en relación a la utilización del crédito asociado en la distribución que este *“se considerará proporcionalmente en relación a los dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile, para lo cual se reconstituirá la base bruta de la renta que proporcionalmente corresponda a tales dividendos o utilidades a nivel de la empresa desde la que se pagan, agregando el impuesto de retención y el impuesto a la renta de la empresa respectiva.”* (Artículo 41 A, letra A, N°1).

c) Límite de Impuesto Incrementado: La determinación del monto del Límite 2, mencionado previamente, se debe hacer deduciendo los gastos asociados a la renta. De forma similar a la RENFE.

3.4.2. Servicios de Exportación

El artículo 41 A, letra C, establece que tendrán derecho al crédito IPE las rentas por *“el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones*

similares y servicios calificados como exportación que hayan sido gravados en el extranjero”. Sin embargo, en el cuerpo del artículo sólo se establece que las exportaciones de servicios podrán acogerse a las normas del mismo.

Respecto de las rentas del Artículo 41, letra C se puede mencionar lo siguiente:

- a) **Impuesto Acreditable:** Además de las características generales del crédito, en este caso sólo se debe considerar el impuesto retenido.
- b) **CIDPC:** Las rentas de este tipo sólo generan CIDPC, acumulando los excedentes del mismo para utilizar en ejercicios futuros, sin generar CTDIF.
- c) **Factor a Considerar:** Para efectos del segundo límite de créditos, se debe considerar el factor asociado a la tasa de IDPC.

4. Desarrollo

4.1. Diferencias entre la forma de computar el crédito IPE entre Exportaciones de Servicios e Inversiones en Sociedades.

En relación al tema en cuestión, se debe señalar que las normas para la determinación del crédito para el caso de la exportación de servicios se encuentran en el artículo 41 A, letra c, a través del inciso final del número 4. Por otro lado, las rentas de inversiones en sociedades se encuentran en el artículo 41 A, letra A. Como se mencionó en el número anterior, se ha considerado que en caso de existir un CDTI todas las rentas deben considerarse como rentas del Artículo 41 A, letra A. Por lo anterior, la diferencia en la forma de computar las rentas necesariamente sólo aplica cuando las rentas se perciben desde un país en el que no existe un CDTI vigente.

Dicho lo anterior, consideraremos los siguientes antecedentes:

1. Antecedentes:

Detalle	Renta Percibida	Impuesto pagado
Export. de Servicios	65.000	35.000
Dividendo	65.000	35.000
Total	130.000	70.000

Gastos Asociados 50.000

2.- Determinación de Crédito

Detalle	Renta Percibida	Impuesto pagado	Impuesto Incrementado	CTD
Regalía	65.000	35.000	30.588	30.588
Dividendo	65.000	35.000	30.588	30.588
Total	130.000	70.000	61.176	61.176

Detalle	Monto
Export. De Servicio, Renta	65.000
Export. De Servicio, Crédito	30.588
Dividendo, Renta	65.000
Dividendo, Crédito	30.588
Gastos Asociados	(50.000)
RENFE	141.176
Limite 3 (32%)	45.176

Detalle	Export. De Servicio	Dividendo	Dividendo
Renta	65.000	65.000	
Crédito	22.588	22.588	
Gastos Asociados		(25.000)	
Total	87.588	62.588	
CIDPC	22.588	16.899	39.487
CTDIF		5.689	5.689
Total	22.588	22.588	45.176

En relación a lo anterior, hemos determinado principalmente las diferencias de la renta.

- El impuesto aplica sobre base incrementada.
- No se genera CTDIF por el caso de las exportaciones de servicios, pero se acumula mayor CIDPC para ejercicios siguientes.

4.2. Aplicación del límite de la RENFE para las exportaciones de Servicios gravadas en el exterior

La problemática de la utilización del límite de la RENFE a las exportaciones de servicios nace de la misma incorporación de estas rentas al mecanismo de DTI¹⁰, dado que no se consideraron las características específicas de estas rentas. Nuevamente, es necesario remontarse la historia de la norma, en este caso del mecanismo de la RENFE: La RENFE nace como una limitación general que aplicaba específicamente a las rentas empresariales de los países con CDTI vigente, en estos casos no se generaban mayores problemas en la interpretación de la misma, por tener un campo de acción limitado. Cuando se cambió la redacción de la norma y esta pasó a ser un mecanismo de carácter general, se hizo necesaria una mayor especificación, dado que su redacción genera conflictos en la actualidad.

En este sentido de acuerdo a la redacción textual de la norma las rentas por exportación de servicios, en la medida que se consideren rentas de fuente nacional no deberían quedar comprendidas dentro del mecanismo de la RENFE, en el entendido que la misma se aplica al *“crédito total por los impuestos extranjeros correspondientes a las rentas de fuente extranjera”*. No obstante, de acuerdo a una interpretación contextual de la ley, la RENFE nace y se mantiene con el “sentido” de ser un límite global de la utilización del CIPE, con el fin de que no exista abuso del mismo. Al respecto, el mismo servicio ha señalado, no obstante la redacción de la ley, que la RENFE es aplicable a estas rentas¹¹.

10 A través de la incorporación del artículo 41 A, letra C, N°4 inciso 3ero.

11 Circular 44 de 2016, sección A, 3, 1.

En el entendido del sentido general de la RENFE, la historia del desarrollo de la ley y la textualidad de la misma, consideramos que el límite de la RENFE No debe aplicarse a este tipo de rentas.

De lo anterior se puede entender que la principal problemática de una eventual aplicación del Límite de la RENFE a los servicios de exportación, como postula el SII, es el hecho que la retención se aplica sobre las rentas brutas, pero el crédito aplica sólo sobre las rentas netas, generando problemas de competitividad en el uso del crédito. Esto se debe a que en el caso de otras rentas, como dividendos, regalías o marcas, los gastos asociados no son un factor tan importante respecto de los ingresos como lo es en el caso de la prestación de servicios.

4.3. Determinar la procedencia de aplicar el tope de la RNFE, por las exportaciones de servicio que hayan sido gravadas en el exterior.

Al Respecto, hay que considerar como primera medida el cambio introducido por la ley 20.780 en lo que concierne al artículo 41 A letra C de la LIR, y que entro en vigencia a partir del 01.01.2015.

En donde se efectúa una modificación al encabezado de la letra C del artículo 41 A de la LIR, siendo la modificación como sigue: *“C.- Rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el extranjero.”. De esta manera, se elimina la frase “del exterior”, que se encontraban después de la palabra “Rentas”, y se agrega a continuación*

de la frase “*otras prestaciones similares*”, la frase “que hayan sido gravadas en el extranjero”¹².

Al eliminar la frase “del exterior” se buscaba ampliar el ámbito de aplicación de estas normas para evitar la doble tributación a contar del 1° de enero del 2015, puesto que antes de esta modificación, era requisito que fuesen rentas obtenidas y grabadas en el extranjero. Con la actual redacción la aplicación de la norma recae sobre las rentas que de forma copulativa cumplan con lo siguiente:

- a) Se trate de rentas obtenidas en Chile o en el extranjero, es decir, podría tratarse tanto de rentas de fuente chilena como extranjera;
- b) Sean obtenidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares;
- c) Que hayan sido gravadas en el extranjero.

Con lo anterior se tiene que al entrar en vigencia dicha modificación legal es posible utilizar el crédito por IPE en la exportación de servicios, cosa que no era posible hacer antes del 31.12.2014, hasta antes de dicha fecha el crédito unilateral por impuestos extranjeros que gravan a los dividendos y retiros de utilidades y en el caso del crédito bilateral respecto de este mismo tipo de rentas, más las contempladas por el artículo 41 C de la LIR y el respectivo CDTI, el crédito imputable al IDPC se daba de aplicar la tasa de dicho tributo a la suma de la RENFE percibida, más el respectivo CDTI. Ahora bien, si de la imputación de

¹² Circular 12 de 2015, sección II, 1.2, a.

dicho crédito resulta un remanente, ya sea porque el monto del impuesto de primera categoría y este es inferior al crédito o porque el contribuyente se encuentra en una situación de pérdida, la Ley no admite la posibilidad de que el citado remanente pueda ser imputado a otros impuestos, utilizado en ejercicios siguientes o devuelto al contribuyente. Por ello, considerando que por una parte se reconoce al contribuyente el derecho al crédito contra el Impuesto de Primera Categoría, y que, por otra, eventualmente dicho crédito no podrá ser imputado a otros impuestos, utilizado en ejercicios siguientes o devuelto al contribuyente, no cabe sino concluir que aquella parte del mismo que no sea susceptible de utilizarse como tal, deberá deducirse como gasto de la RLI.

La diferencia tiene lugar cuando el monto de los impuestos soportados en el extranjero por los dividendos, retiros de utilidades, rentas percibidas o devengadas por agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior o por las rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas u otras prestaciones similares, es mayor a los créditos que la Ley permite deducir con motivo de la aplicación de los límites que establece.

Por ejemplo, si un dividendo percibido por un contribuyente domiciliado o residente en Chile ha soportado una tasa de retención en el extranjero de 35%, la Ley sólo permite acreditar tales tributos hasta un límite de 30%, de forma tal que la diferencia en este caso ascendería a 5%.

No obstante ello, se debe destacar que el monto correspondiente a la diferencia descrita se encuentra deducida como un gasto para fines tributarios en la

determinación de la RLI de Primera Categoría, al permitirse la deducción de los impuestos a la renta pagados o adeudados en el exterior por las agencias o establecimientos permanentes en el extranjero y el cómputo de la renta líquida en Chile, tratándose de las demás rentas.

Además, de acuerdo a la forma que dispone la Ley para el cálculo de los créditos a invocar por concepto de impuestos externos, los citados excesos automáticamente quedan deducidos de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría que grava las rentas de fuente extranjera, dado que los agregados respectivos ascienden sólo al monto de los impuestos extranjeros susceptibles de ser utilizados como créditos contra los impuestos que correspondan, según el caso.

Ambas situaciones en el antes del 2014 y después del 2014, serán desarrolladas en el apéndice III, cabe destacar que la limitación de la investigación es sobre rentas afectas y exentas no siendo materia de la investigación el impacto del IVA, de manera de poder demostrar las pérdidas de crédito respectivo, en donde hasta antes del 01.01.2015 podía utilizar como gasto dicha pérdida de crédito, pero posterior a dicha fecha no se puede utilizar como gasto y simplemente se pierde.

4.4. Análisis normativo entre la ley y las circulares.

En el análisis normativo se trató de dar una mirada global a las Circulares que emitió el SII, luego de la entrada en vigencia de la ley 20.780 y la ley 20.899 en donde se pudo observar que estas fueron modificadas por circulares posteriores o

simplemente fueron derogadas por nuevas circulares, situación que podemos visualizar en el cuadro siguiente:

Circular 14 del 2014	Modificado por Circular N°59 de 14 de noviembre de 2014
Circular 59 del 2014	
Circular 12 del 2015	Complementada por Circular N° 34, de 07 de junio de 2016
circular 36 del 2015	
circular 46 del 2015	Derogada por Circular N°48 de 12 de julio de 2016
circular 48 del 2016	
circular 44 del 2017	

Por otro lado se buscaron oficios que tuvieran relación con créditos IPE y encontramos uno del 2018 que es el Oficio N° 127, del 18.01.2018, en este documento se concluye el análisis del caso expuesto en función de la Circular 48 del 2016 y la LIR.

Otro documento emitido por el SII y que imparte instrucciones a los contribuyentes sobre el cómo se deben hacer las cosas es el Suplemento Tributario, documento que se emite en cada operación Renta e intenta ser una directriz de cómo se deben ingresar la información en los distintos formularios y declaraciones juradas que el SII pone a disposición de los contribuyentes para que declare sus rentas anuales, para el ámbito de este análisis se revisó el suplemento del AT 2017, el cual en materia de Crédito IPE, mantiene los criterios establecidos en las circulares vigentes a dicha fecha que son: Circular 59 del 2014, Circular 12 del 2015, Circular 36 del 2015 y Circular 48 del 2016 y las instrucciones impartidas en la LIR.

El hecho de que se hayan derogado circulares radica en cambios de criterio en un periodo de tiempo de un año, implica en posibles errores por parte de los contribuyentes, que podrían haber tomado una circular como instrucción para la determinación del IPE y esta se encontraría derogada lo que podría ser un contribuyente que determino su IPE en función de la Circular 46 del 2015, la cual a la fecha de declaración de la renta abril del 2017, ya se encontraba derogada por la Circular 48 del 2016.

5. Conclusión

Bajo un alcance general del límite de la RENFE, la exportación de servicios se ve limitada por una premisa básica: La retención se aplica sobre los ingresos brutos, pero sólo se otorga un crédito sobre las utilidades netas, debiendo por lo tanto soportar una fuerte carga impositiva.

En relación a lo anterior, se hace necesario preguntarse si los mecanismos de crédito IPE, considerando los beneficios superiores que trae a un país el ingreso de capitales, son adecuados, o se hace necesario considerar el mecanismo de la exención como una vía válida.

En relación a aplicar el tope RENFE en la exportación de servicios antes del 2014 se podía utilizar la pérdida de crédito, al aplicar los límites, como un gasto, por lo que esa pérdida no era problema ya que siempre se pudo descontar como gasto, cosa distinta a lo que se debió aplicar con la modificación que introdujo la ley 20.780 y en donde elimino la frase “del exterior” y a partir del 2015 se permite utilizar como crédito las rentas de cualquier fuente, pero al aplicar los límites se genera una pérdida, tal como ocurría antes del 2014, pero ahora no existe posibilidad de deducir como gasto dicha pérdida de crédito, dado que los servicios de exportación son una renta nacional y por tanto deben tributar en base devengada en lugar de percibida.

Respecto del análisis normativo se puede concluir que el modificar circulares con antigüedad de menos de un año calendario provoca desconcierto en el contribuyente, ya que se vería inducido a determinar de manera errónea los

Créditos IPE. Al no considerar las nuevas consideraciones que están generando aquellas circulares que complementa una anterior, ese sería como el mayor problema, ya que en la revisión del Suplemento Tributario y los oficios no hay cambios de criterio ya que estos se estarían fundando en la LIR y las circulares, que dicen relación con los Créditos IPE.

6. Bibliografía

Libros

- Holmes, K. (2007). *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. Amsterdam: IBFD Publication BV.
- Miller, A., & Oats, L. (2012). *Principles of International Taxation*. Bloomsbury Professional Ltd.
- Rasmussen, M. (2011). *International Double Taxation*. Kluwer Law International BV.
- Salort, S. (2009) *Doble Tributación Internacional*. Edimatri.
- Hurtado, H (2018) *Tributación Internacional*, Thompson Reuters

Artículos de Revistas

- Aninat Ureta, E. (2016). La potestad tributaria. *Revista de Derecho Público*, (62), Págs. 10-21. doi:10.5354/0719-5249.2016.43192. Consultado de <https://revistas.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/43192>
- Yáñez Henríquez, J. (2016). Tributación: Equidad y/o Eficiencia. *Revista de Estudios Tributarios*, (12), pág. 223-259. Consultado de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40412/41958>
- Jaque López, J. (2010). Principios e introducción a la doble tributación internacional. *Revista de Estudios Tributarios*, (2), pág. 9-22. Consultado de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41221/42756>
- Flores Durán, G. (2012). Exportación de servicios. Dificultades tributarias. *Revista de Estudios Tributarios*, (6), pág. 93-144. Consultado de <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41113/42656>

Documentos Públicos

- OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing. Consultado de http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Documentos Públicos

- OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. Consultado de http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en
- Circular N° 52-1993, Instrucciones sobre la forma en que deben computarse en el país las rentas de fuente extranjera e invocarse como créditos los impuestos pagados retenidos o adeudados en el exterior. Servicio de Impuestos Internos. 08/11/1993.
- Circular N° 05-1999, Instrucciones sobre modificaciones introducidas al Párrafo 6° Del Título II de la ley de la renta, sobre normas relativas a la doble tributación internacional de la renta, por la Ley N° 19.506, de 1997. Servicio de Impuestos Internos. 15/01/1999.
- Circular N° 25-2008, Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los artículos 41A, 41B, 41C, 41d, 69 n° 3 y 84 de la ley sobre impuesto a la renta por la ley n° 20.171, de 2007 y otras normas relativas a la doble tributación internacional. Servicios de Impuestos Internos. 25/04/2008.
- Circular N° 14-2014, Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.630, a la Ley sobre Impuesto a la Renta, relacionadas con la tributación internacional. Servicios de Impuestos Internos. 07/03/2014.
- Circular N° 59-2014, Modifica las instrucciones contenidas en Circular N°14, de 2014, relativas a la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación internacional a las rentas e impuesto que establecen los artículos 10 y 58 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Servicios de Impuestos Internos. 14/11/2014.
- Circular N° 12-2015, Instruye sobre las modificaciones efectuadas a los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta por las Leyes N°s 20.727 y 20.780 de 2014, y la incorporación de los artículos 41 F y 41 H efectuada por esta última Ley. Servicios de Impuestos Internos. 30/01/2015.
- Circular N° 46-2015, Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 de 2014, a los artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017. Servicios de Impuestos Internos. 11/06/2015.
- Circular N° 36-2015, Modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899 a los artículos 41 F y 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta; y al primer párrafo, del número 2, del inciso cuarto del artículo 59, de la misma Ley. Complementa Circular N° 12, de 2015. Servicios de Impuestos Internos. 07/06/2016.

- Circular N° 48-2016, Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 de 2014 y Ley N° 20.899 de 2016 a los artículos 41 A, 41 B, y 41 C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017. Y, créditos por impuesto pagado en el extranjero sobre rentas pasivas, conforme al artículo 41 G de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016. Deja sin efecto Circular N° 46 de 2015. Servicios de Impuestos Internos. 12/07/2016.

- Circular N° 44-2017, Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.956, de 26 de octubre de 2016, a las letras C.- y D.-, del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en materia de normas sobre Tributación Internacional, y al inciso 1° y párrafo segundo, del N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 del referido cuerpo legal, en materia de Impuesto Adicional. Modifica instrucciones contenidas en la letra G), del II.4.- del apartado II, de la Circular N° 48 de 2016, relativas al N° 3, del artículo 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Instrucciones sobre la regla de aproximación en caso de pagos solucionados en efectivo introducida por la señalada Ley N° 20.956. Servicios de Impuestos Internos. 25/08/2016.

Leyes

- 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.

- Ley N°19.247, introduce modificaciones a la ley sobre impuesto a la renta; modifica tasa del impuesto al valor agregado; establece beneficio a las donaciones con fines educacionales y modifica otros textos legales que indica. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 09/09/1993, Versión Única

- Ley N° 19506, modifica el decreto ley n° 824, sobre impuesto a la renta; el decreto ley n° 825, sobre impuestos a las ventas y servicios, de 1974 el código tributario, la ley orgánica de servicios de impuestos internos y otras normas legales. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 18/07/1997, Versión Única

- Ley N°20.171. Incrementa el crédito por impuestos pagados en el exterior disponible para las inversiones en sociedades extranjeras y aumenta transitoriamente el crédito tributario a la inversión en activo fijo. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 02/02/2007, Versión Única

- Ley N°20.630. Reforma tributaria; financiamiento de la educación; fondo especial para la educación; educación preescolar; impuesto a la renta; impuesto al tabaco; impuesto de timbres y estampillas; impuesto de primera categoría. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 24/09/2012, Versión Única

- Ley N° 20.780. reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 26/09/2014, Versión Única.
- Ley N° 20.899. Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 01/02/2016, Última Versión 01/12/2017.
- Ley N° 20.956. Establece medidas para impulsar la productividad Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 26/09/2014, Versión Única.

Tabla de Abreviaciones

Abreviación	Tema
DTI	Doble Tributación Internacional
LIR	Ley de Impuesto a la Renta
IPE	Impuestos Pagados en el Extranjero
CDTI	Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional
SII	Servicio de Impuestos Internos
Crédito IPE	Crédito por Impuestos Pagados en el Extranjero
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
CIDPC	Crédito contra el Impuesto de Primera Categoría
CTDIF	Crédito Total Disponible contra Impuestos Finales
RENFE	Renta Neta de Fuente Extranjera

Apéndice I

Antecedentes Caso a Desarrollar

Simulación de Costo de Departamento de Impuestos



Compuesto por 4 personas

- Gerente de Impuestos
 - 6.500.000 Sueldo
- 2 Analistas Tributarios
 - 2.900.000 Sueldo
- 1 Asistente tributario
 - 1.800.000
- Bonos promedio Anual del Departamento
 - 27.000.000
- Gastos de Viajes durante el año supervisión en terreno
 - 5.000.000

Inversión en los países	
CHILE	
ARGENTINA	
BRASIL	
PERÚ	
COLOMBIA	

Antecedentes Departamento	Mensual	Anual
Sueldo Gerente de Impuestos	6.500.000	78.000.000
Sueldo Analista Tributario	5.800.000	69.600.000
Sueldo Asistente Tributario	1.800.000	21.600.000
Bonos	2.250.000	27.000.000
Cobro ERP	2.750.000	33.000.000
Cobro Management Fee	2.500.000	30.000.000
Costo Oficina	8.000.000	96.000.000
Costo Depreciación Equipos	2.250.000	6.000.000
Software de Consolidación	21.000	16.500.000
Costo Auditoría	21.000	45.000.000
Total	32.225.000	422.700.000

Determinación Crédito IPE (Argentina)		Total	
		Con RENFE	Sin RENFE
Renta		79.044.900	79.044.900
Limite 1: Impto Retenido	13.949.100		
Limite 2: Impto Incrementado	42.562.638		
CDT	13.949.100		
Renta	79.044.900		
CDTI	13.949.100		
Gastos	(84.540.000)		
Pre RNFE	8.454.000		
Limite 3	2.958.900		
Crédito IPE		2.958.900	13.949.100
Gastos Asociados		(84.540.000)	(84.540.000)
Total Renta Chilena		(2.536.200)	8.454.000

Impuesto No acreditable

10.990.200

Países	Mensual	Anual	WHT	WHT	Renta Percibida
CHILE	7.749.500	92.994.000	15%	13.949.100	92.994.000
ARGENTINA	7.749.500	92.994.000	15%	13.949.100	79.044.900
BRASIL	7.749.500	92.994.000	15%	13.949.100	79.044.900
PERÚ	7.749.500	92.994.000	15%	13.949.100	79.044.900
COLOMBIA	7.749.500	92.994.000	15%	13.949.100	79.044.900
Total	38.747.500	464.970.000	15%	55.796.400	409.173.600
FEE Inercompañía	3.522.500				