



“MODIFICACIÓN A LAS NORMAS DEL ARTÍCULO 74 N°4

SUBTEMA II: “Análisis de los efectos de la nueva norma del CDIF

**frente a remesas del exterior ¿competitividad de los
papeles de sociedades chilenas?**

TESIS/AFE PARA OPTAR AL GRADO DE

MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno: Ximena Vargas Arriagada

Profesor Guía: Christian Delcorto P.

Santiago, septiembre de 2020

TABLA DE CONTENIDO

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
LISTA DE ANEXOS.....	v
AGRADECIMIENTOS.....	vi
VITA.....	vii
RESUMEN EJECUTIVO.....	viii
ABREVIATURA.....	ix
1. INTRODUCCIÓN.....	11
1.1. Planteamiento del problema.....	12
1.2. Objetivo General.....	14
1.3. Objetivo Específico.....	15
1.4. Hipótesis.....	16
1.5. Metodología.....	16
2. ESTADO DEL ARTE.....	17
3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO.....	19
3.1. Marco Normativo.....	19
3.1.1. Definición principales Conceptos.....	20
3.1.2. Principio de sujeción del sistema chileno.....	22
3.1.3. Fuente de la renta (art. 10 y 11 LIR).....	22
3.1.4. Domicilio.....	23
3.1.5. Residencia.....	24

3.1.6.	Impuesto Adicional.....	25
3.1.7.	Aspectos generales del IA (Art. 58 N° 1 y 2, Art. 60 Inc. 1).....	26
3.1.7.1.	Crédito por impuesto de 1ra Categoría y Base Imponible IA, LIR.....	27
3.1.7.2.	Modalidades de IA.....	28
3.1.7.2.1.	Modalidad de Declaración.....	28
3.1.7.2.2.	Modalidad de Retención.....	29
3.1.7.3.	Devengamiento del impuesto.....	29
3.1.7.4.	Obligación de retener.....	29
3.1.7.5.	Declaración y pago.....	30
3.1.7.6.	Regímenes tributarios.....	30
3.1.8.	Sistema de Crédito IPE al 31-12-2019.....	33
3.1.8.1.	Concepto IPE.....	33
3.1.8.2.	Normas Comunes artículo 41 A letra E.....	33
3.1.8.3.	Forma de cálculo del IPE.....	35
4.	SUBTEMA II	39
4.1.	Crédito de Impuestos Finales	39
4.2.	Créditos IPE.....	41
4.3.	Determinación Crédito Total Disponible (CDT).....	42
4.4.	Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE) Vigente al 31.12.2019.....	43
4.5.	Cálculo e imputación del crédito por IPE en contra del IDPC.....	45
4.6.	Cálculo del 8% por CDIF vigente al 31.12.19.....	46
4.7.	Registro del crédito IPE.....	47

5.	Cambios por Reforma Modernización Tributaria Ley 21.210.....	48
5.1.	Rentas por impuesto pagado en el extranjero a usar como crédito.....	49
5.2.	Determinación del monto de crédito por IPE.....	50
5.3.	Tope individual, artículo A N°3 a), LIR.....	51
5.4.	Tope Global, Artículo 41 A N°3 b), LIR.....	52
5.5.	Determinación del crédito por IPE contra IF.....	53
5.6.	Cambio normas Comunes Artículo 41 A, LIR.....	54
6.	CONCLUSIÓN	61
7.	BIBLIOGRAFÍA	63

LISTA DE ANEXOS

<u>Anexos</u>	<u>PÁGINAS</u>
Anexo 1:.....	57
Anexo 2:.....	58
Anexo 3:	59
Anexo 4:.....	60

AGRADECIMIENTOS

A mi hija, por su paciencia y comprensión por todo el tiempo que tuve que dejarla de lado por dedicarle tiempo al estudio, en los años que hice el Magister y hoy en que estamos haciendo los últimos esfuerzos por cerrar este ciclo.

VITA

Ximena Elvira Vargas Arriagada

- Contador Auditor, graduada en la Universidad del Pacífico en el 2007
- Diploma en Planificación Tributaria de la Universidad de Chile, año 2010
- Egresada de Magister en Tributación Nacional, Universidad de Chile, año 2013
- Diplomado Control de Gestión Gerencial, Universidad de Chile, Abril 2020

RESUMEN EJECUTIVO

El propósito de esta AFE es la generación de un documento que sea de utilidad dar a conocer los principales aspectos del artículo 74 N°4 de la LIR antes de la entrada vigencia de la Ley 21.210 “Modernización Tributaria”, junto a ello conocer los efectos en la utilización de los créditos de impuestos finales (CDIF), generados por los Impuestos pagados en el extranjero por Dividendos y Remesas recibidos desde el exterior, revisión en su determinación, conceptos a considerar en su cálculo, sus restricciones, contribuyentes que tienen derecho al uso de éste, como se genera, requisitos para su uso.

También tendremos la posibilidad de conocer los cambios que se pudieron generar con la Reforma “Modernización Tributaria”, modificaciones a los artículos de las normas relativas a la Tributación Internacional, con el alcance de Dividendos y Retiros percibidos desde el exterior y los impuestos pagados por estos conceptos y que puedan ser usados en Chile contra los impuestos nacionales.

Daremos a conocer con ejemplos numéricos, cálculos para la determinación del crédito por impuestos pagados en el extranjero que puedan ser usado en Chile contra los impuestos IDPC, Global Complementario y Impuesto Adicional, con las normas vigentes al 31 de diciembre de 2019 y una propuesta de cálculo según interpretación personal de los cambios en el nuevo artículo 41 A de la LIR, esto porque a la fecha no existe circular que interprete la forma de determinación según el artículo en mención.

ABREVIATURA

CDIF: Crédito de Impuestos finales

S.I.I.: Servicio de Impuestos Internos

SAC: Saldo acumulado de crédito

IA: Impuestos Adicional

LIR: Ley de impuestos a la renta

IPE: Impuestos pagados al exterior

CTD: Crédito Total Disponible

IDPC: Impuestos de primera categoría

IGC: Impuestos Global Complementario

CDTI: Convenio Doble Tributación Internacional

RENFE: Renta Neta de Fuente Extranjera, concepto introducido por la Ley N° 20.171

RLI: Renta Líquida Imponible

RAP: Rentas Atribuidas Propia

DDAN: Diferencia entre Depreciación Acelerada y Normal

REX: Rentas Exentas e ingresos no constitutivos de renta.

RAI: Rentas afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional

SAC: Saldo acumulado de Créditos

IUSC: Impuestos único de segunda categoría

IF: Impuestos finales

1. INTRODUCCIÓN

La globalización de la economía, la apertura de los mercados y atraer la inversión extranjera son temas recurrentes que escuchamos en las noticias, discursos presidenciales, exposiciones de economistas, en el ámbito académico entre otros. Nuestro país no ajeno a esta tendencia hace ya muchos años viene desarrollando políticas de apertura económica y realizando diversos eventos de carácter oficial para promover la política monetaria, la fortaleza de nuestras instituciones públicas, la estabilidad de nuestra economía para atraer la inversión extranjera. Hemos firmado tratados internacionales, Convenios para evitar la doble tributación, ser miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE. Un ejemplo claro de esta tendencia es el de Chile Day que en los últimos años se ha realizado nuestro país en la apertura de la bolsa en Londres.

Dentro de los beneficios y oportunidades que nuestro país ofrece al inversionista extranjero que desea invertir, son políticas tributarias claras y de igual trato frente a un inversionista nacional.

Dado lo anterior toma vital relevancia en la tributación por las remesas a exterior y los créditos contemplado en nuestra legislación, por tal razón el motivo de esta AFE es dar certeza a las dudas que se generan con las remesas al exterior sujetas a las normas de retención establecidas en el artículo 74 N^º 4 de la LIR.

1.1. Planteamiento del problema

Sub tema 1:

Según lo que establece la actual norma de retención contenida en el artículo 74 N° 4 inciso primero de la Ley sobre impuesto a la renta ***“Los contribuyentes que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda”***.

Según el enunciado del artículo deja establecido que cualquier tipo de remesa que se realice al exterior están sujetos a las normas de retención, y sobre todo cuando se trata de distribución de dividendos. Bajo esta premisa la duda que persiste y sobre la cual el Servicio de Impuestos Internos aún no se pronuncia y que va a hacer el motivo de esta tesis de grado es:

“De acuerdo con las modificaciones de la Ley 21.210 introducidas al artículo 74 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta no deja claramente establecido que tipos de remesas están sujetas a estas normas de retención y sobre todo queda la duda si aquellas remesas realizadas al exterior por dividendos que tienen su situación tributaria cumplida en Chile, es decir, que pagaron todos los impuestos igual están sujetos a las normas de retención que establece este artículo”.

Sub tema 2:

Al analizar el artículo 74 N^º 4 de la Ley de la Renta el que establece la aplicación de este tipo de crédito, no expresa claramente la forma y alcance que va a tener la aplicación por parte de aquellos contribuyentes que realicen remesas al exterior y que deban aplicar los créditos por impuestos finales CDIF a las retenciones por dichas remesas.

Dado lo anterior frente a esta nueva normativa introducida por la ley 21210, respecto de impuestos finales, se han presentado ambigüedades en la manera en que se interpreta dicha normativa, lo que genera problemas de aplicación de dicha norma frente a casos determinados. No está establecido la forma como se va a determinar ese crédito, si bien es cierto regula los créditos, no existe una claridad de cómo se deben hacer los cálculos y por ello no existe certeza de la forma en que opera en la práctica.

1.2. Objetivo General

El objetivo general de este trabajo es dar a conocer cómo operan en la práctica las normas de retención, declaración, quien es el agente retenedor, oportunidad de pago, respecto a las remesas distribuciones de utilidades por parte de inversionistas sin domicilio ni residencia en el país.

También se abordarán el alcance de la aplicación, sobre todos créditos aplicables por la distribución dividendos y remesas al exterior, incluido aquellos provenientes de impuestos pagados en el exterior por ingresos percibidos desde fuentes extranjeras.

Intentaremos explicar en un lenguaje simple, dependiendo del régimen tributario acogido por la empresa o sociedad que reparte o distribuye sus utilidades o beneficios, la forma en que deben operar, los créditos a los cuales tendrán derecho los contribuyentes no residentes

1.3. Objetivos Específicos

1. Análisis comparado del Artículo 74 N°4 de LIR al 31 de diciembre del 2019 y los posibles cambios producto de la entrada en vigor de la Ley 21.210 a contar del 1 de enero del 2020.
2. Despejar incertidumbre sobre las normas de retención para aquellas remesas o dividendos que tienen su tributación cumplida en Chile.
3. Desarrollar el concepto de CDIF, su aplicación, forma de cálculo y alcance de acuerdo con los cambios introducidos por la ley de modernización tributaria.
4. Concepto, alcance y aplicación de los impuestos pagados al exterior de acuerdo a lo establecido en la ley y la interpretación de la norma en el Circular 48 año 2016 y sus posteriores modificaciones.

1.4. Hipótesis

El objetivo del presente estudio es analizar las normas de retención establecidos en la LIR en su Art 74 N°4, resulta razonable preguntarse si la actual Ley de Modernización Tributaria, léase Ley N° 21.210 cuya entrada en vigencia es a contar del 1 de enero de 2020, da mayor certeza jurídica o se mantienen las dudas respecto del sistema vigente al 31 de diciembre de 2019.

1.5. Metodología

Con la finalidad de llevar a cabo esta AFE basaremos nuestra investigación en el método Dogmático. Lo que se pretende conseguir en la utilización de esta metodología es realizar una revisión dogmática de los cambios normativos que dice relación con el Impuesto adicional, sus retenciones y uso de los créditos según dictan las normas chilenas y los cambios que se han generado a partir de las grandes reformas tributarias desde la Ley 20.780 del año 2014, Ley 20.899 del 2016 y la actual Ley 21.210 del año en curso.

Para llevar a la práctica esta metodología nos basaremos en la búsqueda de información que nos entrega la misma ley, circulares, resoluciones y oficios entregados por la administración tributaria, diferentes artículos de opinión e investigación de desarrollados por centros de investigación tributaria, a modo de ejemplo CET de la Universidad de Chile, Thomson Reuters, entre otros profesionales dedicados a esta materia.

2. ESTADO DEL ARTE

Producto de la globalización, la apertura de la economía, las políticas de atraer capitales extranjeros, se ha incrementado la presencia de grupos empresariales extranjeros operando o invirtiendo en el país, como así mismos grupos económicos chilenos invirtiendo en el exterior. Profesionales de las más diversas áreas prestan servicios a personas y empresas residentes en distintos estados o territorios. Todos estos movimientos de inversiones, pagos de servicios y asesorías deben estar tratados y regulados en la legislación interna de cada país y en los convenios firmados para evitar la doble tributación.

Por lo anterior, en el ámbito del derecho tributario internacional en Chile, la Ley de la Renta nos entrega una importante actualización luego de la reforma tributaria del año 2014, Ley 20780. Luego de ello, ha venido el aporte de la simplificación tributaria Ley 20.899 de 2016, hasta llegar a la recientemente Ley 21.210 del año 2020.

Algunos de los principales tópicos planteados en estas leyes relacionados al presente estudio son:

Ley 20.780 del año 2014

- Concepto de renta atribuida
- Nuevos hechos gravados en la fuente
- Amplía contribuyentes obligados a presentar F- 22
- Modifica créditos del exterior
- Modifica normas de retención

Ley 20.899 el año 2016

- Artículo IV transitorio. Exención de restitución rentas 14B inversionistas de países con CDTI suscrito, pero no ratificado – aplica artículo 63
- Modificaciones artículo 74 N° 4
- Contribuyentes 14 A y 14B – Atribución – Retiros
- Modifica normas de retención artículo 38 bis sistema atribuido

Ley 20.956 del 2016

- Incorpora letra 41 A letra D. Otras rentas amplia beneficio del IPE a contribuyentes del artículo 42 N° 1 y 42 N° 2.

Ley 21.047 del 2017

- Amplía plazo (2021) para no aplicar restitución incorporada en Artículo 63 de la LIR para países con CDTI suscrito y no vigente.

3. MARCO NORMATIVO TEORICO

3.1. Marco Normativo

En esta sección abordaremos el tema a través de la revisión de los cambios que ha tenido la ley sobre impuesto a la renta en su Art. 74 N°4, jurisprudencias, circulares, oficios, investigación teórica sobre los principales conceptos, búsqueda de bibliográfica sobre la cual sustentaremos la interpretación del concepto CDIF. Basados en lo que indica la norma y lo que podamos descubrir de la literatura de expertos en la materia nos dará el marco conceptual para dar repuesta al planteamiento del problema desde el punto de vista teórico, acompañada de ilustraciones prácticas, así como también podremos revelar efectos del CDIF por remesas al exterior.

A mayor abundamiento, en este trabajo bajo la nueva circular en consulta abordaremos las normas de retención respecto a los nuevos regímenes tributarios vigentes al 31 de diciembre del 2019, regulación de los registros de los créditos de por los impuestos pagados en el exterior, analizaremos el nuevo concepto de renta atribuida, situación de los créditos por ingresos de fuente extranjera, como es el registro de ellos. Cuando se define la calidad de la retención (provisoria o definitiva), situación de pagos de retención de IA en exceso o erróneos.

3.1.1. Definición principales Conceptos

- **Impuesto:** Pagos obligatorios de dinero que exige el Estado a los individuos y empresas que no están sujetos a una contraprestación directa, con el fin de financiar los gastos propios de la administración del Estado y la provisión de bienes y servicios de carácter público.

- **Impuestos de primera categoría:** Tributo que se aplica a las actividades del capital clasificadas en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tales como actividades industriales, comerciales, agrícolas, prestaciones de servicios, extractivas, entre otras.

- **Impuesto Adicional a la Renta:** Es un impuesto que afecta a las personas naturales y jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, aplicado sobre el total de las rentas percibidas o devengadas, de acuerdo con los conceptos y tasas definidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta. Este impuesto tiene dos modalidades, según el tipo de renta de que se trate puede ser un impuesto de retención, o bien, un impuesto de declaración anual la clasificación anterior se realiza de acuerdo al artículo 65 de la LIR

- **Renta:** De acuerdo con lo dispuesto por el número 1 del artículo 2º de la LIR, modificado por la letra a) del N° 1 del artículo segundo de la ley N° 21.210 (D.O. 24.02.20), sobre modernización tributaria, por renta deben entenderse "los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación", lo que modificó la norma fue suprimir en el concepto la renta atribuida a partir del 1 de

enero de 2020.

- **Renta Devengada:** De acuerdo con lo dispuesto por el número 1 del artículo 2º de la LIR, modificado por la letra b) del N° 1 del artículo segundo de la ley N° 21.210 (D.O. 24.02.20), sobre modernización tributaria, por renta devengada “aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.”

- **Renta de Fuente Chilena:** Art. 10 de la Ley de Renta: Las que provengan de bienes situados en Chile o de actividades desarrolladas en él, cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente.

- **Dividendo:** Es el reparto de las utilidades de la compañía entre sus accionistas. (Definición Superintendencia de valores y seguros)

- **Retiros:** El retiro es un concepto económico contable que consiste en “sacar” utilidades de la empresa para provecho del dueño o titular de ella. Legalmente es lo que el Código Civil llama “repartir beneficios” cuando define el contrato de “sociedad”. El “retiro” es un concepto que deriva de otro llamado “entidad contable”, según el cual “los estados financieros se refieren a entidades económicas específicas, que son distintas al dueño o dueños de la misma”, en otras palabras, la empresa o negocio como entidad económica es distinta de su dueño.

Legalmente no existe una definición de retiro, sino que la ley tributaria ha tomado el concepto de índole contable y le ha dado un tratamiento con consecuencias tributarias, como sucede en el artículo 14 y 21 de la LIR.

- **Retiro efectivo:** Es aquel que efectivamente realiza el dueño de la empresa y queda reflejado en su contabilidad. En la LIR se trata en el artículo 14.

- **Agente Retenedor:** Concepto utilizado con fines metodológicos y sirve

para identificar aquel contribuyente o persona que es alcanzado por el deber de retener, declarar y pagar las retenciones del Impuesto Adicional.

- **Contribuyente:** De acuerdo con el artículo 8 del Código Tributario, son las personas naturales o jurídicas, o los administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuesto.

3.1.2. Principio de sujeción del sistema chileno

De acuerdo con el artículo 3 de la LIR, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas este situada dentro del país o fuera de el y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Del análisis del texto legal podemos distinguir dos tipos de personas:

a) Las domiciliadas o residentes en Chile, las que pagaran impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, lo que se denomina renta de fuente mundial.

b) Los extranjeros que constituya domicilio o residencia en el país. Por 3 años, responsabilidad limitada a rentas de fuente chilena. Prórrogas pueden ser otorgadas por los Directores Regionales respectivo.

3.1.3. Fuente de la renta (Art. 10 y Art. 11 LIR)

Nuestra legislación tributaria define que se consideran rentas de fuente chilena las que provengan de bienes situados y/o las que provienen de actividades desarrolladas en el territorio nacional.

Son rentas de Fuente chilena:

A modo de enunciado podemos señalar que de acuerdo con lo establecido en el

artículo 10 de la LIR se consideran rentas de fuente chilena:

a) Pagos de regalías y derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas por la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual.

b) Rentas provenientes de acciones o derechos de empresas constituidas en nuestro país,

c) Intereses por créditos, bonos, títulos o instrumentos de deuda,

d) Operaciones extraterritoriales.

Nuestro estudio se centrará en las normas del artículo 11 de ley antes mencionada y que tiene que ver con las rentas provenientes de acciones o derechos de empresas constituidas en Chile y que genera para el inversionista extranjero dos tipos de renta:

a) Las que provienen de la distribución de retiros o dividendos, dependiendo si la sociedad que reparte los beneficios es una sociedad de responsabilidad limitada o sociedad anónima con residencia en Chile

b) Y por el mayor valor que se produce al enajenar estos derechos o acciones.

3.1.4. Domicilio

El domicilio y la residencia son parte de los aspectos estructurales de la tributación de Impuesto Adicional. No considerar estos aspectos (dentro varios otros que son necesario) pueden significar realizar un análisis incompleto al momento de evaluar la aplicación de diferentes situaciones relativas al ámbito de cumplimiento tributario como, por ejemplo; cálculo de retenciones, fuente de la renta, correcta imputación en los registros tributarios, etc.

Para el caso de las personas jurídica, no son consideradas domiciliadas en Chile aquellas constituidas en el extranjero, se entiende domiciliadas en Chile aquellas que han sido constituidas en el país¹.

Establecer cuando se está frente a una persona con domicilio o residencia en Chile, para nuestro sistema tributario la persona o entidad que carece de los atributos de domicilio o residencia, como regla general se encuentra afecta a Impuesto Adicional por las rentas de fuente chilena que perciban.

3.1.5. Residencia

Para fines tributarios en Chile, la residencia en el caso de las personas naturales se mide por el tiempo que permaneces en el país. El código tributario en su Art. 8° N°8 establece dos supuestos que nos permite evaluar si una persona es o no un residente en el país, esto antes de Reforma tributaria Ley 21.210:

Antes de Reforma Modernización Tributaria:

El primer supuesto considera el “Año Calendario”, el requisito es que la personas esté por lo menos 6 meses o más en un año calendario en el país.

El segundo supuesto “Año tributario” y este supone 6 meses o más, en total, de estadía de una persona en el país durante 2 períodos tributarios consecutivos.

Es importante destacar que nuestra legislación no define el concepto “No Residente”, pero con fines metodológicos se usa este concepto para referirse a personas naturales o jurídicas y otras entidades sin personalidad jurídica que carecen de domicilio o residencia en nuestro país.²

¹ Esto sin perjuicio de la ficción legal contenida en Art. 41D de la LIR sobre las “Sociedades Plataformas”, que para efectos de esta Ley se entienden no domiciliadas en el país.

² Fuente revista CET, Tributación Internacional Víctor Villalón M.

La sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida del domicilio en Chile para efectos de la LIR.

La Actual Reforma Tributaria Ley 21.210 modifica el artículo 8°, reemplazándolo por el siguiente texto para la definición de Residente: “Por residente, toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 182 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses”³.

3.1.6. Impuesto Adicional

“Su objetivo es básicamente compensar la ventaja que reportaría para las personas naturales no residentes ni domiciliados en Chile o para los socios o accionistas de las empresas constituidas fuera de Chile el quedar al margen, en relación con el ingreso de fuente chilena, del impuesto global complementario que gravaría dicho ingreso, como parte de la renta total, si fuera percibido o devengado por personas no domiciliadas en Chile”.⁴

Con el impuesto adicional se completa el sistema de tributación a la renta, toda vez que dicho sistema se funda sobre el principio básico, establecido en el inciso 3° de la LIR, de que todo ingreso cuya fuente esté ubicada en Chile debe quedar afecto a impuesto, aunque sea percibido o devengado por personas no residentes en el país.

³ Artículo 8° número 8 Código Tributario

⁴ Gonzalo Araya, cita online CL/CONS/96/2020 @Thomson Reuters

3.1.7. Aspectos generales del Impuesto Adicional (Art. 58 N°1 y 2, Art. 60 N°1)

El impuesto Adicional, es un impuesto de retención que de acuerdo con el artículo 58 de la LIR tiene una tasa de 35% y que grava cualquier renta, beneficio cuyo origen sea de fuente chilena y remesada, distribuida, puesta a disposición a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en el país.

Las principales características de IA que podemos mencionar son:

- a) Grava a Personas Naturales y Jurídicas no domiciliados ni residentes en el país
- b) Se aplica por las rentas, beneficios que provengan de rentas de fuente chilena.
- c) Es un impuesto real, proporcional y directo.
- d) Operan las normas de retención

Dentro de los aspectos generales del IA y que van a ser objeto de nuestro encontramos los siguientes contribuyentes:

- a) Artículo 58 N° 1: Contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, que tengan establecimientos permanentes, sucursales, oficinas. afecta al dueño o matriz del EP con tasa 35%
- b) Artículo 58 N°2: Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que perciban dividendos de Sociedades Anónimas constituidas en Chile en arreglo a la normativa chilena, tasa 35%.
- c) Artículo 60 inciso 1º: Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que perciban o devenguen rentas de fuentes chilenas que no se encuentren

en los artículos 58 y 59 de la LIR. Como, por ejemplo, retiros de sociedades de personas, ganancias de capital, tasa 35%.

3.1.7.1. Crédito por impuestos de 1ra Categoría y Base Imponible Impuesto

Adicional

Como sabemos El IDPC es el principal tributo que afecta a las rentas que obtienen las empresas, este impuesto si bien lo pagan las empresas que tributan en Chile bajo un régimen tributario determinado y dado que en nuestro país rige la integración de los tributos según lo dispone el artículo 20 de la LIR el IDPC no es un impuesto final, al contrario constituye un anticipo a los impuestos que pagan los propietarios de las empresas dependiendo de su domicilio o residencia están gravados con IGC o IA.

Por lo anteriormente expuesto y dado que podemos encontrar múltiples situaciones que tienen relación con el crédito por IDPC nuestro enfoque va a estar siempre dirigido a cómo opera este impuesto como crédito frente al A.

El artículo 20 de la LIR que señala: “Establécese un impuesto de 25% que podrá ser imputado a los impuestos finales de acuerdo con las normas de los artículos 56 N°3 y 63. Conforme a lo anterior para los contribuyentes que se acojan al Régimen Pro Pyme contenido en la letra d) del artículo 14, la tasa será de 25%. En el caso de los contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14 letra A, el impuesto será de 27%”.⁵

De lo expuesto anteriormente se desprende que cuando una sociedad constituida en Chile remesa al exterior dividendos o retiros la ley establece que el

⁵ Comparativo estudio Baraona Fischer & Cía

impuesto de primera categoría pagado por estas cantidades remesadas sea dado como crédito y pasen a formar parte de la base imponible del propietario en el mismo porcentaje con que se gravaron a nivel empresarial.

Es muy necesario señalar que cuando se trate de empresas obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, y se encuentre acogido bajo el régimen semi integrado, este crédito sólo va a ser del 65%, por ende, el destinatario final de la renta va a estar obligado a restituir el 35% restante. Aquí cobra especial relevancia al país donde se está efectuando las remesas, si existe convenio no está obligado a la restitución por ende el crédito es del 100%⁶, pero si el domicilio o residencia del beneficiario final de la renta está en un país donde no existe convenio de doble tributación debe restituir este 35% por lo que se le encarece su base impositiva.

3.1.7.2. Modalidades del IA

Este impuesto se aplica a las rentas de fuente chilena obtenidas por personas naturales o jurídicas residentes en el extranjero, en general, cuando el dinero se pone a disposición desde Chile a la persona residente en el extranjero. Este impuesto tiene dos modalidades, según el tipo de renta de que se trate puede ser un impuesto de retención, o bien, un impuesto de declaración anual.

La distinción de modalidades se usa solo para fines metodológicos, que permite distinguir dos grandes grupos de disposiciones, claramente diferenciados.

3.1.7.2.1. Modalidad de Declaración

Es aquella en virtud de la cual el Impuesto Adicional grava a la totalidad de

⁶ Artículo N°63 LIR

las rentas de fuente chilena del contribuyente, persona natural o jurídica, quien debe declararlo anualmente en el Formulario 22. Estas son las establecidas en los Art. 58 N° 2 SPA régimen de renta atribuida según artículo 14 letra A vigente hasta el 31 de diciembre de 2019 y las del Art. 60 N°1.

3.1.7.2.2. Modalidad de Retención

Esta es aquella en que el Impuesto Adicional grava determinadas rentas con un tributo que por regla general tiene el carácter de único, y debe ser declarado por el retenedor en Formulario 50. Para las retenciones del Art. 58 N°2 (Dividendos), Art. 59 y Art. 60 N°2

3.1.7.3. Devengamiento del impuesto

De acuerdo con el Art. 82 de la LIR los impuestos sujetos a retención se adeudarán desde que las rentas se: Pague, distribuyan, retiren, remesen, abonen en cuenta, pongan a disposición, contabilicen como gasto.

3.1.7.4. Obligación de retener

Agente retenedor, concepto acuñado para fines metodológicos, se usa para identificar a aquel contribuyente o persona que es alcanzado por el deber de retener, declarar y pagar las retenciones del Impuesto Adicional, las que encontramos en Art. 74 N°4.

Las personas obligadas a efectuar retenciones del Art. 74 N°4, deben declarar y pagar en los plazos establecidos por la ley por sobre aquellas rentas: Pagadas, Distribuidas, Retenidas, Remesadas, Abonada en cuenta, Puesta a disposición.

En la modalidad de declaración la retención es un pago a cuenta del impuesto anual.

En la modalidad de retención cumple la obligación tributaria de forma definitiva.

3.1.7.5. Declaración y pago

Para el pago de Impuesto Adicional establecido en los Art. 58, 59 y 60; el tributo retenido sobre las rentas gravadas en estos artículos debe ser declarado y enterado dentro del plazo establecido en el Art. 79, vale decir, hasta el día 12 del mes siguiente a aquél en que se hubiese pagado, distribuido, retirado, remesado, abonado en cuenta o puesto a disposición de su titular la renta respecto de la cual se efectuó la retención. Este plazo se amplía hasta el día 20 del mes siguiente para aquellos contribuyentes autorizados como emisores documentos tributarios electrónicos.⁷

La retención se declara y paga, por regla general, en el Formulario 50, sobre “Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos”.

Obligación de presentar declaración jurada en marzo de cada año y respecto de las retenciones practicadas en el año calendario anterior, el pagador tiene la obligación de presentar la declaración jurada correspondiente, para este caso la N° 1946.

3.1.7.6. Regímenes tributarios

Hasta el 31 de diciembre de 2019 en nuestro país existían 4 regímenes tributarios,

- a) Régimen Renta Atribuida 14 A
- b) Régimen Renta Semi Integrado 14 B

⁷ Ampliación del plazo según decreto N° 1.001 (D.O.12.10.06) Ministerio de Hacienda

- c) Régimen Renta Presunta Artículo 34
- d) Régimen de tributación Simplificada artículo 14 Ter A

Para efecto de nuestro estudio explicaremos los dos primeros regímenes tributarios.

a) Régimen de renta Atribuida:

El régimen de renta atribuida es un régimen general de tributación, en el que los dueños, accionistas de las empresas tributan, en el mismo ejercicio, por la totalidad de las rentas que generen las mismas, independiente de que las utilidades se retiren o distribuyan. Es decir, bajo este régimen no existen utilidades pendientes de tributación. Los contribuyentes de este sistema debían permanecer por regla general 5 años en él. Salvo que dejaran de cumplir antes de esa fecha con los requisitos de permanencia que establecía la ley.

La tasa de tributación de este sistema es de un 25% y la principal característica es que sus socios, accionistas tendrán derecho a utilizar como crédito imputable contra sus propios impuestos, la totalidad del IDPC pagado por tales rentas.

Los contribuyentes que pueden acogerse a este Régimen son:

- a) Empresas Individuales,
- b) Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada,
- c) Sociedades de personas (excluidas las sociedades en comanditas por acciones) y comunidades, conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país.
- d) Sociedades por Acciones (SPA) conformada exclusivamente por

personas naturales con domicilio o residencia en Chile y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país.

e) Contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR, establecimientos permanentes situados en Chile.

Los principales registros que exigía este sistema eran:

RAP: Renta Atribuida Propia

DDAN: Diferencia entre depreciación Acelerada y normal

REX: Registro de rentas exentas e ingresos no renta.

SAC: Saldo acumulado de Credito

b) Régimen de Renta Semi Integrado:

El Régimen de Tributación Semi Integrado, es un régimen de tributación general que establece que los dueños de las empresas deben tributar sobre la base de los retiros efectivos de utilidades que realizan desde éstas. Sus principales características es que la tasa de tributación es de un 27% y sus socios, accionistas tienen derecho a imputar como crédito un 65% del IDPC pagado por la empresa respectiva.

Los contribuyentes obligados acogerse a este régimen son:

a) Sociedades anónimas abiertas o cerradas,

b) Sociedades en comanditas por acciones,

c) Y, en general, aquellos contribuyentes en los cuales al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionista no sean personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

Los principales registros que deben llevar son:

RAI: Rentas Afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional,

DDAN: Diferencia entre depreciación acelerada y normal,

REX: Registro de rentas exentas e ingresos no rentas,

SAC: Saldo acumulado de crédito.

3.1.8. Sistema de Créditos IPE al 31-12-2019

3.1.8.1. Concepto IPE

Impuestos Pagados en el Exterior; La circular N°48 del año 2016 establece las instrucciones sobre los créditos por impuestos soportados en exterior. 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 (en adelante 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 (sistema bilateral), y aquellos con los que no exista convenio vigente, que está regulado en artículo 41 A de la LIR (sistema unilateral), relativo a rentas correspondiente a dividendos y retiros de utilidades, materia de nuestro análisis.

3.1.8.2. Normas Comunes artículo 41 A letra E

Las Ley de la Renta en su artículo 41 A regula la tributación para los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtengan rentas que hayan sido gravadas en el extranjero. Esta norma es parte de la serie de artículos de la citada ley sobre Normas Relativas a la Tributación Internacional.

Para poder hacer uso del crédito en Chile los impuestos pagados en el exterior por

dividendos o retiros percibidos, el artículo 41 A letra E establece normas comunes que se deben cumplir para el uso de los créditos Bilaterales (artículo 41 C) y para el uso de los créditos Unilaterales (41 A).

Estas normas comunes son las que se enumeran:

1. Tipo de cambio y Reajuste: Los impuestos, dividendos, retiros y rentas gravadas en el exterior se deben convertir a pesos chilenos de acuerdo con la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la respectiva moneda extranjera en que se haya percibido o devengado la rentas o devengado y pagado los impuestos extranjeros, de acuerdo a publicación del Banco Central de Chile.
2. Registro de Inversiones en el Extranjero: Obligación de inscripción de Inversiones en el RIE, para poder hacer uso del crédito por rentas del artículo 41 A y B y artículo 41 C, esta inscripción es obligatoria exista o no Convenio de doble tributación con el país de donde provienen las rentas.
3. Impuestos que dan derecho a crédito: Los impuestos que dan derecho a ser usados como crédito contra impuestos en Chile deben ser créditos de carácter obligatorios a la renta pagados o retenidos, como definitivos, equivalentes o similares a los de la LIR.
4. Forma de acreditar los impuestos pagados en el extranjero: Los impuestos pagados en el extranjero deben ser acreditados mediante su correspondiente recibo, o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad tributaria competente del país extranjero, debidamente legalizado y traducido, de ser necesario.
5. Designación de auditores del sector público o privado: el Director Nacional del servicio de impuestos internos tiene la facultad para asignar auditores del sector

público o privado u otro Ministro de Fe, que verifiquen la valides de los pagos o retenciones de impuestos externos.

6. Renta neta de fuente extranjera del ejercicio (RENFE): la RENFE consiste en el resultado consolidado de utilidad o pérdida de rentas de fuente extranjera afecta impuestos en Chile, obtenida por el contribuyente, rebajado los gastos necesarios para producirla, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por impuestos pagados o retenidos en el extranjero, determinados en la forma establecida por la ley de la renta.

La ley establece un máximo de crédito imputable a los impuestos que deben aplicarse en Chile, no podrá exceder del 32% de la RENFE de países sin Convenio de doble tributación y del 35% del RENFE de países con Convenio.

7. El Impuestos de primera categoría en la parte que haya sido deducido del crédito IPE no será susceptible de devolución. Y tampoco cualquier otro crédito al que haya sido imputado el crédito por IDPC que haya sido pagado con impuestos de los que establecen los artículos 41 A y 41 C.

3.1.8.3. Forma de cálculo del IPE

Lo primero que establece la LIR como metodología se refiere a la determinación del crédito susceptible a ser imputado en Chile considerando de forma separada cada una de las rentas gravadas en el exterior, sean estas percibidas o devengadas.

Si un contribuyente percibe varios dividendos del exterior en un mismo año comercial, primero deberá, por cada uno de esos dividendos convertidos al

respectivo tipo de cambio⁸, determinar el crédito de los dividendos que podría tener derecho a imputar contra los impuestos chilenos.

La LIR establece límites para el uso de estos créditos por impuestos pagados en el exterior IPE susceptibles de ser usados en Chile. El IPE podría ser imputado contra el IDPC, IGC, IA o IUSC. Para nuestro análisis revisaremos su aplicación contra IA.

En el sistema unilateral⁹, el crédito proveniente de dividendos y retiros de utilidades recibas desde el exterior, podrá ser imputado en contra del IDPC e IGC o IA, según corresponda. Para este régimen el crédito contra el IGC o IA, resulta de restar el crédito contra IDPC del CTD¹⁰.

En el sistema bilateral¹¹, el crédito resultante podrá ser imputado en contra del IDPC e IGC o IA según corresponda, en los mismos términos señalados en párrafo anterior, teniendo presente que el CTD resulta aplicable respecto de todas las rentas amparadas por del CDTI.

La RLI establece que como máximo de crédito imputable a los impuestos a aplicar en Chile, no podrían exceder del 32% de la RENFE¹² de países sin CDTI y del 35% de la RENFE de países con CDTI.

Las rentas líquidas de fuente extranjera, debidamente convertidas a moneda nacional y actualizadas al término del ejercicio, se dividirán por el factor 0,68 el que se obtiene de restar a 1 la tasa de 32% ($1 - 0,32 = 0,68$) o 0,65 (el que se obtiene

⁸ Este reajuste solo es aplicable a contribuyentes no sujetos a sistema de tributación, según contabilidad completa. N°1 de la letra E) del Art. 41 A) de la LIR

⁹ Artículo 41 A, LIR vigente al 31.12.2019

¹⁰ CDT; Sumatoria de los distintos créditos IPE calculados renta por renta, imputables a los IDPC, IGC, IA, IUSC

¹¹ Artículo 41 C, LIR vigente al 31.12.2019

¹² RENFE; Renta de fuente extranjera, concepto introducido por la Ley N° 20.171, de febrero 2007

de restarle a 1 la tasa de 35% ($1 - 0,35 = 0,65$), según proceda, y el resultado se multiplicará por la tasa de 32% o 35%, según corresponda. Si dicho resultado es superior al monto de los impuestos retenidos o pagados en el exterior, el crédito equivaldrá al monto de los impuestos retenidos o pagados en el extranjero. Por el contrario, si los impuestos retenidos a pagados en el exterior son superiores al resultado de la operación antes señalada, el monto del crédito equivaldrá a dicho resultado, es decir, al 32% o 35%, según procesa, de la renta neta externa, incluido dicho crédito con tope de los porcentajes antes indicado, todos topes vigentes al 31 de diciembre de 2019.

En este recuadro podemos ejemplificar el cálculo para un caso de tope de utilización de crédito Unilateral al 31.12.2019

Dividendo	Tasa	Impto. Pagado Exterior	Tope 32% Renta	CREDITO TOTAL DISPONIBLE
\$2.000.000	25%	\$ 666.667	\$ 941.176	\$ 666.667
\$3.000.000	35%	\$ 1.615.385	\$ 1.411.765	\$ 1.411.765
Totales		\$ 2.282.051	\$ 2.352.941	\$ 2.078.431

En este recuadro podemos ejemplificar, con los mismos dividendos cual sería el tope para la utilización de crédito Bilateral al 31.12.2019

Dividendo	Tasa	Impto. Pagado Exterior	Tope 35% Renta	CREDITO TOTAL DISPONIBLE
\$2.000.000	25%	\$ 666.667	\$1.076.923	\$ 666.667
\$3.000.000	35%	\$1.615.385	\$1.615.385	\$1.615.385
Totales		\$2.282.051	\$2.692.308	\$2.282.051

Siguiendo con el ejemplo, tomaremos el tope del 32% (vigente el 31.12.2019) para la determinación de la RENFE, agregando un supuesto de gastos al ejemplo.

Cálculo tope general 32% sobre Renta Neta Fuente Extranjera	
Dividendo 1	\$ 2.000.000
Dividendo 2	\$ 3.000.000
Más: Total rentas extranjeras	\$ 5.000.000
Menos: Gasto directos	\$ -500.000
Más: Crédito total disponible	\$ 2.078.431
Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE)	\$ 6.578.431
Tope general: 32% x \$6.578.431	\$ 2.105.098

De los impuestos determinados, ya contamos con los tres límites: Impuesto pagado en el exterior, crédito total disponible con tasa 32% y crédito por RENFE con tasa de 32%.

Estos datos nos servirán para la estimación del Crédito imputable al IDPC.

Renta Neta Percibida del Extranjero (Dividendos/retiros, menos gastos)	\$ 4.500.000
Más: CTD con topes	\$ 2.078.431
Base Imponible	\$ 6.578.431
Crédito imputable al IDPC (*) \$6.578.431*27%	\$ 1.776.176

CTD con topes	\$ 2.078.431
<u>Menos: Crédito IPE imputable al IDPC</u>	\$ -1.776.176
Crédito imputable a impuestos finales (CDIF)	\$ 302.255

4. SUBTEMA II: “Análisis de los efectos de la nueva norma del CDIF frente a remesas del exterior por dividendos”

4.1. Crédito de Impuestos Finales (CDIF)

Como se ha planteado a lo largo de este documento, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que efectúen inversiones o desarrollen actividades en el extranjero, están obligados a declarar en el país las rentas provenientes de dichas inversiones o actividades, con el fin de afectarlas con los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional, según corresponda, en otras palabras debe tributar sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, de acuerdo al principio de “Renta Mundial”, el que en Chile está establecido en el Art. 3° de la Ley de la Renta. Esto, sin perjuicio de los impuestos que deban soportar en el extranjero por esas mismas rentas, los cuales de acuerdo con lo que señala el artículo 12 de la ley de la renta y en relación con el artículo 31 de la misma ley, podrán deducir de tales rentas, las rentas netas extranjeras percibidas, siendo aceptados como gastos los impuestos pagados por dichas rentas. El reconocimiento del impuesto pagado en el exterior IPE es la manera que busca el legislador de reconocer en Chile este impuesto pagado en el exterior y que pueda ser usado en Chile contra otros impuestos o como gasto en caso de no poder ser usado como crédito.

El hecho de que estas rentas sean gravadas en ambos países, nos vemos enfrentados a una doble tributación internacional jurídica, por el solo hecho de que se realiza en un mismo período, impuestos de igual naturaleza aplicados por dos o más Estados sobre una misma renta gravable, se trate o no del mismo

contribuyente, en este último caso estamos hablando de una Doble tributación económica por impuestos aplica a la misma renta pero diferentes contribuyentes (impuestos personales e impuestos corporativos).

Para disminuir o eliminar esta doble tributación internacional, el Artículo 41 A (ex 41 A y 41 C), de la Ley de la Renta, permite, previo cumplimiento de ciertos requisitos, un **crédito contra los impuestos a la renta en Chile**, el que se determina a partir de los impuestos soportados en el exterior por aquellas rentas que deben ser computadas en Chile.

La legislación chilena establece tres límites o topes para la utilización del crédito por IPE, donde el menor de ellos será el crédito para utilizar.

Uno de los límites es que lleva el nombre de “crédito total disponible” (CTD), el cual es un crédito compuesto, ya que una parte se utilizará contra el IDPC y la otra contra los impuestos finales (IF). Este CTD debe ser un agregado a la base imponible del IDPC.

El crédito que se menciona debe ser calculado considerando ciertos topes y restricciones establecidos en la ley, los cuales buscan que, en definitiva, estos créditos no se utilicen más que para cubrir las rentas provenientes del exterior, disminuyendo así los efectos de la doble tributación internacional. “Este crédito no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno conforme a lo dispuesto por los artículos 31 número 3, 56 número 3 y 63, ni a ninguna otra disposición legal, el Impuesto de Primera Categoría en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo el crédito que establece el ex artículo 41 C, actual artículo 41 A”.¹³ Esta norma

¹³ Ley 20.630 de 2012

legal tiene como objetivo impedir que el IDPS financiado con crédito por impuestos pagados en el exterior (IPE) dé derecho a devolución al contribuyente. De esta manera se restringe la devolución, esto no impide que se pueda imputar a otras obligaciones tributarias que el contribuyente pueda adeudar al Fisco en su determinación de impuestos anuales.

La modificación introducida con la Ley N°20.630 establece una limitación a la devolución del IDPC establecida en el artículo 56, fijando que no podrá ser objeto de devolución del IDPC en la parte en que haya sido deducido en crédito por impuestos pagados en el exterior (IPE), establecido en los ex artículos 41 A y 41 C de la LIR (al 31-12-2019), hoy el actual artículo 41 A de la LIR, Ley 20.210.

4.2. Créditos IPE

En la determinación de estos créditos por los impuestos soportados en el exterior (IPE) que podrían ser deducidos de los impuestos a la renta en Chile, se distinguen los casos en que exista un Convenio de Doble Tributación con el país de donde provienen las remesas y donde se pagó el impuesto en el exterior, que se encuentre vigente, en donde se haya acordado conceder créditos para disminuir o eliminar esta doble tributación, este es el llamado **crédito Bilateral**, y aquellos países en los que no existen Convenios, donde el crédito tendrá un carácter de **Unilateral**.¹⁴

Se encuentran vigentes en Chile 33 convenios para evitar la doble tributación (ver Anexo 3)

¹⁴ Ex 41 A, letra A y letra C

Lo primero que debemos tener en cuenta para poder hacer uso de estos impuestos pagados en el exterior (IPE), y que se puedan usar en Chile como crédito, es que las rentas que generaron estos créditos de fuente extranjera se declaren en Chile y se sumen en la Base Imponible para determinar el Impuesto de Primera Categoría (IDPC), según lo establece el Artículo 20 de la Ley de la Renta, agregando a la Base Imponible de éste una cantidad equivalente al crédito que el contribuyente tendrá derecho a utilizar por los impuestos pagados en el exterior (IPE).

El orden de imputación del crédito por IPE imputable en contra de IDPC según lo establece la LIR, es como se señala en la Ley: “Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permitan.”¹⁵

Para poder determinar que parte de este IPE podrá usar el contribuyente en Chile, es necesario hacer algunos cálculos previos que servirán para determinar los topes establecidos por Ley.

El monto final de IPE a utilizar será el menor entre éste, el CTD y el que resulte de aplicar la tasa 32% o 35% de la RENFE, tasas vigentes al 31.12.2019, previo a la Reforma Modernización Tributaria (cuadro explicativo más adelante).

4.3. Determinación Crédito Total Disponible (CTD)

La determinación del Crédito Total Disponible (CTD) corresponde al cálculo de cada una de las rentas recibidas desde el exterior, multiplicadas por la tasa

¹⁵ La Ley 20.780 introdujo una nueva letra c), al N°3 de la letra A, del artículo 41 A de la LIR

correspondiente (32% para países sin CDTI y 35% para países con CDTI), (unilateral) comparado con el impuesto pagado en el exterior, el menor. (Ver Anexo 1)

El presente cuadro muestra la forma de determinar el crédito de impuesto pagado en el exterior con la tasa para crédito Unilateral vigente al 31.12.2019, previo a Reforma Modernización Tributaria:

Dividendo	Tasa	Impuesto Pagado Exterior	Tope 32% Renta	CREDITO TOTAL DISPONIBLE
\$2.000.000	25%	\$ 666.667	\$ 941.176	\$ 666.667
\$3.000.000	35%	\$ 1.615.385	\$ 1.411.765	\$ 1.411.765
Totales		\$ 2.282.051	\$ 2.352.941	\$ 2.078.431

Para el ejemplo, el CTD a utilizar sería \$2.078.431, el menor entre el impuesto pagado en el exterior y el tope de la tasa de 32% (tasa vigente al 31.12.2019).

4.4. Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE) vigente al 31.12.2019

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

La RENFE es el tercer límite que establece la Ley y que veremos su forma de cálculo más adelante al revisar un ejemplo de determinación de los créditos de impuestos finales. (ver Anexo 2)

Esta RENFE es el resultado consolidado de todas las rentas de fuente extranjera, percibidas de distintos países con los cuales Chile mantenga o no

convenio, así como también las pérdidas de fuente extranjera, lo que hace esta norma es consolidar los distintos tipos de rentas percibidas por la sociedad desde el exterior.

Su forma de cálculo según lo establece la ley y que fue interpretado en la Circular N°48 del año 2016, se muestra en el siguiente recuadro estructurado hasta la norma vigente al 31.12.2019 con tasas y referencias vigentes a esa fecha:

(+) / (-)	Concepto	Monto
(+)	La suma del total de las rentas de fuente extranjera que deban afectarse con IPDC en Chile, que correspondan de acuerdo a las letras A.-, B. - y C.-, del artículo 41 A de la LIR, sin considerar las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades en el exterior que deban computarse en Chile por aplicación del artículo 41 G de la LIR. ¹⁶	\$...
(-)	La suma de todas las pérdidas de fuente extranjera, que correspondan de acuerdo a las letras A.-, B. - y C.-, al artículo 41 A de la LIR.	(\$...)
(-)	Los gastos necesarios para producir los resultados de fuente extranjera que deban incluirse en la base imponible de los impuestos respectivos en Chile en el ejercicio correspondiente.	(\$...)
(-)	La proporción de gastos de utilización común, es decir, aquellos que no puedan vincularse directamente y exclusivamente a actividades o bienes destinados a producir rentas de fuente chilena o extranjera	(\$...)
(+)	La totalidad de los créditos por IPE, calculados de la forma indicada en las letras A.-, B. - y C.- del artículo 41 A para cada renta obtenida en el exterior, con tope de los límites que establece la LIR.	\$...
(=)	RENFE	\$...

Siguiendo con la determinación de los créditos es necesario conocer cómo lo establece el artículo 41 A, letra E- Norma Comunes, número 6: “Sin perjuicio de las normas anteriores (a este número), el crédito total por los impuestos extranjeros

¹⁶ Circular 48 de 2016; “Conforme a lo dispuesto en el numeral vii), del inciso 3°, del N°4 de la letra B.-, del artículo 41 A de LIR. Esta exclusión solo aplica al sistema unilateral de créditos”

correspondientes a las rentas de fuente extranjera percibidas o devengadas en el ejercicio. Según corresponda, de países con los cuales Chile no haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, no podrá exceder del equivalente al 35% de la Renta Neta de Fuente Extranjera, (con Reforma Modernización Tributaria el concepto es Renta Neta) de Países sin Convenio de dicho ejercicio. Para estos efectos, 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 créditos por los impuestos extranjeros, calculados de la forma establecida en este artículo”.

4.5. Cálculo e imputación del crédito por IPE en contra del IDPC

Llevándolo a números, esto se puede explicar con el siguiente recuadro:

Número	Concepto	Monto (\$)
1	Crédito total disponible (CTD)	3.000.000
2	Rentas netas Extranjera	10.000.000
3	Gastos necesarios directamente relacionados con la renta extranjera	-1.000.000
4	Gastos necesarios de utilización común	-500.000
5	Base para calcular el crédito deducible del IDPC (1 + 2 -3 -4)	11.500.000
6	Crédito deducible del IDPC (base (5) x tasa del IDPC vigente = 27%)	3.105.000

“El excedente de este crédito solo podrá ser imputado en los ejercicios siguientes en que se determinen rentas de fuente extranjera”¹⁷. Con este cambio lo que busca el legislador es que estos excedentes por créditos de rentas generadas en el exterior no sean utilizados por el contribuyente en cubrir impuestos de rentas

¹⁷ Actualizado con Ley 20.780

generadas en Chile.

También podemos agregar que se aplicará el crédito, cuando las sociedades subsidiarias de la que remesa a Chile estén domiciliadas en un tercer país, siempre y cuando cuenten con un Convenio de Doble Tributación Internacional (CDTI) o Convenio de Intercambio de Información vigente., también podemos decir que, con las distintas modificaciones tributarias, la Ley 20.899 del 2016 ampliando el ámbito del uso de crédito para empresas en las que se tenga inversión en el extranjero a través de una subsidiaria que remesen a Chile se encuentren en un tercer país en el que Chile mantenga vigente Convenio de Doble Tributación Internacional (CDTI).

La ley también reguló la tributación de rentas extrajeras cuando son percibidas directamente por un contribuyente del Impuesto Global Complementario (IGC), sin entrar en mucho detalle, podemos comentar que, en estos casos, estas rentas percibidas se tienen que grabar en primera instancia por IDPC, por lo que es necesario realizar el cálculo de “crédito total disponible”. Una vez determinado el impuesto de primera categoría incluido el crédito debe agregarse a la base imponible del IGC.

4.6. Cálculo del 8% por créditos contra impuestos finales vigente al 31.12.2019

La Circular 48 del año 2016, instruye la forma de aplicar esta tasa especial, que nace por la Ley 20.899 del 2016. A través de esta Ley nace esta tasa del 8% para la asignación de créditos contra impuestos finales, debiendo señalar que dicha tasa especial es aplicable al crédito contra impuestos finales que hayan arrastrado el contribuyente al 31 de diciembre de 2016, en ese momento para los regímenes vigentes, los del art. 14 letra A, de la LIR como para el régimen alternativo del art. 14,

letra B, del mismo cuero legal. Caso especial es el crédito contra impuestos finales generado a contra del 1 de enero del 2017, donde solo los contribuyentes del régimen del art. 14 letra B, de la LIR, deberán asignar el crédito con esta misma tasa especial del 8%, a diferencia de los contribuyentes de régimen Art. 14 letra A (renta atribuida), de la LIR quienes atribuirán de forma directa dicho crédito sin utilizar la tasa especial antes mencionada.

La forma que estableció la Ley a partir del 01.01.2017, consiste en aplicar una tasa del crédito del 8% sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esas cantidades, el resultado arroje un monto equivalente al retiro o distribución previamente incrementado por el monto del crédito por IDPC, cuando corresponda, en la forma establecida en el número 3) del artículo 56 y en el artículo 63, ambos de la LIR.

Este cálculo se puede explicar en el siguiente ejemplo:

	Monto \$
Retiro neto	1.000.000
Retiro Incrementado	
Retiro de \$1.000.000 / [(1-0,27+0,08)=0,65]	1.538.462
Monto incrementado en crédito por IDPC y crédito por IPE imputable a impuestos finales	1.538.462
Crédito por IDPC (\$1.538.462 x 27%)	-415.385
Crédito por IPE imputable a impuestos finales (\$1.538.462 x 8%)	-123.077
Retiro Neto	1.000.000

Nota: Cálculos corresponden a Circular 48 de 2016, solo se cambia tasa vigente a hoy 27%, vigente al 31.12.2019

4.7. Registro del crédito IPE

Registro SAC o de saldo acumulado de créditos. Deberá mantenerse el control y registro del saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56, número 3), y 63, y el crédito total disponible contra

impuestos finales establecido en el artículo 41 A, a que tendrán derecho los propietarios de estas empresas, sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos finales, cuando corresponda conforme al número 5.- siguiente. Deberá controlarse de manera separada aquella parte de dichos créditos cuya devolución no sea procedente de acuerdo con la ley, en caso de determinarse un excedente producto de su imputación en contra del impuesto global complementario que corresponda pagar al propietario. Del mismo modo, se controlará en forma separada el crédito contra impuestos finales a que se refiere el artículo 41 A. El saldo acumulado de créditos estará compuesto por: (i) el impuesto de primera categoría que haya afectado a la empresa sobre la renta líquida imponible del año comercial respectivo; (ii) el monto del impuesto de primera categoría que corresponda a los retiros, dividendos o remesas afectos a los impuestos finales, que perciba de otras empresas sujetas a las disposiciones de esta letra o del número 3 de la letra D) de este artículo, y (iii) los créditos por impuestos pagados en el extranjero de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 41 A, todos estos conceptos sumados al remanente de los mismos que provengan del ejercicio anterior, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo.

5. Cambios por Reforma Modernización Tributaria Ley 21.210

El Legislador lo que hizo en lo referente a normas de tributación Internacional, puntualmente a la materia del presente trabajo, Créditos por Dividendos o Remesas por impuestos pagados en el exterior, el principal cambio que efectuó fue la fusión de los artículos 41 A y el Art. 41 C de la LIR.

Se interpreta que esta fusión lo que busca es que haya una mayor equidad impositiva para el contribuyente final, esto se puede inferir ya que en esta fusión lo que hizo el legislador fue terminar con la principal diferencia entre estos dos artículos y esto es la tasa tope que se aplicaba en uno y otro, las que se diferenciaban en lo principal por aquellos créditos que se recibían por Dividendos o Remeses desde países con los cuales Chile mantiene un Convenio de Doble Tributación Internacional vigente y de los que provenían de países con los cuales Chile no mantiene dichos convenios. Hoy el actual artículo 41 A, no hace diferencia y establece una única tasa para determinar el tope de impuestos pagados en el exterior para ser usados como crédito contra los impuestos a pagar en Chile por dichas rentas.

Otro cambio relevante es la eliminación de la tasa especial del 8% que se aplicaba a la asignación del CTDIF acumulado en el registro SAC, hoy lo que el legislador ha establecido es que la tasa se dará por la diferencia entre el 35% (que es la tasa aplicar en caso de retención por IA) y la tasa de impuesto de primera categoría vigente al momento de la distribución del Dividendo o Remesa. Con Esto no lo que busca el legislador es que la tasa final a aplicar al contribuyente no exceda del 35% que es la máxima tasa para aplicar como retención en caso de Dividendos pagados al exterior.

5.1. Rentas por impuesto pagado en el extranjero a usar como crédito:

La reforma Modernización Tributaria en su nuevo artículo 41 A número 1 establece cuales son las rentas por las cuales se pagaron impuestos podrán ser utilizadas como créditos en Chile, para nuestro análisis las indicadas en el artículo 41 A N°1 letra a) Dividendos y retiros de utilidades y la letra g) del mismo artículo;

Rentas provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación, que esté vigente y en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en el otro país contratante.

Como comentamos anteriormente, se unificó la tasa tope para la utilización de los créditos por impuestos pagados en el exterior que provengan de países con o sin convenio, pero el legislador mantuvo las limitaciones para los impuestos pagados en países sin tratado reduciendo su alcance a los impuestos pagados por rentas consideradas en las letras a) a la f) del artículo 41 A.

5.2. Determinación del monto Crédito por impuestos soportados en el exterior (IPE)

Para determinar el crédito IPE, el contribuyente al término de cada ejercicio deberá determinar una Renta Líquida Imponible y una Renta Neta para efectos de determinar los créditos del Art 41 A.

“La Renta Imponible estará conformada por la Renta Neta más la totalidad de impuestos soportado en el exterior y que puedan ser usados como crédito, con sus respectivos topes.”¹⁸

La norma establece que “La Renta Neta consiste en el Resultado consolidado de la utilidad o pérdida, en relación con las rentas que soportaron impuestos en el exterior y que serán rentas de primera categoría en Chile menos los gastos en la proporción que correspondan. Para determinar esta Renta Neta se utilizarán las mismas normas que se usan para determinar Base imponible de primera categoría

¹⁸ Art. 41 A N°3 inciso segundo

en Chile, con la excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores y la aplicación de corrección monetaria y de depreciación”¹⁹.

La nueva norma a través de la Reforma Modernización Tributaria señala que “el crédito total disponible corresponderá a los impuestos soportados en el extranjero, el cual no podrá exceder de la cantidad menor entre el tope individual y el tope global”²⁰. Nos encontramos con nuevos conceptos y veremos más adelante si estos hacen cambiar la forma de cálculo que se mantenía vigente al 31 de diciembre de 2019.

5.3. Tope Individual, Artículo 41 A N°3 a), LIR

Este corresponde a la cantidad menor entre el impuesto efectivamente soportado en el extranjero y un 35% sobre la renta bruta de cada una de las rentas gravadas en el extranjero, no se hace mención si corresponde a ingresos de países con o sin CDTI, este es un cambio importante respecto de lo que hemos visto, la tasa límite a considerar es de un 35% para todos los ingresos percibidos desde el exterior sin distinción.

¹⁹ Art. 41 AN°3 inciso tercero

²⁰ Art. 41 A letra a)

Esto lo podemos graficar con una estimación numérica en interpretación a lo que dice la Ley, ya que a la fecha no existe circular que aclare la forma de cálculo:

Dividendo país X	Tasa	Impuesto Pagado Exterior	Tope 35% sobre renta Bruta	Tope Individual
\$ 2.000.000	25%	\$ 666.667	\$ 1.076.923	\$ 666.667
\$ 3.000.000	37%	\$ 1.761.905	\$ 1.615.385	\$ 1.615.385
Totales		\$ 2.428.571	\$ 2.692.308	\$ 2.282.051

Dividendo país Y	Tasa	Impuesto Pagado Exterior	Tope 35% sobre renta Bruta	Tope Individual
\$ 1.000.000	30%	\$ 428.571	\$ 538.462	\$ 428.571
\$ 1.500.000	25%	\$ 500.000	\$ 807.692	\$ 500.000
Totales		\$ 928.571	\$ 1.346.154	\$ 928.571

5.4. Tope Global Artículo 41 A N°3 b). LIR

Corresponde al 35% de la cantidad que resulte de sumar a la Renta Neta de cada ejercicio, la cantidad menor entre los impuestos soportados en el extranjero y el tope individual.

Si llevamos esto a números, este sería un ejemplo de cálculo, considerando la determinación de la Renta Neta, Renta Imponible y el Tope Global:

Renta Neta País X

	Monto \$
Dividendos Percibidos	5.000.000
Impuestos Pagados en el exterior/Tope Individual	2.282.051
Gastos directos asociados a dividendos y retiros	-500.000
Gastos comunes asociados a rentas nacionales y extranjeras	-233.333
Renta Neta País X	6.548.718
Tope Global	2.292.051

Renta Neta País Y

	Monto \$
Dividendos Percibidos	2.500.000
Impuestos Pagados en el exterior/Tope Individual	928.571

Gastos directos asociados a dividendos y retiros	-200.000
Gastos comunes asociados a rentas nacionales y extranjeras	-116.667
Renta Neta País Y	3.111.905
Tope Global	1.089.167

Tope Global

	Monto \$
Renta Neta consolidada	9.660.623
Renta Neta Ejercicio	9.660.623
35% Renta Neta	3.381.218
Tope Global	3.210.623

Renta Imponible

	Monto \$
Rentas Netas Percibidas (menos gastos)	7.500.000
Gastos	-1.050.000
CTD	3.210.623
Total	9.660.623
Crédito Imputados al IDPC (*) 9.660.623 * 27%	2.608.368

5.5. Determinación del Crédito por IPE contra IF.

El crédito disponible para imputar contra los impuestos finales (IGC y IA) será la cantidad que resulte de restar al crédito total disponible aquella parte imputable al impuesto de primera categoría, el resultado de esto constituirá el saldo de crédito imputable contra los impuestos finales: CTD – (parte Impuesto 1ra categoría) = Crédito impuestos finales.

Crédito Total Disponible (CTD)	3.210.623
Crédito Contra IDPC	-2.608.368
Crédito Contra IF	-602.255

El crédito contra Impuestos finales es \$602.255.-

“El Saldo de crédito contra Impuesto finales deberá registrarse en el SAC establecido en el artículo 14, letra A número 2, letra d, y podrá deducirse de los impuestos finales, sin derecho a devolución o imputación a otros impuestos, o a

recuperarse en los años posteriores, en caso de existir un remanente”²¹

La tasa que debe utilizarse para asignar el crédito por IPE contra IF a que se refieren los artículos 41 A y párrafo segundo del N°4 del artículo 74 se determina como la diferencia entre la tasa de IA y la tasa del crédito por IDPC que resulte aplicable en el año del retiro, remesa o distribución. En consecuencia, la tasa varía según el régimen en el cual se encuentre la empresa.²²

Determinación del crédito por IPE contra IF		
Régimen tributario de la empresa	Fórmula	Tasa determinada
I. Empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR	35% - 27%	8%
II. Empresas sujetas al régimen del N°3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR	35% - 25%	10%

Fuente: Circular N°56, 04 de septiembre 2020

En Anexo 4 se muestra un ejemplo completo hasta el registro del SAC.

5.6. Cambio normas Comunes Artículo 41 A, LIR

Hoy la actual Ley de la Renta ya eliminó el artículo 41 A letra E, reemplazando sus disposiciones en otro numeral, en el caso del ex artículo 41 A letra E número 2, el legislador lo dejó en un número aparte, ahora la disposición está establecida en el artículo 41 A N°6, esta norma es la que regula la obligación de los contribuyentes que realicen inversiones en el exterior a registrar estas inversiones en el Registro de Inversiones que llevará el Servicio de Impuestos Internos. Dejando establecido que será el Servicio quien emitirá una resolución donde indicará las formalidades

²¹ Art. 41 A, número 4 letra A), b) inciso 2

²² Artículo 14 A N°5 inciso 6

de este Registro y las instrucciones para realizar la inscripción. El contribuyente tendrá la obligación de informar las inversiones, las rentas e impuestos y los antecedentes necesarios para su identificación, en la forma y los plazos que el Servicio establezca mediante resolución.

Además, el legislador establece multas por el retardo u omisión en la inscripción, presentación de declaración que establece este número fuera de plazo, incompletas o con antecedentes erróneos, la que será sancionada con 10 unidades tributarias mensuales, las que puede ser incrementada por una unidad tributaria mensual por cada mes de retraso con un tope de cien unidades tributarias mensuales.

El resto de las normas comunes quedaron establecidas en el nuevo artículo N° 41 A número 7.

- a) Conversión a pesos chilenos los montos recibidos por concepto de dividendos y los impuestos pagados en el exterior que sean susceptibles de ser utilizados como créditos contra los impuestos en Chile.
- b) Darán derecho a crédito los impuestos obligatorios a la rentas pagados, retenidos o adeudados en forma definitiva en el extranjero, siempre que estos sean equivalentes a los impuestos de la renta.
- c) Acreditación de los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero mediante su comprobante de pago, declaración de impuestos en el extranjero o en su defecto por un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero. También será necesaria la acreditación de la inversión en el extranjero que de derecho directo o indirecto de estos créditos.

- d) Sin información
- e) Facultad del Servicio de Impuestos Internos para verificar la efectividad de estos pagos o retenciones de los impuestos soportados en el extranjero y el cumplimiento de lo que se establece en este artículo a través del intercambio de información de acuerdo con convenios suscritos.

ANEXO 1

Caso 1: Contribuyentes que percibe dividendos y retiros del exterior de un país sin convenio (crédito Unilateral) al 31.12.2019

Antecedentes

	Monto \$
Dividendo 1 percibido del exterior. Impuesto retenido tasa 35%	2.000.000
Dividendo 2 percibido del exterior. Impuesto retenido tasa 25%	3.000.000
Dividendo 3 percibido del exterior. Impuesto retenido tasa 10% e impuesto corporativo pagado por sociedad extranjera tasa 25%	2.500.000
Retiro de utilidades de exterior. Impuesto retenido tasa 35%	1.000.000
No existen pérdidas ni gastos de FE asociados a los dividendos y retiros percibidos en Chile	

Desarrollo

1.- Determinación impuestos extranjeros

		Monto \$
Dividendo 1. Impuesto retenido	$\frac{\$2.000.000 \times 35\%}{0,65}$	1.076.923
Dividendo 2. Impuesto retenido	$\frac{\$3.000.000 \times 25\%}{0,75}$	1.000.000
Dividendo 3. Impuesto retenido	$\frac{\$2.500.000 \times 10\%}{0,9}$	277.778
Dividendo 3. Impuesto retenido	$\frac{\$2.500.000}{0,90} \quad \frac{\$2.777.778 \times 25\%}{0,75}$	925.926
Retiro	$\frac{\$1.000.000 \times 35\%}{0,65}$	538.462
Total IPE		3.819.088

2. Determinación del CTD

		Monto \$
Dividendo 1	$\frac{\$2.000.000 \times 32\%}{0,68}$ -	941.176
Dividendo 2	$\frac{\$3.000.000 \times 32\%}{0,68} = 1.411.176$	1.000.000
Se considera impuesto retenido en el exterior por ser inferior al tope de \$141.176		
Dividendo 3	$\frac{\$2.500.000 \times 32\%}{0,68}$ -	1.176.471
Retiro	$\frac{\$1.000.000 \times 32\%}{0,68}$ -	470.588
CTD		3.588.235

Conclusión

	Monto \$
De los dos límites anteriores (\$3.819.089 y \$3.588.235), se considera como CTD el límite menor equivalente	3.588.235

ANEXO 2

Caso 2: Determinación de RENFE Contribuyentes que percibe dividendos y retiros del exterior de un país sin convenio (crédito Unilateral)

Antecedentes

	Monto \$
Dividendo 1 percibido del exterior	2.000.000
Dividendo 2 percibido del exterior	3.000.000
Dividendo 3 percibido del exterior	2.500.000
Retiro de utilidades de exterior	1.000.000
Total impuesto retenido en exterior	3.819.088
CTD	3.588.235
Gastos directos asociados a dividendos y retiros	200.000
Gastos comunes asociados a rentas nacionales y extranjeras	150.000
Ingresos de Fuente Chilena	5.700.000

	Monto \$
IPE	3.819.088
Determinación tope del 32% sobre RENFE	
Dividendo 1	2.000.000
Dividendo 2	3.000.000
Dividendo 3	2.500.000
Retiro	1.000.000
Total rentas FE percibidas en Chile	8.500.000
Más: CTD	3.588.235
Menos: Gastos asociados a dividendos y retiros	
Gastos Directos	-200.000
Gastos comunes	$\frac{8.500.000 \times 100}{11.200.000} = 59,8$ $(\$150.000 \times 59,8\%)$
RENFE	11.798.535
Tope general: 32% sobre \$11.798.535	3.775.531

Conclusión

	Monto \$
De los tres límites anteriores (\$3.819.088, \$3.588.235 y \$3.775.531), se considera el límite menor de los tres	3.588.235

ANEXO 3

Listado de países con Convenio Doble Tributación Internacional

N°	País/ Country	Fecha de Aplicación en Chile
1	Argentina	01.01.2017
2	Australia	01.01.2014
3	Austria	01.01.2016
4	Bélgica	01.01.2011
5	Brasil	01.01.2004
6	Canadá	01.01.2000
7	China	01.01.2017
8	Colombia	01.01.2010
9	Corea	01.01.2004
10	Croacia	01.01.2005
11	Dinamarca	01.01.2005
12	Ecuador	01.01.2004
13	España	01.01.2004
14	Francia	01.01.2007
15	Irlanda	01.01.2009
16	Italia	01.01.2017
17	Japón	01.01.2017
18	Malasia	01.01.2009
19	México	01.01.2000
20	Noruega	01.01.2004
21	Nueva Zelandia	01.01.2007
22	Paraguay	01.01.2009
23	Perú	01.01.2004
24	Polonia	01.01.2004
25	Portugal	01.01.2009
26	Reino Unido	01.01.2005
27	República Checa	01.01.2017
28	Rusia	01.01.2013
29	Sudáfrica	01.01.2017
30	Suecia	01.01.2006
31	Suiza	01.01.2011
32	Tailandia	01.01.2011
33	Uruguay	01.01.2019

ANEXO 4

Antecedentes: Empresa Inversiones 2020

Empresa Chilena con Inversión en el exterior

Socio 1 70% participación en utilidades

Socio 2 30% participación en utilidades

Recibió Dividendos de 2 países por un total neto \$ 7.500.000

Renta Neta País X 5.000.000

Renta Neta País Y 2.500.000

Impuestos pagados en el exterior \$ 3.357.143

Multas por presentación DJ fuera de plazo (reajustada) \$ 500.000

Resultado según balance \$ 20.000.000

Nota: Cálculos de límites están determinados con anterioridad y son parte del presente documento

Determinación de la Renta Líquida Imponible (RLI)

Resultado según Balance \$ 20.000.000

Agregados:

Crédito por impuesto pagado en el exterior 2020 \$ 3.210.623

Multas fiscales pagadas (Reajustadas) \$ 500.000

Total RLI	\$ 23.710.623
------------------	----------------------

IDPC tasa 27% \$ 6.401.868

Crédito por IDPC por impuestos extranjeros \$ -2.608.368

Impuestos de primera categoría a pagar	\$ 3.793.500
---	---------------------

Registro de Rentas Empresariales

Detalle	Control	RAI	REX	SAC				Saldo Total de Utilidades Tributables STUT	
				Rentas afectas a impuestos	Renta exentas	A contar del 01.07.2017 Hasta el 31.12.2016			Sin restitución
						Con restitución	CTDIF		
			INR	Sin derecho a devolución	Con derecho a devolución				
Remante Anterior	-	-	-	-	-	-	-	-	
Reajuste									
Remanente Reajustado									
Remanente Reajustado	0	0	0	0	0	0	0	0	
Más									
Crédito IDPC asociado a RLI				\$ 2.608.368	\$ 3.793.500	602.255			
Más									
Rentas Afectas a ICG o IA	\$ 23.710.623	\$ 23.710.623							
Sub Total	\$ 23.710.623	\$ 23.710.623	\$ -	\$ 2.608.368	\$ 3.793.500	\$ 602.255	\$ -	\$ -	
Menos									
Retiro Socio 1									
\$ 7.000.000 1,00	\$ -7.000.000	\$ -7.000.000		\$ -2.608.368	\$ -299.324	\$ -602.255			
Retiros Socio 2									
\$ 3.000.000 1,00	\$ -3.000.000	\$ -3.000.000		\$ -1.109.589	0				
Remanente Ejercicio siguiente	\$ 13.710.623	\$ 13.710.623	\$ -	\$ 0	\$ 2.384.587	\$ -	\$ -	\$ -	

6. CONCLUSIÓN

Luego de revisar la norma sobre la aplicación créditos por impuestos pagados en el exterior, imputables contra impuestos finales en Chile, podemos decir que el legislador ha ido considerando distintos cambios con el fin de disminuir la inequidad en la carga impositiva del contribuyente final, teniendo con consideración y agregando al sistema de créditos en Chile la utilización como crédito los impuestos pagados por rentas de fuentes extranjeras intentando mejorar su determinación aplicando distintos ajustes a lo ya existente.

La actual Ley 21.210 llamada Modernización Tributaria que entró en vigencia a partir del 01 de enero del 2020, el legislador no dejó de lado ajustes y correcciones en materia de tributación internacional, haciendo modificaciones a la norma que se encontraba vigente al 31 de diciembre del 2019.

Dentro de los cambios relevantes considerados por el legislador en esta última reforma está la unificación de los artículos 41 A y 41 C, donde destaca el cambio en no hacer diferencia en la tasa diferenciadora que se aplicaba como topes para los impuestos pagados por rentas percibidas del exterior de un país con convenio a los que provienen de un país sin convenio, dejando ambas con la misma tasa tope del 35%, en este punto el legislador se preocupó de no generar diferencias entre la carga impositiva de un contribuyente que invierte en el exterior en un país con convenio de uno que no tenga vigente convenio para evitar la doble tributación. Pero eso solo aplicaría para aquellos impuestos relacionados a impuestos a la renta, ya que para otro tipo de impuestos la distinción se hace para aquellos países

en los cuales Chile mantenga convenio para evitar la doble tributación internacional.

Otro cambio relevante es la eliminación de la llamada “tasa especial” del 8% usada para poder entregar al contribuyente de impuestos finales el crédito IPE, la forma de determinar el crédito a entregar al socio o accionista será determinada como una diferencia de tasa, considerando la tasa de 35% menos la tasa de impuestos a la renta vigente en el ejercicio de su determinación, de acuerdo con el régimen tributario en el que esté el contribuyente. Esto resuelve cualquier diferencia que se pueda aplicar en caso de que la tasa de impuesto a la renta tenga variaciones o sea distinta por los diferentes regímenes vigentes.

A pesar de estos cambios mi impresión es que la determinación del CDIF no varía, se cambió la RENFE por renta neta, en el caso de contribuyentes de impuesto final no domiciliados y que se encuentren en un país sin convenio de doble tributación terminará con una carga tributaria de un 44,45% por la obligación de restitución, versus a un contribuyente en país con convenio que su carga impositiva final será de un 35% o menos.

Se hicieron cambios, se aclaran dudas de cálculos, pero la mecánica de estimación sigue siendo la misma con distinto nombre.

Z. BIBLIOGRAFÍA

- Decreto Ley 824, Ministerio de Hacienda
- Decreto Ley 830, Ministerio de Hacienda
- Ley 21.210 (D.O. 24.02.20) sobre Impuesto a la renta llamada “Modernización Tributaria”
- Ley 20.780, de 2014 Reforma tributaria
- Ley 20.630 (D.O. 27.9.12)
- Ley 20.899 (D.O. 8.2.16)
- Ley 20.727 (D.O. 31.01.2014)
- S.I.I: Circular N°48, 12 de junio del 2016; Instruye sobre modificaciones efectuadas por la Ley N°20.780 de 2015 y Ley N°20.899 de 2016 a los artículos 41 A, 41B, y 41C, de la Ley sobre impuestos a la Renta
- S.I.I. Circular 12 del 30 de enero de 2015
- S.I.I. Circular N°56 del 04 de septiembre de 2020. Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°21.210.
- Villalón V., Revista CET Tributación Internacional
- Araya G., 2020. Ficha CL/CONS/96/2020 Opinión materia Impuesto Adicional, actualizada con la Ley N° 21.210/2020 @Thomson Reuters

- Gonzáles L. 2019. Revista CET
- Araya G. 2018. Cita online CL/CONS/92/2018 Crédito especial por los impuestos pagados y retenidos en el exterior sobre rentas que deben tributar en Chile
- López L, Bárbara 2018; Tributación internacional: Sistema de créditos @Thomson Reuters
- Texto Comparativo Baraona Fischer & Cía
- Araya G. 2018, artículo de opinión; "Países sin Convenio para evitar la doble tributación"
- Seminario Retención de Impuesto Adicional (Remesas y/o Distribuciones (Ley 21.210), agosto 2020. Relator Elgueta C.
- www.sii.cl