

**UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
ESCUELA DE AUDITORÍA**



**PROPUESTA DE PROCEDIMIENTOS PARA IMPLEMENTAR UNA  
AUDITORÍA TRIBUTARIA A LAS INVERSIONES PERMANENTES  
EN SOCIEDADES SITUADAS EN EL EXTRANJERO**

Tesis para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado de  
Licenciado en Sistemas de Información Financiera y  
Control de Gestión

Tesista: José Antonio Tapia Murgas

Profesora Guía: Ximena Niño Roa

Valparaíso, Diciembre 2005

# INDICE

	Páginas
<b>RESUMEN</b>	1
<b>MARCO TEÓRICO</b>	
<b>I Aspectos Generales de la Auditoría</b>	2
1.1 Concepto, Objetivos y Tipos de Auditoría	2 - 4
1.2 Normas y Procedimientos de Auditoría	4 - 6
<b>II Auditoría Tributaria</b>	
2.1 Concepto, Definiciones y Objetivos de la Auditoría Tributaria	6 - 7
2.2 Características e Importancia de la Auditoría Tributaria	8
2.3 Auditoría Tributaria Efectuada por el Servicio de Impuestos Internos	8 -10
2.4 Auditoría Tributaria Efectuada por Auditores Externos	10
2.5 Relación entre las Normas de Auditoría y las Normas Tributarias	10-12
<b>III. Inversiones Permanentes en Empresas Situadas en el Extranjero. Situación Contable que difiere de la Tributaria.</b>	
3.1 Definiciones y Conceptos	13-14
3.2 Tipos de Inversiones Permanentes	15
3.2.1 Inversiones que no representen control ni influencia Significativa	15
3.2.2 Inversiones que representen influencia Significativa	15
3.2.3 Inversiones que representen control e involucran una combinación de Negocios.	15-17
3.3 Contabilización de una Adquisición	18
3.3.1 Costo y Fecha de Adquisición	18
3.3.2 Determinación del Valor Justo	18
3.4 Tratamiento de las Diferencias de Valor	19

	Páginas
3.4.1 Mayor Valor de Inversiones	19
3.4.2 Menor Valor de Inversiones	19
3.4.3 Pérdida de Valor	20-21
<b>IV. Consideraciones relacionadas con la inversión Chilena en el extranjero</b>	21-24
<b>V. Disposiciones Aplicables a las Remesas de Dinero que Personas Domiciliadas o Residentes en Chile envíen al Extranjero con el Objeto de efectuar Inversiones.</b>	25-27
<b>VI. Situación a Considerar de la Doble Tributación Internacional.</b>	
6.1 Origen de la Doble Tributación Internacional	28-30
6.2 Factores de Conexión	31
6.2.1 Normas Generales de Conexión o Atribución	31
6.2.2 Normas Relativas al Domicilio y Residencia	32
6.2.3 Concepto de Renta de Fuente Chilena	33
6.3 Causas de la Doble Tributación Internacional	34
6.3.1 Criterio de Fuente versus Fuente	34
6.3.2 Criterio de renta mundial versus renta mundial	34
6.3.3 Criterio de fuente versus Residencia	34-35
6.4 Consecuencias de la Doble Tributación Internacional	35-37
6.5 Convenio entre la República de Argentina y la República de Chile para evitar la Doble Tributación en materia de impuestos sobre renta, ganancia o beneficio y sobre el Capital y el Patrimonio.	37-39
6.6 Entrada en vigencia de nuevos Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional y aplicación de cláusula de Nación más favorecida.	39-44
6.7 Aplicación de la Cláusula de Nación más Favorecida.	44
6.8 Medidas Bilaterales destinadas a evitar la Doble Tributación Internacional.	45

<b>VII. Marco Legal del Inversionista de Capitales Chileno en el Extranjero</b>	
7.1 Normas Generales	46
7.1.1 Principio de la Tributación Mundial. Artículo 3° del D.L. 824.	46-48
7.2 Normas Específicas	48
7.2.1 De las Normas Relativas a la Doble Tributación Internacional. Artículo 41 A D.L. 824	48-53
7.2.2 De las Normas Relativas a la Doble Tributación Internacional. Artículo 41 B D.L. 824.	53-55
7.2.3 De las Normas Relativas a la Doble Tributación Internacional. Artículo 41 C D.L. 824.	55-59
7.3 Análisis General de las Normas introducidas a la Ley de la Renta con el propósito de disminuir la Doble Tributación	59-61
<b>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</b>	62-63
<b>OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN</b>	64
<b>METODOLOGÍA</b>	65-67
<b>RESULTADOS Y DISCUSIÓN</b>	78
Esquema de la Situación Tributaria Actual de la Inversión en el Exterior	68-73
<b>Resultado Obtenido No 1:</b> Procedimientos de Auditoría Tributaria para Obligación Impositiva	74-99
Discusión y Análisis del Resultado Obtenido	100-101
<b>Resultado Obtenido No 2:</b> Procedimientos de Auditoría Tributaria para Obligaciones Accesorias	102-104
Discusión y Análisis del Resultado Obtenido	104-105
<b>Resultado Obtenido No 3:</b> Cuadros Comparativos	106-114
Discusión y Análisis del Resultado Obtenido	115-116
<b>Resultado Obtenido No 4:</b> Guía Práctica	117-119
Discusión y Análisis del Resultado Obtenido	120

	Páginas
<b>CITAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	121-123
<b>BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA</b>	124-125
<b>ANEXOS</b>	126
Anexo N° 1	127-128
Anexo N° 2	129-130
Anexo N° 3	130
Anexo N° 4	131
Anexo N° 5	132
Anexo N° 6	133
Anexo N° 7	134-135
Anexo N° 8	136
Anexo N° 9	137-139
Anexo N° 10	140
Anexo N° 11	141-143
Anexo N° 12	144
Anexo N° 13	145-147
Anexo N° 14	148
Anexo N° 15	149
<b>CONCLUSIÓN</b>	150-151

## RESUMEN

Actualmente la situación tributaria de las rentas generadas por Inversiones con carácter de permanentes en empresas domiciliadas en el exterior, está contenida en los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la Ley de la renta y explicadas adicionalmente en la Circular N°52 del año 1993 y Oficios del Servicio de Impuestos Internos, regulando el tratamiento de las remesas de utilidades que llegan a nuestro país y ciertos créditos producto de la doble tributación Internacional; herramientas básicas para conocer la tributación de estas rentas y poder efectuar una revisión tributaria a este rubro, la cual poco se conoce.

El presente proyecto de tesis tiene como objeto proponer cómo efectuar una auditoría tributaria para el rubro Inversiones permanentes en Sociedades situadas en el extranjero, respecto a su origen y la rentabilidad que entrega a las empresas chilenas; conocimiento aportado y facilitado con propuestas de procedimientos de auditoría tributaria para que aquellas empresas cumplan con sus obligaciones impositivas y accesorias en forma correcta; situaciones concretadas de cierta forma, con una investigación profunda, entrevistas a profesionales especializados y sistematización de la información para luego inferir en una propuesta de procedimientos de auditoría tributaria y su posterior discusión.

Con lo expuesto anteriormente, se obtiene una propuesta de procedimientos de auditoría orientados hacia una auditoría tributaria para las inversiones permanentes en empresas situadas en el extranjero, respecto a su obligación tributaria principal y aquellas accesorias; además se reúne la información básica disponible para efectuar comparaciones entre las normativas contables y tributarias, respecto al tratamiento de aquellas inversiones y sus resultados; lo que ha proporcionado en conjunto una Guía Práctica para aquellas empresas que comienzan a tener este tipo de inversiones y necesitan saber si cumplen ciertas obligaciones, como son en este caso, las impositivas.

# MARCO TEÓRICO

## I. ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORÍA

Al iniciar la investigación sobre la Auditoría Tributaria para el rubro Inversiones permanentes en Sociedades constituidas en el Extranjero, es notoria la falta de información sobre ésta, por lo que el estado actual del tema de investigación es precario, sólo existen informaciones aisladas que sólo complementan el tema y que juntándolas y analizándolas se puede llegar a ciertas conclusiones.

Por lo expuesto anteriormente existe información que es necesario conocer y que deben formar parte de conceptos comprendidos sobre la temática en cuestión, para abarcar su investigación y para luego concluir con el propósito de la propuesta.

### 1.1 Concepto, Objetivos y Tipos de Auditorías

Es necesario conocer rigurosamente de qué se trata una auditoría antes de adentrarse en un tipo de ellas, por esto se analizarán algunos conceptos y definiciones de la misma, entregados por ciertos autores y conocedores de la materia.

Se puede decir que la auditoría es la “actividad consistente en la emisión de una opinión profesional sobre si el objeto sometido a análisis presenta adecuadamente la realidad que pretende reflejar y cumple con las condiciones que les han sido prescritas”.

**(1)**

Es decir, es la opinión de un profesional del área relacionada con ciertas situaciones planteadas por una entidad, respecto si aquellas muestran en forma fundada su realidad. Se debe tener en cuenta para esto, que una auditoría es un proceso crítico y ordenado de revisión, donde se evalúa y controla, con el objeto de proporcionar aquella opinión de la cual se señala, considerando el tema sometido a examen.

También se debe indicar que la auditoría “es una función asesora técnica al servicio de la dirección superior de la empresa, cuya misión fundamental es la de apoyar la

gestión empresarial en lo relativo a las necesidades de información, evaluación y control para el proceso de toma de decisiones tanto internas como externas a la organización". (2)

Si bien este concepto describe de cierta forma la auditoría administrativa general, no deja de entregarnos la idea global de lo que es una Auditoría sin entrar a clasificar ni mucho menos a describir ciertos tipos, pero sí tomando en consideración que ayuda a la gerencia a ejecutar sus funciones con efectividad.

Respecto a las funciones efectuadas en una auditoría, están orientadas a varios y diferentes aspectos, todos relacionados con una entidad, teniendo como objetivo la información de distintas situaciones como pueden ser:

1. Respecto a la razonabilidad con que los estados financieros muestran la situación financiera de la empresa en un momento determinado.
2. La eficiencia y eficacia de la dirección superior de la empresa en su gestión administrativa.
3. La calidad de las medidas de protección de los bienes y resguardo de los intereses de la organización.
4. Grado de cumplimiento de programas, objetivos y metas previstos.
5. Cumplimiento de obligaciones contractuales, legales y tributarias.
6. Vigencia y efectividad de los métodos y procedimientos operativos.

Independiente de estos objetivos que se nombran, es necesario saber que existen varios o distintos tipos de auditorías, respecto de estas podemos mencionar:

- Auditoría Financiera: Donde se emite una opinión respecto de sí los Estados Financieros se encuentran razonablemente presentados, su conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y la consistencia o uniformidad con que tales principios son aplicados año tras año.
- Auditoría Ambiental: Donde se verifica el cumplimiento de la normativa legal ambiental y se mide el impacto en el ecosistema.

- Auditoría Operativa: “Examen crítico y constructivo, sistemático e Independiente y permanente de la gestión de una organización en su conjunto y/o en cada una de sus unidades o áreas funcionales u operativas”; **(3)** con esto se determina la eficiencia y eficacia que logra la administración a todo nivel en su actuación.
  
- Auditoría de Sistemas: Su objetivo es la revisión y evaluación de los controles, sistemas y procedimientos de informática, así como los equipos computacionales, su utilización, eficiencia y seguridad.
  
- Auditoría de Gestión: Su objetivo es dar una opinión, respecto a la gestión de la dirección de la organización, permitiendo medir su eficacia, eficiencia y economía.

## 1.2 Normas y Procedimientos de Auditoría

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas son tipos de reglas específicas que utilizan los auditores al efectuar su trabajo en este ámbito, y su importancia radica en que sirven para medir la calidad de los procedimientos con los cuales se alcanzan los objetivos. Por lo mismo al pretender diseñar procedimientos de auditoría deben estar presentes en cada momento. “Las normas de auditoría difieren de los procedimientos, en que los **procedimientos** se refieren a actos que han de ejecutarse, en tanto que las **normas** tienen que ver con medidas relativas a la calidad en la ejecución de esos actos y los objetivos que han de alcanzarse mediante el uso de los procedimientos adoptados. Las normas de auditoría, se relacionan, no sólo con la calidad profesional del auditor, sino también con el juicio ejercitado por él en la ejecución de su auditoría y en la elaboración de su informe.”**(4)**

Entonces, se puede decir que las normas de auditoría se pueden definir como las medidas de los procedimientos aplicados a una determinada tarea; tomando en cuenta que “las normas de auditoría son consideradas como parte del derecho natural de la profesión, siendo diferentes a otras por el carácter de distintivo de esta actividad.” **(5)**

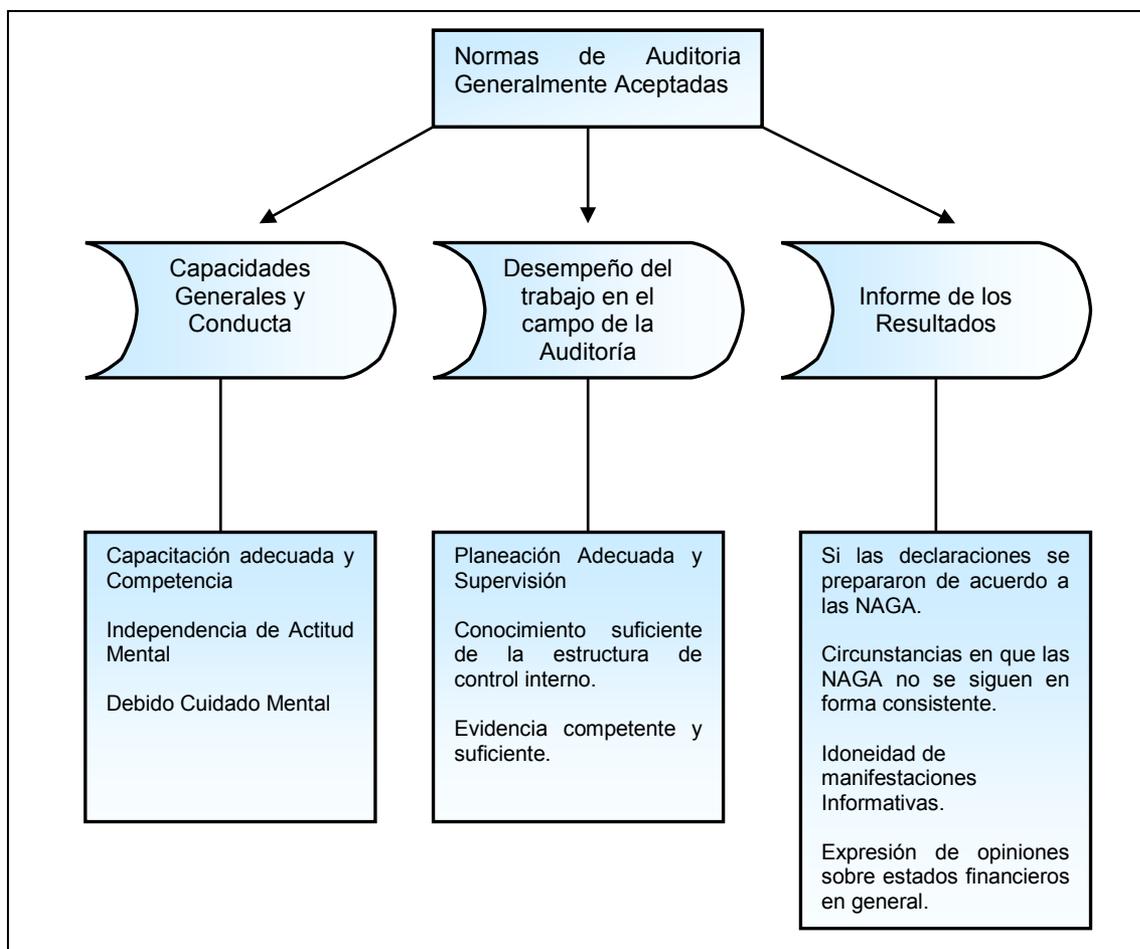
Las normas de auditoría generalmente aceptadas en Chile, aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores de Chile A.G., además de universalmente aprobadas, están

claramente definidas en la sección 150 de la compilación 1 a la 38 de las N.A.G.A. (Normas de auditoría generalmente aceptadas) y son las siguientes:

- Normas Generales
- Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo
- Normas Relativas al Informe

Respecto a que tratan cada una de estas Normas, se puede explicar a través del siguiente esquema:

**Figura N° 1 “Resumen de las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas.”**



**Fuente:** ARENS, A.; LOEBBECKE, J. Auditoría un Enfoque Integral. México. Editorial Prentice Hall Hispanoamericana. 1996. Página 21.

Siguiendo por el camino del entendimiento de la auditoría, se debe tener presente los procedimientos generales de esta ciencia, los cuales se definen simplemente como actos que deben ejecutarse, es decir, actos predeterminados para una tarea específica, que deben cumplirse para que de esta forma sea ejecutada acorde a lo planificado y no surjan complicaciones respecto a lo mencionado anteriormente. Estos procedimientos deben ser entendidos para cualquier tipo de auditoría, pues independiente de que sean definidos generalmente para una auditoría externa o de estados financieros, se deben inferir para auditorías específicas o simplemente para una auditoría interna.

## **II. AUDITORIA TRIBUTARIA**

A través de los distintos conceptos de auditoría nos damos cuenta que ella es un examen independiente que se emite sobre algún aspecto determinado, y que respecto a una auditoría tributaria versa sobre el cumplimiento de ciertas obligaciones de esta índole. A continuación se define el concepto de Auditoría Tributaria.

### **2.1 Definiciones, Conceptos y Objetivos de la Auditoría Tributaria**

La definición que se debe considerar es la que entrega el Servicio de Impuestos Internos, es la única definición que se posee actualmente y se debe tener en cuenta para el desarrollo de este tema:

“La auditoría tributaria consiste en una investigación selectiva de las cuentas de balance, de las cuentas de pérdidas y ganancias, de la documentación, registros y operaciones efectuadas por una empresa, tendiente a comprobar que las bases afectas a tributos se hayan determinado de acuerdo con las normas técnicas que regulan la contabilidad y el cumplimiento de las disposiciones legales contenidas en el Código de Comercio, Código Tributario y demás leyes impositivas que corresponde aplicar”. **(6)**

La definición entregada por el Servicio de Impuestos Internos en el año 1972 es la definición oficial que se posee de auditoría tributaria, está orientado hacia la fiscalización

que efectúa este organismo, pero contiene esencialmente lo que se debe comprender como tal.

Como concepto de este tipo de auditoría se puede señalar:

La auditoría tributaria es un tipo de auditoría destinada a fiscalizar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes del fisco de su obligación tributaria principal como también de aquellas accesorias o formales contenidas en la normativa legal y administrativa vigente.

En lo que concierne a la obligación tributaria principal, quiere decir a aquella donde existe el vínculo jurídico en virtud del cual el Contribuyente debe dar al Fisco una suma de dinero determinada por la ley, a través de ciertos cálculos y determinaciones. Por otro lado, se refiere a las obligaciones tributarias accesorias aquellas que simplemente complementan la obligación tributaria principal, a través de ciertas formalidades y requisitos preestablecidos.

Como se señala en el párrafo anterior, son dos las grandes funciones que cumple este tipo de auditoría interna, sin embargo persigue varios y distintos objetivos, entre aquellos se puede hacer mención a:

1. Verificar que las declaraciones de impuestos sean expresión fidedigna de las operaciones registradas en sus libros de contabilidad y de la documentación soportante y que reflejen todas las transacciones económicas efectuadas.
2. Establecer si las bases imponibles, créditos, exenciones, franquicias, tasas e impuestos, están debidamente determinados y de existir diferencias, proceder a tomar decisiones respecto de ellas.
3. Determinación de errores de interpretación o aplicación de las normas tributarias a fin de corregirlos mediante los mecanismos legales respectivos.
4. Proponer soluciones legales a los problemas tributarios encontrados, ya sea por omisiones o errores en el cumplimiento de declaraciones y pagos de impuestos, sugiriendo los procedimientos y ajustes que sean necesarios.

## **2.2 Característica e Importancia de la Auditoría Tributaria**

Como característica principal de la auditoría tributaria, es que ésta constituye una especialización, porque para efectuar el examen de auditoría se requiere estar en posesión del conocimiento de un abundante conjunto de normas legales que rigen la obligación tributaria. Es categórico afirmar que corresponde a una especialización pues requiere de un conocimiento profundo de ciertas normas legales del país; estas últimas de carácter general, leyes tributarias, circulares y oficios de ciertos organismos públicos e interpretaciones del S.I.I. relacionados con materias específicas. Se puede decir entonces que “un auditor que participa en esta área debe tener un gran conocimiento sobre impuestos y habilidades de auditoría para realizar una auditoría efectiva.” (7)

### Importancia de la Auditoría Tributaria

Esta radica esencialmente en que proporciona a las empresas un reporte en materia de prevención, corrección anticipada de errores cometidos en las declaraciones y pago de impuestos, junto con la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

Le proporciona a las empresas:

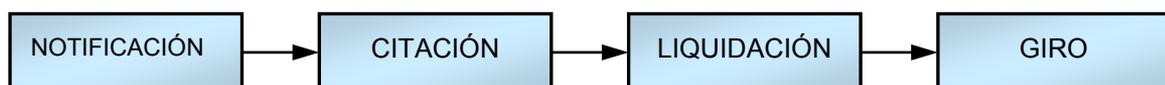
1. Revisión de las cuentas de ingresos y gastos más importantes.
2. Evaluación de la documentación que respalda los asientos contables.
3. Revisión de los procedimientos, conceptos y metodología utilizada con el propósito de reducir el riesgo de carácter tributario y lograr una adecuada planificación fiscal.
4. Verificación de cumplimiento de obligaciones formales relacionadas con la presentación de declaraciones.

## **2.3 Auditoría Tributaria Efectuada por el Servicio de Impuestos Internos**

El procedimiento de Auditoría Tributaria efectuada por el Servicio de Impuestos Internos corresponde a una serie de acciones o tareas destinadas a fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes. Ésta será efectuada por un funcionario de este organismo denominado Fiscalizador y que ocupará el rango de

Ministro de Fe para el asunto en cuestión, el contribuyente por su parte (sujeto a la Fiscalización, denominada de esta forma en este caso) estará informado en cada momento de lo que sucede. Acá todo el proceso es iniciado con el envío de una carta al contribuyente en la que se le explica el proceso de auditoría, se identifica al funcionario responsable del trabajo y se le invita a aclarar todas las dudas que tenga, respecto a la fiscalización que se inicia.

Etapas en el proceso de Auditoría Efectuada por el S.I.I.



La etapa de **Notificación** es aquella donde este organismo comunica al contribuyente que se iniciará un proceso de revisión de sus antecedentes tributarios, donde pide la información pertinente (ciertas documentaciones), la cual el contribuyente estará obligado a proporcionar al Servicio de Impuestos Internos.

En el proceso de **Citación** efectuada por el fiscalizador, corresponde a la comunicación del S.I.I. donde solicita al contribuyente que presente, confirme, aclare, modifique o rectifique su declaración objeto a revisión; dentro del plazo de un mes contado desde la fecha de citación, el cual podrá aumentar por única vez por un mes adicional. Debe tenerse presente que este trámite no es obligatorio en todos los casos de auditoría.

Entonces el contribuyente proporcionará la información (o por lo menos eso es lo que se espera), donde el S.I.I. evaluará si tales antecedentes son suficientes y ayudan en el proceso de auditoría a conciliar las observaciones reflejadas en la citación. Si los antecedentes son suficientes, finaliza la fiscalización, emitiéndose un acta; de lo contrario se continúa en el proceso con la siguiente etapa.

En la Etapa de **Liquidación**, es aquella donde se determina el monto de los impuestos adeudados, el cual considerará el valor neto, es decir la diferencia detectada, reajustes, intereses y multas.

Finalmente la etapa de **Giro**, corresponde al cobro del impuesto determinado en la liquidación, es una orden de pago de impuestos y/o intereses y multas, que emite y notifica el Servicios de Impuestos Internos al contribuyente, remitiendo copia al Servicio de Tesorería, organismo encargado de efectuar los cobros respectivos.

Cada etapa se encuentra claramente definida; respecto a la planeación y ejecución de la revisión en sí, se utilizan las mismas normas generales de auditoría, por lo que implica un proceso con etapas distintas y en ciertos casos fines diferentes, pero no muy lejanos.

#### **2.4 Auditoría Tributaria Efectuada por Auditores Externos**

Respecto a la Auditoría efectuada por Auditores externos, se puede deducir que son planificadas y desarrolladas con cautela y basándose en las Normas de auditoría generalmente aceptas en Chile proporcionadas por el Colegio de Contadores de Chile.

Estos profesionales desarrollan un examen independiente que emiten sobre algún aspecto determinado, que en este caso trata sobre el cumplimiento de la obligación tributaria, ya sea en su carácter de principal como de accesoría.

Por lo mencionado anteriormente, llevan a cabo una planificación adecuada del trabajo, la ejecución y la aplicación de diversas pruebas de auditoría y la posterior emisión del informe, donde se expone las principales conclusiones y evaluaciones de riesgos en que se encuentra el cliente sujeto a la auditoría.

#### **2.5 Relación entre las Normas de Auditoría y Normas Tributarias.**

La auditoría, puede ser clasificada como externa o interna, según la finalidad que persigue el examen; pueden ser ejecutadas perfectamente por profesionales externos, en el caso de una auditoría independiente esta debe ser bajo esas normas donde los auditores opinaran sobre los Estados Financieros de la Empresa examinada.

Por su parte, la auditoría interna se refiere a aquella con fines distintos al examen de los Estados Financieros, (entonces se puede deducir que en esta clasificación se incorpora la auditoría tributaria) y perfectamente puede ser desarrollada por organismos externos a la empresa. Sin embargo, en ambas situaciones “Como la opinión constituye una expresión de fe para los usuarios de la información contable ajenos a la dirección de la empresa, las normas de auditoría representan las pautas que deben cumplirse con relación a la calidad e idoneidad profesional del auditor, calidad y seriedad del trabajo de auditoría y solvencia del dictamen u opinión”. **(8)**

El auditor al efectuar una auditoría, comprueba si la empresa cumple con los principios de contabilidad generalmente aceptados, las respectivas normas tributarias y legales que le afecten. Por lo mismo, al realizar este trabajo correctamente, cumple con las normas de auditoría, las cuales regulan el comportamiento de la empresa frente a las normas tributarias y legales.

“Las normas tributarias regulan directamente el comportamiento de la empresa con relación a sus obligaciones impositivas, imponiéndoles normas relativas al registro de sus operaciones, criterios a aplicar, métodos de valoración y medición. Ello, con miras a la determinación de las bases imponibles sujetas a tributación, en la oportunidad o fecha en que los impuestos deben ser declarados y pagados y reglas que aseguran la correcta tributación y eviten la evasión de impuestos”. **(9)**

Respecto de otras normas, ya sean las legales o de organismos reguladores, tienen relación a la forma en como debe exponerse la información contable y su presentación en ciertas fechas determinadas.

Según con lo que se ha señalado anteriormente, se puede decir que las normas de auditoría, tributarias y otras legales tienen relación con principios y pautas con las cuales deben regularse las empresas en materia de contabilidad y la información respectiva; de esta forma los estados financieros son elaborados óptimamente.

**Cuadro N°1**

**Principales diferencias entre las Normas de Auditoría y las Normas Tributarias**

	<b>NORMAS DE AUDITORÍA</b>	<b>NORMAS TRIBUTARIAS</b>
<b>FUENTE U ORIGEN</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Convenciones de la profesión</li> <li>▪ Experiencia Profesional</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ La Ley, Interpretación del Servicio de Impuestos Internos.</li> <li>▪ Jurisprudencia de los tribunales.</li> </ul>
<b>OBJETIVO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Regular la profesión</li> <li>▪ Mejorar la Técnica</li> <li>▪ Mejorar la información</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Regular las obligaciones.</li> <li>▪ Evitar la Evasión.</li> </ul>
<b>SOLUCIÓN PARA EMPRESA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Negación de opinión.</li> <li>▪ Opinión con salvedades</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Pecuniarias</li> <li>▪ Penales</li> </ul>
<b>MEDIDAS CORRECTIVAS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Recomendaciones</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Exigencias Perentorias</li> </ul>

**Fuente:** Poblete, F. Fundamentos de Auditoría. Chile. Editorial Gestión. 2000. Página 503.

Se ha dado a conocer ciertos conceptos, definiciones, diferencias y en general ideas respecto a una auditoría tributaria, para la cual se ha señalado su importancia y en consecuencia se puede deducir el beneficio que este tipo de servicio prestado por profesiones calificados trae para Empresas u Organismos.

En materia de Auditoría tributaria, esta puede ser aplicada a cualquier situación donde exista un riesgo fiscal; bajo esta premisa, es bastante conveniente conocer las situaciones de índole fiscal de un rubro tan importante como pueden ser las Inversiones.

### III. INVERSIONES PERMANENTES EN EMPRESAS SITUADAS EN EL EXTRANJERO; SITUACIÓN CONTABLE.

#### 3.1 Definiciones y Conceptos

Como forma de comprender conceptualmente a las Inversiones Permanentes en otras empresas es necesario entender ciertas definiciones y conceptos contenidos en el Boletín Técnico N°72 “**COMBINACIÓN DE NEGOCIOS, Inversiones Permanentes y Consolidación de Estados Financieros**” del Colegio de Contadores de Chile, sin dejar de lado los Boletines N° 42 y principalmente el N° 64 el cual trata sobre la “**CONTABILIZACIÓN DE INVERSIONES PERMANENTES EN EL EXTERIOR**” muy relevante para la temática en estudio.

Para comenzar, estas publicaciones las definen como: “aquellas que se efectúan en otras empresas con objetivos diferentes a la mera administración del capital de trabajo y respecto a las cuales existe la intención de mantenerlas como inversión a largo plazo” **(10)** es decir se puede deducir de esta definición que son inversiones que se mantienen en el tiempo con la intención de ejercer control o influencia significativa en la empresa en que se invierte, considerando que lógicamente estas pueden ser en acciones o derechos Sociales, dependiendo del tipo de Sociedad donde se invierta.

Hasta el año 2002 las Inversiones permanentes en acciones o derechos sociales en sociedades situadas en el extranjero se valorizaban de acuerdo al método del V.P.P. (Valor Patrimonial Proporcional) consistente en “aquel que la cuenta de Inversiones y las cuentas de resultados del Inversionista se ajustan periódicamente para reflejar los cambios en la participación del Inversionista en los activos netos y en las utilidades de la compañía en la que invierte” **(11)**, a través de los criterios que señala el Boletín Técnico N°64 que aplica tanto para inversiones directas efectuadas como aquellas indirectas a través de filiales o coligadas, donde se destaca el procedimiento de utilizar los Estados Financieros mensuales o trimestrales anteriores a la fecha de la Inversión, para efectos de reconocer el V.P.P. inicial, utilizando los mismos criterios para efectuar el V.P.P. al cierre del ejercicio.

Lo predominante de esta metodología es la base para determinar el V.P.P. de inicio, donde se utiliza el valor libros registrado en la empresa en que se invierte, antecedente que normalmente no es el factor económico predominante que considera el inversionista para efectuar su evaluación ya que no siempre muestra el valor económico asignable a los Activos netos que se estaban adquiriendo, por lo que provocaba una mala correlación de menores o mayores valores con la transacción efectuada.

A partir de lo señalado en el párrafo anterior, el día 19 de diciembre de 2002 es aprobada por el Honorable Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G. una nueva forma de asignarle un valor a la inversión efectuada en otra sociedad, a través del Boletín Técnico N°72 nombrado anteriormente, para ser aplicado a partir de los Estados Financieros del 01 de Enero del 2003; es planteada una forma mas adecuada para asignar el costo pagado en la compra de Activos y Pasivos, a base de sus valores económicos, incluyendo valores asignados para los necesarios activos intangibles; utilizando parámetros basándose en la evaluación que efectúa el propio comprador, como parte del proceso de adquisición. A este proceso se le denomina a partir de esta fecha determinación del Valor Justo, el cual “es la cantidad por la cual puede intercambiarse un activo o liquidarse un pasivo entre partes enteradas y dispuestas, en una transacción de libre competencia, esto es, una venta que no es forzosa o liquidación impuesta. Los precios en mercados activos, constituyen la mejor evidencia de precio justo y serán los empleados como base de medición. Si no estuvieran disponibles, la estimación de valor justo tendrá como base la información más fehaciente que esté disponible, como ser precios de activos y pasivos similares, valor actual de flujos de caja estimados considerando una tasa de descuento compatible con los riesgos comprometidos, etc.”.(12)

Como se puede apreciar, la gran diferencia que plantea el B.T. N°72 o donde se coloca mayor atención es respecto al Valor; la metodología sigue siendo la misma: porcentaje sobre el valor, la empresa ya no vale patrimonio vale Valor Justo. La empresa inversora tiene que evaluar cada activo y cada pasivo y tiene que determinar el Valor Justo de los Activos y el Valor Justo de los pasivos. La dificultad esta en este punto, en como llegar a aquel Valor, para lo que es necesario llevar un registro extracontable permanente, periódico y controlable de la Inversión.

## **3.2 Tipos de inversiones Permanentes**

Se puede clasificar a las inversiones permanentes en otras empresas en tres grupos, entre las que tenemos:

### **3.2.1 Inversiones que no representan control ni influencia Significativa**

En el caso de este tipo de inversiones, según lo que establece las normas contables, deberán valorizarse al costo corregido, sin perjuicio de la necesidad de constituir provisiones cuando existan evidencias que lo indiquen, considerando criterios prudenciales y conservadores, que la misma inversión pudiese estar sobrevaluada.

No obstante lo anterior, en el caso de inversiones en otras empresas que formen parte de una inversión mantenida a nivel de grupo, la valorización debe efectuarse de acuerdo a la metodología aplicable a las empresas que conforman el grupo, consideradas en su conjunto.

### **3.2.2 Inversiones que representan influencia significativa**

En el caso de este otro tipo de inversiones, estas deberán valorizarse de acuerdo al método del valor patrimonial (VP), después de considerar el ajuste a valor justo de los activos netos adquiridos. Se debe entender como Método del Valor Patrimonial (VP) “aquel que en la cuenta Inversiones y las cuentas de resultados del inversionista se ajustan periódicamente para reflejar los cambios en la participación del Inversionista en los activos netos y en las utilidades de la compañía en la que invierte”. **(13)**

### **3.2.3 Inversiones que representan control e involucran una combinación de Negocios**

Al comentar este tipo de Inversión se debe tener en cuenta que al llevar a cabo el proceso de adquisición de otra empresa donde se involucre el control de ella, se debe considerar como una combinación de negocios.

Las inversiones permanentes en otras empresas, que representen una combinación de negocios a contabilizarse bajo el método de adquisición, deberán valorizarse de acuerdo al método del valor patrimonial (VP) considerando el correspondiente ajuste a valor justo de los activos netos adquiridos, antes de determinar el VP de inicio.

## Cuadro N° 2

### Inversiones Permanentes en Acciones o Derechos Sociales en Sociedades Establecidas en el Extranjero

<p>Que no represente Control ni Influencia Significativa (Carácter Permanente por Intensión o no conveniente de Enajenación)</p>		
	<p><b>Constituye Extensión de las Operaciones de la Empresa Inversora</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) Se controlan en pesos chilenos</li><li>b) EE.FF. ajustados a P.C.G.A. en Chile</li><li>c) Metodología V.P.P. (BT. 64) / V.P. (BT. 72)</li></ul>	
<p>Que represente Influencia Significativa</p>	<p><b>No Constituye Extensión de las Operaciones de la Empresa Inversora</b></p>	<p><b>Países Estables</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) Se controlan en la moneda del respectivo país</li><li>b) EE.FF. ajustados a P.C.G.A. En Chile, exceptuando normas de C.M.</li><li>c) EE.FF. Convertidos a pesos chilenos según TC vigente al cierre.</li><li>d) Metodología V.P.P. (BT. 64) / V.P. (BT. 72)</li></ul> <p><b>Países No Estables</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) Se controlan en dólares Estadounidenses</li><li>b) EE.FF. ajustados a P.C.G.A. En Chile, exceptuando normas de C.M.</li><li>c) EE.FF. Convertidos a dólares Estadounidenses</li><li>d) Metodología V.P.P. (BT. 64) / V.P. (BT. 72)</li></ul>

Fuente Propia: J. A. Tapia, 2005.

### **3.3 Contabilización de una Adquisición**

#### **3.3.1 Costo y Fecha de Adquisición**

Deberá contabilizarse a su costo, el cual se entenderá por el monto pagado o comprometido a pagar, o el valor económico asignable a cualquier otra eventual contraprestación entregada por el comprador a cambio del control o de la participación adquirida sobre la otra empresa, más cualquier otro costo directamente atribuible a la adquisición. Cuando se difiere el pago, el costo de la adquisición es el valor presente y no el valor nominal de la obligación asumida.

#### **3.3.2 Determinación del Valor Justo**

“La base primaria para determinar el valor justo será la información obtenida por el propio comprador, como parte del proceso de evaluación de compra. No obstante lo anterior, cuando existan indicios de que en el mercado se observan valores muy disímiles para bienes similares, se deberá obtener un estudio de valorización de profesionales independientes”. **(14)**

Entonces se puede señalar que en la determinación del valor justo se estará basada en la adecuada estimación de los correspondientes valores de mercado; sin embargo si esto no es un indicador confiable, deberá considerarse debidamente los movimientos de precios por un periodo, antes y después que se haya hecho pública la intención de adquisición.

Respecto de los valores justos de activos y pasivos identificables se determinan por referencia a la intención de uso que tiene contemplado el inversionista al momento de la compra. El uso al que se destina un activo es generalmente el uso existente del mismo a menos que esté contemplado destinarlo para otros fines.

### **3.4 Tratamiento de las Diferencias de Valor**

#### **3.4.1 Mayor Valor de Inversiones (Minusvalía)**

Se originará Mayor Valor de Inversiones en los casos en que el Costo de Adquisición sea inferior al correspondiente valor patrimonial determinado después de considerar el ajuste a valor justo de los activos y pasivos adquiridos; cuyo valor se presentará como una cuenta complementaria, rebajando el valor de los activos.

“El mayor valor de inversión que no exceda el valor justo de los activos no monetarios identificados, debe ser abonado a resultados en forma sistemática, en función del promedio de la vida útil remanente o plazo de amortización de los activos adquiridos. Cuando el mayor valor exceda el valor justo de los activos no monetarios identificados, el eventual exceso deberá ser reconocido como ingreso en forma inmediata.” **(15)**

En el caso que la minusvalía originada en la adquisición no se relacione con gastos o pérdidas esperadas a futuro, que hayan sido identificados y cuantificados como parte del proceso, este valor deberá abonarse a resultados, correlacionándolo con el “consumo” de los beneficios económicos inherentes a los activos depreciables/amortizables adquiridos. En el evento poco probable, que dicho valor se relacione con activos monetarios, el correspondiente abono a resultados debe reconocerse en forma inmediata.

#### **3.4.2 Menor Valor de Inversiones**

Si después de efectuado el ajuste a valor justo de los activos y pasivos adquiridos, subsiste una diferencia en exceso entre el costo y el correspondiente valor proporcional ajustado, este monto debe ser asignado al intangible no identificable que el inversionista estuvo dispuesto a pagar (plusvalía) y representa el valor que el inversionista asigna a los beneficios económicos futuros que espera del negocio. Los beneficios económicos futuros pueden estar dados por la sinergia producida por los activos identificables adquiridos o por otros activos que no reúnen las características para registrarlos como activos identificables.

Debido a que este intangible se relaciona fundamentalmente con la expectativa de beneficios futuros asociados al negocio o a activos no identificables, la estimación de su vida útil resulta un tema de la mayor complejidad y esta dificultad se incrementa en la medida que el período estimado sea mayor. En todo caso, el período de amortización debe corresponder a la mejor estimación del plazo durante el cual se espera que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa pero, considerando como supuesto básico que este período no debe exceder a veinte años desde el momento de su reconocimiento inicial.

### **3.4.3 Pérdida de Valor**

Cuando los resultados observados durante dos o tres años consecutivos resulten indicativos de un eventual deterioro en el valor de los activos asociados al negocio adquirido o cuando exista cualquier otro indicio en tal sentido, deberá efectuarse un análisis crítico al respecto.

Dado que el menor valor de inversiones no está asociado a ningún activo en particular, para determinar si ha experimentado algún deterioro en su valor se debe considerar fundamentalmente la capacidad de generación de flujos del negocio originalmente adquirido y para estos efectos la empresa deberá:

- a) Asociar el saldo del intangible con la unidad de negocios generadora de flujos que corresponda.
- b) Comparar el valor recuperable que se establezca para la referida unidad de negocios con el valor libro de los activos correspondientes (incluyendo el saldo del menor valor).
- c) Registrar las eventuales pérdidas por deterioro de valor

En algunos casos el negocio originalmente adquirido puede abarcar más de una unidad generadora de flujos o, por otra parte, como resultado del transcurso del tiempo entre la fecha de adquisición y la fecha de medición, puede ser que ya no exista una asociación tan directa entre el intangible pagado y una unidad de negocios específica.

En estos casos, en primer lugar, deberá procurarse identificar la unidad de negocios originalmente adquirida. Cuando se trate de más de una unidad generadora de ingresos, deberá distribuirse el saldo del menor valor entre cada unidad, antes de determinar si se ha producido una pérdida de valor, efectuando un análisis individual por cada una de ellas.

Si no resulta factible efectuar la referida asociación, el análisis del eventual deterioro se hará en forma global, identificando aquella unidad de negocios generadora de flujos de efectivo que actualmente contenga al negocio originalmente adquirido.

La pérdida por deterioro debe registrarse si, y sólo si, el importe recuperable asociado a la unidad de negocios correspondiente resulta menor al valor libro de los activos correspondientes (controlados a sus valores justos), en el siguiente orden:

- a) en primer lugar, al menor valor de inversiones, por la proporción que corresponda.
- b) a continuación, a los demás activos de la unidad de negocios, a prorrata del valor libro de cada uno.

A futuro, si existieran indicios claros e inequívocos de que la pérdida por deterioro reconocida en años anteriores ya no existe o ha disminuido, debe procederse a revertir la pérdida originalmente registrada, considerando debidamente el efecto de amortización correspondiente al período transcurrido en el intertanto y efectuando una nueva estimación de las vidas útiles involucradas, la que en ningún caso pueden superar a las originalmente establecidas.

#### **IV. CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON LA INVERSIÓN CHILENA EN EL EXTRANJERO**

En la década del 70 Chile puso en vigencia una sólida normativa dirigida a proteger la inversión extranjera que llegaba al país, representada básicamente, por el D.L. 600; sin embargo sólo a partir de los años '90 Chile se incorpora a un sistema internacional para proteger asimismo, a sus empresas con inversiones en el extranjero.

“Los acuerdos internacionales son una medida de protección de las Inversiones de extranjeros en un país determinado; estos acuerdos son multilaterales con el NAFTA o MERCOSUR o bilaterales, como los Acuerdos de Protección de Inversiones (API). En cuanto a los API Chile ha suscrito una gran cantidad y otro tanto los países del Orbe, existiendo actualmente más de 1.800 Acuerdos de Protección de Inversiones”. **(16)**

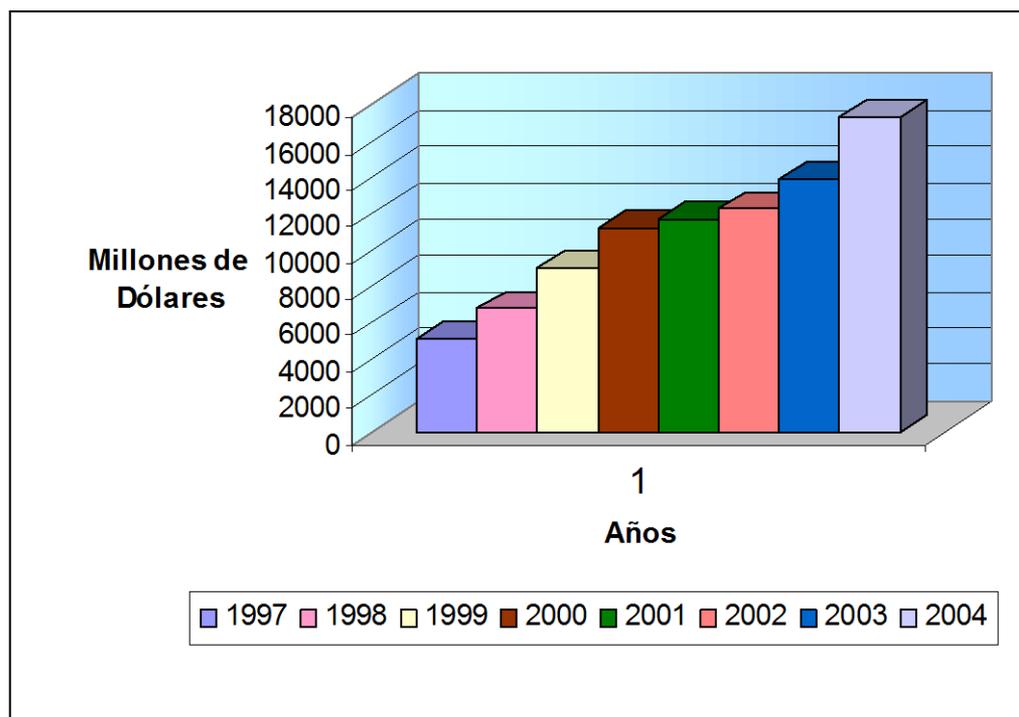
Respecto a los API se puede señalar que:

1. Poseen en la gran mayoría de los países un rango superior a la Ley, y Chile no es la excepción; lo que implica una mayor estabilidad jurídica, puesto que no pueden modificarse por la voluntad unilateral de un Estado.
2. En caso de controversias entre el inversionista y el Estado receptor de la inversión, podrá recurrirse a un arbitraje internacional, específicamente a los centros internacionales de arreglo de disputas de inversión (CIADI), para solucionar estas controversias.
3. La actual tendencia de los API es establecer la opción única y definitiva de jurisdicción, es decir, frente a una controversia el inversionista debe optar entre los tribunales nacionales o el arbitraje internacional y una vez hecha la opción ésta es definitiva.
4. Estos Acuerdos de protección de Inversión regulan materias tales como:
  - Derechos del Inversionista
  - Irretroactividad
  - Protección a la propiedad
  - Garantía de las remesas de capital y utilidades en moneda de libre convertibilidad
  - Subrogación
  - Conflictos de Interpretación del mismo tratado
5. En los Acuerdos de Protección de Inversiones, prima el principio del trato nacional y se consagran las cláusulas de la nación más favorecida.

En base a lo señalado, se puede afirmar que han existido notables avances en la protección a la inversión extranjera en los países de las Américas, tanto en el derecho interno de cada uno de ellos, como en el actual sistema internacional, particularmente en los mecanismos de los API y CIADI.

Esto es relevante, pues en el transcurso de los años, las inversiones han ido aumentando considerablemente. A continuación se representa en forma gráfica la inversión directa de empresas chilenas en el exterior, información obtenida en las bases estadísticas del Banco Central, a modo de afirmar que lo expuesto anteriormente es muy importante por los capitales de millones de dólares invertidos en países extranjeros.

**Gráfico N°1**  
**Inversión Directa en el Extranjero**



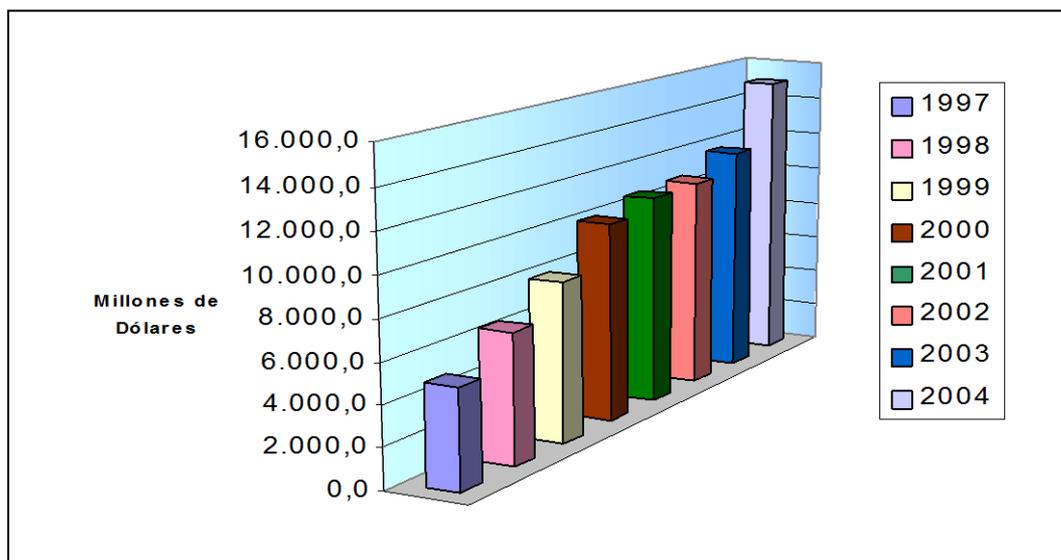
**Fuente:** Banco Central de Chile. 2005. Referencia N°18.

En esta gráfica se puede apreciar que la Inversión directa en el extranjero se encuentra en una constante alza año tras año comenzando el año 1997 con más de US\$5.110 millones de dólares aumentando un poco más de un 30% al año siguiente y en mas de un 300% al 2004.

Dentro de las Inversiones Directas en el extranjero se encuentran ubicadas las Inversiones en Acciones y otras participaciones de capital y utilidades, y otros Capitales.

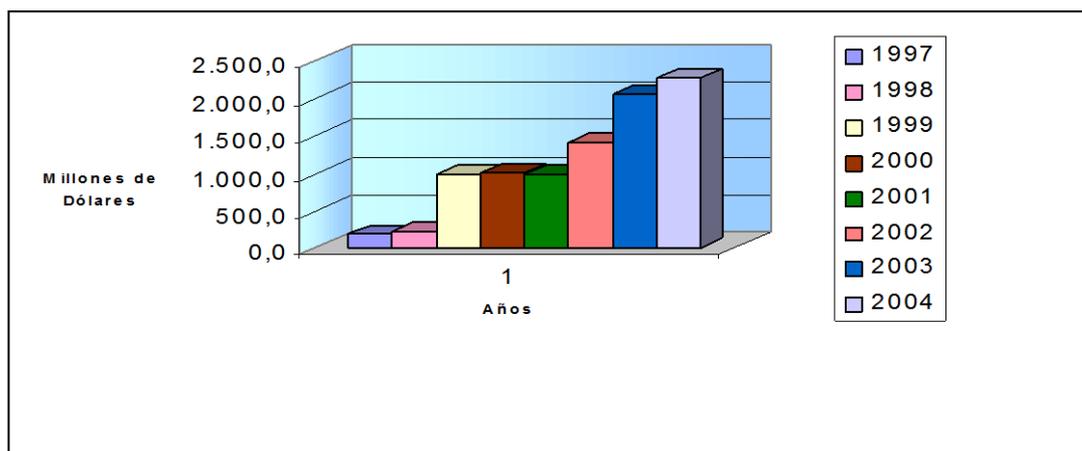
Se muestran estas gráficas para demostrar la relevancia de aquellas Inversiones y los Capitales involucrados para tales efectos

**Gráfico N°2**  
**Inversiones en Acciones y otras participaciones de Capital y Utilidades**



**Fuente:** Banco Central de Chile. 2005. Referencia N° 19.

**Gráfico N°3**  
**Inversión en otros Capitales en Activos frente a empresas Filiales**



**Fuente:** Banco Central de Chile. 2005. Referencia N° 20.

## **V. DISPOSICIONES APLICABLES A LAS REMESAS DE DINERO QUE PERSONAS DOMICILIADAS O RESIDENTES EN CHILE ENVÍEN AL EXTRANJERO CON EL OBJETO DE EFECTUAR INVERSIONES.**

Respecto a las disposiciones aplicables a las remesas de dinero que personas domiciliadas o residentes en Chile envíen al extranjero con el objeto de efectuar inversiones, se encuentran establecidas en el Capítulo XII del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del Banco Central; que señala además de lo enunciado, disposiciones generales para la salida de divisas con distintos objetivos.

Al iniciar este tema, precisamente respecto de las Inversiones en el extranjero, es necesario conocer ciertos conceptos desde el punto de vista de este organismo público (Banco Central). En primera instancia no es posible adentrarse en el tema si no conocemos que constituye o que se entiende por una Inversión, lo cual la define el Banco Central como “cualquier acto, convención o contrato en virtud del cual la parte domiciliada o residente en Chile, adquiere, en el extranjero, el dominio, uso, goce, posesión, o mera tenencia de bienes corporales o incorporales, muebles o inmuebles, incluidos valores mobiliarios, acciones, derechos sociales, aportes de capital, efectos de comercio, valores extranjeros o CDV y cualquier otra clase de títulos o valores, sea que dichos actos, convenciones o contratos se celebren en el país o en el exterior.” **(17)**

En el capítulo mencionado inicialmente, el Banco Central establece o autoriza que las inversiones en el exterior puedan efectuarse mediante aportes o cesión de acciones o derechos sociales en sociedades constituidas en Chile de que sea titular el inversionista, debiendo entregarse a esta respectiva organización ciertas informaciones solicitadas por éste.

Respecto a las remesas de divisas que las personas domiciliadas o residentes en Chile ingresen al país o efectúen desde él, respecto a las inversiones que poseen, se deberán efectuar a través del Mercado Cambiario Formal.

Como **Mercado Cambiario Formal** (M.C.F.) la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central (L.O.C.) señala que “se entenderá por aquel constituido por las empresas bancarias”; **(18)** sin embargo, el mismo Banco Central podrá autorizar a otras entidades o personas para formar parte del aludido Mercado, las cuales sólo estarán facultadas para realizar las operaciones de cambios internacionales que aquél determine.

Para los efectos de efectuar los respectivos pagos, remesas o traslado de divisas al exterior, que deban efectuarse a través del Mercado señalado en el párrafo anterior, podrán realizarse mediante moneda extranjera adquirida o no en dicho mercado. Para lo cual debe entenderse por “moneda extranjera o divisa, los billetes o monedas de países extranjeros, cualquiera que sea su denominación o características, y las letras de cambio, cheques, cartas de crédito, órdenes de pago, pagarés, giros y cualquier otro documento en que conste una obligación pagadera en dicha moneda”. **(19)**

“El Banco Central de Chile publicará diariamente, de acuerdo con lo dispuesto en el N°2 del artículo 44 de su LOC, el tipo de cambio de las monedas extranjeras de general aceptación en los mercados internacionales de cambios, en función de las transacciones realizadas en el Mercado Cambiario Formal durante el día hábil inmediatamente anterior y, si es del caso, sobre la base de los informes que pueda obtener de los registros de los mercados del exterior.” **(20)**

El inversionista deberá completar una planilla, con la información respecto de la inversión a la entidad del Mercado Cambiario Formal, la información con indicación del concepto de pago o remesa correspondiente; para lo cual deberá consultar el manual de procedimientos y/o formularios de información del Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Es facultad del Banco Central la de exigir que en caso de efectuarse determinadas operaciones de cambios internacionales, estas le sean informadas a través de documentos que el propio Banco señale. Entre tales operaciones se encuentran las compras, ventas o transacciones de moneda extranjera que realicen las empresas bancarias y Casas de cambios del M.C.F. deberán informarse diariamente al Departamento de Cambios Internacionales en forma electrónica, a través de la red SINACOFI, mediante Planilla Computacional de Operaciones de Cambios Internacionales.

Para las empresas relacionadas con las transacciones mencionadas que hayan efectuado los pagos, remesas o traslado de divisas al exterior, que deban efectuarse a través del M.C.F., deberán conservar la debida documentación relacionada con las operaciones de cambios internacionales en la forma dispuesta en el artículo 155 de la Ley General de Bancos. El Banco Central de Chile podrá autorizar, en su caso, la eliminación de parte de este archivo antes del plazo señalado en esa disposición y exigir que determinados documentos o libros se conserven por plazos mayores al indicado.

Lo señalado anteriormente con el fin de cumplir las solicitudes del Banco Central de Chile cuando estime necesario requerir, a su juicio y en las oportunidades que lo estime conveniente, de las mencionadas empresas y demás personas que realicen las operaciones de cambios internacionales previstas en este Compendio, los antecedentes o documentos relacionados con las mismas o modificar, en su caso, la forma o periodicidad en que la información que se solicita debe ser entregada o proporcionada.

“Las empresas bancarias y demás personas jurídicas señaladas en el Capítulo III del Compendio de Normas de Cambios Internacionales deberán verificar, adecuadamente, la identidad y Rol Único Tributario de las personas que realicen operaciones de cambios internacionales a través del Mercado Cambiario Formal, así como la identidad y Rol Único Tributario de la o las personas que, en representación de ellas, actúen en la operación y verificarán, razonablemente, que corresponde con la que aparece en la cédula de identidad presentada, o en la documentación que, en casos especiales, se encuentre establecida. Deberán, también, verificar razonablemente que la documentación que se presente o acompañe para la realización de la pertinente operación corresponda a la misma.” **(21)**

Las personas domiciliadas o residentes en Chile, que hubieren mantenido, en cualquier momento del periodo que corresponda informar, valores acumulados de inversiones en el exterior, por un monto superior a 100.000 dólares o su equivalente en otras monedas extranjeras, hayan o no realizado operaciones en dicho periodo, incluida también aquellas que se haya o no realizado por montos iguales o inferiores a 10.000 dólares, deberán informar al Banco el estado de dichas operaciones, en conformidad con los formularios, plazos y demás condiciones que señala el capítulo XII del Compendio de normas de cambios internacionales.

## VI. SITUACIÓN A CONSIDERAR DE LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

### 6.1 Origen de la Doble Tributación

Un tema importante a considerar al precisar el tema de las inversiones en el extranjero, es con respecto a la Doble Tributación Internacional, para ello, el Contador Auditor Sr. Norberto Rivas señala que esta se produce cuando “dos estados ejerciendo cada uno de ellos su soberanía financiera afectan con un mismo impuesto usualmente aplicable sobre las rentas o beneficios, las mismas utilidades obtenidas por una sociedad (empresa) o por una persona física;” **(22)** este es un problema, y se presenta siempre que se esté frente de una empresa transnacional o de Inversionistas extranjeros como también de las mismas empresas chilenas que intervienen en el exterior pagando impuestos tanto en el país de domicilio y/o residencia como en el país en el cual se genera la renta.

Por otra parte “cada estado establece soberanamente, en uso de sus atribuciones potestativas los criterios que dan cabida a los tributos. Producto de esta facultad propia de los estados, resulta que una misma persona y en virtud de la misma relación o situación, sufre imposición en más de un ordenamiento tributario”. **(23)**

En definitiva y desde otro punto de vista se señala que “Existe doble imposición internacional en sentido amplio, cuando un impuesto igual o semejante es percibido por varios estados, en virtud de un mismo presupuesto de hecho y en un mismo periodo de tiempo. Este se convierte en doble imposición internacional en sentido estricto, cuando se añade la identidad de la misma persona o sujeto.” **(24)**

El origen de la doble tributación se da cuando uno de los estados utiliza un criterio de vinculación, para cobrar el tributo, un elemento subjetivo denominado residencia (domicilio) o nacionalidad del contribuyente y el otro estado un criterio objetivo cual es la ubicación de la fuente productora, es decir, el lugar donde la empresa o la persona realizan sus actividades.

De lo dicho resulta que si una empresa constituida y domiciliada en un país “A” realiza actividades que le generan rentas en un país “B” será afectada por los fiscos de ambos estados. La razón es que en el país “B” está la fuente productora y, en mérito a

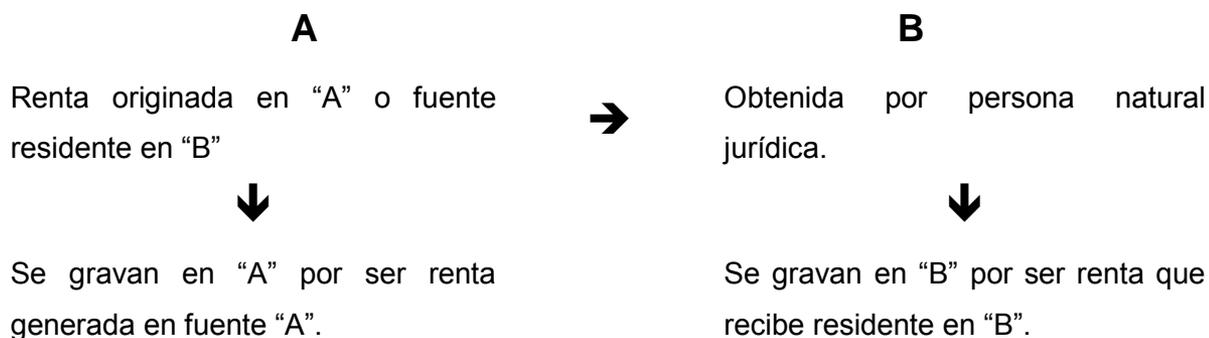
ello, este país reclama el pago de un impuesto sobre los beneficios que obtenga. A su vez, por ser domiciliada en el país “A” éste le obliga a tributar sobre las utilidades que tenga, sin importar el lugar de donde provengan.

Además es frecuente que el estado “B”, sin perjuicio de tener como criterio de vinculación el de la ubicación la fuente, adopte, adicionalmente, el de domicilio, supuesto en el cual los contribuyentes radicados en él no solo tributarán por sus rentas de fuente nacional sino también sobre las obtenidas en terceros países.

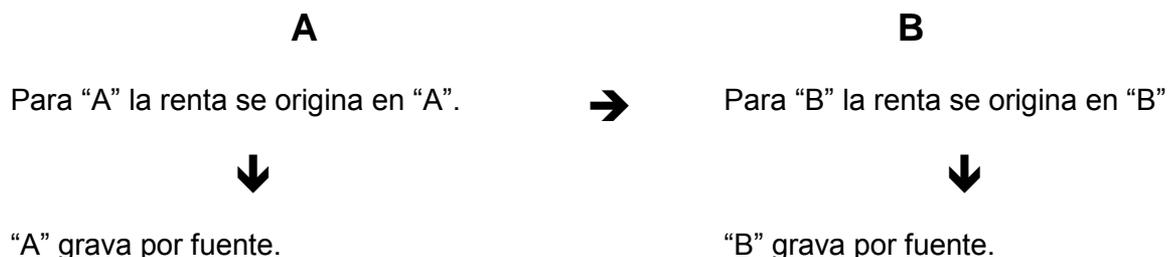
Por lo señalado anteriormente es fácil concluir que se producen pagos excesivos de impuestos exigidos por los mismos estados involucrados, respecto a unas mismas rentas.

A través del siguiente esquema obtenido del Autor Norberto Rivas graficado en su publicación denominada *Doble Tributación Internacional: Causas, efectos y situación actual en Chile*. Se demuestra la situación descrita anteriormente:

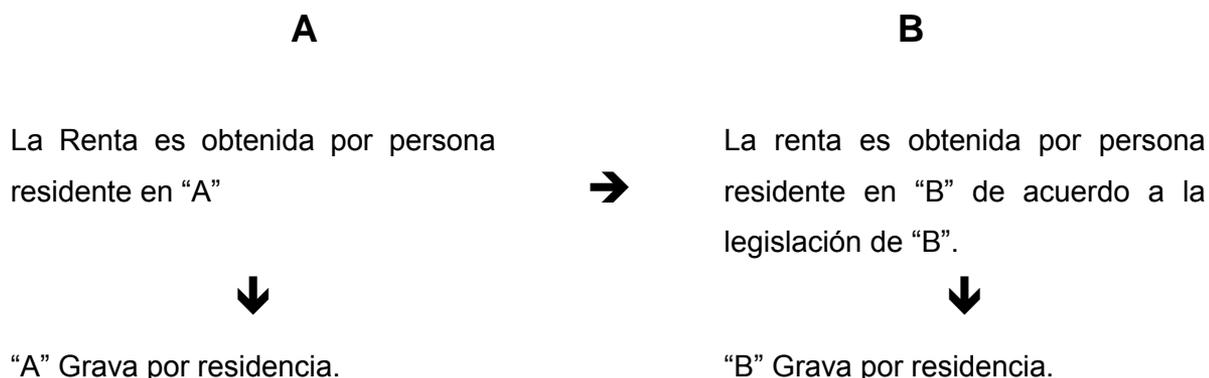
a) Problema de **Fuente** contra **Residencia**



b) Problema de **Fuente** contra **Fuente**



c) Problema de *Residencia* contra *Residencia*



El autor del referido texto señala que no sólo es un problema de los contribuyentes, sino también de los estados; y esto ciertamente es así, pues si en cada país existen empresas o sociedades que pretenden invertir fuera de las fronteras donde residen como entidad, se encuentran con dificultades fiscales que ocasiona problemas o simplemente que estas inversiones no se concreten, uno busca exportar capitales o tecnología y el otro la necesidad de recibirlos, pero los mecanismos impositivos ponen grandes trabas.

"Como puede apreciarse los intereses contrapuestos son fundamentalmente de índole fiscal y si no hay un acuerdo o medidas unilaterales para definir quién cobra el impuesto y hasta cuánto puede cobrarse, se produce una doble imposición, lo que puede dificultar el flujo de capitales y recepción de inversión extranjera, en especial para países en vías de desarrollo." (25)

"Desde el punto de vista de los países receptores de inversiones o de tecnologías, ante la falta de acuerdos con los países inversionistas y la urgencia económica y social de obtenerlas, algunos han optado por soluciones unilaterales, con sacrificios fiscales posiblemente mayores a los que habrían producido si celebraban algún tipo de convenio para atenuar o eliminar la doble imposición. Ello obedece a la necesidad de conseguir recursos para el desarrollo ya que nuestros países son parte débil de la relación." (26)

## 6.2 Factores de Conexión

Antes de conocer las causas relevantes que producen o crean la doble tributación, es necesario tener en cuenta los factores de Conexión utilizados en nuestra legislación, estos se presentan a continuación:

### 6.2.1 Normas Generales de Conexión o Atribución

Las disposiciones importantes para determinar él o los criterios de conexión utilizados para gravar las rentas se encuentran en los párrafos 3° y 4° del título I de la Ley de Impuesto a la Renta.

Al citar él artículo 3° de la citada Ley, este dispone *“Salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entrada este situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.”*

En definitiva este artículo deja de manifiesto que toda persona domiciliada o residente en Chile paga impuestos sobre su renta mundial o en forma ilimitada, como lo señalan ciertos autores, se hayan generado dentro o fuera de la República. En el caso de personas sin domicilio ni residencia en Chile, queda gravada con impuesto a la renta sólo por sus rentas de fuente chilena o limitada.

El inciso segundo del artículo 3° de LIR dispone *con todo, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas...”*

Es decir este inciso, contempla una segunda distinción, que dice relación con los residentes o domiciliados extranjeros quienes durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile, tributarán sólo por sus rentas de fuente chilena.

## 6.2.2 Normas relativas al Domicilio y Residencia

La ley de la Renta no señala normas respecto al Domicilio y Residencia; para obtener definiciones se debe recurrir a Código Civil, el cual en su artículo 59 lo define como *“El domicilio consiste en la residencia acompañada real o presuntivamente del ánimo de permanecer en ella”*; es decir, se entiende por el lugar físico donde permanece la persona con la intención de permanecer en dicho sitio.

Por su parte el artículo 4 de la LIR señala *“La sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de esta ley. Esta norma se aplicará, asimismo, respecto de las personas que se ausenten del país, conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas.”* En definitiva se señala que la mera ausencia no hace perder el domicilio.

Profundizando el párrafo anterior, el artículo 8° de la LIR, señala que los funcionarios que presten servicios al Fisco o empresas u organismos vinculados a éste en el extranjero, se entenderán tener domicilio en Chile.

Finalmente y a diferencia de lo que sucede con el concepto de domicilio, la residencia en Chile para efectos tributarios sólo requiere de un elemento material, la base de la presencia física en el país. Por su parte el código tributario, en su artículo 8 N°8 se remite al tema señalando:

*“Para los fines del presente código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado distinto, se entenderá:*

*N° 8: Por residente, toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.”*

### 6.2.3 Concepto de Renta de Fuente Chilena

Para comprender que significa Renta de Fuente Chilena, se debe remitir al artículo 10 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual señala que *“Se considerarán rentas de fuente chilenas, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.”*

El artículo 11 de la LIR trata algunas situaciones particulares, el legislador ha estipulado lo siguiente:

- Las acciones de una sociedad anónima constituida en Chile, se entenderán situadas en Chile, igual regla se aplicará, en relación con los derechos en Sociedades de personas.
- Los intereses se entenderán situados en el domicilio del deudor (inciso 2°)
- Certificados de depósitos de valores emitidos en el país y que sean representativos de los mismos, no se entenderán situados en Chile si se cumple con algunos requisitos.
- Cuotas de fondos de inversión internacional, no se considerarán situados en Chile, si se cumple con determinados requisitos.
- Valores autorizados por la Superintendencia de Valores y Seguros para ser transados en conformidad a las normas del título XXIV de la Ley N° 18.045, a condición de cumplir determinados requisitos.

Lo más relevante respecto a la fuente de renta chilena, es considerar su entendimiento, y esto se puede ver de dos formas:

1. “Fuente productora o en sentido económico. Es decir, donde se usan los factores de producción.
2. Fuente pagadora o en sentido financiero. Es decir, donde la renta se toma disponible, donde se incurre en los costos correspondientes a esa renta.” **(27)**

### **6.3 Causas de la Doble Tributación Internacional**

Las Causas de doble tributación se producen al entrar en conflicto los factores de conexión utilizados por los Estados involucrados. Los casos que pueden presentarse son:

#### **6.3.1 Criterio de Fuente versus Fuente**

En este caso dos o más países utilizan como factor de conexión para imponer tributos, el criterio de la fuente de la renta. Aparentemente no debiera haber problemas de doble tributación, sin embargo, este se produce por una interpretación distinta y, es este distinto criterio de determinación de la fuente el que origina el conflicto.

#### **6.3.2 Criterio de renta mundial versus renta mundial**

El conflicto se presenta cuando dos estados reclaman la residencia de un mismo contribuyente. Ello ocurre porque al establecer cada legislación los elementos que configuran la residencia en dicho estado, utilizan parámetros distintos en forma tal que el contribuyente cumple con los requisitos establecidos por ambos estados.

Un ejemplo de este tipo se encuentra en el caso de un residente chileno, afecto a renta mundial, tenga inversiones en Perú, país en el cual el factor de conexión, de acuerdo al artículo 6° de la LIR es el domicilio y, por lo tanto, se aplica el sistema de renta mundial. Supongamos que de acuerdo a la legislación peruana, también tiene domicilio en dicho país, todas sus rentas quedarían gravadas con impuesto a la renta tanto en Chile como en Perú.

#### **6.3.3 Criterio de fuente versus residencia**

Un estado en ejercicio de su potestad tributaria, grava un contribuyente por el hecho de realizar su actividad o por tener bienes susceptibles de imposición en dicho país y el otro Estado lo grava por el hecho de ser residente o tener su domicilio, según su legislación, en ese país.

Un ejemplo de este tipo de doble tributación se presentaría en el caso de un inversionista extranjero en Chile, residente en Argentina. En nuestro país está afecto a impuesto a la renta por sus rentas de fuente chilena y en Argentina, que utiliza el principio de renta mundial a sus residentes, también quedaría obligado por dicho concepto. Este caso sólo se expone como ejemplo, por que con la República Federativa de Argentina, Chile mantiene vigente un convenio para evitar la doble tributación internacional.

#### **6.4 Consecuencias de la Doble Tributación Internacional**

- Carga Fiscal excesiva o injusta sobre los Contribuyentes

“Esto puede significar una carga insoportable para el contribuyente, pudiendo producirse hipotéticamente un caso en el cual dicha persona pudiera ser objeto de impuestos altísimos en dos o más países, lo que produciría pérdida de la totalidad o de casi el 100% de sus utilidades, y que necesariamente desincentivaría la inversión y el intercambio y comercio internacional, respecto de actividades y naciones donde aconteciera esta figura” **(28)**

- Incremento de la evasión tributaria a nivel Internacional

Tanto la carga impositiva exagerada como la existencia de sistemas tributarios complejos, llevan a los contribuyentes a buscar fórmulas destinadas a evadir el pago de impuestos y, en algunos casos, bajo lo que se conoce como planificación tributaria, a eludir impuestos ideando mecanismos que se ajusten a la legislación vigente.

Cuando no existe regulaciones ni intercambio de información a nivel internacional, resulta fácil para los inversionistas trasladar las utilidades o las pérdidas generadas en un país a otro, con menor carga tributaria, utilizando mecanismos u operaciones artificiosas como por ejemplo, intereses, regalías, etc.

- Freno al Desarrollo económico y en particular a la Inversión extranjera

“Especial Importancia tiene este punto para los países en vías de desarrollo, los que no solamente están interesados en importar nuevas tecnologías sino también en

atraer el capital extranjero, elemento sin el cual es difícil alcanzar tasas de crecimiento realmente relevantes para la economía de un país, puesto que crecer sólo con ahorro interno no es tarea fácil cuando estamos hablando de países pobres, donde la capacidad de ahorro de los habitantes no permitan un crecimiento sostenido en el tiempo.

Es de tal importancia para países como el nuestro atraer inversión extranjera para promover el desarrollo económico, que se ha creado un estatuto jurídico especial para promover, regular y proteger dicha inversión, texto contenido en el Decreto Ley N°600.

El factor impositivo se torna, bajo estas consideraciones económicas, en un elemento que puede ser decisivo a la hora de decidir invertir en uno u otro país. Sin duda el Estado que ofrezca más garantías será el elegido, evaluando además, la estabilidad política, social y económica, que son también factores esenciales considerados en la evaluación financiera y social que hoy día efectuarán las empresas.” **(29)**

- Incrementa la Inversiones en Paraísos Tributarios

Los paraísos fiscales son jurisdicciones en que la tributación de las empresas, sociedades fiduciarias u otras entidades establecidas ella es baja o inexistente.

Es precisamente la escasa o nula tributación que se exige en esas comunidades, aunado a la carga fiscal excesiva que muchas veces debe soportar un inversionista internacional, lo que los lleva a trasladar sus capitales a ese tipo de países o establecer en ellos filiales y, desde ellos, trasladar sus inversiones a terceros países.

No obstante la amplia gama de beneficios que pueden ofrecer algunos países que puede llevar a clasificarlos como paraísos tributarios, se podría clasificar en tres tipos de paraíso tributarios. Los paraísos tributarios puros, esto es, aquellos que ofrecen una exención total de impuestos sobre los ingresos obtenidos en otros países a los no residentes. Por otro lado están los paraísos puros con tratados favorables relativos al impuesto sobre la renta, esta es una variante de los paraísos puros, los que además de los escasos impuestos ofrecen tratamiento especial en el impuesto a la renta a través de tratados tributarios celebrados con otros países. Finalmente están los paraísos fiscales

selectivos, en ellos el tratado fiscal favorable que les da el carácter de paraíso tributario sólo se ofrece a empresas que desarrollan determinado tipo de actividades.

#### **6.5 Convenio entre la República de Argentina y la República de Chile para evitar la Doble Tributación en materia de impuestos sobre renta, ganancia o beneficio y sobre el Capital y el Patrimonio.**

A través del Decreto Supremo No 32 del año 1986, se firma entre las naciones chilena y argentina un Convenio de Doble Tributación, el cual posee la característica especial de corresponder a un modelo de exención.

Aquel convenio reconoce que “independientes de la nacionalidad o domicilio de las personas y del lugar de celebración de los contratos, las rentas, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren sólo serán gravables en el Estado Contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios tuvieren su fuente productora.” **(30)**

Por fuente productora en un estado contratante se debe entender “los bienes o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en dicho Estado, la realización en su territorio de cualquier acto o actividad y los hechos ocurridos dentro de sus límites susceptibles de producir ganancias, rentas o beneficios.” **(31)**

“Cabe señalar que las ganancias o utilidades generadas en actividades industriales desarrolladas en Argentina por una empresa chilena formada por socios o accionistas chilenos o extranjeros y con bienes situados en esa república, en las cuales se afecta en dicho país con el impuesto a las ganancias, equivalente a nuestro impuesto de Primera Categoría, aún cuando en definitiva éste no se pague por cualquier causa, además con un tributo equivalente a nuestro impuesto adicional a la renta al distribirse las utilidades a los accionistas y a los socios a través de la remesa a Chile, en virtud de lo establecido en los artículos 2, letra e); 4, 7 y 11 del Convenio entre Chile y Argentina para evitar la doble tributación, por tratarse de utilidades y ganancias que conforme a esas disposiciones deben considerarse de fuente Argentina, quedan sometida en Chile al siguiente tratamiento tributario:” **(32)**

**Cuadro No 3**  
**Tratamiento Tributario**

<b>RENTAS</b>	<b>DONDE TRIBUTAN</b>
Intereses proveniente de créditos.	En el lugar donde se utilizo el crédito.
Dividendos y participaciones.	Domicilio de la empresa que los distribuye
Ganancias de Capital	Donde estén los bienes al momento de la venta.
<p>Excepto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Buques, aeronaves, autobuses, etc.</li> <li>▪ Créditos, títulos, acciones y otros.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Según donde estén registrados.</li> <li>▪ Domicilio del deudor o empresas emisora de titulo.</li> </ul>
<p>Rentas provenientes de prestaciones de servicios personales.</p> <p>Excepto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Funcionarios oficiales acreditados.</li> <li>▪ Tripulación de transporte internacional.</li> </ul>	<p>Donde los servicios se prestaron.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En el estado que representan.</li> <li>▪ Domicilio de la empresa que presta el servicio.</li> </ul>
Empresas de servicios profesionales y asistencia técnica.	En el domicilio de la empresa.
Anualidades, pensiones, renta vitalicia.	Donde esté ubicado el domicilio del sujeto obligado al pago.
Actividades de entretenimiento público.	En el territorio donde se hubiere efectuado, independiente del tiempo.
Becas estudiantiles.	No se gravan en el Estado en que se capacitan.

**Fuente:** Rivas, N. Doble Tributación Internacional: Causas, efectos y situación actual en Chile. Chile. Editorial Magril Ltda. 2001. Capítulo I. Página 83.

En el recuadro se muestran las distintas rentas que pudiese obtener un chileno y donde tributarían; en cuanto a los “Dividendos y participaciones en las utilidades de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, se señala que sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.” **(33)**

Por otro lado, respecto a las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el Estado Contratante en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con ciertas excepciones señaladas en el convenio en sí.

Estas utilidades ingresadas a Chile a la empresa o sociedad inversionista, no estarán afectas al Impuesto de Primera Categoría señalado en el artículo 20 de la Ley de la Renta; por otro lado la posterior distribución o retiro de dichas utilidades a los accionistas o socios con domicilio o residencia en Chile, estarán exentas del Impuesto Global Complementario; mismo tratamiento corresponden a las remesas de utilidades a socios o accionistas sin domicilio o residencia en Chile, las cuales no estarán afectas al Impuesto Adicional a la renta.

En conclusión este convenio trata básicamente un modelo de exención, en el cual las rentas sólo son gravadas por el Estado en que está situada la fuente productora de la renta, encontrándose exento de los impuestos en el estado en que esta el domicilio o residencia de la persona o empresa que las obtenga.

#### **6.6. Entrada en vigencia de nuevos Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional y aplicación de cláusula de Nación más favorecida.**

Durante el año 2004 se han incorporado a nuestro ordenamiento jurídico los convenios para evitar la doble imposición, ya suscritos con los países de Brasil, Corea del Sur; Ecuador, España, Noruega, Perú y Polonia. Estos convenios son similares a los suscritos con México y Canadá, que se basan en el modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), presentando algunas diferencias entre ellos, derivadas de la necesidad de cada país de adecuarlos a su propia legislación y política impositiva.

Las disposiciones del convenio se aplicarán, en el caso de Chile, con respecto de los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquél en que el convenio entre en vigor.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo respectivo de cada convenio y a lo informado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, estos convenios entraron en vigencia y se aplican en las fechas que en cada caso se indica:

### **Convenio entre Chile y Brasil.**

El decreto del Ministerio de RR.EE. N°224, publicado en el D.O. del 24 de octubre de 2003, promulga el convenio con Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto sobre la Renta y su protocolo.

El Convenio entró en vigor el 24.07.2003 y se aplica con respecto a los Impuestos a las Rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 01.01.2004 (Artículo 27).

El N°3 del artículo 27 de este Convenio, establece que:” El Convenio para evitar la doble tributación a la renta correspondiente al Transporte Marítimo y Aéreo, concluido en Santiago, por cambio de notas, el 17 y 18 de junio de 1976, entre Brasil y Chile, dejará de surtir efectos a partir de la fecha en el cual este convenio entre en vigor respecto a los impuestos a los que se aplica, de acuerdo con el párrafo 1 de este Artículo.”; en consecuencia, y por aplicación de esa disposición, tal Convenio, dejó de surtir efecto a partir del 1 de enero del año 2004, fecha en la cual empezó a regir el nuevo convenio suscrito con Brasil, que regula en su artículo 8, la tributación de las rentas provenientes del transporte internacional.

### **Convenio entre Chile y Corea.**

El decreto del Ministerio de RR.EE. N°188, publicado en el D.O. del 20 de octubre de 2003, promulga el Convenio con la República de Corea para evitar la doble imposición

y prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta y al Patrimonio, y su Protocolo.

El Convenio entró en vigor el 22.07.2003 y se aplica con respecto a los impuestos a las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 01.01.2004 (Artículo 28).

#### **Convenio entre Chile y Ecuador.**

El decreto del Ministerio de RR.EE N°310, publicado en el D.O. del 5 de enero de 2004, promulga el Convenio con la República de Ecuador para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta, al Patrimonio y su Protocolo.

El Convenio entró en vigor el 24.10.2003 y se aplica con respecto a los impuestos a las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición, se contabilicen como gasto, así como al impuesto al patrimonio, a partir del 01.01.2004 (Artículo 29).

#### **Convenio entre Chile y España.**

El decreto del Ministerio de RR.EE. N°382, publicado en el D.O. del 24 de enero de 2004, promulga el Convenio con el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y su Protocolo.

El Convenio entró en vigor el 22.12.2003 y se aplica con respecto a los impuestos a las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 01.01.2004 (Artículo 27).

El N° 3 del artículo 27 de este Convenio, establece que: "el Convenio existente entre Chile y España para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta en cuanto a lo que se refiere al gravamen del ejercicio de la navegación aérea, concluido mediante Canje de Notas el 28 de diciembre de 1976, queda derogado desde que sean de aplicación las disposiciones del presente Convenio."; en consecuencia, y por

aplicación de esa disposición, el convenio sobre navegación aérea del año 1976, queda derogado a contar del 1 de enero del año 2004.

#### **Convenio entre Chile y Noruega.**

El decreto del ministerio de RR.EE. N°199, publicado en el D.O. del 20.10.2003, promulga el Convenio con el Reino de Noruega para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta y al Patrimonio, y su Protocolo.

El Convenio entró en vigor el 22.07.2003 y se aplica con respecto a los impuestos a las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 01.01.2004 (Artículo 29).

#### **Convenio entre Chile y Perú.**

El decreto del Ministerio de RR.EE. N°297, publicado en el D.O. del 5 de enero de 2004, promulga el Convenio con la República del Perú para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio, y su Protocolo, además del Protocolo Modificadorio de dicho Convenio.

El Convenio citado, su Protocolo y el Protocolo modificadorio, entraron en vigor el 13 de noviembre de 2003 y se aplican con respecto a los Impuestos sobre las Rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero de 2004 (Artículo 29).

#### **Convenio entre Chile y Polonia.**

El decreto del Ministerio de RR.EE. N°388, publicado en el D.O. del 27 de marzo de 2004, promulga el Convenio con la República de Polonia para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal.

El Convenio entró en vigor el 30.12.2003 y se aplica con respecto a los Impuestos a las Rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 01.01.2004 (Artículo 28).

Por su parte, a fines del año 2004 entraron en vigencia otros convenios para evitar la doble imposición, suscritos con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, la República de Croacia y el Reino de Dinamarca. En los convenios antes aludidos se establece, en el artículo que se refiere a su vigencia, que cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro, a través de los canales diplomáticos, que se han cumplido los procedimientos legales internos para la entrada en vigor del convenio, lo que ocurre en la fecha de recepción de la última notificación. Agrega la norma, que las disposiciones del convenio se aplicarán, en el caso de Chile, con respecto de los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquél en que el convenio entre en vigor.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo respectivo de cada convenio y a lo informado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, estos convenios entraron en vigencia y se aplican en las fechas que en cada caso se indica:

#### **Convenio entre Chile y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.**

El decreto del Ministerio de RR.EE. N°348, publicado en el D.O. del 16 de febrero de 2005, promulga el convenio con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble Imposición y para prevenir la evasión fiscal con Relación al Impuesto sobre la Renta y sobre las Ganancias de Capital, y las Notas Intercambiadas a dicho convenio.

El Convenio entró en vigor el 21.12.2004 y se aplica con respecto a los Impuestos a las Rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 01.01.2005 (Artículo 26).

#### **Convenio entre Chile y Croacia.**

El decreto del Ministerio de RR.EE. N°356, publicado en el D.O. del 16 de febrero de 2005, promulga el Convenio con la República de Croacia para evitar la doble

imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y su Protocolo.

El Convenio entró en vigor el 21.12.2004 y se aplica con respecto a los Impuestos a las Rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 01.01.2005 ( Artículo 27).

#### **Convenio entre Chile y el Reino de Dinamarca.**

El decreto del Ministerio de RR.EE N°350, publicado en el D.O. del 10 de febrero de 2005, promulga el Convenio con el Reino de Dinamarca para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio, su Protocolo y las correcciones introducidas a dicho convenio.

El Convenio entró en vigor el 21.12.2004 y se aplica con respecto a los Impuestos sobre las Rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición, se contabilicen como gasto, a partir del 01.01. 2005 (Artículo 29).

#### **6.7 Aplicación de la Cláusula de Nación mas Favorecida.**

En los Convenios vigentes con Canadá y México, y en alguno de los Convenios que se incorporaron recientemente a nuestro ordenamiento jurídico interno, como es el caso de los suscritos con Corea, Ecuador, Noruega y Polonia, se incluye en su texto una cláusula que establece que si Chile en algún convenio concluido con otro Estado acuerda una exención o tasa más reducida para las categorías de rentas que se indican en cada convenio, esa exención o tasa reducida se aplicará como si hubiese sido especificada en el mismo. La condición para que esa cláusula se aplique, se cumplió con la entrada en vigencia del Convenio suscrito con España, el que contempla tasas máximas de retención en la fuente para intereses y regalías inferiores a las contempladas en los convenios con los países antes indicados.

## **6.8 Medidas Bilaterales destinadas a evitar la Doble Tributación Internacional**

La preocupación por los efectos de la doble tributación internacional y la adopción de modelos tributarios se remonta a 1921, cuando la Sociedad de las Naciones (hoy Naciones Unidas), se crea un grupo de trabajo para el estudio de los efectos económicos de la doble tributación. En estos más de 80 años, mucho se ha hecho, no sólo por la Organización de las Naciones Unidas sino también por otras instituciones internacionales como la O.C.D.E., que en 1961 reemplazo a la Organización Europea de Cooperación Económica, la A.L.A.I.C. y Pacto Andino.

Todas estas organizaciones han creado sus propios modelos, los que no se limitan sólo a tratar de evitar o al menos atenuar los efectos de la doble tributación, sino que, también se refieren al intercambio de información para evitar la evasión fiscal a nivel internacional.

## **VII. MARCO LEGAL DEL INVERSIONISTA DE CAPITAL CHILENO EN EL EXTRANJERO**

Respecto al marco legal que norma de cierta manera a las inversiones materializadas en el exterior por contribuyentes chilenos, se consideran tanto normas generales como específicas, como también las debidas interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos, entre las cuales tenemos las Circulares N°52 del 8 de Noviembre de 1993 y N° 5 del 19 de Enero de 1999, la cual complementa a la anterior respecto al crédito señalado en el artículo 41 C de la Ley de Impuesto Renta (D.L. 824).

Entonces es necesario hacer mención y análisis de las normas citadas, es decir artículos involucrados, circulares y oficios respecto a la tributación de las rentas provenientes de estos capitales invertidos; sin embargo, la revisión de estas normas no sería suficiente, pues hoy en día y producto de la globalización, se debe considerar los tratados internacionales suscritos por nuestro país para evitar la doble tributación internacional y aquellos que actualmente se discuten en el Congreso Nacional.

## **7.1 Normas Generales**

Para la temática planteada, contamos actualmente con la mencionada Circular N°52 del Servicio de Impuestos Internos, basada básicamente en las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta (D.L. 824), donde tenemos artículos relevantes que conforman la base, señalando y afirmando la tributación para estas rentas; a continuación se citan y revisan aquellos.

### **7.1.1 Principio de la Tributación Mundial**

Tenemos como norma general, el artículo 3° de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual señala lo siguiente: “Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

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

Resumiendo, este artículo señala que las Personas domiciliadas o residentes en Chile están obligados a declarar y pagar impuestos sobre las rentas de origen nacional y además extranjeras, no sucediendo lo mismo para los extranjeros los cuales pagarán impuestos sólo por aquellas rentas de fuente chilena durante los primeros tres años.

“Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente” **(34)**, por consiguiente se puede afirmar que corresponden a rentas de fuente extranjera aquellas provenientes de la explotación de bienes o desarrollo de actividades situadas en el exterior.

En definitiva se puede afirmar que aquellas empresas, contribuyentes del Fisco, que poseen Inversiones de carácter permanente en el extranjero, deberán tributar por aquellas rentas o dividendos percibidos, según lo que establece o señala el Principio de Renta Mundial, consagrado en el artículo mencionado anteriormente.

Cabe señalar, respecto a la tributación de estas rentas, que este artículo proporciona una ventaja o beneficio impositivo a los extranjeros domiciliados o residentes en Chile respecto a los chilenos en la misma calidad durante los tres primeros años, pagando impuestos por aquellas rentas de origen chileno.

Respecto al momento en que se computan las rentas de fuente extranjera, la Ley de la Renta señala que “cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen. La exclusión de tales rentas se mantendrá mientras subsistan las causales que hubieren impedido poder disponer de ellas y, entretanto, no empezará a correr plazo alguno de prescripción en contra del Fisco. En el caso de las agencias o establecimientos permanentes en el exterior, se considerarán en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo lo impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero.” **(35)**

Entonces respecto a lo señalado anteriormente se puede concluir y afirmar lo siguiente:

1. Las rentas provenientes del extranjero internadas a nuestro país, serán incluidas en las Bases Imponibles para la debida tributación cuando éstas sean ingresadas materialmente al patrimonio de la respectiva empresa o persona, es decir, percibidas.
2. Como excepción a lo señalado en el párrafo anterior se exceptúan aquellas rentas provenientes de agencias o establecimientos permanentes situados en el extranjero; cuyas rentas deberán computarse cuando sean percibidas o devengadas, además de los impuestos a la renta adeudados o pagados en el exterior.
3. No toda renta de fuente extranjera se debe computar, ya que no deben ser consideradas aquellas rentas que no se pueden disponer sea por caso fortuito o por

fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen, no corriendo plazo alguno de prescripción contra el fisco.

En definitiva, la norma revisada anteriormente se debe relacionar y considerar con lo que establece la L.I.R. en su artículo 33 N°2 letra b donde señala que se deducirán de la renta líquida la siguiente partida, siempre que haya aumentado la base imponible declarada: “Los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente en tanto no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aún cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas”; es decir esto procede solo para sociedades o empresas constituidas en el país, no alcanzando tal deducción a las rentas provenientes de sociedades o empresas establecidas en el extranjero aún cuando se hayan constituido con arreglo a leyes chilenas.

Las rentas percibidas cuyo origen proviene de inversiones locales, no son consideradas en la determinación del resultado tributario de primera categoría, con la finalidad de no volver a gravar estas rentas con impuesto primera categoría chileno, producto de que ya soportaron tal tributación en la o las empresas que las originaron; sin embargo, las rentas provenientes de inversiones fuera del territorio nacional, deben computarse como ingresos brutos, según lo que establece el artículo 29 de la L.I.R., pudiendo rebajar como crédito en contra del impuesto de primera categoría, el impuesto a la renta pagado o retenido en el extranjero, siempre que se cumplan con los requisitos del artículo 41 A y 41 B del D.L. 824.

## **7.2 Normas Específicas**

Las Normas específicas que se deben mencionar y atender son los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la Ley de Impuesto a la Renta (D.L. 824) los cuales hacen mención y atienden lo siguiente:

### **7.2.1 Artículo 41 A.-**

Los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtengan rentas del exterior que hayan sido gravadas en el extranjero, en la aplicación de los impuestos de esta

ley se regirán, respecto de dichas rentas, además, por las normas de este artículo, en los casos que se indican a continuación:

#### **A.- Dividendos, retiros de utilidades y otras rentas.**

Los contribuyentes que perciban dividendos o efectúen retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero o perciban del exterior rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, deberán considerar las siguientes normas para los efectos de aplicar a dichas rentas el impuesto de primera categoría:

1. - Agregarán a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad determinada en la forma señalada en el número 2. - siguiente, equivalente a los impuestos que hayan debido pagar o que se les hubiera retenido en el extranjero por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados de las sociedades o por las rentas percibidas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares a que se refiere esta letra. Para estos efectos, las citadas rentas y los impuestos pagados o retenidos se convertirán a moneda nacional, según el tipo de cambio establecido en el número 6 del Título I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales, o el que el Banco Central de Chile establezca en su reemplazo, a la fecha de la percepción de la renta, del pago o de la retención del impuesto.

La cantidad señalada en el inciso anterior no podrá ser superior al crédito que se establece en el número siguiente.

2. - Los contribuyentes a que se refiere esta letra tendrán derecho a un crédito igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de primera categoría sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la suma líquida de los dividendos o retiros o rentas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares percibidos desde el exterior. Para efectuar este cálculo, los dividendos o retiros o rentas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares se considerarán ajustados por la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al de su percepción y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio

respectivo. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al impuesto efectivamente pagado o retenido en el extranjero, ajustado en la misma forma al cierre del ejercicio desde la fecha de su pago o retención.

3. - En el caso que en el país fuente de los dividendos o de los retiros de utilidades sociales no exista impuesto de retención a la renta, o éste sea inferior al impuesto de primera categoría de Chile, podrá deducirse como crédito el impuesto pagado por la renta de la sociedad en el exterior, o la parte que corresponda, aplicándose para este efecto lo dispuesto en el número 1 de la letra A del artículo 41 C. En todo lo demás este crédito deberá sujetarse a las normas establecidas en este artículo.

En la misma situación anterior, también dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una sociedad en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que ambas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera.

4. - El crédito determinado de acuerdo con las normas precedentes se deducirá del impuesto de primera categoría que el contribuyente deba pagar por el ejercicio en el que percibió los dividendos o retiros o las rentas por concepto de uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares del exterior.

Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

5. - En el caso de contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría por sus rentas chilenas, obligados a llevar contabilidad, el excedente del crédito definido en los números anteriores se imputará en la misma forma al impuesto de primera categoría del ejercicio siguiente y posteriores. Para este efecto, el remanente de crédito deberá reajustarse según la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del término del ejercicio en que se produzca dicho remanente y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio siguiente o subsiguientes. El contribuyente no podrá imputar el remanente de crédito a ningún otro impuesto ni tendrá derecho a su devolución.

## **B.- Rentas de agencias y otros establecimientos permanentes.**

Los contribuyentes que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, deberán considerar las siguientes normas para los efectos de aplicar el impuesto de primera categoría sobre el resultado de la operación de dichos establecimientos:

1. - Estos contribuyentes agregarán a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría una cantidad equivalente a los impuestos que se adeuden hasta el ejercicio siguiente, o hayan pagado, en el exterior, por las rentas de la agencia o establecimiento permanente que deban incluir en dicha renta líquida imponible, excluyendo los impuestos de retención que se apliquen sobre las utilidades que se distribuyan. Para este efecto se considerarán sólo los impuestos adeudados hasta el ejercicio siguiente, o pagados, por el ejercicio comercial extranjero que termine dentro del ejercicio comercial chileno respectivo o coincida con éste.

Los impuestos indicados se convertirán a moneda nacional según el tipo de cambio establecido en el artículo 41, número 5, vigente al término del ejercicio.

La cantidad que se agregue por aplicación de este número, no podrá ser superior al crédito que se establece en el número siguiente.

2. - Los contribuyentes a que se refiere esta letra, tendrán derecho a un crédito igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto de primera categoría sobre una cantidad tal que al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la renta líquida imponible de la agencia o establecimiento permanente. En todo caso, el crédito no podrá ser superior al impuesto adeudado hasta el ejercicio siguiente, o pagado, en el extranjero, considerados en el número anterior.

3. - El crédito determinado de acuerdo con las normas precedentes, se deducirá del impuesto de primera categoría que el contribuyente deba pagar por el ejercicio correspondiente.

Este crédito se aplicará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.

4. - El excedente del crédito definido en los números anteriores, se imputará en la misma forma al impuesto de primera categoría del ejercicio siguiente y posteriores. Para este efecto, el remanente de crédito deberá reajustarse según la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del término del ejercicio en que se produzca dicho remanente, y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio siguiente o subsiguientes. El remanente de crédito no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni se tendrá derecho a su devolución.

### **C.- Normas comunes.**

1. - Las normas establecidas en las letras A y B, sólo serán aplicables respecto de los contribuyentes que hayan materializado la correspondiente inversión en el extranjero a través del mercado cambiario formal.

2. - Para hacer uso del crédito establecido en las letras anteriores, los contribuyentes deberán inscribirse previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero que llevará el Servicio de Impuestos Internos. Este organismo determinará las formalidades del registro que los contribuyentes deberán cumplir para inscribirse.

3. - Darán derecho a crédito los impuestos a la renta pagados o retenidos en el exterior siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la presente ley, o sustitutivos de ellos, ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas de resultados reales o rentas presuntas. Los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto externo, se considerarán como parte de este último. Si el total o parte de un impuesto a la renta fuere acreditable a otro tributo a la renta, respecto de la misma renta, se rebajará el primero del segundo, a fin de no generar una duplicidad para acreditar los impuestos.

4.- Los impuestos pagados por las empresas en el extranjero deberán acreditarse mediante el correspondiente recibo o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, debidamente legalizados y traducidos si procediere. El Director del Servicio de Impuestos Internos podrá exigir los mismos requisitos respecto de los impuestos retenidos, cuando lo considere necesario para el debido resguardo del interés fiscal.

5.- El Director del Servicio de Impuestos Internos podrá designar auditores del sector público o privado u otros Ministros de Fe, para que verifiquen la efectividad de los pagos o retención de los impuestos externos, devolución de capitales invertidos en el extranjero, y el cumplimiento de las demás condiciones que se establecen en la presente letra y en las letras A y B anteriores.

#### **7.2.2 Artículo 41 B.-**

Los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en los números 7 y 8 con excepción de las letras f) y g), del artículo 17, y en los artículos 57 y 57 bis. No obstante, estos contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de esta ley hasta el monto invertido, siempre que la suma respectiva se encuentre previamente registrada en el Servicio de Impuestos Internos en la forma establecida en el número 2 de la letra C del artículo 41 A, y se acredite con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero, debidamente autenticados. En los casos en que no se pueda contar con la referida documentación, el Director del Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar que se acredite la disminución o retiro de capital, mediante certificados o informes de auditores externos del país extranjero respectivo, también debidamente autenticados.

Las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, deberán aplicar las disposiciones de esta ley con las siguientes modificaciones:

1.- En el caso que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada. Dicho resultado se calculará aplicando las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso segundo del N°3 del artículo 31, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. El resultado de las rentas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la agencia o establecimiento permanente y se convertirá a moneda

nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en el artículo 41, N°5, vigente al término del ejercicio en Chile.

Asimismo, deberán registrar en el fondo de utilidades tributables, a que se refiere el artículo 14, el resultado percibido o devengado en el extranjero que se encuentre formando parte de la renta líquida imponible.

2.- Respecto de lo dispuesto en el N° 1.- letra a), inciso segundo, de la letra A), del artículo 14, no considerarán las rentas devengadas en otras sociedades constituidas en el extranjero en las cuales tengan participación.

3.- Aplicarán el artículo 21 por las partidas que correspondan a las agencias o establecimientos permanentes que tengan en el exterior.

En cuanto a lo dispuesto en los incisos cuarto y sexto del artículo 21, deberá entenderse que sólo tiene aplicación respecto de sociedades de personas constituidas en Chile.

4.- Las inversiones efectuadas en el exterior en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán como activos en moneda extranjera para los efectos de la corrección monetaria, aplicándose al respecto el número 4 del artículo 41. Este valor deberá deducirse para determinar la renta proveniente de la enajenación de las acciones y derechos sociales, incrementándolo o disminuyéndolo previamente con las nuevas inversiones o retiros de capital, según el tipo de cambio vigente a la fecha de la enajenación. Los contribuyentes que no estén sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos, deberán aplicar el inciso segundo del artículo 41 para calcular el mayor valor en la enajenación de los bienes que correspondan a dichas inversiones. El tipo de cambio que se aplicará en este número será el mismo del número 1.- de la letra A del artículo 41 A.

5.- Los créditos o deducciones del impuesto de primera categoría, en los que la ley no autorice expresamente su rebaja del impuesto que provenga de las rentas de fuente extranjera, sólo se deducirán del tributo que se determine por las rentas chilenas. Cuando no se trate de rentas de agencias o establecimientos permanentes que se tengan en el exterior,

el impuesto por la parte que corresponda a las rentas chilenas será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar sobre el total del impuesto, la misma relación porcentual que corresponda a los ingresos brutos nacionales del ejercicio en el total de los ingresos, incluyendo los que provengan del exterior, más el crédito a que se refiere el número 1.- de la letra A del artículo 41 A, cuando corresponda.

### **7.2.3 Artículo 41 C.-**

A los contribuyentes domiciliados o residentes en el país, que obtengan rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito convenios para evitar la doble tributación, que estén vigentes en el país y en los que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes, se les aplicarán las normas contenidas en los artículos 41 A y 41 B, con las excepciones que se establecen a continuación:

#### **A.- Crédito total disponible**

1.- Tratándose de ganancias de capital, dividendos y retiros de utilidades sociales, se considerará también el impuesto a la renta pagado por la renta de la sociedad o empresa en el exterior y, en el caso de la explotación de una agencia o establecimiento permanente, el impuesto que grave la remesa.

También dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una sociedad en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que ambas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera.

Para los efectos del cálculo que trata este número, respecto del impuesto de la sociedad o empresa extranjera, imputable a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades sociales, se presumirá que el impuesto pagado al otro Estado por las respectivas rentas es aquel que según la naturaleza de la renta corresponde aplicar en ese Estado y esté vigente al momento de la remesa, distribución o pago. Asimismo, este impuesto se considerará proporcionalmente en relación a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile. Para estos fines 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.

2.- El crédito para cada renta será la cantidad menor entre:

a) El o los impuestos pagados al otro Estado sobre la respectiva renta según lo establecido en el número anterior.

b) El 30% de una cantidad tal que, al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida o devengada en el caso de las rentas de agencias o establecimientos permanentes, respecto de la cual se calcula el crédito.

La suma de todos los créditos determinados según las reglas del inciso anterior sobre las rentas que deban gravarse en conformidad con esta ley al término de un año y que tengan su fuente en los otros Estados contraparte de Chile, constituirá el crédito total disponible del respectivo contribuyente para ese año.

El crédito total disponible se deducirá del impuesto de primera categoría y de los impuestos finales, global complementario y adicional, en la forma que se indica en las letras que siguen.

B.- Crédito contra el impuesto de primera categoría

En el caso del impuesto de primera categoría, el crédito respectivo se calculará y aplicará según las siguientes normas:

1.- Se agregará a la base del impuesto de primera categoría el crédito total disponible determinado según las normas de la letra A anterior.

2.- El crédito deducible del impuesto de primera categoría será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto sobre la suma del crédito total disponible más las rentas extranjeras respectivas.

### C.- Crédito contra impuestos finales

La cantidad que resulte después de restar al crédito total disponible el crédito de primera categoría establecido en la letra precedente constituirá el crédito contra impuestos finales, es decir, se deducirá del impuesto global complementario o adicional, según las normas siguientes:

1.- En el caso de que las rentas de fuente extranjera que dan derecho al crédito que trata este artículo hayan sido obtenidas por contribuyentes obligados a determinar su renta líquida imponible según contabilidad completa, se aplicarán las siguientes reglas:

a) El crédito contra los impuestos finales se anotará separadamente en el registro del fondo de utilidades tributables correspondiente al año en que se hayan obtenido las rentas de fuente extranjera por las que se origina dicho crédito.

El crédito así registrado o su saldo, se ajustará en conformidad con la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se hayan generado y el último día del mes anterior al cierre de cada ejercicio, o hasta el último día del mes anterior al de la retención cuando se trate del impuesto adicional sujeto a esta modalidad.

b) El crédito contra impuestos finales registrado en la forma antedicha se considerará distribuido a los accionistas, socios o empresarios individuales, conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades que deban imputarse a las utilidades tributables del ejercicio en que se haya generado dicho crédito. Para este efecto, la distribución del crédito se efectuará proporcionalmente en función del porcentaje que represente la cantidad del respectivo dividendo o retiro de utilidades imputable al año en cuestión respecto del total de las utilidades obtenidas en dicho año.

c) Si en el año en que se genera el crédito el contribuyente presenta pérdidas, dicho crédito se extinguirá totalmente. Si las pérdidas de ejercicios posteriores absorben las utilidades del ejercicio en que se genera el crédito, éste se extinguirá posteriormente aplicando la misma norma de la letra b) precedente, cuando corresponda.

d) Si las utilidades o dividendos que originan la distribución del crédito contra impuestos finales son, a su vez, percibidos por otros contribuyentes obligados a determinar su renta líquida imponible según contabilidad completa, dichos contribuyentes deberán aplicar las mismas normas de este número.

2.- Cuando las rentas que dan derecho a este crédito sean distribuidas, retiradas o deban considerarse devengadas, por contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Adicional, se aplicarán las siguientes normas:

a) El crédito contra impuestos finales se agregará a la base del impuesto global complementario o adicional, debidamente reajustado. Tratándose del impuesto adicional de retención, también se aplicará el reajuste que proceda por la variación del índice de precios al consumidor ocurrida entre el último día del mes anterior al de la retención y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio al que corresponda la declaración anual respectiva, y

b) El crédito referido se deducirá del impuesto global complementario o adicional determinado. Si hubiera un remanente de crédito, éste no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores.

#### D.- Crédito en el caso de servicios personales

Los contribuyentes que sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas extranjeras clasificadas en los números 1° ó 2° del artículo 42, podrán imputar como crédito al impuesto único establecido en el artículo 43 o al impuesto global complementario a que se refiere el artículo 52, los impuestos a la renta pagados o retenidos por las mismas rentas obtenidas por actividades realizadas en el país en el cual obtuvieron los ingresos.

En todo caso el crédito no podrá exceder del 30% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Si el impuesto pagado o retenido en el extranjero es inferior a dicho crédito, corresponderá deducir la cantidad menor. En todo caso, una suma igual al crédito por impuestos externos se agregará a la renta extranjera declarada.

Los contribuyentes que obtengan rentas, señaladas en el número 1º del artículo 42, deberán efectuar anualmente una reliquidación del impuesto, por los meses en que percibieron las rentas afectas a doble tributación, aplicando las escalas y tasas del mes respectivo, y actualizando el impuesto que se determine y los pagados o retenidos, según la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la determinación, pago o retención y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio. El exceso por doble tributación que resulte de la comparación de los impuestos pagados o retenidos en Chile y el de la reliquidación, rebajado el crédito, deberá imputarse a otros impuestos anuales o devolverse al contribuyente por el Servicio de Tesorerías de acuerdo con las normas del artículo 97. Igual derecho a imputación y a devolución tendrán los contribuyentes afectos al impuesto global complementario que no tengan rentas del artículo 42, número 1º, sujetas a doble tributación.

En la determinación del crédito que se autoriza en esta letra, serán aplicables las normas de la letra A del artículo 41 A sobre reajustabilidad y tipo de cambio. Asimismo, se aplicará lo dispuesto en los números 3, 4 y 5 de la letra C del mismo artículo 41 A citado.

### **7.3 Análisis General de las Normas introducidas a la Ley de la Renta con el propósito de disminuir la Doble Tributación**

Como se ha mencionado anteriormente, con la incorporación del párrafo 6 del Título II, en el año 1993, precisamente con los artículos 41 A y 41 B se dio un gran paso en nuestra legislación respecto a normas que neutralizaron de cierta forma el fenómeno de la doble tributación, estas normas contemplan un mecanismo complejo de créditos contra el Impuesto de Primera Categoría, todo en beneficio del contribuyente con domicilio y residencia en Chile, que por si se veía perjudicado por desembolsar por concepto de tributación de rentas provenientes desde el exterior una doble proporción. Adicionalmente, se incorpora en el año 1999, modificaciones al artículo 41 A y se introduce el nuevo artículo 41 C, con el fin de complementar los artículos anteriores, con ello se mejora la situación de los contribuyentes que perciben rentas de países extranjeros con los cuales Chile ha suscrito un convenio para evitar la doble tributación.

Lo mencionado en el párrafo anterior, fue sin duda con la finalidad de reducir los efectos de la doble tributación internacional que afecta a los contribuyentes gravados con impuesto sobre la renta en conformidad con el principio de renta mundial, establecido en el artículo 3 de la Ley de la Renta.

En definitiva el gran objetivo de estas normas fue lograr considerar que los impuestos pagados en el extranjero, tomaran tal relevancia y conformaran un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría y, en el caso de rentas provenientes con países donde Chile posee un Convenio de doble tributación, que se otorgaran créditos contra los impuestos finales.

Adicionalmente a estos grandes objetivos, con la introducción de las nuevas normas el legislador ejerció un gran control sobre las Inversiones materializadas fuera de las fronteras de Chile, mediante importantes requisitos establecidos y exigidos para tener derecho a hacer uso de créditos que concede la Ley de Impuesto a la Renta.

Finalmente, respecto al punto más importante de estas normas, el tope del crédito contra el impuesto varía según las rentas provenga de Estados con el cual exista un convenio o no para evitar la Doble Tributación, siendo en el primer caso con tope de 30% y en el segundo con tope de 17%; actual tasa vigente de Impuesto Primera Categoría.

Las normas en comento, tratan específicamente las siguientes situaciones:

- Personas que se benefician con el Crédito.
- Impuesto contra los cuales procede el Crédito.
- Requisitos para usar el Crédito contra el Impuesto de Primera Categoría.
- Rentas que dan derecho al uso de los Créditos.
- Forma de determinar el Crédito.
- Forma de hacer efectivo el Crédito.

Respecto al artículo 41 C, este corresponde a una Norma específica para los contribuyentes con domicilio y residencia en Chile que obtienen rentas de países con los cuales nuestra nación ha suscrito convenios para evitar la doble tributación.

La norma señalada en el párrafo anterior tiene gran relevancia, y esta radica en la ampliación que hizo respecto al crédito para los impuestos finales.

La norma en comento, trata específicamente las siguientes situaciones:

- Limite máximo de Crédito disponible.
- Rentas que dan derecho a Crédito.
- Forma de aplicar el Crédito.

El citado crédito en este último caso, como se menciono anteriormente se eleva a tasa 30% sobre las rentas percibidas o devengadas, según corresponda. Se permite además, que la parte del crédito que exceda del Impuesto de Primera Categoría, se recupere como crédito de los impuestos finales, como lo son el impuesto Global Complementario o Adicional, con lo cual se recuperan en mayor medida los tributos pagados en el exterior.

Por otra parte, el referido artículo establece la posibilidad que los contribuyentes clasificados en la Segunda Categoría de la Ley de la Renta, que perciban rentas de fuente extranjera por la prestación de servicios personales en el exterior, puedan recuperar en Chile los impuestos soportados en el extranjero, hasta un tope también de un 30% de las rentas externas declaradas en los impuestos Único de Segunda Categoría o Global Complementario, según corresponda.

Finalmente, la innovación con la introducción del artículo 41 C a través de la ley 16.506, respecto a los créditos por impuestos pagados en el extranjero, consigue tomar en consideración la mayor cantidad de impuestos externos; en primera instancia el impuesto de retención a la remesa, siguiendo con el impuesto a la renta que afectaron a dichas rentas y finalmente los impuestos que las sociedades constituidas en el exterior hayan pagado sobre las utilidades que les hayan repartido a sociedades radicadas también en el exterior, cuando éstas últimas deben efectuar la remesa de las rentas a sus propietarios, socios o accionistas domiciliados o residentes en Chile, siempre y cuando ambas sociedades tengan domicilio o residencia en el mismo país extranjero y la sociedad inversionista de la sociedad fuente tenga o posea directamente el 10% o más del capital de la sociedad indicada en último término; todo aquello bajo ciertos ordenes de prelación y requisitos.

## PROBLEMA

Generalmente las empresas someten a auditoría sus estados financieros para cumplir con ciertos requisitos normativos, legales y de información establecidos, con lo cual llegan a presentar finalmente sus informes en la forma más razonable posible. Sin embargo, y adicional a la auditoría interna que ocupan para procurar un buen cumplimiento del control interno, se conocen otros tipos de auditoría también enfocada en este tipo de auditoría, que son desarrolladas con normas parecidas, pero más específicas que una auditoría financiera tradicional; como lo es la Auditoría Tributaria. Generalmente, esta tiene una finalidad distinta y se estima que es facultad del Servicio de Impuestos Internos.

También existen profesionales calificados y altamente especializados que efectúan Auditorías Tributarias, para determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones del contribuyente con el fisco, finalizando con evaluaciones de riesgos, en el plano impositivo, en que se encuentra el contribuyente auditado, informando además, de las contingencias presentes y futuras; posibles y eventuales en sus exigencias tributarias.

La Auditoría Tributaria no se encuentra reglamentada formalmente y se aplica a rubros donde se presentan constantemente diferencias entre la información financiera y la que es aceptada tributariamente, sin embargo, los procedimientos que suelen utilizarse no abarcan áreas específicas que revisten interés desde el punto de vista impositivo por los recursos que están involucrados.

Un área la constituye los intereses económicos que tienen empresas chilenas en sociedades establecidas en el extranjero y donde participan o desean participar, originando filiales y coligadas; sobre las cuales no existen procedimientos de auditoría tributaria.

Por estas inversiones las empresas obtendrán resultados o rentabilidad, los cuales según nuestra tributación estarán afectos al Impuesto de Primera Categoría chileno, por ser de un capital de origen nacional y cuyas rentas provienen de estos fondos, además cuando aquellos resultados a través del pago de dividendos sean percibidos en Chile, por

lo que plantea el principio de “Renta Mundial”, es decir, la base imponible se conforma por los ingresos de fuente nacional y las ganancias generadas en el extranjero.

Adicionalmente, es necesario tomar en consideración ciertos créditos provenientes de la doble tributación internacional; por lo que adecuadas revisiones tributarias para este rubro y sus resultados sería bastante conveniente.

El presente proyecto de tesis, contribuye al conocimiento actual de la auditoría tributaria, a través de una propuesta de procedimientos de auditoría tributaria para las inversiones permanentes en el extranjero, ayudando a su desarrollo e implementación, por la importancia del rubro y el tipo de empresas que lo manejan.

# **OBJETIVOS**

## **OBJETIVO GENERAL**

Contribuir al conocimiento y comprensión de los aspectos relacionados con procedimientos de Auditoría Tributaria; para el rubro inversiones permanentes en sociedades domiciliadas en el extranjero.

## **OBJETIVOS ESPECIFICOS**

1. Elaborar, a través de revisión bibliográfica y entrevista a profesionales pertinentes, procedimientos para el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de su obligación tributaria principal, originada por las Inversiones de estos en el exterior.
2. Elaborar, a través de revisión bibliográfica y entrevista a profesionales pertinentes, procedimientos para el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de aquellas obligaciones accesorias o formales contenidas en la normativa legal administrativa vigente, originadas por las Inversiones de estos en el exterior.
3. Comparar las normas, el tratamiento tributario y contable relacionado con las Inversiones permanentes en sociedades situadas en el exterior y los resultados obtenidos por las empresas chilenas a través de dichas inversiones.
4. Proponer una guía práctica de aquellos procedimientos legales, formales, normativos y prácticos respecto de las inversiones para aquellas empresas que pretenden invertir permanentemente en el extranjero.

## METODOLOGÍA

### **Primera Etapa:** Recopilación de Antecedentes Bibliográficos

1. Revisión bibliográfica sobre la temática de la Auditoría Tributaria, a través de la recopilación de antecedentes de libros y revistas especializadas, además de visitar las paginas de internet del Servicio de Impuestos internos, Superintendencia de Valores y Seguros, Banco Central, firmas auditoras y otras relacionadas.
2. Revisión y estudio de la normativa contable sobre las Inversiones permanentes realizadas por empresas chilenas en el extranjero, contenidas en los Boletines Técnicos N°42, 64 y 72 del Colegio de Contadores de Chile A.G. y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)
3. Revisión y estudio de la normativa legal y tributaria sobre las Inversiones permanentes realizadas por empresas chilenas en el extranjero, respecto de sus variaciones en el tiempo y específicamente sobre los resultados que estas entreguen durante distintos periodos. Bibliografía contenida en la Ley de la Renta, circular N° 52 de 1993 y N° 8 de 1999 del S.I.I., oficios del Servicio de Impuestos Internos, entre otras.
4. Revisión y estudio de las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas en Chile y llevadas a la planificación de una Auditoría Tributaria. (NAGAS).

### **Segunda Etapa:** Recopilación de Experiencias Profesionales y Sistematización de la Información Recopilada

Diseñar entrevista para obtener información general en materia de Auditoría, Tributación y Normas Legales. En forma específica para corroborar procedimientos propuestos y complementar la comparación del tratamiento, Normas Contables y tributarias respecto al rubro Inversiones permanentes en Sociedades situadas en el extranjero.

Aplicar entrevista a Profesionales pertinentes y/o especializados y con basta experiencia en materia de Auditoría, Tributación y Normas Legales.

Entrevistas mediante preguntas de tipo abiertas, relacionadas con las temáticas mencionadas (Anexo 10). Estos profesionales corresponden a:

- Académicos de la Universidad de Valparaíso, conocedores de las Normas Tributarias Chilenas, en especial Auditoría Tributaria:
- Profesionales Abogados de Deloitte & Touche, con experiencia en régimen legal de las Inversiones en el Exterior.

Confeccionar un sistema de fichas. La información recopilada será clasificada sobre la base de criterios como: el tratamiento del rubro y los resultados entregados a la empresa inversora chilena; lo anterior para verificar su tratamiento tributario y poder inferir sobre ello.

**Tercera Etapa:** Propuesta de Procedimientos de Auditoría Tributaria, Comparación situación Contable/Tributaria y Guía Práctica. Análisis y Discusión.

Desarrollar la propuesta de procedimientos para implementar una auditoría tributaria a las Inversiones permanentes situadas en el exterior; divididas en dos secciones:

1. Elaboración de la propuesta de procedimientos para una Auditoría en el ámbito tributario para el rubro Inversiones permanentes en el extranjero, respecto de su obligación tributaria principal, es decir el pago del tributo respectivo.
2. Elaboración de la propuesta de procedimientos para una Auditoría en el ámbito tributario para el rubro Inversiones permanentes en el extranjero, respecto del correcto cumplimiento por parte de las empresas de aquellas obligaciones accesorias o formales contenidas en la normativa legal administrativa vigente.

Proceder a discutir y analizar sobre los procedimientos elaborados e inferidos a través de los antecedentes analizados e información obtenida por medio de la bibliografía revisada.

Desarrollar la comparación de las normas, el tratamiento tributario y contable relacionado con las Inversiones permanentes en sociedades situadas en el exterior y los resultados obtenidos por las empresas chilenas a través de dichas inversiones.

Desarrollar la propuesta de la guía práctica con aquellos procedimientos legales, formales, normativos y prácticos respecto de las inversiones para aquellas empresas que pretenden invertir permanentemente en el extranjero.

Los respectivos análisis serán de acuerdo a los criterios establecidos en la etapa de recopilación de información, es decir, criterios contables por tratarse de Auditoría, tributarios y normas legales y reglamentarias vigentes.

## **RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

A través de la Investigación efectuada, por medio de una búsqueda exhaustiva de información, su análisis, inferencia de ella y por supuesto con charlas con profesionales conocedores de la materia, se ha llegado a concretar los objetivos planteados para esta Tesis.

El trabajo contaba con un gran objetivo general, el cual a través de sus objetivos específicos sin duda ha llegado a materializarse, los siguientes resultados obtenidos en respuesta a los fines puntuales planteados, comienzan en primera instancia con un esquema general actualizado de la situación tributaria de las Inversiones materializadas en el extranjero; sin duda es de gran relevancia para comprender cabalmente los resultados posteriores.

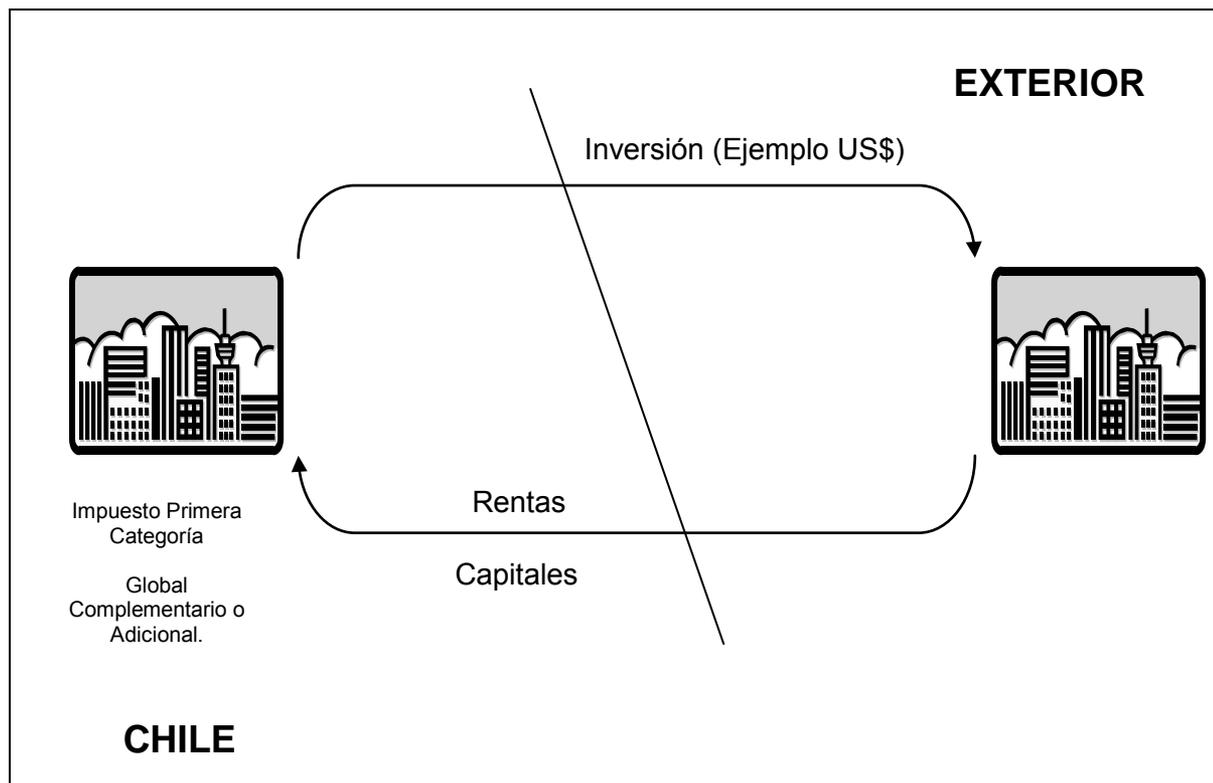
### **ESQUEMA DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA ACTUAL DE LA INVERSIÓN EN EL EXTERIOR**

Mediante el siguiente esquema se grafica cuando una sociedad chilena invierte en el extranjero; esta envía capitales al respectivo país a través de cierta divisa, la cual debiera ser una moneda dura, es decir una divisa que proporcione la confianza suficiente para la respectiva materialización de la Inversión, adicionalmente cumple con ciertos requisitos o ciertas formalidades establecidas por el Banco Central de Chile y el Servicio de Impuestos Internos.

Producto de aquella inversión, en el futuro comenzará a recibir rentas o utilidades, por las cuales en nuestro país tributarán con Impuesto Primera Categoría y Global Complementario o Adicional según corresponda. Todo aquello por lo estipulado en el artículo 3° de la Ley de la Renta, conocido como “Principio de Renta Mundial”.

## Esquema No 1

### Título: Envío de Capitales al Exterior



Fuente: J.A. Tapia, 2005.

Existen aspectos relevantes a considerar en cuanto a la tributación de las rentas obtenidas por estas Inversiones en países extranjeros, en primer lugar como deben ser consideradas estas, es decir, sobre que base las rentas provenientes del extranjero se computan en Chile.

Para esto contamos con lo que señala el artículo 12 de la Ley de la Renta, que pasaría a conformar la Regla General, señalando a grandes rasgos que deberán considerarse sólo las rentas líquidas percibidas.

Sin embargo a lo señalado en el párrafo anterior, nuestra legislación a través del artículo 41 B, Numero 1 de la L.I.R. establece una excepción para las Agencias y Establecimientos permanentes, quienes computarán tanto las rentas líquidas devengadas como aquellas percibidas.

Adicional a lo expuesto, es necesario saber que parte de la renta de fuente externa es la que se computa en Chile, y para esto se debe hacer la distinción si se tiene o no derecho a crédito por Impuestos pagados en el exterior.

**Cuadro Nº 4**

**Título: Situación de las Rentas provenientes del Extranjero**

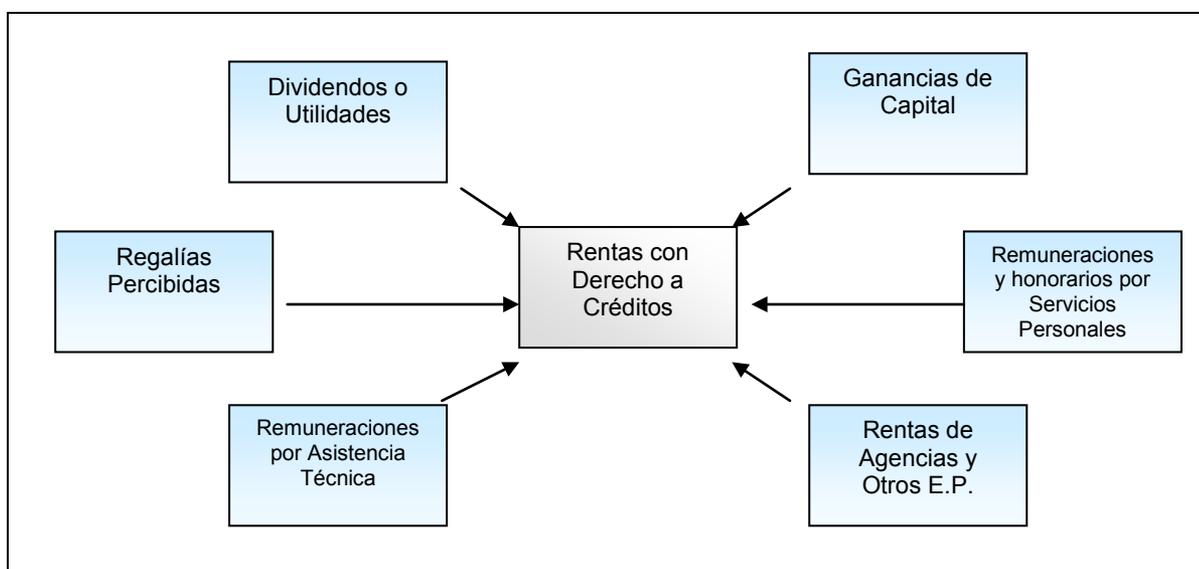
No se Tiene derecho a Crédito por Impuestos pagados en el Extranjero.	Se Tiene derecho a Crédito por Impuestos pagados en el Extranjero.
<p>Cuando no se tiene derecho a crédito por impuestos pagados en el exterior, la renta neta será aquella percibida en nuestro país, es decir la remesa de dinero líquida recibida en Chile; la cual se incluirá directamente en la Renta Líquida de la Empresa inversora chilena.</p>	<p>En caso de tener derecho a crédito por Impuestos pagados en el exterior, la renta neta percibida deberá ser incrementada por el crédito disponible en Chile, actualmente tasa 17%, en consecuencia incrementada por el factor 0,83 y de esta forma conformar parte de la R.L.I.</p>

**Fuente:** J.A. Tapia, 2005.

Es necesario establecer sobre que rentas se tiene crédito por impuestos pagados en el exterior, aquello se explica con el siguiente esquema:

**Figura No 2**

**Rentas con Derecho a Crédito por Impuestos pagados en el Exterior**



**Fuente:** J.A. Tapia, 2005.

En consecuencia, a través del esquema señalado se detallan las distintas rentas obtenidas desde el extranjero por aquellas Inversiones efectuadas; sin embargo por tratarse de inversiones Permanentes en Empresas situadas en el exterior, las principales rentas a considerar para efectos de procedimientos serán:

- Dividendos en caso de Obtener rentas de Sociedades Anónimas Extranjeras
- Retiros de Utilidades en caso de rentas de Sociedades de Personas.
- Rentas de Agencias o Establecimientos Permanentes

Entonces, considerando la posibilidad que estas rentas proporcionen o tengan algún derecho por Impuestos pagados y/o retenidos en el exterior, es necesario establecer que para que aquello se materialice, se deberán cumplir ciertos requisitos, los cuales serán tratados en los procedimientos pertinentes, objeto de esta Investigación.

A grandes rasgos se pueden señalar para la Inversión: los siguientes:

- Deberá ser materializada a través del Mercado Cambiario Formal
- Deberá ser registrada en el Servicio de Impuestos Internos
- Respecto a los Impuestos pagados o retenidos en el exterior, estos deberán ser similares o equivalentes a los Impuestos de la Ley de Impuesto a la Renta.
- Que el Impuesto pagado, retenido e incluso adeudado en el exterior, correspondan a las rentas reconocidas en Chile.

Adicional a aquellos requisitos mencionados, existen dos situaciones muy particulares, y se presentan en el caso de los dividendos o retiros de utilidades:

1. Respecto al impuesto sobre la renta que afecto a la Sociedad que distribuye estas utilidades y,
2. El hecho de poder utilizar como crédito el impuesto pagado por una subsidiaria en que tenga al menos el 10% de participación.

Se ha visto en forma genérica la tributación que afecta a las mencionadas Inversiones, precisamente a sus rentabilidades, aún así es necesario hacer distinciones

respecto a variadas situaciones, producto de la inexistencia o existencia de ciertos convenios de Doble Tributación, además de ciertas situaciones especiales; esto porque los créditos mencionados en los párrafos anteriores son otorgados con ciertas limitaciones y basándose en ciertas características de las Inversiones y las rentas proporcionadas por estas.

**Situación N°1:** Inversión en el Extranjero sin la Existencia de un Convenio de Doble Tributación. Artículo 41° A.

Señala que existe un Crédito contra el Impuesto de Primera Categoría definido como: Aquel Impuesto Pagado en el Exterior con un tope Tasa 17% sobre la Renta Percibida incrementada; como consecuencia del:

- A. Impuesto a la Remesa de Utilidad
- B. Impuesto Corporativo o a la Empresa

En caso que el Impuesto efectivamente pagado en el exterior sea inferior a la citada tasa, será considerado en su totalidad.

**Situación N°2:** Inversión en el Extranjero con la Existencia de un Convenio de Doble Tributación. Artículos 41° B y 41° C.

Aquel Impuesto pagado en el Exterior se utiliza como crédito contra él:

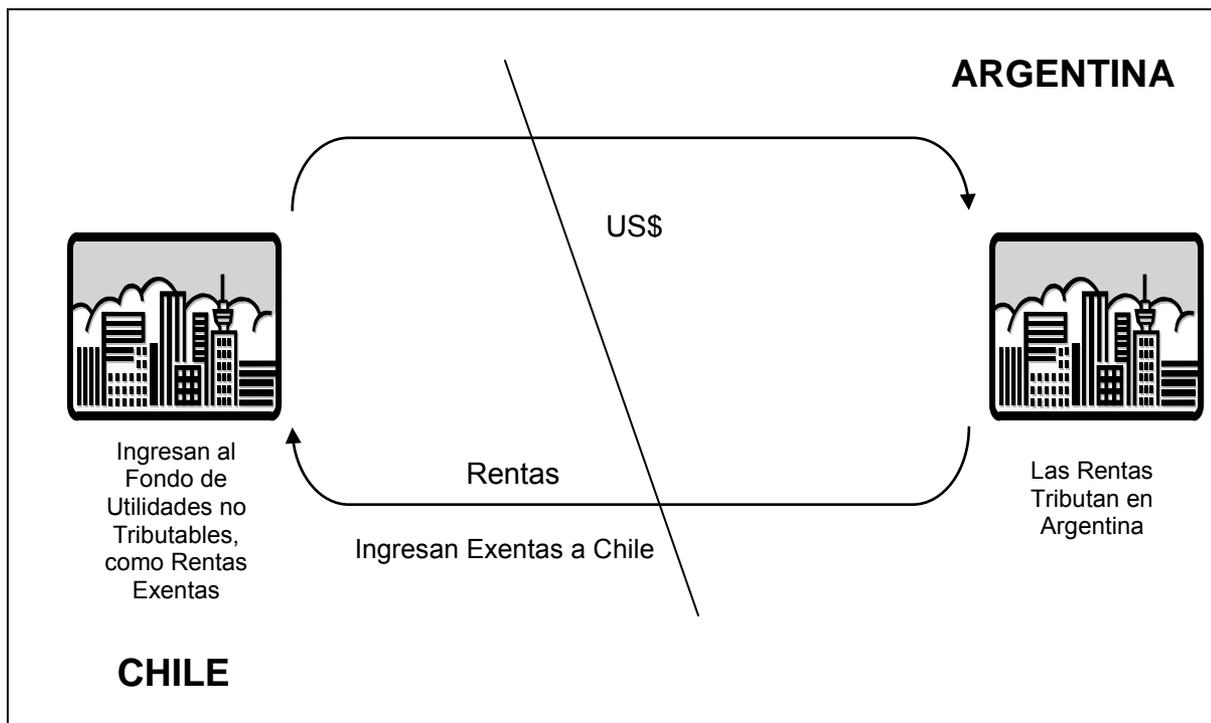
Impuesto Primera Categoría  
Impuesto Global Complementario

Tasa Máxima: 30%, es decir, el Impuesto efectivamente pagado con tope tasa 30%.

**Situación N° 3:** Inversión en Argentina con la Existencia de un Convenio de Doble Tributación. Modelo o Principio de Exención.

### Esquema N° 2

#### Título: Envío de Capitales a Argentina



Fuente: J.A. Tapia, 2005.

Este modelo con características especiales, donde opera el mencionado principio de exención, se encuentra vigente desde el año 1986, a través del Decreto Supremo N°32; con la finalidad de evitar la Doble Tributación, basado en el principio de gravar sólo en la fuente productiva la renta, eximiendo de tributación de los impuestos a la renta al preceptor de la misma generada en el otro país contratante.

Lo esencial de este convenio radica en que Las rentas cuya fuente se radique en Argentina, obtenida por contribuyentes chilenos se encontraran eximidas de tributación en Chile al momento de su percepción. En consecuencia las rentas obtenidas desde este país, sean estas Dividendos o utilidades en ventas de acciones de una Sociedad Anónima Argentina quedan protegidas por el convenio e Ingresan a Chile no tributando, misma situación para los retiros de utilidades y venta de derechos sociales en caso de una Sociedad de Responsabilidad Limitada.

## RESULTADO OBTENIDO N° 1

### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA TRIBUTARIA RUBRO: INVERSIONES PERMANENTES EN EL EXTRANJERO

#### I. PROCEDIMIENTOS GENERALES PARA EVALUAR Y VERIFICAR LA INVERSION

##### 1.1. INVERSION ORIGINAL

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar el correcto tratamiento inicial a la Inversión materializada en el extranjero.

**Norma Tributaria:**

**Detalle:**

1. Verificar que la respectiva inversión realizada en el exterior, en la fecha de su materialización la empresa la haya contabilizado en el país en moneda nacional, utilizando para tales efectos, el tipo de cambio observado de la moneda extranjera autorizada por el Banco Central de Chile, vigente a la fecha de dicha operación.

Estos procedimientos serán tratados en forma independiente, por constituir un Objetivo adicional en esta Investigación.

##### 1.2 VALORIZACION Y REAJUSTE DE LA INVERSION.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar la correcta aplicación de las Normas de Corrección Monetaria para las Inversiones efectuadas en el exterior.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 N° 4 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Verificar que las inversiones efectuadas en el extranjero, para efectos de la aplicación de las normas de corrección monetaria, contenidas en el artículo 41° de la L.I.R. se consideraron como activos en moneda extranjera.
  
2. Verificar que las Inversiones efectuadas en el exterior hayan sido revalorizadas de acuerdo a las Normas del artículo 41 N° 4 de la L.I.R. actualizada al termino del ejercicio, de acuerdo al valor de cotización que ha dicha fecha tenga la respectiva moneda extranjera de que se trate, es decir la moneda con que la inversión fue autorizada por el Banco Central de Chile.
  
3. Revisar la respectiva contabilización de la Corrección Monetaria practicada con cargo a la cuenta de activo que represente la materialización de la Inversión en el extranjero y con abono a la cuenta Corrección Monetaria.

-----x-----

Fecha	Inversión en Empresa Relacionada	xxxx	
	a Corrección Monetaria		Xxxx

***Comentario:***

*Respecto al paso No 3 dentro del proceso de actualización de la Inversión, es muy explícita la Ley de la Renta al señalar, que aquella se agregara a la respectiva cuenta de activo que represente a la Inversión, pues señala que su contabilización será practicada con cargo a este rubro y con el respectivo abono a la cuenta de corrección monetaria; sin embargo excluye la situación donde sea necesario abonar o disminuir el activo en moneda extranjera por tener el tipo de cambio una variación negativa, caso muy usual en estos días, lo que proporciona un vacío en la ley pues no sería obligatorio efectuar esta respectiva actualización si se presentara esta situación, por estar normado de una forma distinta.*

### 1.3. VARIACION DE LA INVERSION EN EL TIEMPO

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar el cálculo del Costo Tributario en la Enajenación de Acciones o Derechos Sociales.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 B No 4 de la Ley de la Renta. (D.L. 824/1974)

**Detalle:**

1. Verificar que la inversión efectuada en el exterior ya sea en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes hayan sido actualizadas de acuerdo con el valor de cotización de la respectiva moneda extranjera o con el reajuste pactado en su caso, según lo estipulado en el N° 4 del artículo 41 a la fecha de la enajenación.
2. Verificar los incrementos y disminuciones de nuevas inversiones o retiros de capital, según el tipo de cambio vigente a la fecha de la enajenación.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar la correcta determinación del Mayor Valor afecto a Impuesto cuando se enajenen las Acciones o Derechos Sociales de Inversiones en el Exterior.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 B No 4 de la Ley de la Renta. (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Verificar que el Mayor Valor se haya determinado deduciendo del precio de enajenación de las acciones o derechos sociales según corresponda, el valor que tengan estos títulos o derechos en los registros contables en el país a la fecha de la enajenación.
2. Verificar que dichos registros (Valor Libros) sean incrementados o disminuidos según proceda por las nuevas inversiones o retiros de capital efectuados durante el ejercicio en que se realizó la enajenación.

3. Verificar que el precio de la Enajenación, las nuevas inversiones y los retiros de capital hayan sido considerados al tipo de cambio establecido en el N° 6 del capítulo I del Título I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del Banco Central de Chile o aquel que establezca dicho organismo en su reemplazo vigente a la fecha de la enajenación de las citadas acciones o derechos.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar la No aplicabilidad del Artículo 17 No 7 de la Ley de la Renta, respecto a las Devoluciones de Capital.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 B de la Ley de la Renta. (D.L. 824/1974).  
Ratificado en Oficio 844 del 24/03/1995.

**Detalle:**

1. Verificar que no se aplique lo dispuesto en el artículo 17 N° 7 de la Ley Impuesto Renta, respecto a la devolución de capitales, por las Inversiones efectuadas en el extranjero, ya sea en la adquisición de acciones de Sociedades Anónimas, Derechos Sociales en Sociedades de Personas o Inversiones en Agencias o Establecimientos Permanentes.

**Objetivo del Procedimiento:** Revisar la Situación del Retorno de Capitales al país sin haber pagado Impuestos.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 B de la Ley de la Renta. (D.L. 824/1974).  
Ratificado en Oficio 844 del 24/03/1995.

**Detalle:**

1. Verificar que el monto retornado corresponda a lo efectivamente invertido en el exterior, en la moneda extranjera autorizada por el Banco Central de Chile.
2. Verificar que los Capitales retornados al país, se hayan registrado previamente en el registro de Inversiones en el extranjero, que lleva el Servicio de Impuestos Internos. (Relacionado directamente con Procedimiento Accesorio)

3. Verificar que la respectiva devolución de Capitales haya sido acreditado con instrumentos públicos o certificados extendidos por las autoridades competentes del país extranjero.
4. Verificar que dichos instrumentos se hayan traducido a idioma español cuando procediere.
5. Verificar que dichos instrumentos se encuentren debidamente legalizados o autenticados de conformidad a la normativa dispuesta por el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil. (Se profundiza en Procedimientos Accesorios)
6. Verificar que la transferencia al país haya sido efectuada al tipo de cambio fijado por el Banco Central de Chile, vigente a la fecha del retorno del Capital o de la enajenación según corresponda

#### 1.4. FORMALIDADES

Estos procedimientos serán tratados en forma independiente, por constituir un Objetivo adicional en esta Investigación.

## II. PROCEDIMIENTOS PARA RECONOCER LAS RENTAS EXTRANJERAS

**Objetivo del Procedimiento:** Precisar la base sobre la cual se computarán en Chile las rentas provenientes de Inversiones efectuadas en el Exterior, para la aplicación del Impuesto de Primera Categoría.

**Norma Tributaria:** Artículo 12 y 29 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Verificar y revisar que las rentas provenientes de fuente extranjera, hayan sido computadas o incluidas en Chile en la base imponible del impuesto que corresponda, sobre base percibida.

2. Verificar que hayan sido excluidas aquellas rentas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen.
3. Verificar que las utilidades o dividendos percibidos del extranjero, hayan sido agregadas a los Ingresos Brutos a la fecha de su percepción conforme a las normas del artículo 29 de la Ley de la Renta.

**Objetivo del Procedimiento:** Evitar deducciones erróneas a la Renta Líquida Imponible.

**Norma Tributaria:** Artículo 33 N° 2 letras a y b de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Revisar que no procedan deducciones a la Renta Líquida Imponible por concepto de utilidades percibidas o devengadas por el contribuyente por sus inversiones efectuadas en empresas o sociedades constituidas fuera del país, aún cuando se hayan constituido con arreglo a leyes chilenas.

**Comentario:**

*Este procedimiento se estipula no con el fin de corroborar los procedimientos anteriores, sino con la intención de no confundir estas rentas como nacionales; Esta situación queda establecida en el artículo 33 N° 2 letras a y b donde se señala que los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente, que deben rebajarse de la R.L.I. de Primera Categoría para el cálculo de este impuesto, son aquellas provenientes de sociedades o empresas constituidas en el país, en las cuales se cumple el objetivo que persigue dicha norma de no gravarlas nuevamente con el impuesto de Primera Categoría de la Ley Chilena, ya que éstas soportaron tal tributo en la empresa o sociedad que las generó. No sucede lo mismo para las rentas provenientes de inversiones en el exterior, es decir, no alcanza dicha deducción; sin perjuicio de los impuestos que les afecten en el exterior, los cuales podrán rebajarse como crédito en los términos que los disponen los artículos 41 A y 41 B de la Ley de la Renta.*

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar la correcta declaración de las rentas provenientes del exterior en el Impuesto de Primera Categoría, en el caso de contribuyentes que no tengan en el extranjero agencias u otros establecimientos permanentes.

**Norma Tributaria:** Circular 52 del S.I.I. del 08 de Noviembre de 1993.

**Detalle:**

1. Revisar la conversión a moneda nacional, de la renta proveniente del extranjero, según el tipo de cambio establecido en el N° 6 del Capítulo I del Título I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del Banco Central de Chile, el que se refiere al tipo de cambio observado; o aquel que establezca dicho instituto emisor en su reemplazo, vigente en la misma fecha antes indicada.
2. Verificar que la renta tenga un tratamiento similar a cualquier otro ingreso que contabilice la empresa por inversiones u operaciones realizadas en el país, deduciendo aquellos costos directos y gastos necesarios incurridos por la empresa.

**Objetivo del Procedimiento:** Convertir los dividendos percibidos, los retiros de utilidades recibidos desde el exterior a moneda nacional.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 A letra A No 1 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Convertir a moneda nacional, según el tipo de cambio establecido en el número 6 del Título 1 del Compendio de Normas de Cambios internacionales, o el que el Banco Central establezca en su reemplazo, a la fecha de la percepción de la renta, del pago o de la retención del impuesto.

**Objetivo del Procedimiento:** Revalorizar o ajustar los dividendos o retiros de utilidades provenientes del exterior.

**Norma Tributaria:** Circular 52 del S.I.I. del 08 de Noviembre de 1993.

**Detalle:**

1. Ajustar por la variación del índice de precios al consumidor (I.P.C.) entre el último día del mes anterior al de su percepción y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo.

***En Definitiva considerar:***

1. La inversión efectuada en el exterior ya sea en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes como activos en moneda extranjera.
2. Revisar la aplicación de la Corrección Monetaria según el N° 4 del artículo 41°.
3. Verificar que la cantidad ingresada al Fondo de Utilidades Tributables se la Renta Líquida Imponible original, sin el incremento extracontable generado por el crédito por impuestos pagados o retenidos en el exterior.

***Objetivo del Procedimiento:*** Verificar la tasa de Impuesto que grava a los Dividendos o Retiros de Utilidades provenientes del exterior.

***Norma Tributaria:*** Artículo 20 No 2 letra C de la Ley de la Renta (D.L. 824/1974).

***Detalle:***

1. Verificar que los dividendos que las empresa chilenas reciben del extranjero de Sociedades Anónimas y los retiros de utilidades de Sociedades de Personas, producto del dominio, posesión o tenencia, a cualquier título, de estas acciones o derechos sociales se afectan en Chile con el Impuesto de Primera Categoría con tasa 17%.

### III. PROCEDIMIENTOS GENERALES A NIVEL DE CREDITOS

**Objetivo General de los siguientes Procedimientos:** Verificación del Crédito establecido para evitar la Doble Tributación. (En conjunto con Procedimientos Accesorios)

***Objetivo del Procedimiento:*** Verificar las correctas rentas que dan derecho a Crédito por los Impuestos a la Renta que las afectaron en el extranjero, relacionado con las Inversiones.

***Norma Tributaria:*** Artículo 41 A letras A y B de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

***Detalle:***

1. Verificar que las rentas provenientes del exterior correspondan a Dividendos Percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de Sociedad Anónima constituidas en el extranjero.
2. Verificar que las rentas provenientes del exterior correspondan a Retiros de Utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero.
3. Verificar que las rentas correspondan a rentas percibidas o devengadas provenientes de Agencias o Establecimientos Permanentes en el exterior.

***Objetivo del Procedimiento:*** Verificar el tipo de Impuesto retenido, pagado o adeudado que da derecho a crédito.

***Norma Tributaria:*** Oficio No 2.568 del 09/09/1996.

***Detalle:***

1. Verificar que los impuestos que se reconocen como crédito en Chile hayan sido aquellos que gravaron directamente en el exterior a la remesa o la percepción del Dividendo.

2. Verificar que los impuestos que se reconocen como crédito en Chile hayan sido aquellos que gravaron directamente en el exterior a la remesa o el retiro de utilidades.
3. Verificar que los impuestos que se reconocen como crédito en Chile haya sido el Impuesto a la Renta que grava directamente a la agencia o al Establecimiento Permanente en el exterior como empresa.

**Objetivo del Procedimiento:** Convertir los Impuestos pagados o retenidos en el exterior a moneda nacional.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 A letra A No 1 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Convertir a moneda nacional, según el tipo de cambio establecido en el número 6 del Título 1 del Compendio de Normas de Cambios internacionales, o el que el Banco Central establezca en su reemplazo, a la fecha de la percepción de la renta, del pago o de la retención del impuesto.

**Objetivo del Procedimiento:** Determinación del derecho a Crédito por Impuestos pagados en el extranjero.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 A letra A No 2 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Aplicar la tasa de Impuesto Primera Categoría sobre una cantidad determinada, la cual es calculada de la siguiente forma:

$$\begin{array}{r}
 = \quad \text{Cantidad Determinada} \\
 \text{Menos:} \quad \text{Crédito Determinado} \\
 = \quad \underline{\underline{\text{Dividendos y/o Retiros Líquidos}}}
 \end{array}$$

En definitiva, el dividendo o retiro de utilidades liquidas debe ser incrementado por el determinado factor para luego ser calculado el crédito:

Remesa Líquida recibida: \$100.000.000

$$\frac{100.000.000}{0.83} = 120.481.928 \quad \times 17\% = \quad 20.481.928$$

**Objetivo del Procedimiento:** Determinar el correcto calculo de la Renta Líquida Imponible.

**Norma Tributaria:** Circular 52 del S.I.I. del 08 de Noviembre de 1993.

**Detalle:**

- = Renta Líquida Imponible de la Empresa Chilena
- + Cantidad  $\equiv$  Impuestos que hayan debido pagar o retener en el extranjero por dividendos percibidos o los retiros de utilidades.

Para Profundizar y comprender cabalmente este y el procedimiento anterior, revisar [Anexo N°1](#) y [Anexo N°2](#).

**Objetivo del Procedimiento:** Comparar crédito calculado con Impuestos retenidos o pagados en el exterior.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 A letra A No 2 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Determinar que el crédito calculado no sea superior al impuesto efectivamente pagado o retenido en el extranjero, revalorizado desde la fecha de su pago o retención.

Para Profundizar y comprender cabalmente este procedimiento, revisar [Anexo N°3](#).

**Objetivo del Procedimiento:** Revisar la imputación del crédito determinado contra el Impuesto Primera Categoría.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 A letra A No 4 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Imputar el crédito determinado contra el impuesto de primera categoría que el contribuyente deba pagar en el ejercicio en que percibió los dividendos o retiros de utilidades desde el exterior.

=	Impuesto Primera Categoría Determinado
Menos:	Créditos o deducciones sin derecho a devolución
Menos:	<b>Crédito Determinado</b>
Menos:	Créditos o deducciones con derechos a devolución
=	<u>Impuesto Determinado a Pagar</u>

**Comentario:**

*Definitivamente se debe de verificar que la correcta imputación del crédito calculado por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero sea al Impuesto de Primera Categoría declarado y pagado según las normas de los artículos 20°, 65° y 69° de la L.I.R.*

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar el Límite máximo del crédito por Impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior, según correspondan.

**Norma Tributaria:** Circular 52 del S.I.I. del 08 de Noviembre de 1993.

**Detalle:**

Contribuyentes que no tengan Agencias o Establecimientos Permanentes

1. Verificar que el Crédito por impuestos externos, no sea superior a los Impuestos efectivamente pagados o retenidos en el exterior.

2. Verificar que los impuestos extranjeros hayan sido correctamente convertidos a moneda nacional según el tipo de cambio, establecido en el N° 6 del Capítulo I, del Título I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del Banco Central de Chile o aquel que establezca dicho Instituto emisor en su reemplazo.
3. Verificar que el tipo de cambio en el caso anterior sea aquel vigente a la fecha del pago o de la retención del Impuesto.
4. Verificar que el señalado Impuesto convertido correctamente, haya sido reajustado por la VIPC existente entre el último día del mes anterior al de su pago o retención según corresponda, y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo.

**Objetivo del Procedimiento:** Reajustar los Excedentes de Créditos.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 A letra A No 5 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Reajustar según la variación del Índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del término del ejercicio en que se produzca dicho remanente y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio siguiente o subsiguiente.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar las situaciones de excedentes de créditos.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 A letra A No 5 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Imputar los excedentes de créditos contra el impuesto de primera categoría que el contribuyente deba pagar en los ejercicios siguientes y posteriores.
2. Verificar que los excedentes de créditos por impuestos generados en el exterior que provengan de ejercicios anteriores se hayan deducido de la misma forma señalada anteriormente contra el Impuesto Primera Categoría del ejercicio actual, hasta su total extinción o utilización.

3. Verificar que por dichos excedentes de créditos o remanentes no hayan sido imputados a otros tributos.
4. Verificar que por dichos excedentes a créditos o remanentes no se solicite su devolución.

**Situación del crédito por Impuestos extranjeros provenientes de rentas por inversiones en aquellos países con los cuales el Chile haya suscrito Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional, que estén vigentes en el país y en los cuales se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contrapartes.**

**Objetivo del Procedimiento:** Especificar los contribuyentes que tienen derecho al crédito por impuestos externos en caso de países con los cuales Chile haya suscrito Convenios para Evitar la Doble Tributación y comprometido el otorgamiento de un crédito por impuestos pagados en el exterior

**Norma Tributaria:** Artículo 41 C de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Verificar que los contribuyentes que tienen derecho a este crédito son aquellos domiciliados y residentes en el país, que lleven o no contabilidad, que obtengan rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría del artículo 20 de la Ley de la Renta

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar los impuestos que en primera instancia se están considerando como impuestos soportados en el exterior que dan derecho al crédito del artículo 41 C.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 C Letra A No 1 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Verificar, respecto a las ganancias de capital, que el crédito a considerar en Chile, corresponda al monto del Impuesto que grave directamente a la remesa de la renta al país o la percepción de ella, además el impuesto pagado que corresponda a la sociedad o empresa en el exterior, sobre la renta percibida o devengada.
2. Verificar, respecto a Dividendos, que el crédito a considerar en Chile, corresponda al monto del Impuesto que grave directamente la remesa de la renta al país o la percepción de ella, además el impuesto pagado que corresponda a la sociedad o empresa en el exterior, sobre la renta percibida o devengada.
3. Verificar, respecto a los Retiros de utilidades sociales, que el crédito a considerar en Chile, corresponda al monto del Impuesto que grave directamente la remesa de la renta al país o la percepción de ella, además el impuesto pagado que corresponda a la sociedad o empresa en el exterior, sobre la renta percibida o devengada.
4. Verificar, respecto a las Agencias o Establecimientos permanentes, que el crédito a considerar en Chile, corresponda al Impuesto pagado por la empresa en el exterior, sobre la renta percibida o devengada, además del impuesto que grave directamente la remesa de la renta al país.

**Objetivo del Procedimiento:** Determinar los impuestos externos pagados que darán derecho al Crédito total disponible.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 C

**Detalle:**

1. Considerar, respecto al Crédito por Impuestos pagados en el exterior, el Impuesto a la Renta de la sociedad o empresa situada en el extranjero y, en el caso de la explotación de una agencia o establecimiento permanente, el impuesto que grave la remesa.
2. Verificar respecto al crédito señalado en el punto anterior sea considerado proporcionalmente en relación a las ganancias de capital, dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile.

3. Considerar en forma adicional el Impuesto a la Renta pagado por una sociedad extranjera en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile.
4. Verificar que para el procedimiento anterior ambas empresas extranjeras estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar la reconstitución de la base tributable de las sumas percibidas en Chile, con el fin de calcular correctamente el crédito por impuestos pagados en el exterior, según las normas del Artículo 41 C.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 C Letra A No 1 del la Ley de Renta (D.L. 824/1974)

**Detalle:**

1. Verificar que se haya agregado a la renta neta percibida el monto del impuesto retenido en el exterior, sobre la remesa, incluso si este supera el 17% que constituye el límite establecido en el artículo 41 A..
2. Verificar que se haya agregado a la renta neta percibida el monto del impuesto a la renta de la empresa o sociedad extranjera, en la proporción correspondiente.
3. Verificar que la base conformada según lo establecido en los puntos anteriores, al ser aplicada la tasa máxima de 30%, este resultado no supere al monto calculado sobre aquella renta neta que, al ser dividida por el factor 0.70 sea multiplicada por la tasa 30%.
4. Verificar que en el caso que el impuesto de retención sea inferior a un monto equivalente al 30%, se haya determinado el monto del impuesto de la empresa o sociedad calculado sobre aquella renta bruta reconstituida de la siguiente forma:

$\frac{\text{(Renta Neta Percibida + Impuesto de Retención)}}{(100 - \text{Tasa media de la Empresa o Sociedad})}$
--

Para Profundizar y comprender cabalmente este procedimiento, revisar [Anexo N° 4](#)

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar el monto del Crédito a utilizar en Chile respecto de cada renta.

**Norma Tributaria:**

**Detalle:**

1. Verificar que el monto del crédito disponible por los impuestos pagados en el exterior para cada tipo de renta de que se trate será la cantidad menor entre los siguientes valores:
  - A. El monto efectivo de los impuestos pagados al otro Estado Contraparte sobre las rentas remesadas al país, ya sea, los pagados por la propia empresa sobre las rentas generadas por ella o los impuestos de retención que hayan afectado a la remesa de la renta, según el detalle establecido en el punto (b.3) anterior, y
  - B. El 30% de una cantidad tal que al restarle dicho 30%, la cantidad resultante sea igual al monto neto de la renta percibida del exterior en el caso de las ganancias de capital, dividendos y retiros de utilidades sociales, o a la renta percibida o devengada en el caso de las agencias o establecimientos permanentes en el exterior, y respecto de tales rentas se calcula el mencionado crédito. En otras palabras, las rentas líquidas de fuente extranjera, debidamente convertidas a moneda nacional y actualizadas al término del ejercicio, se dividirán por el factor 0,70, y el resultado se multiplicará por la tasa del 30%. Si dicho resultado es superior al monto de los impuestos efectivos retenidos o pagados en el exterior, el crédito equivaldrá al monto de dichos impuestos. Por el contrario, si los impuestos retenidos o pagados en el exterior son superiores al resultado de la operación antes señalada, el monto del crédito equivaldrá a dicho resultado, es decir, al 30% de la renta neta externa, sumada a ella el monto del respectivo crédito.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar el correcto Crédito Total Disponible

**Norma Tributaria:** Artículo 41 C Letra A No 1 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**Detalle:**

1. Reprocesar matemáticamente, el Crédito Total Disponible, que corresponde a la sumatoria de todos los impuestos determinados y mencionados en los procedimientos anteriores correspondientes a rentas provenientes del exterior y que deban gravarse en Chile, de acuerdo con las normas generales de la Ley de la Renta al término de cada ejercicio hasta el límite máximo que establece la Ley, y que podrá utilizar en cada período tributario mediante su imputación a determinados impuestos chilenos.

Para Profundizar y comprender cabalmente este procedimiento, revisar [Anexo N° 5](#)

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar los correctos Impuestos contra los cuales se imputa el crédito total disponible determinado anteriormente.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 C Letra A No 2 inciso final, de la Ley Impuesto Renta (D.L. 824/1974)

**Detalle:**

1. Verificar que el crédito total disponible por impuestos externos, haya sido determinado hasta el monto máximo como se señalo en procedimientos anteriores.
2. Verificar que haya sido deducido al Impuesto de Primera Categoría establecido en el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta.
3. Verificar que haya sido deducido al Impuesto Global Complementario o Adicional que afecten a los propietarios, socios o accionistas por las rentas señaladas en el artículo 20 de la Ley de la Renta cuando éstas sean retiradas o distribuidas por las citadas empresas o sociedades a las personas antes mencionadas.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar la correcta determinación del crédito total disponible a deducir del Impuesto Primera Categoría.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 C Letra B de la Ley Impuesto Renta (D.L. 824/1974)

**Detalle:**

1. Agregar a la R.L.I. el total del crédito disponible determinado hasta el monto máximo que establece la Ley.
2. Aplicar la tasa de Impuesto Primera Categoría (17%) sobre el monto de la Renta líquida respectiva, donde se encuentra incluido el monto máximo del crédito disponible determinado anteriormente; lo que dará como resultado el monto del crédito disponible a deducir al Impuesto de Primera Categoría.

Para Profundizar y comprender cabalmente este procedimiento, revisar [Anexo N° 6](#)

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar situación de los excedentes de créditos para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad por las rentas de fuente chilena.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 C Letra B de la Ley Impuesto Renta (D.L. 824/1974)

**Detalle:**

1. Verificar que los excedentes de créditos por impuestos externos, a raíz del crédito total disponible, se hayan deducido del Impuesto General de Primera Categoría a declarar y pagar en el ejercicio siguiente hasta su total extinción o utilización.
2. Verificar que los remanentes de créditos no se hayan imputados a otros tributos.
3. Verificar que no se haya solicitado devolución por los citados remanentes.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar los orígenes del excedente de Créditos.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 C Letra B de la Ley Impuesto Renta (D.L. 824/1974)

**Detalle:**

1. Verificar que los excentes de créditos se haya producido por causa que el Impuesto de Primera Categoría al cual procede su rebaja, sea inferior al citado crédito.
2. Verificar que los excentes de créditos se haya producido por causa que el Impuesto de Primera Categoría al cual procede su rebaja, no exista, por las siguientes razones:
  - El contribuyente ha quedado exento de Impuesto.
  - El Impuesto ha sido absorbido por otros créditos que contempla la Ley

**Objetivo del Procedimiento:** Reajuste de los excedentes de Créditos.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 C Letra B de la Ley Impuesto Renta (D.L. 824/1974)

**Detalle:**

1. Verificar que los excedentes de créditos señalados anteriormente, hayan sido reajustados previamente por la variación del índice de precios al consumidor existente entre el último día del mes anterior al término del ejercicio en que se produjo el remanente y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio siguiente o subsiguiente, según corresponda.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar la correcta determinación del crédito total disponible a deducir de los Impuestos finales de Global Complementario o Adicional.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 C Letra C de la Ley Impuesto Renta (D.L. 824/1974)

**Detalle:**

1. Verificar que el crédito disponible por impuestos externos a imputar a los impuestos finales de Global Complementario o Adicional, sea equivalente a la cantidad que resulte de restar al crédito total disponible determinado según lo señalado anteriormente, el crédito por igual concepto utilizado, imputado o que corresponda al impuesto de Primera Categoría.

2. Verificar que el crédito en contra de los impuestos finales determinado, se haya anotado en forma separada en el registro FUT del año en que se hayan obtenido las rentas de fuente extranjera que dan origen al citado crédito.
3. Verificar que el crédito así registrado, ya sea, su total o saldo, se haya actualizado año a año por la variación del IPC existente entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se generó el referido crédito y el último día del mes anterior al cierre de cada ejercicio comercial o hasta el último día del mes anterior al de la retención del impuesto, cuando se trate de la imputación del mencionado crédito al impuesto Adicional, respecto de un contribuyente que no tiene domicilio ni residencia en el país.
4. Verificar que el crédito antes mencionado se haya considerado distribuido al propietario individual, socio o accionista, conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades que deban imputarse a las utilidades tributables del ejercicio en que se haya generado dicho crédito.
5. Verificar que la distribución del referido crédito se haya efectuado proporcionalmente en función del porcentaje que represente la cantidad del respectivo dividendo o retiro de utilidades imputables al año en cuestión, respecto del total de las utilidades obtenidas en dicho año.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar la correcta determinación del crédito total disponible a deducir de los Impuestos finales de Global Complementario o Adicional.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 C Letra C de la Ley Impuesto Renta (D.L. 824/1974)

**Detalle:**

1. Si en el año en que se genera el crédito el contribuyente de la Primera Categoría (la empresa) presenta una situación de pérdida tributaria, dicho crédito se extinguirá totalmente. Por el contrario, si las pérdidas de ejercicios posteriores absorben las utilidades del ejercicio en que se genera el crédito, éste se extinguirá posteriormente

aplicando la misma modalidad de proporcionalidad indicada en la letra c) precedente, cuando corresponda, y

### **III. OTROS PROCEDIMIENTOS**

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar que la respectiva Inversión representada a través de la respectiva cuenta de activo en moneda extranjera, constituya parte del Capital Propio Tributario de la empresa inversionista.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 de la Ley de la Renta (D.L. 824/1974)

**Detalle:**

1. Verificar que la Inversión materializada en el extranjero la cual constituye un activo en moneda extranjera para la empresa que efectúa la inversión, por corresponder a una Inversión efectiva, constituya Capital Propio Tributario, para su reajuste posterior.

## **SITUACIONES ESPECIALES Y/O ADICIONALES PARA AGENCIAS O ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES**

### **I. PROCEDIMIENTOS PARA RECONOCER LAS RENTAS**

**Objetivo del Procedimiento:** Precisar la base sobre la cual se computarán en el país las rentas provenientes de inversiones efectuadas en el exterior, para la aplicación del Impuesto de Primera Categoría.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 B No 1 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974)

**Detalle:**

1. Verificar y revisar que hayan sido computadas o incluidas en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el exterior.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar la correcta declaración de las rentas provenientes del exterior en el Impuesto de Primera Categoría, en el caso de agencias u otros establecimientos permanentes.

**Norma Tributaria:** Artículo 41 B No 1 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974).

**J. Administrativa:** Oficio No 2.022 del 17/07/1996 Dpto. de Impuestos Internos.

**Detalle:**

1. Revisar la determinación del resultado tributario del establecimiento permanente, el cual se determina de acuerdo al mismo mecanismo que se utiliza para calcular la R.L.I. nacional, es decir según los artículos 29 al 33 de la L.I.R.
2. Verificar que no existen deducciones de pérdidas de ejercicios anteriores, no aplicar inciso 2° del N° 3 del artículo 31.
3. Verificar que haya sido agregada directamente a la R.L.I. del impuesto de Primera Categoría determinada por las rentas nacionales, el resultado tributario obtenido en el ejercicio en el exterior por la agencia o el establecimiento permanente.
4. Revisar la conversión de dicha renta, la cual fue determinada de acuerdo a la moneda del país extranjero en donde se encuentra radicada ésta, utilizando el tipo de cambio establecido en el N° 5 del artículo 41 de la Ley de la Renta, vigente al término del ejercicio, esto es, el tipo de cambio observado fijado por el Banco Central de Chile, conforme a las Normas del Título I, Capítulo I, N° 6 del Compendio de Normas de Cambios Internacionales.
5. Verificar que el resultado tributario de la agencia o Establecimiento Permanente haya sido incorporado al FUT conjuntamente con la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría determinada en Chile.

## II. PROCEDIMIENTOS A NIVEL DE CREDITOS

**Objetivo General de los Procedimientos: Respecto al crédito establecido para evitar la doble tributación internacional**

***Objetivo del Procedimiento:*** Verificar el Límite máximo del crédito por Impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior, según correspondan.

***Norma Tributaria:***

***Detalle:***

1. Verificar que el crédito por impuestos externos no sea superior al impuesto adeudado o pagado en el extranjero sobre la renta externa.
2. Verificar que los impuestos extranjeros hayan sido debidamente convertidos a moneda nacional en conformidad al tipo de cambio establecido en el N° 5, del artículo 41° de la Ley de la Renta; es decir, el tipo de cambio observado fijado por el Banco Central del Chile según el N° 6 del Capítulo I, del Título I del C.N.C.I.
3. Verificar que el tipo de cambio en el caso anterior sea aquel vigente al término del ejercicio respectivo.
4. Verificar que los impuestos adeudados hayan sido considerados solo aquellos que se consideraban adeudados hasta el ejercicio inmediatamente siguiente.

***Comentario:***

Definitivamente se debe verificar que la correcta imputación del crédito calculado por impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero sea al Impuesto de Primera Categoría declarado y pagado según las normas de los artículos 20°, 65° y 69° de la L.I.R.

### III. SITUACION ADICIONAL A CONSIDERAR

**Objetivo del Procedimiento:** Respecto a las partidas del artículo 21 inciso 3°

**Norma Tributaria:** Artículo 41 B No 3 de la Ley de Renta (D.L. 824/1974)

**Detalle:**

1. Verificar que los Gastos Rechazados gravados con el impuesto señalado en el artículo 21 inciso 3 constituyan retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero, con exclusión de aquellas partidas que la misma norma en referencia establece.
2. Verificar que los Gastos Rechazados señalados en el artículo 33 N° 1 de la L.I.R., utilizados para determinar el resultado tributario de la agencia o establecimiento permanente en el exterior, que cumplan con los requisitos del artículo 21 inciso 3° de la L.I.R., estarán gravados con el impuesto que señala esta disposición, según la calidad jurídica de la empresa constituida en Chile.
3. Verificar que la declaración y pago de los impuestos que afectan a los Gastos Rechazados señalados en el artículo 21 inciso 3°, haya sido efectuado en Chile dentro de los plazos de la declaración anual de impuestos de la empresa chilena.
4. Verificar que dichos gastos hayan sido gravados con una tasa de un 35%.
5. Verificar que dichos gastos no hayan sido gravados con impuesto de primera categoría en el país.
6. Verificar que hayan sido excluidos de la base imponible de impuesto primera categoría al determinar el resultado tributario de la Agencia o Establecimiento Permanente.

Situación especial para:

Empresario Individual  
Sociedad de Personas

7. Verificar que dichos Gastos se hayan declarado como retiros de los propietarios o Socios en el Impuesto Global Complementario o Adicional, sin desagregarse de la base imponible de Primera Categoría y con derecho a crédito por el impuesto de Primera Categoría.

**Objetivo del Procedimiento:** Resultados que no debe registrar la empresa chilena que posee un Establecimiento Permanente en el extranjero.

**Norma Tributaria:** Oficio No 2.022 del 17/07/1996.

**Detalle:**

1. Verificar que los ingresos y los gastos que genere los Establecimientos Permanentes en el exterior, no hayan sido registrarlos en Chile por la Casa Matriz. Lo único que se registra en el país la Casa Matriz es el resultado tributario obtenido por la agencia.

## DISCUSION Y ANALISIS DEL RESULTADO OBTENIDO

Se ha materializado el Objetivo N° 1 de esta investigación el cual planteaba la elaboración de procedimientos para el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de su obligación tributaria principal, originada por las Inversiones de estos en el exterior; con lo que se ayuda enormemente a las empresas que poseen Inversiones materializadas en el extranjero, a través de los resultados arrojados por estas revisiones; recomendándolos e informándolos de sus respectivas situaciones impositivas.

Se dio un orden lógico de pasos a seguir para efectuar una correcta revisión tributaria, orden discutido y manifestado por un Académico de la Universidad de Valparaíso en conjunto con tesista, se estimo que era la forma más coherente de desarrollar la Auditoria para este rubro.

Analizando el resultado obtenido, los procedimientos propuestos son aplicables tanto para las revisiones como para la determinación del Impuesto de Primera Categoría y los créditos respectivos y conducen a una efectiva verificación o determinación de la aplicación correcta de la Ley de Impuesto a la Renta, Circulares, Oficios, Resoluciones e instrucciones del Servicio de Impuestos Internos.

En cuanto a los Procedimientos expuestos, los más relevantes sin duda son aquellos relacionados con como se reconocen las rentas provenientes del extranjero en Chile, donde se debía distinguir si provenían de una Sociedad (siendo sociedad anónima o sociedad de personas) o de una Agencia o Establecimiento Permanente; esto por ser consideradas en este ultimo caso y a diferencia del primero en base devengada o percibida.

Siguiendo con la misma idea, son muy claros los procedimientos respecto a los créditos por impuestos pagados, retenidos e incluso adeudados en el exterior, en relación a reducir la Doble Tributación que se generaba entre un país y otro por aplicar criterios distintos y donde se hace tributar a la misma renta; sin embargo, los procedimientos son claros y diferenciados en esta situación, respecto a si la inversión se había materializado en un país con o sin existencia de un convenio para evitar la doble tributación, por ende

con topes distintos respecto al total de créditos disponibles en su debido momento, por ejemplo bajo el supuesto de un convenio existente, se estipula una tasa máxima de un 30%, mención que no deja de ser relevante.

En el mismo orden de ideas señalada en el párrafo anterior, los procedimientos son simplemente una manifestación de lo que establece la Ley de Impuesto a la Renta (D.L.824 de 1.974), es decir esta establece que en forma unilateral, los impuestos pagados en el extranjero pueden ser utilizados como crédito contra el Impuesto que grava las actividades empresariales en Chile (Impuesto de Primera Categoría), hasta el monto de dicho impuesto, que tiene una tasa de 17%. Por otro lado en una medida Bilateral, en caso de existir un tratado para evitar la doble tributación, este crédito aumenta a 30% y el monto que no se puede deducir del Impuesto de Primera Categoría se puede imputar al impuesto global complementario, que grava la renta mundial de las personas naturales domiciliadas o residentes en Chile o al impuesto adicional, que grava a las personas que no tengan residencia ni domicilio en Chile.

Se cree que los procedimientos expuestos son un gran aporte al conocimiento respecto a como efectuar una revisión tributaria a este rubro, se manifiesta esta apreciación por las conversaciones realizadas con conocedores de la materia, quienes señalaban en su momento, que los procedimientos pocas veces estaban estipulados, generalmente se utilizaba el criterio profesional y la experiencia.; por ende la manifestación de un orden lógico de revisión para este rubro entrega una gran ayuda al profesional actual.

## RESULTADO OBTENIDO N° 2

### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA TRIBUTARIA CARACTER ACCESORIOS RUBRO: INVERSIONES PERMANENTES EN EL EXTRANJERO

**Objetivo General de los Procedimientos:** Respecto al crédito establecido para evitar la Doble Tributación Internacional.

***Objetivo del Procedimiento:*** Detectar la forma de Materialización de la Inversión.

***Norma Tributaria:*** Artículo 41 B letra C de la Ley de Renta (D.L. 824/1974)

***Detalle:***

1. Verificar si la Inversión en la empresa extranjera fue materializada a través del mercado cambiario formal o mercado cambiario informal.
2. Verificar que para optar por el Crédito señalado en el artículo 41 A, la Inversión se haya materializado por medio del Mercado Cambiario Formal.
3. Verificar que se haya efectuado la correspondiente declaración Jurada que señala el Banco Central. [Anexo N° 7](#)

***Objetivo del Procedimiento:*** Verificar requisitos formales respecto al retorno a Chile del capital invertido para no quedar afecto a los impuestos Chilenos

***Norma Tributaria:*** Artículo 41 A No 2 de la Ley de la Renta (D.L. 824/1974)

***Detalle:***

1. Revisar que la inversión haya sido registrada en el Servicio de Impuestos Internos en la forma establecida en el N°2 letra C del artículo 41 A.

2. Verificar la acreditación con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero, debidamente autenticados.

En caso que no se pueda acreditar de la forma anterior:

3. Identificar la respectiva autorización del Director del Servicio de Impuestos Internos para autorizar la respectiva acreditación.
4. Identificar los certificados o informes de Auditores externos del país extranjero respectivo, debidamente autenticados.

**Objetivo del Procedimiento:** Situación alternativa en caso de no contar con la respectiva documentación.

**Norma Tributaria:** Oficio No 357 del 02 de Febrero de 1.996.

**Detalle:**

1. Verificar que el Director del Servicio de Impuestos Internos haya autorizado que la devolución de Capitales, disminución o retiro del mismo, se acredite mediante certificados o informes expedidos por auditores externos del país extranjero.
2. Verificar que dichos certificados se encuentran debidamente traducidos al idioma español, cuando corresponda.
3. Verificar que dichos certificados se encuentren debidamente legalizados o autenticados en conformidad a la normativa dispuesta por el artículo 345 del código de Procedimiento Civil.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar la correcta acreditación del Precio de Enajenación de Inversiones.

**J. Administrativa:** Oficio No 3.180 del 23 de Octubre de 1.995.

**Detalle:**

1. Verificar que el precio de enajenación de Inversiones, se acredite con los respectivos documentos públicos o privados que se emitan en el exterior.
2. Verificar que tales documentos señalados anteriormente sean traducidos correctamente al español, cuando corresponda.
3. Verificar que tales documentos señalados anteriormente sean legalizados o autenticados de conformidad al artículo 345 del Código de Procedimiento Civil.

**Objetivo del Procedimiento:** Verificar la correcta acreditación con Instrumentos privados emitidos fuera de Chile.

**J. Administrativa:** Oficio No 357 del 02 de Febrero de 1.996.

**Detalle:**

1. Verificar la legalización de los Instrumentos privados emitidos fuera de Chile, donde se haya autorizado la firma de sus otorgantes ante Notario, que haya sido autenticado a través del testimonio del Cónsul donde de fe del carácter público del funcionario autorizante y de la veracidad de su firma.

## **DISCUSION Y ANALISIS DEL RESULTADO OBTENIDO**

A través de la materialización el Objetivo N°2 de esta investigación, se ha obtenido procedimientos para aquellas responsabilidades accesorias respecto de las Inversiones que se encuentran radicadas en el extranjero, básicamente procedimientos para demostrar los requisitos formales que deben cumplir los Inversionistas que al momento de reconocer y recibir sus rentas pueda hacer uso de créditos establecidos por el legislador por aquellos impuestos pagados en el exterior, para aminorar la doble tributación.

Respecto a la forma de materialización de las Inversión, es muy importante conocer si esta fue efectuada a través del Mercado cambiario formal, por efectos de reconocer y

tener derecho a utilizar los impuestos pagados en el exterior como créditos imputables en Chile, requisito básico para estos efectos como lo establece el Servicio de Impuestos Internos, junto con otros requisitos como son los de la inscripción en este organismo y presentar la documentación de respaldo suficiente, situaciones que quedan claramente señaladas en los procedimientos desarrollados.

Respecto al Procedimiento de verificación de los requisitos formales del retorno a Chile del capital invertido para no quedar afecto a los impuestos Chilenos, se infiere del el que se trata de la forma de como debe acreditarse la devolución de los capitales invertidos en el exterior, producto de la liquidación total o parcial de las empresas o sociedades en el extranjero donde se tenía la correspondiente inversión.

Finalmente, respecto al primer procedimiento establecido, se da a conocer el formulario básico de declaración jurada que debe efectuar el inversionista al momento de remesar capitales hacia el exterior, requisito solicitado por el Banco Central de Chile y el Servicio de Impuestos internos, para tener derecho como se ha señalado anteriormente a crédito por impuestos externos.

## **RESULTADO OBTENIDO Nº 3**

### **CUADROS COMPARATIVOS CON NORMAS Y TRATAMIENTOS TRIBUTARIOS Y CONTABLES RESPECTO A INVERSIONES PERMANENTES EN SOCIEDADES SITUADAS EN EL EXTRANJERO**

A través de la información básica disponible se obtiene la comparación de las normas y el tratamiento contable y tributario de distintos conceptos relacionados con las Inversiones permanentes en sociedades establecidas en el extranjero.

La idea de esta comparación, es demostrar los distintos criterios que se utilizan respecto a rubros o conceptos relacionados con las Inversiones, criterios que lógicamente difieren por tratarse de situaciones tratadas financieramente comparadas con situaciones tributarias.

Las Comparaciones básicamente, son respecto a las siguientes situaciones:

- Inversión Inicial
- Menor Valor de Inversión
- Mayor Valor de Inversión
- Situación de la Corrección Monetaria
- Amortización del Menor Valor de Inversión
- Amortización del Mayor Valor de Inversión
- Reconocimiento de Utilidades Devengadas
- Devoluciones de Capital

<b>Inversión Inicial</b>	
<b>Tratamiento Contable</b>	<p>Normas Contables: Boletín Técnico N° 72 Circular N°1.697 de S.V.S. del 2003</p> <p>El tratamiento contable que se le da a la inversión original es reconocer el Costo de Adquisición como principio básico para registrar la transacción. La empresa inversora registra el costo de adquisición de la proporción de la sociedad donde invierte, previa valorización de los Activos y Pasivos identificables, implícitos en el patrimonio de la entidad adquirida, a su Valor Justo, donde han sido incluidos los Activos tangibles como aquellos intangibles hasta el momento registrados como aquellos necesarios para la determinación del Valor Justo.</p>
<b>Tratamiento Tributario</b>	<p style="text-align: center;"><b>Nota N° 1</b></p> <p>Norma Tributaria: En Derechos Sociales (Establecido implícitamente en el artículo 41 N°13 inciso 4° de la LIR)</p> <p>Tributariamente la Inversión inicial esta dada en el caso de Derechos Sociales por el Valor de la Inversión según el respectivo contrato, es decir el Valor del aporte o adquisición de dichos derechos, el cual puede posteriormente ser incrementado o disminuido según sea el caso, por los aumentos o disminuciones de Capital posteriores.</p> <p>Norma Tributaria: En Acciones (Establecido implícitamente en los artículos 17 N° 8 y 18 LIR)</p> <p>En el caso de Acciones de una Sociedad Anónima, el Valor inicial de la Inversión se encuentra mencionado en forma implícita en el artículo 17 N°8 cuando señala hasta que monto no constituye renta la enajenación de acciones mencionando también el Valor de adquisición del bien respectivo.</p> <p>Lo anterior ratificado adicionalmente en el artículo 18 LIR cuando señala que <i>“para fines de establecer e mayor valor afecto a impuestos en casos de bienes no sometidos al sistema de reajuste del artículo 41, se aplicaran las normas sobre actualización del <b>Valor de adquisición</b> contempladas en el penúltimo inciso del N° 8 del artículo 17.</i></p>

<b>Menor Valor de Inversiones</b>	
<b>Tratamiento Contable</b>	<p>Norma Contable: Boletín Técnico N° 72 Circular N° 1.697 de S.V.S. del 2003</p> <p>Financieramente al momento de adquirir una participación de otra empresa, sea esta extranjera o nacional, puede suceder que la empresa que invierte desembolse un monto mayor a lo que la empresa vale según la valorización de esta; entonces esta es una diferencia producida en exceso entre el costo y el correspondiente Valor proporcional ajustado, este monto es asignado a un rubro Intangible no identificable que el Inversionista estuvo dispuesto a pagar y representa en valor que el Inversionista asigna a los beneficios económicos futuros que espera del Negocio.</p>
<b>Tratamiento Tributario</b>	<p style="text-align: center;"><b>Nota N° 2</b></p> <p>Norma Tributaria: Artículo 41 No 1 de la Ley de Impuesto Renta (D.L.824)</p> <p>Sin embargo tributariamente esta diferencia no existe, la inversión en la otra empresa se materializa por el correspondiente valor efectivo de la Inversión, es decir, el correspondiente desembolso.</p> <p>Esto se ratifica en la mencionada norma, cuando al momento de calcular el Capital Propio inicial de una sociedad, a este se le deben rebajar aquellos activos que no representen inversiones efectivas, situación que se presenta con este concepto de Menor Valor; activo que solo se genera por una diferencia entre lo que se desembolse y en lo que estaba valorizada la empresa.</p>

<b>Mayor Valor de Inversiones</b>	
<b>Tratamiento Contable</b>	<p>Norma Contable: Boletín Técnico N° 72 Circular N° 1.697 de S.V.S. del 2003</p> <p>Financieramente al momento de adquirir una participación de otra empresa, sea esta extranjera o nacional, puede suceder que la empresa que invierte desembolse un monto menor a lo que la empresa vale según la valorización de esta, por lo mismo, con respecto al costo de adquisición se origina una diferencia que resulta inferior al correspondiente Valor Patrimonial determinado después de considerar el ajuste a Valor Justo de los Activos y Pasivos adquiridos, este concepto se presenta como una cuenta complementaria, rebajando el valor de los activos.</p>
<b>Tratamiento Tributario</b>	<p style="text-align: center;"><b>Nota N° 3</b></p> <p>Norma Tributaria: Artículo 41 N°1 de la Ley de Impuesto Renta (D.L.824)</p> <p>Sin embargo tributariamente esta diferencia no existe, la inversión en la otra empresa se materializa por el correspondiente valor efectivo de la Inversión, es decir, el correspondiente desembolso.</p> <p>Esto se ratifica en la mencionada norma, cuando al momento de calcular el Capital Propio inicial de una sociedad, a este se le deben rebajar aquellos activos que no representen inversiones efectivas, para esta situación se debe agregar, por ser un rubro complementario que disminuía la inversión. En definitiva este concepto no se considera en absoluto, tributariamente no forma parte de la Inversión, activo complementario que solo se genera por una diferencia entre lo que se desembolse y en lo que estaba valorizada la empresa.</p>

<b>Situación de la Corrección Monetaria</b>	
<b>Tratamiento Contable</b>	<p>Norma: Boletín 64 del Colegio de Contadores de Chile.</p> <p>Contablemente, al igual que tributariamente, el proceso de corrección monetaria se efectúa con la finalidad de revalorizar aquellas inversiones efectuadas en el exterior. En este caso se trata de inversiones que representan influencia significativa y que no constituyen una extensión de las operaciones de la empresa inversora, y producto de aquello se debe hacer la distinción de si se invirtió en un país estable o no estable. Si corresponde a un país estable, esta inversión se controla en la moneda del respectivo estado, produciéndose como resultado la convertibilidad de la moneda directamente a pesos chilenos. Por otro lado si corresponde a la inversión en un país no estable, se produce un triángulo de convertibilidad, ya que estas inversiones se controlan en dólares estadounidenses, por lo cual se convierte de la moneda local a dólares y finalmente de dólares a pesos chilenos.</p>
<b>Tratamiento Tributario</b>	<p style="text-align: center;"><b>Nota N° 4</b></p> <p>Norma Tributaria: Artículo 41 N° 4 de la Ley de Impuesto Renta (D.L.824)</p> <p>La inversión efectuada en el exterior ya sea en Acciones, Derechos Sociales y en Agencias o Establecimientos Permanentes, deberá ser considerada como activos en moneda extranjera.</p> <p>La Corrección Monetaria se aplicará según las normas del artículo 41 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta, donde se establece que el valor de dichos derechos en moneda extranjera o reajustables, existentes al 31 de diciembre, se ajustará de acuerdo con el Valor de Cotización de la respectiva moneda o con el reajuste pactado, en su caso.</p>

<b>Amortización del Menor Valor de Inversiones</b>	
<b>Tratamiento Contable</b>	<p>Norma Contable: Boletín Técnico N° 72 Circular N° 1.697 de S.V.S. del 2003</p> <p>Financieramente el rubro Menor valor de Inversiones es amortizado con cargo a resultados en forma sistemática, de tal forma que esta sea correlacionada con el plazo esperado en que se estiman fluirán los beneficios esperados adoptando generalmente el método lineal, el plazo mencionado de amortización no debe ser superior a 20 años desde el momento del reconocimiento inicial.</p> <p>En definitiva lo que se plantea es que este rubro de activo es llevado parcialmente a resultado vía su amortización, hasta el momento de hacer desaparecer este concepto.</p>
<b>Tratamiento Tributario</b>	<p style="text-align: center;"><b>Nota N° 5</b></p> <p>Norma Tributaria: Artículo 33 letra g) de la Ley de Impuesto Renta (D.L. 824)</p> <p>La amortización del Menor Valor constituye una pérdida contable, que no es aceptada tributariamente, es una cantidad cuya deducción no es autorizada por el artículo 31 de la LIR, que trata a los Gastos Necesarios para producir la Renta, la cual será agregada a la Renta Líquida, cuyo monto será reajustado previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al consumidor (IPC) en el periodo comprendido entre el último día anterior a la fecha de la erogación de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.</p>

<b>Amortización del Mayor Valor de Inversiones</b>	
<b>Tratamiento Contable</b>	<p>Norma Contable: Boletín Técnico N° 72 Circular N° 1.697 de S.V.S. del 2003</p> <p>Financieramente el Mayor Valor de Inversión que no exceda el Valor Justo de los activos no monetarios identificados, debe ser abonado a resultados en forma sistemáticamente, en función del promedio de la vida útil remanente o plazo de amortización de los activos adquiridos. Cuando el Mayor Valor exceda el valor justo de los activos no monetarios identificados, el eventual exceso deberá ser reconocido como ingreso en forma inmediata.</p> <p>En el caso que la minusvalía originada en la adquisición no se relacione con gastos o pérdidas esperadas a futuro, que hayan sido identificados y cuantificados como parte del proceso, este valor deberá abonarse a resultados, correlacionándolo con el consumo de los beneficios económicos inherentes a los activos depreciables/amortizables adquiridos.</p> <p>En el evento poco probable, que dicho valor se relacione con activos monetarios, el correspondiente abono a resultados debe reconocerse en forma inmediata.</p>
<b>Tratamiento Tributario</b>	<p style="text-align: center;"><b>Nota N° 6</b></p> <p>Norma Tributaria: Artículo 29 de la Ley de Impuesto a la Renta (D.L. 824).</p> <p>Este ingreso que se genera contablemente no es un ingreso real, que se pueda aceptar tributariamente, no constituye ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la Primera Categoría, ni tampoco ingresos no renta según los señalados en el artículo 17 de L.I.R.</p> <p>En definitiva no es un ingreso bruto según las indicaciones que señala el artículo 29 de L.I.R., por lo mismo no debe ser incluido en la base imponible para el cálculo del Impuesto Primera Categoría</p>

<b>Reconocimiento de Utilidades Devengadas</b>	
<b>Tratamiento Contable</b>	<p>Norma: Boletines Técnicos del Colegio de Contadores de Chile Números 42 y 72</p> <p>Entrevista:</p> <p>El reconocimiento de utilidades Devengadas para los propósitos contables configura un aumento de la Inversión propiamente tal. Al momento de reconocer estas utilidades se procede a cargar la cuenta que representa a la Inversión, es decir, una cuenta de Activo y Abonar la cuenta de resultado Utilidad devengada, con lo que se reconoce los efectos en resultados.</p> <p>Es necesario recordar que solo configura el registro de utilidades devengadas.</p>
<b>Tratamiento Tributario</b>	<p style="text-align: center;"><b>Nota N° 7</b></p> <p>Tributariamente, para aquellas empresas que invirtieron en sociedades ya sean anónimas o sociedades de personas, el reconocimiento de utilidades devengadas no corresponde a un abono a resultado, pues no se tratan de utilidades reales, para aquellas empresas, las rentas que declaran por estos efectos deben corresponder a rentas percibidas ya fueren Dividendos o Retiros de utilidades, es decir el incremento real del patrimonio en una fecha determinada.</p> <p>Solo como excepción a la regla las únicas sociedades que pueden reconocer utilidades devengadas en su renta líquida imponible para efectos tributarios son aquellas que poseen una agencia o establecimiento permanente en el extranjero.</p>

<b>Devoluciones de Capital</b>	
<b>Tratamiento Contable</b>	<p>Norma: Boletines del Colegio de Contadores de Chile. Números 42 y 72.</p> <p>Entrevista:</p> <p>Al hablar de Devolución de Capitales contablemente, se quiere decir de una disminución de la Inversión originalmente desembolsada, la cual durante el tiempo de permanencia sufrió variaciones por efectos de corrección monetaria y reconocimientos de las variaciones del patrimonio de la sociedad donde se posesía la Inversión.</p> <p>Por lo tanto, al momento de registrar una devolución de capital en forma contable, sólo se interpreta como un abono a la respectiva cuenta de Inversión con cargo a la cuenta de activo por el ingreso de dinero obtenido.</p>
<b>Tratamiento Tributario</b>	<p style="text-align: center;"><b>Nota N° 8</b></p> <p>Norma Tributaria: Artículo 41 B de la Ley de Impuesto a la Renta.</p> <p>Respecto a la Devolución de Capitales, procede de la misma forma que contablemente respecto a su registro, sin embargo estamos hablando de un capital distinto, que es aquel efectivamente desembolsado con aquellas variaciones producto de aumentos o disminuciones de aquel.</p> <p>Tributariamente, el capital retornado si corresponde a lo efectivamente invertido en el exterior, en la moneda extranjera autorizada por el Banco Central de Chile, y no excede de aquel no tributa; a diferencia de lo que sucede con las devoluciones de capital de empresas chilenas.</p>

## DISCUSION Y ANALISIS DEL RESULTADO OBTENIDO

Se ha materializado el Objetivo N° 3 de esta investigación el cual planteaba Comparar las normas, el tratamiento tributario y contable relacionado con las Inversiones permanentes en sociedades situadas en el exterior y los resultados obtenidos por las empresas chilenas a través de dichas inversiones.

Estas comparaciones permiten a las empresas que poseen estos rubros en sus registros, conocer el tratamiento ya sea contable o tributario; dando un mayor énfasis en este último.

Es de gran relevancia la situación tributaria para estos distintos conceptos mencionados, por proporcionar un valor agregado a los resultados obtenidos anteriormente, pues permiten tener presente el tratamiento correcto en caso de efectuar una revisión crítica al cálculo de la Renta Líquida Imponible y al Capital Propio Tributario Final de una empresa determinada.

Es importante tener claro respecto a este rubro, que existen conceptos contables que no se aceptan tributariamente, cuyos efectos deben ser neutralizados al momento de efectuar la determinación de la base imponible para el posterior cálculo del Impuesto de Primera Categoría, por esto la comparación permite a los inversionistas saber que partidas contables, van a tener ciertos efectos tributarios.

En definitiva, analizando el resultado, la comparación efectuada ha contribuido a conocer los efectos que ocasionan las situaciones contables en los análisis tributarios.

En el mismo orden de ideas, se puede mencionar, a modo de adentrarse en la comparación, que en el caso de la inversión materializada inicialmente, esta no posee tanta implicancia contable versus tributaria, pues en ambos casos se trata de nada menos que el desembolso inicial efectuado para la inversión, sin embargo, contablemente se hace una distinción respecto a que una parte (diferencia producida) constituye un menor o mayor valor de inversión, por la comparación inicial con el valor justo de los activos netos de la compañía donde se invierte; situación que tributariamente no se presenta, pues en

este último caso corresponde simplemente al desembolso efectivo, sin considerar diferencias de ningún tipo, por lo que estos rubros contables, sencillamente forman parte de la inversión inicial ya sea incrementándola o disminuyéndola, situaciones importantes a considerar en un futuro cálculo del Capital Propio Tributario.

Según lo expuesto anteriormente, contablemente se originan al momento de registrar una Inversión, un Mayor o un Menor valor, el cual es amortizado en un plazo prudente, originando abonos o cargos a resultados, que no corresponden a un ingreso ni a un gasto tributariamente aceptable, por lo que estos registros proporcionan un ajuste clásico a la renta líquida imponible de la empresa inversora; en el caso de la amortización del mayor valor, desagregando esta ganancia contable y respecto a la amortización del menor valor agregando este resultado negativo a la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

Finalmente, respecto a la situación de la corrección monetaria, esta simplemente se origina con la finalidad de corregir la fluctuación de la moneda (en este caso de la inversión), y en el caso de la comparación cumplen los mismos efectos pero utilizando parámetros y medidas diferentes, reconociendo que tributariamente, simplemente la inversión se trata como un activo en moneda extranjera y que debe ser reajustado en esta misma medida a través del tipo de cambio observado al cierre del ejercicio; ajustes que provocan incidencias en el cálculo de la R.L.I.

## RESULTADO OBTENIDO Nº 4

### GUIA PRÁCTICA

La empresa o Empresario, con domicilio y residencia en Chile, que decida invertir o poseer una participación en una entidad con domicilio o residencia en el extranjero, es decir formar cualquier acto, convención o contrato en virtud del cual, esta persona adquiera en el exterior, el dominio, uso, goce, posesión o mera tenencia de un bien incorporal inmueble como pudiesen ser acciones, derechos sociales, aportes de capital, efectos de comercio, etc. deberá seguir los siguientes pasos en su favor, para materializar y mantener la correspondiente Inversión:

- I. Deberá enviar los capitales, es decir invertir a través del Mercado Cambiario Formal, entendiéndose por tal, aquellas personas jurídicas, domiciliadas o residentes en Chile, que tengan por objeto exclusivo invertir en las operaciones de cambios internacionales que el Banco Central haya determinado, como pudiesen ser los Corredores de Bolsa y Agentes de Valores.
- II. El inversionista deberá proporcionar a la entidad del Mercado Cambiario Formal, toda la información necesaria que este solicite, con el fin de completar una declaración jurada simple, la cual trata entre otras cosas, el tipo de operación de que se trate, con el concepto de pago o remesa correspondiente.

[Ver Anexo Nº 7](#)

- III. El inversionista deberá inscribir las correspondiente Inversión en el registro que llevara el Servicio de Impuestos Internos a través de los correspondientes formularios, proporcionando la información solicitada por este organismo, esta información deberá presentarse con independencia de la fecha en que se adquirieron los derechos sociales o acciones de las empresas o sociedades constituidas en el extranjero.

La finalidad de esta inscripción es llevar un registro por esta institución de los capitales que se encuentran en el exterior, además de los créditos que corresponderá entregar en algún momento por impuestos pagados en el exterior.

Registro Inversión: <http://www.sii.cl>

- IV. La persona jurídica que desee invertir o ya mantenga inversiones situadas en el extranjero deberá completar la Declaración Jurada anual de Inversiones de Carácter permanente en empresas o Sociedades extranjeras, a través del correcto llenado de la Declaración N° Jurada 1.851.

[Ver Anexo N° 8](#)

[Ver Anexo N° 9](#)

Esta es una Declaración Jurada que deberá ser presentada por todo contribuyente, personas jurídicas o naturales con domicilio o residencia en Chile, que mantengan inversiones en derechos sociales o acciones de empresas o sociedades constituidas en el extranjero en las cuales el inversionista participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital o utilidades.

- V. La persona jurídica que desee establecer o ya mantenga una Agencia o Establecimiento Permanente en el extranjero deberá completar la Declaración Jurada anual sobre Agencias o Establecimientos Permanentes en el exterior, a través del correcto llenado de la Declaración N° Jurada 1.852.

[Anexo N° 10](#)

[Anexo N° 11](#)

Esta es una Declaración Jurada que deberá ser presentada por todo contribuyente, personas naturales o jurídicas con domicilio o residencia en Chile que hayan constituido agencias o establecimientos permanentes en el exterior.

- VI, Las personas jurídicas que haya invertido en el exterior, por las cuales perciben rentas de origen externo deberán completar la Declaración Jurada anual sobre Rentas de Fuente extranjera, a través del correcto llenado de la Declaración Jurada N° 1.853.

[Anexo N° 12](#)

[Anexo N° 13](#)

Esta es una Declaración Jurada que deberá ser presentada por todo contribuyente, personas naturales o jurídicas con domicilio o residencia en Chile que en conformidad con las disposiciones contenidas en los Artículos 3°, 41A, 41B, 41C de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, realicen operaciones por las cuales perciban rentas de fuente extranjera, las cuales pudieren o no haber estado sujetas a impuestos debiendo, además, informar los impuestos pagados en el extranjero respecto de dichas rentas. De igual forma, estos contribuyentes deben informar el resultado, utilidad o pérdida, obtenido en las operaciones a que se refieren los Artículos 17 N° 8 y 20 N° 2 y/o 5, de la Ley de la Renta.

Sin embargo, no deben declararse a través de esta Declaración Jurada, sino a través de los Formularios 1851 y 1852, las rentas de Inversiones de Carácter Permanente en Sociedades Extranjeras y las rentas provenientes de Agencias o Establecimientos Permanentes.

## DISCUSION Y ANALISIS DEL RESULTADO OBTENIDO

Finalmente, se ha concluido el Objetivo No 4 de esta investigación el cual consistía en proponer una guía práctica de aquellos procedimientos legales, formales, normativos y prácticos respecto de las inversiones para aquellas empresas que pretenden invertir permanentemente en el extranjero.

Guía que ayuda sin duda a las empresas que comienzan o ya mantienen capitales en el exterior de carácter permanentes, con el fin de obtener rentabilidad, a tener en consideración ciertas formalidades como son la presentación de ciertas declaraciones juradas ante organismos como son el Banco Central de Chile y el Servicio de Impuestos Internos.

Es relevante destacar los ítems respecto a la presentación de las declaraciones correspondientes ante el Banco Central, producto de la materialización de la Inversión por medio del Mercado Cambiario Formal y aquellas declaraciones ante el Servicio de Impuestos Internos, todo aquellos porque estos contribuyentes o futuros contribuyentes del Fisco, deben tenerlos muy en cuenta, al momento de concretar su Inversión, para que en el futuro puedan hacer uso de los créditos por impuestos pagados en el exterior.

Es necesario destacar, que esta Guía propuesta debe ser complementada de cierta forma con los resultados obtenidos anteriormente, por consistir en gran parte como una consecuencia del desarrollo de los objetivos planteados anteriormente.

## CITAS BIBLIOGRÁFICAS

1. PIATTINNI, M.G. y otro; "Auditoría Informática, un enfoque práctico", Colombia, 1998. Página 22.
2. POBLETE, F. Fundamentos de Auditoría. Chile. Editorial Gestión. 2000. Página 205.
3. POBLETE, F. Fundamentos de Auditoría. Chile. Editorial Gestión. 2000. Página 206.
4. Colegio de Contadores de Chile A.G.. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile. Chile. 2005. Página 7.
5. Colegio de Contadores de Chile A.G.. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile. Chile. 2005. Página 7.
6. Circular N° 62. Servicio de Impuestos Internos. 1972.
7. ARENS, A.; LOEBBECKE, J. Auditoría un Enfoque Integral. México. Editorial Prentice Hall Hispanoamericana. 1996. Página 8.
8. POBLETE, F. Fundamentos de Auditoría. Chile. Editorial Gestión. 2000. Página.
9. POBLETE, F. Fundamentos de Auditoría. Chile. Editorial Gestión. 2000. Página.
10. Colegio de Contadores de Chile. Boletín Técnico N°72 Combinación de Negocios, Inversiones Permanentes y Consolidación de Estados Financieros. Editorial Offcet del Colegio de Contadores de Chile. Chile. 2004. Página 32.
11. Colegio de Contadores de Chile. Boletín Técnico N°42 Contabilización de Inversiones en Empresas y en Instrumentos Financieros. Editorial Offcet del Colegio de Contadores de Chile. Chile. 1991. Página 8.
12. Colegio de Contadores de Chile. Boletín Técnico N°72 Combinación de Negocios, Inversiones Permanentes y Consolidación de Estados Financieros. Editorial Offcet del Colegio de Contadores de Chile. Chile. 2004. Página 34.

13. Colegio de Contadores de Chile. Boletín Técnico N°72 Combinación de Negocios, Inversiones Permanentes y Consolidación de Estados Financieros. Editorial Offcet del Colegio de Contadores de Chile. Chile. 2004. Página 34.
14. Colegio de Contadores de Chile. Boletín Técnico N°72 Combinación de Negocios, Inversiones Permanentes y Consolidación de Estados Financieros. Editorial. Chile. 2004. Página 17.
15. Colegio de Contadores de Chile. Boletín Técnico N°72 Combinación de Negocios, Inversiones Permanentes y Consolidación de Estados Financieros. Editorial. Chile. 2004. Página 20.
16. Mayorga, R. 2002. Protección de la Inversión Chilena en el Extranjero. Revista del Abogado. Volumen 24. Pagina 1 – 35.
17. Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Capitulo XII. Pagina 1.
18. Artículo 41 inciso 1°, de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile.
19. Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Capitulo I N° 3. Pagina 2
20. Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Capitulo I N° 6. Pagina 2
21. Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Capitulo I. Párrafo 5. Página 3.
22. Rivas, N. Doble Tributación Internacional: Causas, efectos y situación actual en Chile. Chile. Editorial Magril Ltda. 2001. Capitulo I. Página 9.
23. Massone, P. La Doble Tributación Internacional y convenios para evitarla. Chile. Editorial. 1997. Página 19.
24. Massone, P. La Doble Tributación Internacional y convenios para evitarla. Chile. Editorial. 1997. Página 19.
25. Rivas, N. Doble Tributación Internacional: Causas, efectos y situación actual en Chile. Chile. Editorial Magril Ltda. 2001. Capitulo I. Página 11.
26. Rivas, N. Doble Tributación Internacional: Causas, efectos y situación actual en Chile. Chile. Editorial Magril Ltda. 2001. Capitulo I. Página 11.

27. Massone, P. La Doble Tributación Internacional y convenios para evitarla. Chile. Editorial. 1997. Página 17.
28. Pinochet, M. Doble Tributación Internacional. Chile. Editorial. 2001. Página 9.
29. Manual de Consultas Tributarias. Volumen 176. Doble Tributación Internacional. Santiago – Chile. 1992. Pagina 28.
30. Chile. Ministerio. Decreto Supremo N° 32: Convenio de Doble Tributación Chile-Argentina. Diario Oficial. 1986. Capitulo III. Artículo 4. Pagina 3.
31. Chile. Ministerio. Decreto Supremo N° 32: Convenio de Doble Tributación Chile-Argentina. Diario Oficial. 1986. Capitulo I. Artículo 2. Pagina 2.
32. Rivas, N. Doble Tributación Internacional: Causas, efectos y situación actual en Chile. Chile. Editorial Magril Ltda. 2001. Capitulo III. Página 82.
33. Chile. Ministerio. Decreto Supremo N° 32: Convenio de Doble Tributación Chile-Argentina. Diario Oficial. 1986. Capitulo II. Artículo 11. Pagina 5.
34. Chile. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley 824: Impuesto a la Renta. Diario Oficial. 31/12/1974. Artículo 10 inciso 1°.
35. Chile. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley 824: Impuesto a la Renta. Diario Oficial. 31/12/1974. Artículo 12

## BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTARIA

1. Colegio de Contadores de Chile, Boletín Técnico N°42 **Contabilización de Inversiones en Empresas y en Instrumentos Financieros**. Editorial. Chile. 1991.
2. Colegio de Contadores de Chile. Boletín Técnico N° 64 **Contabilización de Inversiones permanentes en el Exterior**. Chile. Editorial. 1998.
3. Norma Internacional de Contabilidad N°21. **Efectos en las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera**. 1993.
4. Norma Internacional de Contabilidad N° 28. **Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas**. 2000.
5. Colegio de Contadores de Chile A.G.. **Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile**. Chile. 2005.
6. Poblete, F. **Fundamentos de Auditoría**. Chile. Editorial Gestión. 2000.
7. **Willingham, J., Carmichael, D.** Auditoría Conceptos y Métodos. **Argentina. Editorial Mc Graw Hill.1982.**
8. Chile. Ministerio de Hacienda. 1974. **Decreto Ley 824: Impuesto a la Renta**. Diario Oficial. 31/12/1974. 287 paginas.
9. Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 62. Chile. 1972.
10. Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 52 **Instrucciones sobre la forma en que se deben computarse en el país de fuente extranjera e invocarse como crédito los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el exterior**. Chile.1993.
11. Subdirección Normativa Departamento de Impuestos Internos. Oficio N° 844. **Artículos 41 A y 41 B, contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero, materialización de Inversión a través del Mercado cambiario formal, Registro de inversiones en el extranjero, S.I.I., inscripción, beneficios tributarios, uso del crédito por impuestos externos, devolución o retorno de los correspondientes capitales, circular N° 52 de 1993**. Chile. 1995.
12. Zenaida, T. 2001. Doble Tributación Internacional. La realidad Chilena. Memoria para obtener Grado Académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Santiago – Chile. Universidad Finis Terrae. 326 páginas.
13. Oficio 3487 del 23 de diciembre de 1998. Servicio de Impuestos Internos.

## Referencias de Internet

14. [http://www.sii.cl/principales\\_procesos/auditoria\\_tributaria.htm](http://www.sii.cl/principales_procesos/auditoria_tributaria.htm) (Visita marzo/2005)
15. <http://www.caballerobustamante.com.pe/mizq/servicios/acontable.asp> (Visita marzo/2005)
16. <http://www.sii.cl> (Visita abril/2005)
17. <http://www.ayudacontador.cl> (Visita abril/2005)
18. <http://www.contador.cl> (Visita Junio/2005)
19. [http://si2.bcentral.cl/Basededatoseconomicos/951\\_455.asp?f=A&s=PosActivos02&idiona=&c=n&d=1](http://si2.bcentral.cl/Basededatoseconomicos/951_455.asp?f=A&s=PosActivos02&idiona=&c=n&d=1) (Visita Septiembre/2005)
20. [http://si2.bcentral.cl/Basededatoseconomicos/951\\_455.asp?f=A&s=PosActivos03&idiona=&c=n&d=1](http://si2.bcentral.cl/Basededatoseconomicos/951_455.asp?f=A&s=PosActivos03&idiona=&c=n&d=1) (Visita Septiembre/2005)
21. [http://si2.bcentral.cl/Basededatoseconomicos/951\\_455.asp?f=A&s=PosActivos07&idiona=&c=n&d=1](http://si2.bcentral.cl/Basededatoseconomicos/951_455.asp?f=A&s=PosActivos07&idiona=&c=n&d=1) (Visita Septiembre/2005)
22. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/dl824.doc> (Visita Octubre/2005)
23. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja1040.htm> (Visita Octubre/2005)
24. <http://www.sii.cl/portales/inversionistas/> (Visita Noviembre/2005)
25. [http://www.sii.cl/portales/inversionistas/evitar\\_doble\\_tributacion/convenios\\_doble\\_tributacion.htm](http://www.sii.cl/portales/inversionistas/evitar_doble_tributacion/convenios_doble_tributacion.htm) (Visita Noviembre/2005)
26. [http://www.sii.cl/portales/inversionistas/evitar\\_doble\\_tributacion/credito\\_impuesto\\_extra\\_njero.htm](http://www.sii.cl/portales/inversionistas/evitar_doble_tributacion/credito_impuesto_extra_njero.htm) (Visita Diciembre/2005)

# **ANEXOS**

## Anexo N° 1

**Ejemplo numérico para demostrar la forma de efectuar el recalcu­lo de la cantidad que debió agregarse a la base imponible del Impuesto Primera Categoría por concepto de los impuestos a la renta de origen externo, en el caso de un contribuyente obligado a llevar contabilidad.**

### Información General

1._ Inversión en Acciones en una S.A. situada en EE.UU.	US \$ 250.000
2._ Dividendo Percibido el día 25 de Agosto de 2004.	US \$ 7.500
3._ Impuesto Retenido en el extranjero sobre el mencionado Dividendo (30%)	US \$ 2.250
4._ Tipo de Cambio observado al 25 de Agosto de 2004.	\$ 650
5._ Variación del IPC de Agosto a Diciembre de 2004.	8%
6._ Renta Líquida Imponible de la Empresa Chilena determinada al 31/12/2004 en conformidad a lo estipulado en los artículos 29° al 33° de la Ley de la Renta.	\$85.000.000

**Nota:** La Renta Líquida Imponible nombrada en el punto 6°, debe incluir los Dividendos Percibidos desde el exterior como señala el artículo XX de la Ley de la Renta.

### Desarrollo:

1. El día 25 de Agosto de 2004 debió quedar contabilizado por concepto de Dividendo Percibido del exterior un monto equivalente a:

US \$ 7.500 x \$ 650
= \$ 4.875.000

2. Monto equivalente al Dividendo Percibido debió ser actualizado por la Variación del I.P.C. existente entre la fecha de la percepción de la renta y el 31 de diciembre con el correspondiente mes de desfase:

$$\text{Variación del I.P.C.: } \frac{\text{Julio/2004}}{\text{Noviembre /2004}} = (((108/100) - 100) \times 100) = 8\%$$

Entonces: \$ 4.875.000 x 8% = \$ 390.000

Por lo tanto:

	Dividendo Contabilizado en Agosto/2004	\$ 4.875.000
(+)	Reajuste a Diciembre/2004 (8%)	\$ 390.000
=	Dividendo Actualizado al 31/12/2004	<u>\$ 5.265.000</u>

3. La forma de calcular la cantidad a agregar a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría al 31/12/2004 por concepto de impuesto retenido en el exterior, es aquella hasta el monto del impuesto de primera Categoría a pagar en Chile sobre los Dividendos.

$$\frac{\$ 5.265.000}{0,83} = \$ 6.343.373 \times 17\% = \$ 1.078.373$$

4. Se debe identificar a la Renta Líquida a considerar para declarar y pagar el Impuesto de Primera Categoría:

R.L.I. de Primera Categoría determinada al 31/12/2004: \$ 85.000.000

5. Agregar la cantidad por concepto de impuestos retenidos en el exterior según los cálculos que se efectuaron en el punto N° 3:

\$ 85.000.000
\$ 1.078.373
<u>\$ 86.078.373</u>

Entonces, de esta forma se determinaría la Base Imponible de 1° Categoría a considerar para el calculo del Impuesto.

## Anexo N° 2

### Ejemplificación Numérica para la determinación del Crédito

		Canadá		España		EE.UU
Renta Bruta en el Exterior	US\$	13.500	US\$	15.000	US\$	7.000
Impuesto Retenido en el Exterior	10%	-1.350	17%	-2.550	30%	-2.100
Renta Líquida Percibida	US\$	<u>12.150</u>	US\$	<u>12.450</u>	US\$	<u>4.900</u>

Valor del Tipo de Cambio Observado a la fecha de la percepción de las rentas y retención del Impuesto.	\$650
--	-------

Variación del I.P.C. para actualizar las rentas percibidas, periodo Mayo - Diciembre:

Variación del I.P.C.:  $\frac{\text{Noviembre/2005}}{\text{Abril /2005}} = (((109/100) - 100) \times 100) = 9\%$

#### Desarrollo:

#### 1. Conversión de las Rentas Líquidas Percibidas

	Canadá	España	EE.UU
Rentas Líquidas Convertidas	7.897.500	8.092.500	3.185.000
Reajuste Mayo/Diciembre 9%	710.775	728.325	286.650
Renta Líquida Percibida Actualizada	8.608.275	8.820.825	3.471.650
Impuestos Retenidos	① 956.475	② 1.806.675	③ 711.061
Renta sobre la cual se calcula el Crédito	9.564.750	10.627.500	4.182.711
Créditos por Impuestos retenidos en el Exterior	956.475	1.806.675	711.061
	9.564.750x10%	10.627.500x17%	4.182.711x17%

- ① Renta Líquida actualizada incrementada por factor 0,90, se aplica tasa 10% que corresponde al impuesto pagado en el exterior; el mencionado crédito no puede ser superior al impuesto efectivamente pagado, adeudado o retenido en el exterior.
- ② Renta Líquida actualizada incrementada por factor 0,83, se aplica tasa 17% que coincide con tasa del Impuesto primera Categoría Chileno.

- ③ Renta Líquida actualizada incrementada por factor 0,83, se aplica tasa 17%.  
Nótese que el impuesto pagado en el exterior es mayor a lo aceptado en Chile, por eso se acepta hasta la tasa de Impuesto de Primera Categoría Chileno (17%).

### Anexo N° 3

**Ejemplificación numérica del límite máximo del crédito por Impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero, según corresponda**

	Canadá	España	EE.UU.
Impuestos Retenidos en el Extranjero xx-xx-05	US\$ 1.350	US\$ 2.250	US\$ 2.100
Conversión a Moneda Nacional TC \$650	877.500	1.462.500	1.365.000
Reajuste al 31-diciembre-2005 VIPC = 9%	78.975	131.625	122.850
	956.475	1.594.125	1.487.850
Monto aceptado como Crédito equivalente 17% Máximo.	956.475	1.594.125	612.644
Exceso de Impuestos Retenidos en el Exterior			875.206

**Nota:** Ejemplificación creada con los antecedentes provenientes del Anexo N° 2.

#### Anexo N° 4

A continuación se presenta el siguiente ejemplo que ilustra la correcta determinación de los Impuestos pagados en el extranjero, donde los cuales se utilizan de base para el cálculo del Crédito Total Disponible por estos conceptos; a utilizar en Chile.

Renta Líquida Extranjera percibida en Chile	Impuesto de Retención que afecta a la remesa de la renta en el exterior		Impuesto que afecta a la empresa en el exterior		Renta Bruta Extranjera	Total Impuestos pagados en el exterior y que constituyen la base para la determinación del crédito total disponible.
	Tasa B	Monto C	Tasa D	Monto E		
A	B	C	D	E	F	G
		$[A : (1 - B)] \times B = C$		$[(A + C) : (1 - D)] \times D = E$	$(A + C + E) = F$	$(C + E) = G$
13.000	35%	7.000	-	-	20.000	7.000
14.000	30%	6.000	-	-	20.000	6.000
16.600	17%	3.400	-	-	20.000	3.400
12.320	12%	1.680	30%	6.000	20.000	7.680
14.250	5%	750	25%	5.000	20.000	5.750
14.720	8%	1.280	20%	4.000	20.000	5.280
12.000	-	-	40%	8.000	20.000	8.000
14.000	-	-	30%	6.000	20.000	6.000
15.000	-	-	25%	5.000	20.000	5.000

## Anexo N° 5

A continuación se presenta el siguiente ejemplo, el cual muestra la correcta determinación del Crédito Total Disponible por concepto de Impuestos Externos, el cual el contribuyente podrá hacer uso en cada período tributario:

Renta Líquida Extranjera percibida	Impuestos pagados en el Extranjero				Total Impuestos pagados en el Exterior	Cantidad a agregar a la Renta Líquida percibida del exterior equivalente a los Impuestos externos, con tope de un 30% de las rentas a declarar o Impuesto extranjero	Monto rentas de fuente Extranjera a declarar en Chile	Total crédito Disponible a utilizar en Chile
	Impuesto de Retención		Impuesto Empresa					
	Tasa	Monto	Tasa	Monto				
<b>(A)</b>	<b>(B)</b>	<b>(C)</b>	<b>(D)</b>	<b>(E)</b>	<b>(C+E) = (F)</b>	<b>(A : 0,70) x 30% = (G)</b>	<b>(A+G) = (H)</b>	<b>(G) = (I)</b>
13.000	35%	7.000	-	-	7.000	5.571,43	18.571,43	5.571,43
14.000	30%	6.000	-	-	6.000	6.000	20.000	6.000
16.600	17%	3.400	-	-	3.400	3.400	20.000	3.400
12.320	12%	1.680	30%	6.000	7.680	5.280	17.600	5.280
14.250	5%	750	25%	5.000	5.750	5.750	20.000	5.750
14.720	8%	1.280	20%	4.000	5.280	5.280	20.000	5.280
12.000	-	-	40%	8.000	8.000	5.142,86	17.142,86	5.142,86
14.000	-	-	30%	6.000	6.000	6.000	20.000	6.000
15.000	-	-	25%	5.000	5.000	5.000	20.000	5.000

## Anexo N° 6

A continuación, siguiendo con el ejemplo numérico y con el monto del crédito disponible por impuestos externos determinado en los Anexos anteriores; la imputación al impuesto de Primera Categoría que grava a la renta extranjera, se efectuará de la siguiente manera:

Rentas de Fuente Extranjera		Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría	Tasa del Impuesto de Primera Categoría	Impuesto de Primera Categoría determinado	Monto Crédito deducible del Impuesto de Primera Categoría	Impuesto de Primera Categoría a declarar y pagar	Monto crédito disponible imputable a los Impuestos finales de Global Complementario Adicional.
Monto Renta Líquida Percibida	Total Crédito Disponible Determinado						
<b>A</b>	<b>B</b>	<b>( A + B ) = C</b>	<b>D</b>	<b>( C x D ) = E</b>	<b>( C x 17% ) = F</b>	<b>( E - F ) = G</b>	<b>( B - F ) = H</b>
13.000	5.571,43	18.571,43	17%	3.157,14	3.157,14	0	2.414,29
14.000	6.000	20.000	17%	3.400	3.400	0	2.600
16.600	3.400	20.000	17%	3.400	3.400	0	0
12.320	5.280	17.600	17%	2.992	2.992	0	2.288
14.250	5.750	20.000	17%	3.400	3.400	0	2.350
14.720	5.280	20.000	17%	3.400	3.400	0	1.880
12.000	5.142,86	17.142,86	17%	2.914,29	2.914,29	0	2288,57
14.000	6.000	20.000	17%	3.400	3.400	0	2.600
15.000	5.000	20.000	17%	3.400	3.400	0	1.600

**Anexo N° 7**

**DECLARACIÓN JURADA SIMPLE**

Lugar y Fecha:

Director de la Dirección Regional

Del Servicio de Impuestos Internos  
Presente

Por la presente comunicación se informa a Ud. Que en la(s) fecha(s) que se indica(n) se han efectuado en el exterior la(s) siguiente(s) inversión(es), cuyo detalle se presenta a continuación:

**ANTECEDENTES DEL INVERSIONISTA**

Nombre del Inversionista:

N° de R.U.T. del Inversionista:

Nombre del Representante Legal (Cuando corresponda):

N° de R.U.T. del Representante Legal:

Domicilio del Inversionista:

Giro o Actividad Económica del Inversionista:

**ANTECEDENTES DE LA EMPRESA RECEPTORA DE LA INVERSIÓN EN EL EXTERIOR:**

Nombre de la Empresa receptora de la inversión en el exterior: (Sociedad de Personas, Sociedad Anónima o Agencia)

Domicilio:

Giro o Actividad Económica:

Nombre de los Socios o principales accionistas:

## ANTECEDENTES DE LA INVERSIÓN EN EL EXTERIOR

### OBJETO DE LA INVERSIÓN.

Constitución de la Sociedad (Indicar % de participación y nombre de Socios):

Adquisición de derechos sociales (Indicar % de participación y nombre Socio de quién

Adquirió los derechos:

Adquisición de acciones: (N° de acciones, serie, nombre S.A. emisora de las acciones, y Nombre del accionista de quién adquirió las acciones, etc.

### APERTURA DE AGENCIA O ESTABLECIMIENTO PERMANENTE:

Nombre de la Agencia:

Monto de la Inversión (Indicar monto en la moneda extranjera de que se trate):

Fecha en Que. se efectúa la Inversión:

País destino de la Inversión:

La presente declaración se efectúa para los efectos de lo dispuesto en el N° 2 de la letra c) del artículo 41° A de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Declaro bajo juramento que la información contenida en este documento es la expresión fiel de la verdad, por lo que asumo la responsabilidad correspondiente.

-----  
Firma y Nombre del Inversionista o de su Representante Legal, cuando corresponda.



FOLIO

**Sección A: Identificación del Declarante (Inversionista)**

ROL UNICO TRIBUTARIO	NOMBRE O RAZON SOCIAL		
DOMICILIO POSTAL	COMUNA		
CORREO ELECTRONICO	FAX	TELEFONO	

TIPO DE DECLARACION		
ORIGINAL	RECTIFICATORIA	
(Marque con una X)	RUT ANTERIOR	
	FOLIO ANTERIOR	

**Sección B: Datos de los Informados (Antecedentes sobre el monto de la Inversión y de las Empresas o Sociedades receptoras de la Inversión)**

Antecedentes de Empresas o Sociedades receptoras de la inversión					Antecedentes de las Inversiones.			Resultados de las Inversiones		Impuestos
N°	Razón Social de las Empresas o Sociedades en las cuales se tiene participación	Tax – ID	Código País de Residencia	Tipo de Relación	Tipo de Inversión	Monto actualizado de la Inversión realizada durante el ejercicio	Monto actualizado de la inversión acumulada al 31 de diciembre	Dividendos o Retiros Percibidos	Utilidad o Perdida obtenida de la Enajenación de Acciones o Derechos Sociales	Impuestos pagados en el Extranjero

**Sección C: Aplicación del Crédito y Resumen de la Declaración**

Aplicación de Créditos sin Convenio de Doble Tributación		Aplicación de Créditos con Convenio de Doble Tributación			Resultados de las Inversiones		Impuestos	Total de Casos Informados
Crédito del Ejercicio	Imputado a Primera Categoría	Crédito del Ejercicio	Imputado a Primera Categoría	Transferido al Impuesto Global Complementario o Adicional de los Empresarios, Socios o Accionistas.	Dividendos o Retiros Percibidos	Utilidad o Perdida obtenida de la Enajenación de Acciones o Derechos Sociales	Impuestos Pagados en el Extranjero	

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

RUT REPRESENTANTE LEGAL

DE HOJAS DE LA DECLARACION	
HOJA N°	TOTAL DE HOJAS

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O NOMBRE Y FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL

USO EXCLUSIVO DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS	
RECEPCIÓN (FECHA Y TIMBRE)	FIRMA DEL FUNCIONARIO

## Anexo N° 9

### INSTRUCCIONES PARA LA CONFECCIÓN DE LA DECLARACIÓN JURADA N° 1851

1. La presente Declaración Jurada deberá ser presentada por los contribuyentes personas jurídicas o naturales con domicilio o residencia en Chile, que mantengan inversiones en derechos sociales o acciones de empresas o sociedades constituidas en el extranjero en las cuales el inversionista participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital o utilidades.

Esta información deberá presentarse con independencia de la fecha en que se adquirieron los derechos sociales o acciones de las empresas o sociedades constituidas en el extranjero, o si la inversión se encuentra registrada en el Registro de Inversiones en el Extranjero, que para efectos del Art. 41A letra C) N° 2, lleva el Servicio de Impuestos Internos.

2. Se debe identificar el “Tipo de Declaración” en el cuadro correspondiente (Original o Rectificatoria), marcando con una “X” si es Original o indicando el número de Rol Único Tributario y el número de folio de la declaración anterior, en caso de tratarse de una Declaración Rectificatoria.

#### 3. Sección A: IDENTIFICACIÓN DEL DECLARANTE (INVERSIONISTA)

En esta sección deben señalarse los datos relativos a la identificación del contribuyente inversionista, indicando su número de RUT, razón social, domicilio postal, comuna, correo electrónico, número de fax y número de teléfono (en estos dos últimos casos se debe anotar el número incluyendo su código de área de discado directo).

#### 3. Sección B: DATOS DE LOS INFORMADOS (ANTECEDENTES SOBRE EL MONTO DE LA INVERSIÓN Y DE LAS EMPRESAS O SOCIEDADES RECEPTORAS DE LA INVERSIÓN)

Todos los montos deben ser declarados en pesos chilenos (\$).

#### Columna “Antecedentes de las Empresas o Sociedades Receptoras de la Inversión”:

- Columna “Razón Social de las Empresas o Sociedades en las Cuales se Tiene Participación”: Indicar el nombre o razón social de la empresa o sociedad en que se tiene participación en el extranjero.
- Columna “Tax-ID”: Deberá registrarse en forma legible, cuando corresponda, el Código de Administración Tributaria o de Identificación que tiene la empresa o sociedad en el país extranjero.
- Columna “Código País de Residencia”: Indicar la sigla del país en el cual se encuentra constituida la empresa o sociedad en la cual se poseen derechos sociales o acciones, de acuerdo a la lista que aparece en este Suplemento (Anexo A, Tabla A.6).
- Columna “Tipo de Relación”: Indicar el código correspondiente al tipo de relación existente, o la de mayor preponderancia, entre el Declarante y el Cliente o Proveedor, de ahora en adelante la “Empresa”, donde las alternativas son:

- 11 : Empresa es matriz o tiene el 50% o más de la propiedad del Declarante.
- 12 : Empresa es filial o Declarante tiene el 50% o más de su propiedad.
- 13 : Empresa es agencia o establecimiento permanente.
- 14 : Declarante es agencia o establecimiento permanente.
- 15 : Empresa es coligante o tiene el 10% o más y menos del 50% de la propiedad del Declarante.
- 16 : Empresa es coligada o Declarante tiene el 10% o más y menos del 50% de su propiedad.
- 17 : Empresa tiene participación directa en el capital o en las utilidades del Declarante, menor al 10%.
- 18 : Empresa tiene participación indirecta en el capital o en las utilidades del Declarante, menor al 10%.
- 19 : Declarante tiene participación directa en el capital o en las utilidades de la Empresa, menor al 10%.
- 20 : Declarante tiene participación indirecta en el capital o en las utilidades de la Empresa, menor al 10%.
- 31 : Empresa tiene participación directa en la dirección o administración del Declarante.
- 32 : Empresa tiene participación directa en la dirección o administración del Declarante.
- 33 : Declarante tiene participación directa en la dirección o administración de la Empresa.
- 34 : Declarante tiene participación indirecta en la dirección o administración de la Empresa.
- 35 : Empresa es controlador.
- 36 : Empresa es controlada.
- 41 : Ambas se encuentran directamente bajo la dirección, control o capital de una misma persona o entidad.
- 42 : Ambas se encuentran indirectamente bajo la dirección, control o capital de una misma persona o entidad.

- 51 : Contrato de exclusividad.
- 52 : Acuerdo de actuación conjunta.
- 53 : Tratamiento preferencial.
- 54 : Dependencia financiera o económica.
- 55 : Depósito de confianza.
- 56 : Empresa se encuentra constituida en un país o territorio considerado paraíso tributario (lista de D.S. N° 628 de 2003 del Ministerio de Hacienda).

Columna “Antecedentes de las Inversiones”:

- Columna “Tipo de Inversión”: Indicar el tipo de inversión de que se trata, esto es: (1) Derechos sociales, (2) Acciones, (3) Otro tipo de participación en sociedades constituidas en el extranjero.
- Columna “Monto Actualizado de la Inversión Realizada Durante el Ejercicio”: Indicar el monto correspondiente a la inversión realizada en el ejercicio, debidamente actualizada al 31 de diciembre, de acuerdo con lo que al efecto dispone el Art. 41° N° 4 de la Ley de la Renta, ello en conformidad a lo señalado por el Art. 41B N° 4 de este mismo texto legal.
- Columna “Monto Actualizado de la Inversión Acumulada al 31 de Diciembre”: Indicar el monto correspondiente a la inversión acumulada al 31 de diciembre, debidamente actualizada a la misma fecha, de acuerdo con lo que al efecto dispone el Art. 41° N° 4 de la Ley de la Renta, ello en conformidad a lo señalado por el Art. 41B N° 4 de este mismo texto legal.

Columna “Resultado de las Inversiones”:

En el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad o que han optado por llevarla, las utilidades percibidas deben ser declaradas en sus montos históricos, como ingresos brutos a la fecha de su percepción.

En el caso de contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, los montos deben ser actualizados por la Variación del Índice de Precios al Consumidor (VIPC) existente entre el último día del mes anterior al de su percepción y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo. **Si el resultado es negativo, anótelos entre paréntesis.**

- Columna “Dividendos o Retiros Percibidos”: Indicar el monto total de los dividendos percibidos durante el ejercicio.
- Columna “Utilidad o Pérdida Obtenida en la Enajenación de Acciones o Derechos Sociales”: Indicar el monto total de la utilidad o pérdida obtenida en las enajenaciones de derechos sociales o acciones realizadas durante el ejercicio.

Columna “Impuestos”:

- Columna “Impuesto Pagado en el Extranjero”: Registre el monto de impuesto que efectivamente haya pagado en el extranjero por la utilidad obtenida en la enajenación de acciones o derechos sociales y/o la percepción de dividendos o retiros efectuados. En el caso de impuestos mensuales, incluir la suma actualizada de dichos impuestos durante el año.

## 5. Sección C: APLICACIÓN DEL CRÉDITO Y RESUMEN DE LA DECLARACIÓN

En esta Sección, el declarante debe registrar la aplicación de los créditos establecidos en los Artículos 41A y 41C de la Ley de Impuesto a la Renta.

Columna “Aplicación de Créditos Sin Convenio de Doble Tributación”:

- Columna “Crédito del Ejercicio”: Registre el monto total de créditos por impuestos pagados en el extranjero obtenidos durante el ejercicio anterior, de acuerdo al tope de la tasa de Primera Categoría establecida en el Art. 41A.
- Columna “Imputado a 1ª Categoría”: Registre el monto del crédito externo, efectivamente imputado durante el ejercicio, al Impuesto de Primera Categoría.
- 

Columna “Aplicación de Créditos Con Convenios de Doble Tributación”:

- Columna “Crédito del Ejercicio”: Registre el monto total de créditos obtenidos durante el ejercicio anterior, por impuestos pagados en el extranjero, en países con los cuales Chile posee convenios para evitar la doble

tributación, de acuerdo al tope de 30% establecido en el Art. 41C.

- Columna “Imputado a 1ª Categoría”: Registre el monto del crédito externo, efectivamente imputado durante el ejercicio, al Impuesto de Primera Categoría.
- Columna “Transferido al Impuesto Global Complementario o Adicional de los Empresarios, Socios o Accionistas”: Registre el monto del crédito externo que se traspasó como crédito en contra del Impuesto Global Complementario del empresario, socio o accionista de la empresa inversionista.

Columna “Antecedentes de la Inversión”:

- Columna “Monto Actualizado de la Inversión Realizada Durante el Ejercicio”: Indicar el monto correspondiente a la suma total de la inversión realizada en el ejercicio, debidamente actualizada al 31 de diciembre, de acuerdo con lo que al efecto dispone el Art. 41° N° 4 de la Ley de la Renta, ello en conformidad a lo señalado por el Art. 41B N° 4 de este mismo texto legal.
- Columna “Monto Actualizado de Inversión Acumulada al 31 de Diciembre”: Indicar el monto correspondiente a la suma total de la inversión acumulada al 31 de diciembre, debidamente actualizada a la misma fecha, de acuerdo con lo que al efecto dispone el Art. 41° N° 4 de la Ley de la Renta, ello en conformidad a lo señalado por el Art. 41B N° 4 de este mismo texto legal.

Columna “Resultado de las Inversiones”:

- Columna “Dividendos o Retiros Percibidos”: Indicar el monto correspondiente a la suma total de los dividendos o retiros percibidos durante el ejercicio.
- Columna “Utilidad o Pérdida Obtenida en la Enajenación de Acciones o Derechos Sociales”: Indicar el monto correspondiente a la suma total de la utilidad o pérdida obtenida en las enajenaciones de derechos sociales o acciones realizadas durante el ejercicio.

Columna “Impuestos”:

- Columna “Impuesto Pagado en el Extranjero”: Registre el monto correspondiente a la suma total de impuestos que efectivamente haya pagado en el extranjero por la utilidad obtenida en la enajenación de acciones o derechos sociales y/o la percepción de dividendos o retiros efectuada. En el caso de impuestos mensuales, incluir la suma actualizada de dichos impuestos durante el año.

Columna “Total de Casos Informados”: Corresponde al número total de los casos que se está informando a través de la primera columna de esta Declaración Jurada, los que deben numerarse correlativamente.

6. Plazo de Presentación: Hasta Marzo del Año siguiente.

**Anexo N° 10**

**Declaración Jurada Anual sobre Agencias o Establecimientos Permanentes en el Exterior**

**F 1852**

FOLIO

**Sección A: Identificación del Declarante (Inversionista)**

ROL UNICO TRIBUTARIO		NOMBRE O RAZON SOCIAL	
DOMICILIO POSTAL		COMUNA	
CORREO ELECTRONICO		FAX	TELEFONO

TIPO DE DECLARACION		
ORIGINAL	RECTIFICATORIA	
(Marque con una X)	RUT ANTERIOR	
	FOLIO ANTERIOR	

**Sección B: Datos de los Informados (Agencia o establecimiento permanente receptor de la inversión)**

Antecedentes de las agencias o establecimientos permanentes receptores de la inversión				Antecedentes de la Inversión.			Resultados del periodo				Intereses del periodo		Agregados y deducciones del Periodo	
N°	Nombre o Razón Social	Tax-ID	Código País de residencia	Monto actualizado de la inversión realizada durante el ejercicio	Monto actualizado de la inversión acumulada al 31 de diciembre	Utilidad o Pérdida percibida o devengada durante el ejercicio	Ingresos del giro percibidos o devengados	Costo directo bienes y servicios	Otros ingresos percibidos o devengados	Otros gastos deducidos de los ingresos brutos	Intereses percibidos o devengados	Intereses pagados o adeudados	Agregados a la Renta Líquida Imponible	Deducciones a la Renta Líquida Imponible

**CUADRO RESUMEN DE LA DECLARACION**

Antecedentes de la Inversión			Resultados del periodo				Intereses del periodo		Agregados y deducciones del Periodo		Total de Casos Informados
Monto actualizado de la inversión realizada durante el ejercicio	Monto actualizado de la inversión acumulada al 31 de diciembre	Utilidad o Pérdida percibida o devengada durante el ejercicio	Ingresos del giro percibidos o devengados	Costo directo bienes y servicios	Otros ingresos percibidos o devengados	Otros gastos deducidos de ingresos brutos	Intereses percibidos o devengados	Intereses pagados o adeudados	Agregados a la Renta Líquida Imponible	Deducciones a la Renta Líquida Imponible	

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

RUT REPRESENTANTE LEGAL

DE HOJAS DE LA DECLARACION	
HOJA N°	TOTAL DE HOJAS

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O NOMBRE Y FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL

USO EXCLUSIVO DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS	
RECEPCIÓN (FECHA Y TIMBRE)	FIRMA DEL FUNCIONARIO

## Anexo N° 11

### INSTRUCCIONES PARA LA CONFECCIÓN DE LA DECLARACIÓN JURADA N° 1852

1. La presente Declaración Jurada deberá ser presentada por las personas naturales o jurídicas con domicilio o residencia en Chile que hayan constituido agencias o establecimientos permanentes en el exterior.

Esta información deberá presentarse con independencia de la fecha en que se constituyó la agencia o establecimiento permanente en el extranjero, o si la inversión se encuentra registrada en el Registro de Inversiones en el Extranjero, que para efectos del Art. 41A letra C) N° 2, lleva el Servicio de Impuestos Internos.

2. Se debe identificar el “Tipo de Declaración” en el cuadro correspondiente (Original o Rectificatoria), marcando con una “X” si es Original o indicando el número de RUT y folio de la declaración anterior, en caso de tratarse de una Declaración Rectificatoria.

#### 3. Sección A: IDENTIFICACIÓN DEL DECLARANTE (INVERSIONISTA)

En esta sección deben señalarse los datos relativos a la identificación de los contribuyentes inversionistas, indicando su número de RUT, razón social, domicilio postal, comuna, correo electrónico, número de fax y número de teléfono (en los dos últimos casos se debe anotar el número incluyendo su código de discado directo).

#### 4. Sección B: DATOS DE LOS INFORMADOS

Todos los montos deben ser declarados en pesos chilenos (\$).

##### Columna “Antecedentes de las Agencias o Establecimientos Permanentes Receptores de la Inversión”:

- Columna “Nombre o Razón Social”: Indicar el nombre o razón social de la agencia o establecimiento permanente que se tiene en el extranjero.
- Columna “Tax-ID”: Deberá registrarse en forma legible, cuando corresponda, el Código de Administración Tributaria o de Identificación que tiene la agencia o establecimiento permanente en el país extranjero.
- Columna “Código País de Residencia”: Indicar la sigla del país en el cual se constituyó la agencia o establecimiento permanente, de acuerdo a la lista que se encuentra para tal efecto en este Suplemento (Anexo A, Tabla A.6).

##### Columna “Antecedentes de la Inversión”:

- Columna “Monto Actualizado de la Inversión Realizada Durante el Ejercicio”: Indicar el monto correspondiente a la inversión realizada en el ejercicio, debidamente actualizada al 31 de diciembre, de acuerdo con lo que al efecto dispone el Art. 41° N° 4 de la Ley de la Renta, ello en conformidad a lo señalado por el Art. 41B N° 4 de este mismo texto legal.
- Columna “Monto Actualizado de la Inversión Acumulada al 31 de Diciembre”: Indicar el monto correspondiente a la inversión acumulada al 31 de diciembre, debidamente actualizada a la misma fecha, de acuerdo con lo que al efecto dispone el Art. 41° N° 4 de la Ley de la Renta, ello en conformidad a lo señalado por el Art. 41B N° 4 de este mismo texto legal.
- Columna “Utilidad o Pérdida Percibida o Devengada Durante el Ejercicio”: Indicar el resultado obtenido por la agencia o establecimiento permanente durante el ejercicio. El resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada. De acuerdo a lo dispuesto por el N° 1 del Artículo 41B de la Ley de la Renta, dicho resultado se debe determinar aplicando las normas sobre determinación de la base Imponible de Primera Categoría dispuestas por este mismo texto legal, con excepción de la pérdida de ejercicios anteriores establecida en el inciso segundo del N° 3 del Artículo 31° de la ley del ramo.

##### Columna “Resultados del Periodo”:

- Columna “Ingresos del Giro Percibidos o Devengados”: Anote los ingresos brutos percibidos o devengados que correspondan al giro del establecimiento permanente, entendiéndose por éstos aquellos que provienen de la actividad habitual o normal que realiza la agencia o establecimiento permanente según su objeto social, excluyendo todos aquellos ingresos que sean extraordinarios o esporádicos, como ocurre con los originados en ventas de activo inmovilizado, ganancias de capital, etc., (este último en la medida que tales ingresos

sean ajenos al giro habitual o comercial que caracteriza a la agencia) los cuales se deben registrar en la columna "Otros Ingresos Percibidos o Devengados".

- Columna "Costo Directo Bienes y Servicios": Anote el costo directo contable que el establecimiento permanente determinó para la producción o comercialización de los bienes o para la prestación de los servicios que constituyen su giro o actividad habitual y que rebajó de los ingresos brutos. Las partidas consideradas como costo directo en este recuadro, no deben ser incluidas en ningún otro recuadro. Si no se determinó un costo directo, anote los gastos, desembolsos o partidas que correspondan, en los recuadros restantes pertinentes.
- Columna "Otros Ingresos Percibidos o Devengados": En este recuadro se anotan los demás ingresos brutos percibidos o devengados, que haya obtenido el establecimiento permanente durante el ejercicio comercial correspondiente y que por su naturaleza no pudieron ser registrados en los recuadros "Ingresos del Giro Percibidos o Devengados" o "Intereses Percibidos o Devengados".
- Columna "Otros Gastos Deducidos de los Ingresos Brutos": En este recuadro se anotan otros gastos, desembolsos o partidas no incorporados en el recuadro "Costo Directo", que hayan sido rebajados por el establecimiento permanente de los ingresos brutos por estimarlos necesarios para producir la renta.

Columna "Intereses del Período":

- Columna "Intereses Percibidos o Devengados": Informar el monto total de intereses percibidos o devengados por la agencia o establecimiento permanente.
- Columna "Intereses Pagados o Adeudados": Informar el monto total de intereses pagados o adeudados por la agencia o establecimiento permanente.

Columna "Agregados y Deduciones del Período":

- Columna "Agregados a la Renta Líquida Imponible": Indicar el monto total de los agregados a la Renta Líquida Imponible de la agencia o establecimiento permanente de conformidad a las normas que establece la Ley Sobre Impuesto a la Renta.
- Columna "Deducciones a la Renta Líquida Imponible": Indicar el monto total de las deducciones a la Renta Líquida Imponible de la agencia o establecimiento permanente de conformidad a las normas que establece la Ley Sobre Impuesto a la Renta.

Columna "Impuestos":

- Columna "Impuesto Pagado o Adeudado en el Extranjero": Registre el monto de impuesto que haya pagado o adeude en el extranjero por la utilidad obtenida por la agencia.

## 5. Sección C: APLICACIÓN DEL CRÉDITO Y RESUMEN DE LA DECLARACIÓN

En esta sección, el declarante debe registrar la aplicación de los créditos establecidos en los Artículos 41A y 41C de la Ley de Impuesto a la Renta.

Columna "Aplicación de Créditos Sin Convenio de Doble Tributación":

- Columna "Crédito del Ejercicio": Registre el monto total de créditos por impuestos pagados en el extranjero, obtenidos durante el ejercicio anterior, de acuerdo al tope de la tasa de Primera Categoría, establecida en el Art. 41A.
- Columna "Imputado a 1ª Categoría": Registre el monto del crédito externo, efectivamente imputado durante el ejercicio, al Impuesto de Primera Categoría.

Columna "Aplicación de Créditos Con Convenios de Doble Tributación":

- Columna "Crédito del Ejercicio": Registre el monto total de créditos obtenidos durante el ejercicio anterior, por impuestos pagados en el extranjero, en países con los cuales Chile posee convenios para evitar la doble tributación, de acuerdo al tope de 30% establecido en el Art. 41C.
- Columna "Imputado a 1ª Categoría": Registre el monto del crédito externo, efectivamente imputado durante el ejercicio, al Impuesto de Primera Categoría.
- Columna "Transferido al Impuesto Global Complementario o Adicional de los Empresarios, Socios o Accionistas": Registre el monto del crédito externo que se traspasó como crédito en contra del Impuesto Global Complementario del empresario, socio o accionista de la empresa inversionista.

Columna “Antecedentes de la Inversión”:

- Columna “Monto Actualizado de la Inversión Realizada Durante el Ejercicio”: Indicar el monto correspondiente a la suma total de la inversión realizada en el ejercicio, debidamente actualizada al 31 de diciembre, de acuerdo con lo que al efecto dispone el Art. 41° N° 4 de la Ley de la Renta, ello en conformidad a lo señalado por el Art. 41B N° 4 de este mismo texto legal.
- Columna “Monto Actualizado de la Inversión Acumulada al 31 de Diciembre”: Indicar el monto correspondiente a la suma total de la inversión acumulada al 31 de diciembre, debidamente actualizada a la misma fecha, de acuerdo con lo que al efecto dispone el Art. 41° N° 4 de la Ley de la Renta, ello en conformidad a lo señalado por el Art. 41B N° 4 de este mismo texto legal.
- Columna “Utilidad o Pérdida Percibida o Devengada Durante el Ejercicio”: Indicar el monto correspondiente a la suma total del resultado(s) obtenido(s) por la(s) agencia(s) o establecimiento(s) permanente(s) durante el ejercicio.

Columna “Resultados Operacionales del Período”:

- Columna “Ingresos del Giro Percibidos o Devengados”: Anote en este recuadro la suma total de los ingresos brutos percibidos o devengados que correspondan al giro del establecimiento permanente.
- Columna “Costo Directo Bienes y Servicios”: Anote en este recuadro la suma total de los costos directos contables, correspondiente(s) al o los establecimiento(s) permanente(s) que se encuentra(n) en el extranjero.

Columna “Resultados No Operacionales del Período”:

- Columna “Otros Ingresos Percibidos o Devengados”: En este recuadro anote la suma total de los demás ingresos brutos percibidos o devengados, que haya obtenido el o los establecimiento(s) permanente(s) durante el ejercicio comercial correspondiente.
- Columna “Otros Gastos Deducidos de los Ingresos Brutos”: En este recuadro anote la suma total de otros gastos, desembolsos o partidas no incorporados en el recuadro costo directo, que hayan sido rebajados por el o los establecimiento(s) permanente(s).

Columna “Intereses del Período”:

- Columna “Intereses Percibidos o Devengados”: Informar el monto total correspondiente a la suma de los intereses percibidos o devengados por la o las agencia(s) o establecimiento(s) permanente(s).
- Columna “Intereses Pagados o Adeudados”: Informar el monto total correspondiente a la suma de los intereses pagados o adeudados por la o las agencia(s) o establecimiento(s) permanente(s).

Columna “Agregados y Deduciones del Período”:

- Columna “Agregados a la Renta Líquida Imponible”: Informar el monto total correspondiente a la suma de los agregados a la Renta Líquida Imponible de la o las agencia(s) o establecimiento(s) permanente(s) de conformidad a las normas que establece la Ley Sobre Impuesto a la Renta.
- Columna “Deducciones a la Renta Líquida Imponible”: Informar el monto total correspondiente a la suma de las deducciones a la Renta Líquida Imponible de la o las agencia(s) o establecimiento(s) permanente(s) de conformidad a las normas que establece la Ley Sobre Impuesto a la Renta.

Columna “Impuestos”:

- Columna “Impuesto Pagado o Adeudado en el Extranjero”: Registre el monto correspondiente a la suma de impuestos que haya pagado o adeude en el extranjero por la(s) utilidad(es) obtenida(s) por la(s) agencia(s).

Columna “Total de Casos Informados”: Corresponde al número total de los casos que se está informando a través de la primera columna de esta Declaración Jurada, los que deben numerarse correlativamente.

6. Plazo de Presentación: Hasta Marzo del año siguiente..

**Declaración Jurada Anual sobre Rentas de Fuente Extranjera**

AÑO TRIBUTARIO 200\_

FOLIO

--

**Sección A: Identificación del Declarante**

ROL UNICO TRIBUTARIO		NOMBRE O RAZON SOCIAL	
DOMICILIO POSTAL		COMUNA	
CORREO ELECTRONICO		FAX	TELEFONO

TIPO DE DECLARACION		
ORIGINAL	RECTIFICATORIA	
(Marque con una X)	RUT ANTERIOR	
	FOLIO ANTERIOR	

**Sección B: Antecedentes de las Rentas de Fuente Extranjera**

Antecedentes del Pagador de la Renta				Antecedentes de las Rentas					
N°	Nombre o Razón Social del Pagador de la Renta	Tax - ID	Código País Fuente de la Renta	Tipo de Relación	Tipo de Renta	Monto Resultado Bruto sin deducción alguna		Impuesto pagado en el extranjero	Renta Percibida
						Renta	Perdida en Op. Artículos 17 No 8 y 22 No 2.		

**Sección C: Aplicación del Crédito y Resumen de la Declaración**

Aplicación de Créditos sin Convenio de Doble Tributación		Aplicación de Créditos con Convenio de Doble Tributación			Resultados de las Inversiones				Total de Casos Informados
Crédito del Ejercicio	Imputado a Primera Categoría	Crédito del Ejercicio	Imputado a Primera Categoría	Transferido al Impuesto Global Complementario o Adicional de los Empresarios, Socios o Accionistas.	Monto Resultado Bruto sin deducción alguna (Renta)	Monto Resultado Bruto, Perdida en Op. Artículos 17 No 8 y 22 No 2 y D.S. L.I.R.	Impuesto pagado en el Extranjero	Renta Percibida	

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

RUT REPRESENTANTE LEGAL

DE HOJAS DE LA DECLARACION	
HOJA N°	TOTAL DE HOJAS

USO EXCLUSIVO DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS	
RECEPCIÓN (FECHA Y TIMBRE)	FIRMA DEL FUNCIONARIO

## Anexo N° 13

### INSTRUCCIONES PARA LA CONFECCIÓN DE LA DECLARACIÓN JURADA N° 1853

1. Esta Declaración Jurada debe ser presentada por los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, que en conformidad con las disposiciones contenidas en los Artículos 3°, 41A, 41B, 41C de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, realicen operaciones por las cuales perciban rentas de fuente extranjera, las cuales pudieren o no haber estado sujetas a impuestos debiendo, además, informar los impuestos pagados en el extranjero respecto de dichas rentas. De igual forma, estos contribuyentes deben informar el resultado, utilidad o pérdida, obtenido en las operaciones a que se refieren los Artículos 17 N° 8 y 20 N° 2 y/o 5, de la Ley de la Renta.

No deben declararse a través de esta Declaración Jurada, sino a través de los Formularios 1851 y 1852, las rentas de Inversiones de Carácter Permanente en Sociedades Extranjeras y las rentas provenientes de Agencias o Establecimientos Permanentes.

2. Se debe identificar el “Tipo de Declaración” en el cuadro correspondiente (Original o Rectificatoria), marcando con una “X” si es Original o indicando el RUT y folio de la declaración anterior, en caso de tratarse de una Declaración Rectificatoria.

#### 3. Sección A: IDENTIFICACIÓN DEL DECLARANTE

Se debe identificar al contribuyente beneficiario de la renta, indicando su número de RUT, nombre o razón social, domicilio postal, comuna, correo electrónico, número de fax y número de teléfono (en los dos últimos casos se debe anotar el número incluyendo su código de discado directo).

#### 4. Sección B: ANTECEDENTES DE LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Columna “Antecedentes del Pagador de la Renta”:

- Columna “Nombre o Razón Social del Pagador de la Renta”: Deberá registrar el nombre o la razón social de la persona natural o jurídica extranjera pagadora de la renta, debiendo utilizarse una sola línea por cada tipo de renta o pérdida obtenida.
- Columna “Tax-ID”: Deberá registrarse el Código de Administración Tributaria o de Identificación Tributaria que tiene el pagador de la renta en su país de residencia.
- Columna “Código País Fuente de la Renta”: Indicar la sigla del país de residencia del pagador de la renta, de acuerdo a la lista que se encuentra para tal efecto en este Suplemento (Anexo A, Tabla A.6).
- Columna “Tipo de Relación”: Indicar el código correspondiente al tipo de relación existente, o la de mayor preponderancia, entre el Declarante y el Pagador de la Renta, de ahora en adelante la “Empresa”, donde las alternativas son:

11 : Empresa es matriz o tiene el 50% o más de la propiedad del Declarante.

12 : Empresa es filial o Declarante tiene el 50% o más de su propiedad.

13 : Empresa es agencia o establecimiento permanente.

14 : Declarante es agencia o establecimiento permanente.

15 : Empresa es coligante o tiene el 10% o más y menos del 50% de la propiedad del Declarante.

16 : Empresa es coligada o Declarante tiene el 10% o más y menos del 50% de su propiedad.

17 : Empresa tiene participación directa en el capital o en las utilidades del Declarante, menor al 10%.

18 : Empresa tiene participación indirecta en el capital o en las utilidades del Declarante, menor al 10%.

19 : Declarante tiene participación directa en el capital o en las utilidades de la Empresa, menor al 10%.

20 : Declarante tiene participación indirecta en el capital o en las utilidades de la Empresa, menor al 10%.

31 : Empresa tiene participación directa en la dirección o administración del Declarante.

32 : Empresa tiene participación indirecta en la dirección o administración del Declarante.

33 : Declarante tiene participación directa en la dirección o administración de la Empresa.

34 : Declarante tiene participación indirecta en la dirección o administración de la Empresa.

35 : Empresa es controlador.

36 : Empresa es controlada.

41 : Ambas se encuentran directamente bajo la dirección, control o capital de una misma persona o entidad.

42 : Ambas se encuentran indirectamente bajo la dirección, control o capital de una misma persona o entidad.

51 : Contrato de exclusividad.

52 : Acuerdo de actuación conjunta.

- 53 : Tratamiento preferencial.
- 54 : Dependencia financiera o económica.
- 55 : Depósito de confianza.
- 56 : Empresa se encuentra constituida en un país o territorio considerado paraíso tributario (lista de D.S. N° 628 de 2003 del Ministerio de Hacienda).
- 99 : No hay relación.

Columna “Antecedentes de la Renta”:

- Columna “Tipo de Renta”: Indicar el número correspondiente al concepto asociado por el cual el contribuyente que informa obtuvo la renta en el extranjero, según la clasificación siguiente:

- 1 : Rentas de bienes inmuebles.
- 2 : Rentas empresariales.
- 3 : Rentas empresariales (Servicios).
- 4 : Rentas de empresas de transporte internacional.
- 5 : Dividendos en general.
- 6 : Dividendos de una participación sustancial en el capital.
- 7 : Intereses provenientes de bancos y compañías de seguros; de bonos y valores que son regular y sustancialmente transados en una bolsa de valores reconocida.
- 8 : Intereses por la venta a crédito de maquinaria y equipos.
- 9 : Intereses en general.
- 10 : Regalías pagadas por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos.
- 11 : Regalías en general.
- 12 : Ganancias o Pérdidas por la enajenación de bienes inmuebles.
- 13 : Ganancias o Pérdidas por la enajenación de bienes muebles de un establecimiento permanente.
- 14 : Ganancias o Pérdidas por la enajenación de buques y aeronaves.
- 15 : Ganancias o Pérdidas por la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad en general.
- 16 : Ganancias o Pérdidas por la enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad cuyos activos consisten o han consistido principalmente en bienes inmuebles.
- 17 : Ganancias o Pérdidas por enajenación de acciones u otros derechos representativos del capital de una sociedad en la cual se tiene una participación sustancial en el capital.
- 18 : Ganancias o Pérdidas de Capital en general.
- 19 : Rentas por servicios personales independientes cuando la persona permanece más de 183 días o tiene una base fija.
- 20 : Rentas por servicios personales independientes en general.
- 21 : Remuneraciones por servicios personales dependientes.
- 22 : Participaciones de directores.
- 23 : Rentas de artistas y deportistas.
- 24 : Pensiones en general.
- 25 : Pensiones alimenticias u otros pagos de manutención.
- 26 : Otras rentas con derecho a crédito.
- 27 : Otras rentas sin derecho a crédito.

- Columna “Monto Resultado Bruto, Sin Deducción Alguna”: Registre el valor total del resultado, sin deducir de ella los montos exentos y/o no gravados e impuestos pagados. Si el resultado es positivo, indicar en la columna “Renta” el monto total de las rentas percibidas en el ejercicio. Si se trata del resultado negativo obtenido en las operaciones a que se refieren los Artículos 17 N° 8 y 20 N° 2 y/o 5 de la Ley de la Renta, anótelos en la columna “Pérdida en Op. Arts. 17 N° 8 y 20 N° 2 y/o 5, L.I.R.”.
- Columna “Impuesto Pagado en el Extranjero”: Registre el monto de impuesto pagado en el extranjero correspondiente a la renta percibida que se declara. En el caso de impuestos mensuales, incluir la suma actualizada de los impuestos mensuales pagados durante el año, correspondientes al tipo de renta que se declara.
- Columna “Renta Percibida”: Registre el monto de la renta líquida percibida por el contribuyente declarante.

## 5. Sección C: APLICACIÓN DEL CRÉDITO Y RESUMEN DE LA DECLARACIÓN

En esta sección, el declarante debe registrar la aplicación de los créditos establecidos en los Artículos 41 A y 41 C de la Ley de Impuesto a la Renta.

Sección “Aplicación de Créditos Sin Convenio de Doble Tributación”:

- Recuadro “Crédito del Ejercicio”: Registre el monto total del crédito del ejercicio, por impuestos pagados en el extranjero.
- Recuadro “Imputado a 1ª Categoría”: Registre el monto del crédito por impuestos pagados en el extranjero, imputado durante el ejercicio al Impuesto de Primera Categoría.

Sección “Aplicación de Créditos Con Convenios de Doble Tributación”:

- Recuadro “Crédito del Ejercicio”: Registre el monto total del crédito del ejercicio por impuestos pagados en el extranjero, en países con los cuales Chile posee convenios para evitar la doble tributación, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 41C.
- Recuadro “Imputado a 1ª Categoría”: Registre el monto del crédito por impuestos pagados en el extranjero, imputado durante el ejercicio al Impuesto de Primera Categoría.
- Recuadro “Transferido al Impuesto Global Complementario o Adicional de los Empresarios, Socios o Accionistas”: Registre el monto del crédito que se traspasó como crédito del Impuesto Global Complementario del empresario, socio o accionista de la empresa inversionista.

Sección “Antecedentes de la Renta”:

- Recuadro “Monto Resultado Bruto, Sin Deducción Alguna (Renta)”: Registrar la suma de los montos declarados en la columna “Monto Resultado Bruto, Sin Deducción Alguna - Renta” del cuadro “Antecedentes de las Rentas de Fuente Extranjera”.
- Recuadro “Monto Resultado Bruto, Sin Deducción Alguna (Pérdida en Op. Arts. 17 N° 8 y 20 N° 2 y/o 5, L.I.R.)”: Registrar la suma de los montos declarados en la columna “Monto Resultado Bruto, Sin Deducción Alguna - Pérdida en Op. Arts. 17 N° 8 y 20 N° 2 y/o 5, L.I.R.” del cuadro “Antecedentes de las Rentas de Fuente Extranjera”.
- Recuadro “Impuesto Pagado en el Extranjero”: Registrar la suma de los montos declarados en la columna “Impuesto Pagado en el Extranjero” del cuadro “Antecedentes de las Rentas de Fuente Extranjera”.
- Recuadro “Renta Percibida”: Registrar la suma de los montos declarados en la columna “Renta Percibida” del cuadro “Antecedentes de las Rentas de Fuente Extranjera”.
- Recuadro “Total de Casos Informados”: Corresponde al número total de los casos que se está informando a través de la primera columna de esta Declaración Jurada, los que deben numerarse correlativamente.

6. Plazo de Presentación: Hasta Marzo del año siguiente.

## Anexo N° 14

# ENTREVISTA

### Pregunta N° 1

Importancia del Rubro Inversiones Permanentes en empresas situadas en el extranjero.

Posible Respuesta:

### Pregunta N° 2

Efectos Tributarios de Invertir en el Exterior

Posible Respuesta:

### Pregunta N° 3

Opinión sobre la importancia de una Auditoría Tributaria para el Rubro Inversiones Permanentes en Empresas situadas en el Extranjero.

Posible Respuesta:

### Pregunta N° 4

Existen Propuestas elaboradas de Auditoría Tributaria para el rubro Inversiones Permanentes en sociedades constituidas en el extranjero.

Posible Respuesta:

### Pregunta N° 5

Diferencias contables y Tributarias de distintos conceptos, como son los Mayores y Menores Valores de Inversión, amortización de los MEVI y MAVI, situación de la Corrección Monetaria, Devoluciones de Capital, entre otros.

Posible Respuesta:

Anexo N° 15

SITUACIÓN	TRATAMIENTO RESPECTO A:			
	La Inversión	Remesas de Utilidades traídas desde el Extranjero	Situación de los Menores y Mayores Valores	Devoluciones de Capitales
CONTABLE				
TRIBUTARIA				

  
 Situación Contable y  
Tributaria

  
 Situación Contable y  
Tributaria

  
 Situación Contable y  
Tributaria

  
 Situación Contable y  
Tributaria

**Filas “Situación”:** Comparación de las situaciones de la Inversión en el extranjero, las remesas de Utilidades desde el extranjero, sobre los menores y Mayores valores y devoluciones de capitales respecto a la normativa contable y tributaria; existen claras diferencias respecto a cada una de estas y es lo que se pretende explicar, lo que origina las filas “Contable” y “Tributaria”

## CONCLUSION

Al concluir la tesis, se ha pretendido llegar a conocer distintas situaciones respecto a una forma que tienen las empresas de obtener utilidades, no proviniendo siempre de la explotación del giro de la sociedad cuya intensión dio vida a aquella persona jurídica señalada; las cuales indudablemente tienen incidencias tributarias.

Al establecer los objetivos propuestos al comienzo de esta investigación, se pretendió cumplir con el objetivo general de esta tesis que correspondía a contribuir al conocimiento y comprensión de los aspectos relacionados con procedimientos de Auditoría Tributaria, para el rubro inversiones permanentes en sociedades domiciliadas en el extranjero.

Ciertamente los resultados obtenidos lograron satisfacer al objetivo propuesto, proporcionando una herramienta básica de conocimiento sobre la temática planteada desde un inicio, poniendo a disposición a través de este escrito toda la información recopilada por distintos medios, a través del logro de la redacción final de la propuesta de procedimientos, las comparaciones respectivas y la Guía práctica.

Al concluir este trabajo se tiene la convicción que se traspasa un material recopilado de gran importancia y utilidad, cuyo beneficio está orientado para aquellas empresas que comienzan a concretar inversiones, para mantenerlas en el largo plazo en un país extranjero; siendo útil conocer ciertos requisitos normativos y prácticos, derivados de estos capitales puestos en el exterior, para los cuales también es útil conocer la forma como aquellos tributan. Es en este último punto señalado donde se planteó mayor relevancia durante el desarrollo de la investigación, donde se propuso una propuesta de procedimientos para efectuar una auditoría tributaria a las inversiones permanentes situadas en el extranjero, herramienta útil para aquellos profesionales enfrentados a tal misión. Señalando procedimientos respecto al reconocimiento de rentas, variaciones de la inversión durante el tiempo, revalorización de las inversiones, situaciones consideradas respecto a los créditos por impuestos pagados en el extranjero, sus excedentes para periodos posteriores y una serie de situaciones desarrolladas.

Finalmente se concluye señalando que tal investigación fue desarrollada por corresponder a un concepto en el mundo de los negocios de gran importancia, por el monto de los capitales involucrados y las futuras rentabilidad que proporcionarían tales inversiones en un país extranjero, y que las incidencias tributarias serian relevantes.