

NORMAS CFC¹ Y RENTAS PASIVAS ARTÍCULO 41 G LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

Sebastian Saavedra Montenegro

Magister en Tributación, Universidad de Chile
Contador Auditor, Universidad Diego Portales.
Socio Binatax.

1. INTRODUCCIÓN

Hasta el año 2015, las rentas del extranjero se gravaban en Chile solo cuando estas eran percibidas, esto incentivaba la creación de estructuras societarias a nivel internacional, con la única finalidad de diferir el pago del impuesto.

Teniendo presente esta problemática y con el objetivo de mitigar las prácticas estudiadas en el Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), el 29 de septiembre del año 2014 se publica en el Diario Oficial la Ley N°20.780 que vino a reformar la normativa tributaria chilena. Siguiendo los estándares internacionales del Plan BEPS, específicamente la acción N°3, se incorpora el artículo 41 G a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), el cual entró en vigor a contar del 01 de enero de 2016. Desde entonces, han sido poco desarrolladas dichas normas, tanto a nivel interpretativo, jurisprudencial y a nivel de resolución de controversias en sede administrativa o judicial. Esta falta de desarrollo de la materia podría generar que muchas sociedades o contribuyentes en general, no estén aplicando de manera correcta la norma tanto para el reconocimiento de la renta como para la utilización del crédito por el impuesto soportado en el extranjero.

Es por esta razón que, en esta publicación se pretende analizar la normativa de créditos por impuestos soportados en el extranjero relacionados a las rentas pasivas tratadas en el artículo 41 G de la LIR (en adelante indistintamente “41G” o “norma CFC), incluyendo casos prácticos cuantitativos concretos, para que sirva de orientación para aquellas sociedades que utilicen este tipo

¹ Controlled Foreign Corporation, en adelante se utilizarán los términos indistintamente.

de créditos y deban reconocer las rentas del extranjero en base devengada según se establece en dicha norma.

2. ACCIÓN N°3 DEL PLAN BEPS Y NORMAS CFC

Por medio de la Ley N°20.780 y siguiendo las directrices y los estándares de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) contenidos en la acción N°3 del plan BEPS, se incorporó en la normativa tributaria local a contar del año 2016, específicamente en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), una norma de control para las rentas pasivas obtenidas por una entidad extranjera controlada por una sociedad chilena.

El Mensaje presidencial N°24-362² del proyecto que daría lugar a la Ley N°20.780 señala que es de relevancia que Chile converja a los estándares contra la elusión y evasión del proyecto BEPS, para lo cual se establece una norma de control internacional sobre rentas pasivas de empresas chilenas en el exterior, típicamente conocida como CFC Rule, con la finalidad de combatir el diferimiento de impuestos sobre rentas pasivas de fuente extranjera.

3. RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA Y SU RECONOCIMIENTO

La Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) no define el concepto de renta de fuente extranjera, *a contrario sensu*, solo se limita a establecer la definición de renta de fuente chilena. El artículo 10 de la LIR señala que se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él. Por lo tanto y en pocas palabras, se podría decir que las rentas de fuente extranjera son aquellas que provienen de bienes situados fuera de Chile o de actividades desarrolladas en el extranjero.

Ya enunciado – al menos someramente – el concepto de renta de fuente extranjera, debemos comprender en que minuto se reconocerán en Chile para efectos del pago de impuestos.

2 Mensaje de S.E. la Presidenta de la Republica con el que inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Mensaje N°24-362 de fecha 01/04/2014

Como regla general, el artículo 12³ de la LIR señala que, para efectos de considerar las rentas del extranjero, estas deben ser reconocidas al momento de la percepción. No obstante, las rentas establecidas en el artículo 41 G (Rentas pasivas de entidades controladas en el extranjero) y las provenientes de Agencias o Establecimientos Permanentes en el exterior, se reconocerán al momento de la percepción o devengamiento.

Por percepción se entiende cuando la renta ha ingresado materialmente al patrimonio de la persona, mientras que por devengamiento cuando se tiene un título o derecho sobre la renta⁴.

Precisamente el criterio de la percepción para el reconocimiento de las rentas de fuente extranjera era el que venía siendo vulnerando con las prácticas antes señaladas y que dieron lugar a las reglas CFC incorporadas en el artículo 41 G.

En otras palabras, lo que venía observando la autoridad tributaria chilena era como los contribuyentes comenzaban a interponer estructuras en terceras jurisdicciones con la finalidad de tomar diferentes inversiones (pasivas) y, a la vez, erosionar la base imponible local y diferir el pago de sus impuestos.

4. ARTÍCULO 41 G DE LA LIR Y RENTAS PASIVAS

La LIR no define el concepto de renta pasiva, sino más bien establece una lista⁵ de las rentas que se entenderán pasivas para efectos de la aplicación de la normativa ahí establecida. Dentro de este tipo de renta, se incluyen:

- i. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando se hubiesen capitalizado en el extranjero.
- ii. Intereses y demás rentas provenientes de capitales mobiliarios, salvo que la entidad controlada extranjera sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del país respectivo no se encuentre constituida, establecida, domiciliada o residente en una jurisdicción o territorio que se considere como un régimen fiscal preferencial.
- iii. Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración; excepto las provenientes de proyectos de investigación y desarrollo definidos conforme a la letra f) del art. 1° de la Ley N°20.241.

3 Artículo 12 LIR: “Cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41 G, se considerarán las rentas líquidas percibidas, (...)”

4 Artículo 2 N°s 3 y 2 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta.

5 Artículo 41 G letra C) de la LIR.

- iv. Ganancias de capital provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en los números precedentes.
- v. Arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, **salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.**
- vi. Ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas como pasivas.
- vii. Rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas.
- viii. Rentas provenientes de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile en la medida que:
 - a) Sean partes relacionadas en los términos del artículo 41 E
 - b) Tales rentas sean deducibles como gasto o formen parte de la base sujeta a depreciación o amortización, para el contribuyente local; y
 - c) Las rentas no sean de fuente chilena o siendo de fuente chilena estén sujetas a una tasa de impuesto adicional inferior a 35%.

Considerando el tipo de rentas que enumera el artículo 41 G, se podría señalar que las rentas pasivas son aquellas rentas financieras que para su obtención no se deben ejecutar actividades específicas más allá de la posición inicial como inversionista o titular de un bien o derecho que genera rentas, es decir, para la generación de esta no se requiere de una participación activa en la inversión. En otras palabras, una vez realizada la inversión inicial, no existe operatividad para producirlas. Estas rentas son generadas principalmente a través de activos financieros, propiedades, inversiones en negocios u otras formas de inversión.

A su vez, el citado artículo incorpora una serie de presunciones legales y una ficción que no admite prueba en contrario respecto al concepto de renta pasiva objeto de nuestro análisis.

Eso sí y antes de avanzar con la revisión de estas presunciones y la ficción antes esbozada, estimo producente mencionar al lector la importancia de comprender el concepto de régimen fiscal preferente o paraíso fiscal según lo establecido en el artículo 41H. Sin embargo, es relevante señalar que dicho tema no será abordado en esta publicación, por lo que dejo la invitación para que sea estudiado con la normativa vigente y otras publicaciones relativas a la materia.

Ahora bien, pasemos a revisar la ficción del artículo 41 G:

- i. Si los ingresos de las rentas mencionadas precedentemente representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada extranjera, el total de los ingresos serán considerados como rentas pasivas. Como se puede observar, acá el legislador desecha la realidad fáctica de los ingresos de la entidad y la reemplaza por una realidad jurídica sin permitir al afectado alguna prueba en contrario.

Ya mencionada la ficción que no admite prueba en contrario, se hace relevante entender las presunciones que, si admiten prueba en contrario, dentro de las cuales encontramos:

- ii. Las rentas obtenidas por una entidad controlada constituida, domiciliada o residente en territorio o jurisdicción a que se refiere el art. 41 H de la LIR,
- iii. Una entidad controlada domiciliada, constituida o residente en un país o territorio de baja o nula imposición, genera en el ejercicio a lo menos una renta neta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio por el valor de adquisición de la participación o el valor de participación patrimonial, el que resulte mayor. Lo anterior se formula de la siguiente manera⁶:

Renta neta pasiva: {Tip x (cantidad mayor entre [Va] o [Pp])}

Donde:

TIP: Tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio.

Va: Valor de adquisición de la participación directa o indirecta, de los controladores.

Pp: Valor de participación patrimonial directo o indirecto sobre la entidad controlada, de los controladores.

No obstante, la enumeración de rentas o cantidades mencionadas anteriormente, el artículo 41 G contiene algunas exclusiones dependiendo de la materialidad de dichas rentas pasivas, todo con el fin de simplificar el régimen tributario.

⁶ Circular N°40 del año 2016, Servicio de Impuestos Internos.

Vale decir, si se cumple con alguno de los siguientes requisitos, la renta no se considerará para los efectos de la tributación normada en el 41 G, debiendo aplicarse, por consiguiente, lo referido en el artículo 12 de la LIR.

- i. Cuando las rentas pasivas de la entidad controlada no excedan del 10% de sus ingresos totales.
- ii. Cuando los activos susceptibles de generar rentas pasivas que posee la entidad controlada no superen el 20% del valor total de sus activos. Porcentaje determinado proporcionalmente según su permanencia en el ejercicio.
- iii. Cuando las rentas pasivas de la entidad controlada se hayan gravado con una tasa efectiva de impuesto igual o superior a un 30%. El oficio N°2.758 del año 2021 señala que para el cálculo de la tasa efectiva se debe considerar el impuesto a la renta que haya sido pagado por la entidad controlada extranjera, así como también los impuestos pagados por las entidades en las que participa la entidad controlada extranjera. Además, debe considerarse la tasa de retención aplicada sobre la distribución o remesa de las rentas pasivas. Es decir, se debe tener en cuenta tanto la tasa de impuesto corporativo directo o indirecto, como la del impuesto de retención.

4.1 Sobre el control y las normas de relación

Es importante mencionar que la mera obtención de rentas pasivas, por sí sola no genera la aplicación de las normas CFC. Es menester que la entidad del extranjero que obtiene dichas rentas sea controlada, directa o indirectamente, por la persona – entidad o persona natural - chilena. Para un mejor entendimiento, el artículo 41 G señala *“No obstante lo dispuesto en el artículo 12 y en los artículos precedentes de este Párrafo, los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constitución en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como **devengadas o percibidas**, las **rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas, conforme a las reglas del presente artículo”***.

Para este efecto, se señala en el art. 41 G letra A que una entidad controlada es aquella entidad, cualquiera sea su naturaleza, posean o no personalidad jurídica propia, tales como sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o *trusts*, constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero, cumpla con los siguientes requisitos copulativos:

- i. Las rentas de la entidad controlada no deban computarse en Chile como de Agencias o Establecimientos permanentes del extranjero
- ii. Sean controladas por entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile. Se entienden controladas por el

contribuyente chileno cuando al cierre del ejercicio respectivo o en cualquier momento durante los doce meses precedentes, estos, por sí solos o en conjunto y en la proporción que corresponda, con personas o entidades relacionadas en los términos establecidos en las letras a), b) y d) del artículo 100 de la Ley N°18.045, cualquiera sea la naturaleza de los intervinientes, posean directa o indirectamente de la entidad extranjera, el 50% o más de: El capital; del derecho a las utilidades; o de los derechos a voto.

Respecto a la relación establecida en las letras a), b) y d) del artículo 100 de la Ley N°18.045 se refiere a:

- a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad (art.96);
- b) Matrices, filiales, coligantes o coligadas;
- c) Toda persona que, por si sola o por otra que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración o controle un 10% del capital o del capital con derecho a voto, en el caso de una SpA. Art. 98. La Ley presume que existe acuerdo de actuación conjunta entre representante y representado, entre una persona y su cónyuge, y entre parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, y entre entidades del mismo grupo empresarial.

También se considerarán entidades controladas, cuando los contribuyentes, entidades o patrimonios chilenos, directa o indirectamente puedan elegir la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior o posean facultades unilaterales para modificar los estatutos, o para cambiar o remover a la mayoría de los directores o administradores.

iii. Presunción legal:

- a) Se presumirá que se trata de una entidad controlada para los fines de este artículo, cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto, si la entidad extranjera se encuentra constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación.
- b) Se considerará una entidad controlada cuando el contribuyente local tenga directa o indirectamente una opción de compra o adquisición de una participación o derecho en la entidad extranjera para adquirir el 50% o más del capital, del derecho a las utilidades o de los derechos a voto.

4.2 Reconocimiento rentas pasivas

Ya teniendo presente los tipos de renta que califican como pasivas y los casos en que es aplicable la normativa del artículo 41 G, es oportuno pasar a revisar la forma

de reconocer dichas rentas en Chile que, como ya se mencionó anteriormente, se reconocerán las rentas **pasivas percibidas o devengadas** por las entidades controladas, **percibidas o devengadas**⁷ por los propietarios chilenos al cierre del ejercicio respectivo, para lo cual se deben determinar siguiendo las siguientes reglas:

- i. Se deben reconocer en proporción a la participación directa o indirecta sobre la entidad controlada.

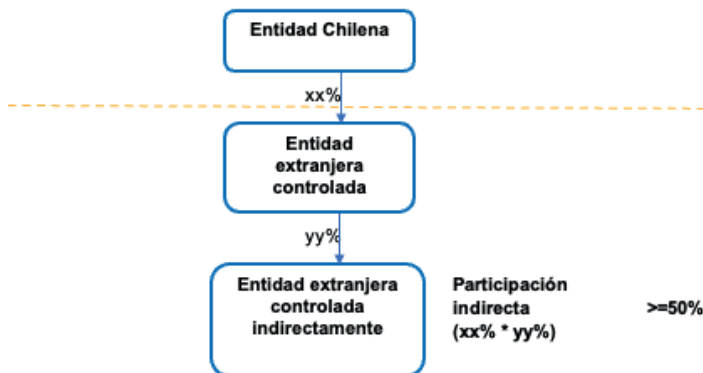
Participación directa:



La entidad chilena deberá reconocer la renta pasiva de la entidad extranjera de acuerdo al porcentaje de participación que tenga sobre esta, siempre y cuando sea igual o superior al 50%.

Es importante recordar, que la norma también es aplicable a personas naturales con residencia o domicilio en Chile, pero, para efectos de ejemplificar se utilizó el concepto “entidad chilena”, por lo que no se limita sólo a ellas.

Participación indirecta



7 Artículo 41 G letra D) LIR

En este caso, la entidad chilena deberá reconocer en función del porcentaje de participación indirecta igual o superior al 50%, la renta pasiva percibida o devengada por la tercera entidad controlada indirectamente.

Si la participación directa o indirecta fuera de un 49% o menos, no sería aplicable lo mencionado anteriormente, ya que no habría control, siempre y cuando, además, no se esté bajo algún supuesto de las formas de control que establece la norma.

- ii. Las rentas pasivas se deben determinar conforme a las normas de determinación de la base imponible afecta a impuesto de primera categoría⁸.

En caso de determinarse un resultado negativo, no debe ser considerado en Chile según establece expresamente la misma norma.

No obstante, la pérdida determinada por rentas pasivas si debe ser considerada como pérdida de arrastre para el cálculo de los ejercicios posteriores⁹.

Por ejemplo, en el año 1 se determina un resultado negativo de USD 80.000, este no deberá reconocerse para efectos locales, pero, si debe considerarse para el ejercicio posterior como pérdida de arrastre en la determinación de la renta pasiva del año 2. Entonces, si en el año 2 se determina un resultado positivo de USD 100.000, en Chile solo deberá reconocerse USD 20.000 (USD 100.000 – 80.000).

- iii. Si la entidad extranjera tiene gastos comunes que inciden en la generación de rentas pasivas y a su vez de otras rentas, estos deben ser deducidos en la misma proporción que las rentas pasivas representen sobre los ingresos totales de la entidad. A juicio de este autor, para que haya concordancia en los conceptos utilizados para el cálculo de la proporción, se debería utilizar el ingreso bruto por rentas pasivas, ya que el divisor de la operatoria es el ingreso total, lo que haría entender que, corresponde al ingreso bruto sin descontar gasto alguno. Por ejemplo,

$\frac{\text{Ingresos por rentas pasivas}}{\text{Ingresos totales}} = \frac{\text{USD } 120.000}{\text{USD } 1.000.000} \times 100 = 12\%$
--

En este caso, el 12% debe ser aplicado sobre el monto de los gastos comunes.

8 Artículos 29 al 33 de la LIR

9 Oficio N°477 de 06 de marzo de 2017

- iv. Las rentas pasivas deben determinarse en la moneda del país donde se encuentra radicada la entidad extranjera controlada y convertirse a su equivalente en pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera correspondiente vigente al término del ejercicio respectivo.
- v. Aplica la tributación del artículo 21 de la LIR, tanto la del inciso primero como la del inciso tercero, para las entidades controladas del exterior.

Para un mejor entendimiento consideremos el siguiente caso hipotético: una jurisdicción X permite la rebaja de gastos sin la necesidad de acreditarlos hasta un máximo de USD 2.000, por lo que el propietario controlador con una tarjeta de crédito de la sociedad gasta dicho monto para beneficios personales ya sea en Chile o en el extranjero. Estos desembolsos, si bien están cumplimiento con la normativa local de la jurisdicción X, en Chile no cumplen con los requisitos del artículo 31 de la LIR, por lo que no pueden ser rebajados para la determinación de las rentas pasivas. Además, van en beneficio del socio, gatillándose entonces la tributación del inciso tercero del artículo 21 de la LIR.

Es de suma importancia tener presente que, si las rentas pasivas determinadas según el punto 1 anterior¹⁰, percibidas o devengadas por la entidad extranjera no exceden de 2.400 unidades de fomento en total al término del ejercicio respectivo, no deberán considerarse como devengadas para efectos de la determinación de la RLI local¹¹.

El límite de UF 2.400 debe ser considerada de manera individual en la proporción en la que participa en la entidad extranjera según se establece en la circular N°40 del 08 de 2016.

Como se puede desprender de la norma, para hacer posible el cumplimiento de los requerimientos ahí establecidos, se hace indispensable llevar una contabilidad “chilena” de la entidad extranjera controlada por parte del contribuyente local, lo que directamente genera más costos de cumplimiento a los contribuyentes. No obstante, esto permite llevar un control adecuado de las rentas e impuestos a reconocer en Chile en caso de que corresponda.

4.3 Crédito por impuestos soportados en el extranjero relacionado a rentas pasivas

Antes de abordar la mecánica de créditos en Chile, se hace necesario abordar –

10 Según criterio establecido en Oficio N°1958 de 20 de septiembre de 2018.

11 Artículo 41 G letra D N°10 LIR

al menos someramente – en que consiste el sistema de créditos y por qué son utilizados, tanto en Chile como en el extranjero.

Como es de amplio conocimiento, cada Estado necesita de los impuestos para cubrir con su presupuesto. Esto lleva a cada uno a ejercer la potestad tributaria¹² principalmente bajo 2 principios, el de la residencia¹³ y el de la fuente¹⁴. La jurisdicción tributaria aplicada por cada Estado de acuerdo con dichos principios genera que una misma renta pueda quedar gravada en dos o más Estados, lo que produce el efecto de la doble tributación internacional.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE., 2017) señala que “La doble imposición jurídica internacional puede definirse, en términos generales, como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de un mismo hecho y en el mismo ejercicio”.

Es por esta razón que se hace necesaria la aplicación de métodos para aliviar la doble tributación internacional, dentro de los cuales encontramos el sistema de créditos. Para la OCDE (2017) este sistema consiste en “... el impuesto soportado en el Estado de la fuente de situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de residencia respecto de tales rentas o patrimonio”.

Ya visto de manera general la importancia del sistema de créditos, pasemos a revisar el funcionamiento de este a nivel normativo interno, el cual está regulado en el artículo 41 A de la LIR, en donde se establecen las rentas que dan derecho a crédito, los tipos de impuestos y la forma de cálculo para usarlos como crédito.

En dicho artículo se enumeran las rentas de fuente extranjera que darán derecho a crédito de manera transversal, es decir, exista o no convenio para evitar la doble tributación internacional (CEDTI). De la lectura, podemos concluir que sólo algunas rentas pasivas dan derecho a crédito en caso de no existir convenio según se muestra en el siguiente cuadro resumen.

12 Facultad de dictar las normas tributarias, velar por la aplicación correcta y fiscalización de estas, interpretar las normas tributarias y resolver los conflictos entre el estado y los contribuyentes. Neumann, 2016.

13 El principio de la residencia es también conocido como el principio de tributación de las rentas obtenidas a nivel mundial o tributación ilimitada. Jaque, 2010.

14 El principio de la fuente hace referencia a la territorialidad en donde es generada la renta, es decir, la facultad de cobrar impuestos por parte del estado en donde se genera la renta, independiente del Estado de residencia, regulado en el artículo 10 y 11 de la LIR.

Tipo renta pasiva	Con CEDTI^{15*}	Sin CEDTI
Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando se hubiesen capitalizado en el extranjero.	Si	Si
Intereses y demás rentas provenientes de capitales mobiliarios, salvo que la entidad controlada extranjera sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del país respectivo no se encuentre constituida, establecida, domiciliada o residente en una jurisdicción o territorio que se considere como un régimen fiscal preferencial.	Si	No
Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración; excepto las provenientes de proyectos de investigación y desarrollo definidos conforme a la letra f) del art. 1° de la Ley N°20.241.	Si	Si
Ganancias de capital provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en los números precedentes.	Si	No
Arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.	Si	No
Ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas como pasivas.	Si	No
Rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas.	Si	No

Fuente: Elaboración propia

15 Siempre y cuando el convenio contenga dicha renta

Es importante ejemplificar de manera comparativa los efectos tributarios de rentas pasivas originadas en países con y sin convenio. Para esto, veamos el siguiente ejemplo con control del 100%. Se asume una empresa que obtiene una renta imponible de USD\$1.000.000 a contar de rentas que dan derecho y otras que no dan derecho a un crédito por impuestos extranjeros, la siguiente tabla muestra un impuesto corporativo de USD 250.000, con el porcentaje de impuesto que corresponde a cada tipo de renta:

Tipo de rentas pasivas	Monto USD	% proporción	Impuesto extranjero s/proporción	Monto neto USD
Dividendos USD	750.000,00	75,00%	187.500,00	562.500,00
Intereses USD	250.000,00	25,00%	62.500,00	187.500,00
Totales	1.000.000,00	100%	250.000,00	750.000,00

Como se puede ver, el impuesto corporativo soportado por los dividendos asciende a USD 187.500 y el de los intereses a USD62.600, montos que toman relevancia a la hora de hacer uso como CISE.

Como ya se mencionó, el devengamiento de las rentas pasivas de intereses, en caso de que la sociedad controlada se encuentre domiciliada en un país con el cual Chile no haya suscrito un CEDTI, no da derecho a utilizar el impuesto extranjero como crédito contra el impuesto determinado en Chile.

Al respecto, a continuación, se muestra un cuadro comparativo en la carga tributaria, dependiendo del domicilio o residencia (con o sin CEDTI) de la sociedad controlada extranjera por la cual se devengará la renta pasiva.

Detalle	Sin CDTI	Con CDTI	Diferencia
Rentas netas pasivas	750.000,00	750.000,00	-
Incremento por CISE	187.500,00	250.000,00	-62.500,00
Total Renta Extranjera	937.500,00	1.000.000,00	-62.500,00
Impuesto de Primera Categoría	253.125,00	270.000,00	-16.875,00
CISE	-187.500,00	-250.000,00	62.500,00
Total a pagar	65.625,00	20.000,00	45.625,00

Como se logra apreciar, en el caso de un país sin CEDTI vigente, el impuesto a pagar sería mayor en USD45.625 respecto a un país con CEDTI, ya que el impuesto extranjero asociado a los intereses no podría ser aprovechado en Chile, por lo que es de suma relevancia a la hora de constituir, establecer, domiciliar, radicar una sociedad en el extranjero tener en cuenta si existe o no un CEDTI, ya que de esto dependerá si se mitiga correctamente el efecto de la doble tributación internacional.

4.3.1 Tipos de crédito

Cabe señalar que el mismo artículo 41 A, en su número 2 establece los tipos de impuestos que pueden ser utilizados como crédito en Chile. En lo atinente a las rentas pasivas del artículo 41 G, encontramos los siguientes tipos:

4.3.1.1 Crédito indirecto por impuesto corporativo

Este crédito corresponde al impuesto corporativo pagado o adeudado¹⁶ por la sociedad o entidad radicada en el extranjero sobre sus propias utilidades.

Es impuesto será utilizado como crédito de manera proporcional a las rentas que se deban computar de acuerdo con lo establecido en el 41 G. Por ejemplo, si del total de las rentas extranjeras, un 70% corresponde a rentas pasivas que deben ser reconocidas en Chile en virtud del art. 41 G, un 70% del impuesto corporativo de dicha entidad, podrá ser imputado como crédito para efectos locales.

4.3.1.2 Crédito indirecto respecto de entidades subsidiarias

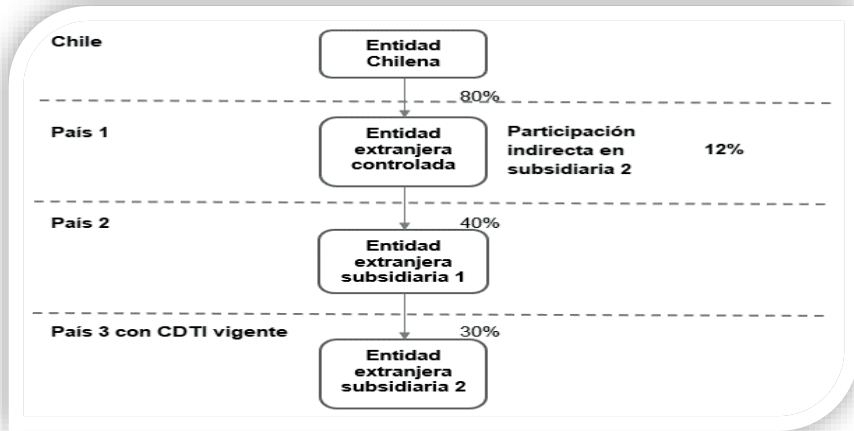
Dentro de esta categoría encontramos tanto el impuesto corporativo soportado por la entidad subsidiaria como el impuesto de retención aplicable a la remesa o distribución por parte de la subsidiaria a la entidad extranjera controlada.

Este crédito será aplicable siempre y cuando:

- i. La entidad extranjera controlada participe de manera directa o indirecta en la subsidiaria en a lo menos 10% del capital, y
- ii. Se encuentren radicadas en el mismo país, a excepción que Chile haya suscrito y se encuentre vigente un CEDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios con la tercera jurisdicción donde se encuentra la subsidiaria.

Se podría graficar de la siguiente manera:

16 El impuesto adeudado es aplicable sólo cuando las rentas deben reconocerse en Chile en virtud del artículo 41 B (Establecimientos Permanentes en el extranjero) o 41 G, siempre que además, dicho impuesto se pague hasta el 31 de diciembre del año siguiente. Si es pagado hasta abril del año de la declaración, se utiliza en dicho ejercicio. En cambio, si es pagado entre mayo y diciembre del año de la declaración, se podrá utilizar para dicho ejercicio, pero, vía rectificatoria. Circular N°31 año 2021, Servicio de Impuestos Internos.



A entender de este autor, el concepto tercer país debiese ser concebido en el sentido amplio de la definición, es decir, a un país que no es Chile ni el país donde está radicada la entidad controlada, no limitándose al país número 3. Con esta posición, la persona chilena podría utilizar el impuesto (corporativo y/o de retención) de la entidad subsidiaria 1 y entidad subsidiaria 2, según se muestra en el cuadro anterior.

Toma relevancia el tercer país donde se encuentra establecida, domiciliada, constituida la entidad subsidiaria, ya que en el caso de que se encuentre radicada en un país sin CEDTI ni otro que permita el intercambio de información, el impuesto soportado en el extranjero procedentes de dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, así como de rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares (los otros tipos de renta pasiva por principio general no dan derecho a CISE cuando provienen de un país sin CEDTI) no podría ser utilizado en Chile como crédito, produciéndose así ineficiencia tributaria debido al efecto de doble tributación que no se mitigaría.

Es importante mencionar que estos impuestos deben estar pagados al momento de la declaración de renta, es decir, hasta el 30 de abril del año tributario correspondiente¹⁷. En caso contrario, el impuesto puede ser utilizado como crédito, pero, mediante rectificatoria del período tributario una vez pagado el impuesto en el extranjero.

17 Circular N°31 del año 2021, Servicio de Impuestos Internos.

4.4 Determinación Crédito por Impuesto soportado en el extranjero

El número 3 del artículo 41 A señala que los contribuyentes que reconocen como devengadas o percibidas las rentas pasivas a que se refiere el art. 41 G, deben determinar la Renta Neta¹⁸ y los topes individual y global para la aplicación del crédito, en el ejercicio en que se devenguen las rentas pasivas.

- i. Tope individual: cantidad menor entre el impuesto efectivamente soportado y un 35% sobre la renta bruta de cada tipo de renta gravada en el extranjero, considerándose de manera independiente.
- ii. Tope global: 35% de la cantidad que resulte de sumar la Renta Neta de cada ejercicio al tope individual.

Como se puede apreciar en la definición del concepto “renta neta”, solo se habla de utilidad líquida percibida, no incluyendo por tal la utilidad que se reconoce en base devengada como es el caso de las rentas pasivas normadas en el artículo 41 G. No obstante, la circular N°31 del año 2021, definió esta como la renta pasiva descontada del impuesto efectivamente pagado, es decir, en caso de que este esté solamente adeudado, no corresponde calcular “renta neta”.

Una vez obtenido el monto total de los créditos por impuestos extranjeros, se debe calcular la renta imponible¹⁹ con la finalidad de aplicar el CISE contra el impuesto local determinado sobre la renta extranjera solamente, ya que como se mencionó, el CISE busca evitar la doble tributación internacional y no beneficiar al contribuyente local con un crédito adicional imputable contra la totalidad del impuesto a la renta independiente si es de fuente chilena o extranjera.

Para el caso de las rentas pasivas de entidades controladas en el extranjero conforme al artículo 41 G, estos cálculos deben efectuarse dos veces:

- i. Al momento de reconocer las rentas pasivas en base devengada (ver ejercicio N°1),
- ii. Cuando ocurre la percepción de estas rentas pasivas ya tributadas previamente en base devengada (ver ejercicio N°2), como veremos a continuación.

18 Renta Neta del extranjero (Art. 41 A N°3): Resultado consolidado de la utilidad líquida percibida o pérdida en relación a las rentas que soportaron los impuestos en el extranjero, deducidos los gastos relacionados a ellas.

19 Renta imponible del extranjero (Art. 41 A N°3): Renta Neta más la totalidad de los impuestos que pueden ser utilizados como crédito.

4.5 Recalculo CISE por percepción de renta ya tributada previamente en base devengada

Respecto a la tributación de las rentas percibidas que tributaron previamente sobre base devengada según el art. 41 G, la norma reguló este tema en el mismo artículo, específicamente en la letra E²⁰. Con la finalidad de evitar una doble tributación local (sobre base devengada y luego sobre base percibida), la norma estableció que estas rentas no estarán gravadas en Chile al momento de la percepción.

Como es sabido, muchos países realizan una retención de impuesto al momento de efectuar remesas o distribuciones de utilidades a otros países, impuesto que comúnmente se conoce como *Withholding Tax* (para efectos de esta publicación, no profundizaremos sobre este concepto). Este impuesto puede ser utilizado cómo crédito de acuerdo con el artículo 41 A N°2 letra b) de la LIR.

En lo que respecta a las rentas pasivas, este impuesto de retención debe ser considerado para el recalculo que solicita la norma²¹ al momento de la percepción de dichas rentas tributadas previamente en base devengada.

La norma no define la finalidad de este recalculo, ya que no establece claramente si este mayor crédito recalculado se efectúa con el objetivo de ser utilizado en el ejercicio del recalculo o no (cabe recordar que las rentas ya fueron tributadas sobre base devengada previamente). Lo más lógico es que este mayor crédito determinado por el impuesto de retención sea utilizado en dicho ejercicio, siempre y cuando tenga rentas del extranjero que se estén gravando con impuesto en Chile contra el cual se pueda imputar dicho CISE, por lo que un contribuyente que recibe la renta de manera puntual no llegará a utilizar este crédito al carecer de otras rentas sujetas a este tratamiento. En materia administrativa tampoco hay interpretaciones acabadas respecto a esta materia.

5. EJEMPLOS Y EJERCICIOS

5.1 Ejemplo 1: Cálculo crédito por Impuestos soportados en el extranjero relativos a rentas pasivas 41 G.

- Sociedad A, entidad chilena que participa en un 90% en entidad B, esta última radicada en el extranjero
- Rentas pasivas totales entidad B = Dividendos USD 3.000.000, sin impuesto de retención

²⁰ Artículo 41 G letra E, los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que las entidades controladas distribuyan a los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, no estarán gravados en el país con el impuesto a la renta cuando correspondan a las rentas netas pasivas que hubiesen tributado previamente de conformidad al presente artículo.

²¹ Inciso final n°3 artículo 41 A

- Gastos asociados a rentas pasivas entidad B = USD 10.000
- Renta pasiva = USD 2.990.000
- Impuesto corporativo extranjero = USD 747.500 (tasa impuesto corporativo 25%)
- Renta pasiva a devengar sociedad A (USD2.990.000 x 90%) = USD 2.691.000
- Impuesto corporativo extranjero proporcional = USD 672.750
- Tipo de cambio cierre ejercicio = \$820 (Supuesto)

1.1 Devengamiento rentas netas pasivas año 1

(a) Determinación créditos por impuestos pagados en el exterior	T/C	USD	\$
(a.1) Renta pasiva a reconocer en base devengada ejercicio 1 con crédito	820,00	2.691.000,00	2.206.620.000
-			
(a.2) Determinación del impuesto a la renta que afectó a la renta pasiva del exterior			
Nivel de empresa	25%	820,00	672.750,00
-			551.655.000
(=) Total Impuestos externos			551.655.000

(b) Determinación del crédito total disponible (CTD) a utilizar en Chile:	T/C	USD	\$
<u>Renta neta</u>			
Rentas pasivas netas con derecho a crédito (Renta pasiva - Impuesto)	820,00	2.018.250,00	1.654.965.000
-			
<u>Tope individual</u>			551.655.000
- Impuesto efectivamente soportado en el extranjero			551.655.000
- Límite 35% sobre renta bruta externa*	2.206.620.000	35%	772.317.000
* si no puede acreditarse la renta bruta, la renta líquida se debe incrementar en un 35%.			
<u>Tope global</u>			
- Límite 35% sobre renta neta del ejercicio más tope individual	35%	2.206.620.000	772.317.000
- Renta neta pasiva		1.654.965.000	
Más: tope individual		551.655.000	
<u>Crédito total disponible (cantidad menor entre tope individual y global)</u>			551.655.000
- Tope individual			551.655.000
- Tope global			772.317.000

(c) Determinación del crédito imputable al impuesto de Primera Categoría.

- Renta neta pasiva por dividendos (con derecho a crédito)	1.654.965.000		
- Renta neta pasiva por intereses (con derecho a crédito)	0		
Más: Crédito total disponible	<u>551.655.000</u>		
Base imponible de Primera Categoría por rentas extranjeras	<u>2.206.620.000</u>	x	27,0%
-			595.787.400
CISE imputable contra IDPC (Monto menor entre CDT y el IDPC determinado sobre la renta de fuente extranjera)			551.655.000
CISE imputable contra impuestos finales			0

5.2 Ejemplo 2: Recalculo CISE por percepción de renta ya tributada previamente en base devengada

- Renta pasiva devengada en Chile año 1 = USD 1.000.000
- Impuesto corporativo extranjero utilizado como crédito año 1 USD 250.000
- Impuesto corporativo extranjero utilizado como crédito año 1 CL\$205.000.000 (USD 250.000 x \$820)
- Distribución de utilidades año 2 = USD 750.000
- Retención 10% en el extranjero = USD 75.000
- Dividendo líquido percibido = USD 675.000
- Tipo de cambio cierre año 1 = \$820 (supuesto)
- Tipo de cambio cierre año 2 = \$800 (supuesto)
- Factor reajuste = 3,5% (supuesto)

1.1 Devengamiento rentas netas pasivas año 1

(a) Determinación créditos por impuestos pagados en el exterior	T/C	USD	\$
(a.1) Renta pasiva a reconocer en base devengada ejercicio 1 con crédito	820,00	2.691.000,00	2.206.620.000
(a.2) Determinación del impuesto a la renta que afectó a la renta pasiva del exterior			
Nivel de empresa	25%	820,00	672.750,00
(=) Total Impuestos externos			551.655.000
(b) Determinación del crédito total disponible (CTD) a utilizar en Chile:	T/C	USD	\$
<u>Renta neta</u>			
Rentas pasivas netas con derecho a crédito (Renta pasiva - Impuesto)	820,00	2.018.250,00	1.654.965.000
<u>Tope individual</u>			
- Impuesto efectivamente soportado en el extranjero			551.655.000
- Límite 35% sobre renta bruta externa*	2.206.620.000	35%	772.317.000
* si no puede acreditarse la renta bruta, la renta líquida se debe incrementar en un 35%.			
<u>Tope global</u>			
- Límite 35% sobre renta neta del ejercicio más tope individual	35%	2.206.620.000	772.317.000
Renta neta pasiva		1.654.965.000	
Más: tope individual		551.655.000	
<u>Crédito total disponible (cantidad menor entre tope individual y global)</u>			
- Tope individual			551.655.000
- Tope global			772.317.000

(c) Determinación del crédito imputable al impuesto de Primera Categoría:

Renta neta pasiva por dividendos (con derecho a crédito)	1.654.965.000		
Renta neta pasiva por intereses (con derecho a crédito)	0		
Más: Crédito total disponible	<u>551.655.000</u>		
Base imponible de Primera Categoría por rentas extranjeras	<u>2.206.620.000</u>	x	27,0% 595.787.400
CISE imputable contra IDPC (Monto menor entre CDT y el IDPC determinado sobre la renta de fuente extranjera)			551.655.000
CISE imputable contra impuestos finales			0

En el año 2, cuando es percibida la renta que ya tributó en base devengada, se debe efectuar el recálculo según veremos a continuación.

2.1 Desarrollo año 2. Percepción de renta pasiva ya tributada en base devengada previamente

§

(a) Determinación créditos por impuestos pagados en el exterior

(a.1) Determinación del impuesto de retención que afectó al dividendo

Retención	10%		
		CLP	
US\$	675.000,00	540.000.000	60.000.000
Tipo de cambio	800,00		
CM %			

(a.2) Determinación del impuesto a la renta que afectó al dividendo en el exterior

212.175.000

Nivel de empresa	25%	
CISE corporativo ya usado en base devengada		205.000.000
Reajuste	3,50%	7.175.000
CISE corp. ya usado en base devengado, reajustado		212.175.000
% proporción dividendo sobre renta pasiva		100,00%

(-) **Total Impuestos externos**

272.175.000

(b) Determinación del crédito total disponible (CTD) a utilizar en Chile:

<u>Renta neta</u>			540.000.000
Dividendo extranjero percibido en pesos			540.000.000
Pérdidas relacionadas al dividendo			-
Gastos relacionados al dividendo			-
<u>Tope individual</u>			272.175.000
- Impuesto efectivamente soportado en el extranjero			272.175.000
- Límite 35% sobre renta bruta externa*	812.175.000	35%	284.261.250
* si no puede acreditarse la renta bruta, la renta líquida se debe incrementar en un 35%.			
<u>Tope global</u>			
- Límite 35% sobre renta neta del ejercicio más tope individual	35%	812.175.000	284.261.250
Renta líquida externa (Dividendo)		540.000.000	
Más: tope individual		272.175.000	
<u>Crédito total disponible (cantidad menor entre tope individual y global)</u>			272.175.000
- Tope individual			272.175.000
- Tope global			284.261.250
<u>Crédito total disponible a utilizar</u>			60.000.000
CDT según reproceso			272.175.000
CDT ya utilizado previamente cuando se devengó la renta pasiva			-212.175.000

(c) Determinación del crédito imputable al impuesto de Primera Categoría:

Dividendo extranjero (líquido)*		0	
Menos: Gastos asociados al dividendo		0	
Más: Crédito total disponible		60.000.000	
Base imponible de Primera Categoría por rentas extranjeras		<u>60.000.000</u>	
		x	27,0%
			16.200.000

* Ya tributó previamente en base devengada, por lo que no debe tributar nuevamente

Como se puede apreciar el mayor crédito a utilizar asciende a \$60.000.000 el que corresponde principalmente al impuesto de retención por la remesa de la utilidad. Este crédito puede ser imputado en el año de la percepción contra el IDPC determinado por las rentas extranjeras o en los ejercicios siguientes en caso de que en el ejercicio no haya impuesto contra cual imputarlo, siempre y cuando el perceptor de esta renta es contribuyente de primera categoría.

Si el perceptor de la renta es un contribuyente de impuestos finales, podría generarse una pérdida de este mayor CISE recalculado, ya que, si en el año que se percibe la renta no hay otras rentas extranjeras, no habría impuesto contra el cual imputar dicho crédito, por ende se perdería, debido a que la Ley no permite que el remanente de CISE imputable contra impuestos finales se arrastre para los ejercicios siguientes, produciéndose así una ineficiencia desde el punto de vista tributario, ya que no se mitigaría el efecto de la doble tributación.

6. CONCLUSIONES

Al analizar la normativa contenida en los artículos 41 A y 41 G de la LIR en lo que respecta al reconocimiento en base devengada de las rentas pasivas percibidas o devengadas por una entidad controlada radicada en el extranjero y a la utilización como crédito del impuesto soportado en el extranjero relacionado a dichas rentas, se ha podido concluir que la norma es poco precisa en ciertos aspectos al no definirlos claramente, lo cual no entrega certeza jurídica al contribuyente para realizar una correcta determinación tributaria respecto a esta materia y expone a la autoridad fiscal a realizar revisiones innecesarias que generan costos adicionales de cumplimiento y de administración.

Algunas de estas problemáticas se podrían resumir en:

Tema	Problemática	Solución
Créditos por impuestos soportados en el extranjero relacionados a rentas que dan derecho y a rentas que no dan derecho	No se define metodología de cálculo	1. Asociar el impuesto soportado en el extranjero a cada tipo de renta pasiva de manera directa 2. Aplicar la proporción de cada tipo de renta sobre el total de la renta pasiva
Las rentas pasivas se deben determinar de acuerdo con las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible, las cuales se encuentran contenidas desde los artículos 29 al 33 de dicho cuerpo legal - Cálculo límite UF 2.400	Costos adicionales en llevar contabilidad "chilena" de los movimientos de la entidad extranjera	Se requiere mayor estudio
Deducción proporcional de los gastos comunes que inciden en la generación de rentas pasivas y no pasivas.	No se especifica si para la aplicación de la proporción se deben considerar las rentas pasivas determinadas de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR, o los ingresos por rentas pasivas	Se debería utilizar el ingreso bruto por rentas pasivas, ya que el divisor de la operatoria es el ingreso total, que se entendería que, corresponde al ingreso bruto sin descontado gasto alguno
Crédito indirecto entidades subsidiarias	No se especifica de manera explícita si para el cálculo de la proporción de las rentas pasivas para efectos de la utilización del impuesto corporativo, debe efectuarse con la renta pasiva bruta o renta pasiva neta	La norma señala que el CISE a utilizar debe aplicarse de manera proporcional a las rentas que se deban computar de acuerdo a lo establecido en el 41 G, y este artículo indica que la renta pasiva a imputar debe determinarse de acuerdo al art. 29 al 33 de la LIR, por lo que podría interpretarse que para el cálculo del CISE debe utilizarse la renta pasiva neta determinada de acuerdo a los artículos 29 al 33
Crédito indirecto entidades subsidiarias tercer país sin CDTI	No se podría utilizar como crédito el impuesto soportado en el extranjero de una entidad radicada en un tercer país sin CDTI, generando ineficiencia impositiva debido a la doble tributación que se generaría	Se requiere mayor estudio
Definición Renta Neta Pasiva	No se define el concepto de "Renta Neta Pasiva", el cual es utilizado para efectos del cálculo del CISE	Se definió administrativamente por el SII a través de la circular n°31 del año 2021
Recálculo CISE por percepción de renta ya tributada previamente en base devengada	No se define la finalidad de este recálculo, ya que no establece claramente si este mayor crédito recalculado se efectúa con el objetivo de ser utilizado en el ejercicio del recálculo o no	Mayor certeza en la norma
Recálculo CISE por percepción de renta ya tributada previamente en base devengada en contribuyente persona natural que no tiene otras rentas del extranjero en el ejercicio de percepción	Se perdería este mayor CISE recalculado, ya que, no habría impuesto por rentas del extranjero contra el cual imputar dicho crédito, y la Ley no permite que el remanente de CISE imputable contra impuestos finales se arrastre para los ejercicios siguientes, produciéndose así una ineficiencia desde el punto de vista tributario	Poder utilizar el impuesto de retención en el ejercicio del devengamiento de la renta pasiva percibida siempre y cuando el impuesto retenido se encuentre pagado antes del 30 de abril del año de la declaración de impuestos

7. BIBLIOGRAFÍA

Abugattas, Paula (2014), Análisis crítico a las nuevas normas CFC introducidas en la Ley 20.780. Anuario de Derecho Tributario (páginas 17-61), Universidad Diego Portales.

Araya, Paola (2016), *Cumplimiento Tributario de las Rentas Pasivas* [Tesis de Magister, Universidad de Chile]

Aguilar, Nancy (2020), *Análisis Teórico y Práctico del Artículo 41 G de la Ley de Impuesto a la Renta* [Tesis de Magister, Universidad de Chile]

Jaque, J. (2010), Principio e Introducción a la doble tributación internacional. Revista de estudios tributarios N°2 de Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41221/42756>

Ossandon, Francisco (2019), Normas CFC en Chile: análisis particular del requisito de control de entidades extranjeras del Artículo 41 G de la LIR. Revista de estudios tributarios N°21 de Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. En línea: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2017), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada. *Hurtado, Hugo (2018), Tributación Internacional, Thomson Reuters, Chile*

Mensaje de S.E. la presidenta de la Republica con el que inicia un proyecto de ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Mensaje N°24-362 de fecha 01/04/2014
Ribera Neumann, T. (2016). La potestad tributaria del Estado. Revista de Derecho Público N°62, Universidad de Chile.

Oficio N°477 (2017), Procedencia de deducir como gasto para producir rentas pasivas, la pérdida tributaria del ejercicio, y la de ejercicios anteriores. Servicios de Impuestos Internos, Chile.

Oficio N°1958 (2018), Reconocimiento de las rentas pasivas en el exterior, conforme al N°6, de la letra D del artículo 41 G de la LIR, en relación con el oficio ord. N°2.399, de 06.11.2017. Servicio de Impuestos Internos, Chile.

Oficio N°2716 (2021), Aplicación del Oficio N°2716 de 2017 al caso que indica. Servicio de Impuestos Internos, Chile.

Circular N°40 (2016), Instrucciones sobre el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporado por la Ley N°20.780 y modificado por la Ley N°20.899, que regula el tratamiento tributario de las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile (Sustituye a la Circular N°30, de 2015). Servicio de Impuestos Internos, Chile.

Circular N°31 (2021), Instruye sobre modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 a los artículos 41 A y 41 B, y eliminación del artículo 41 C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Deja sin efecto la Circular N° 48 de 2016 y parcialmente la Circular N° 44 de 2017. Servicio de Impuestos Internos, Chile.

Servicios de Impuestos Internos sobre “Tratados de libre comercio y tratados para evitar la doble tributación”, <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/tlc.htm>