

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 41 A Y ART. 41 C
(ORD. N° 2800 DE 12.11.2019).**

Crédito por impuestos pagados en el extranjero, de acuerdo a lo dispuesto en la letra C.-, del artículo 41 A o en el artículo 41 C, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta sobre materias asociadas al uso del crédito por impuestos pagados en el exterior tratándose de rentas provenientes de servicios prestados en Chile a entidades extranjeras, atendido lo dispuesto en la letra C.-, del artículo 41 A o en el artículo 41 C, ambos de la Ley sobre Impuestos a la Renta (LIR).

I.- ANTECEDENTES.

Señala el consultante que XXXXX (en adelante, "XXXXX" o "La Sociedad"), es una sociedad filial chilena perteneciente al Grupo YYYYYY (en adelante, "Grupo YYYYYY"). La Sociedad es un contribuyente del Impuesto de Primera Categoría que declara sus rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa.

Agrega, que en la actualidad el giro de XXXXX se encuentra asociado a la prestación de aprovisionamiento de bienes y servicios a distintas entidades pertenecientes al Grupo YYYYYY, tanto en Chile como en el exterior (e.g. Argentina, Colombia, Perú, Paraguay, Uruguay y Venezuela). Los servicios de aprovisionamiento son prestados por XXXXX íntegramente en Chile. Sin embargo, como se indicó, los beneficiarios de los servicios de aprovisionamiento son en su mayoría entidades del Grupo YYYYYY que tienen domicilio o residencia en el extranjero. De esta manera, los servicios son, principalmente, remunerados desde el extranjero.

Indica, asimismo, que las remuneraciones pagadas desde el extranjero por las entidades del Grupo YYYYYY, en ciertos casos, han quedado afectas a impuestos de retención en los respectivos países, bajo el concepto de rentas derivadas de asesorías técnicas y otras prestaciones similares. A raíz de lo anterior, y siguiendo el texto de los artículos 41 A y 41 C de la LIR, XXXXX ha determinado un crédito por impuestos pagados en el exterior ("IPE") asociado a remuneraciones por servicios prestados en Chile que se han gravado con impuestos en el exterior.

En conformidad a lo anterior, solicita se confirmen los siguientes criterios, o se indiquen los criterios que corresponde aplicar:

1. “Inaplicabilidad del límite Renta Neta de Fuente Extranjera (RENFE) respecto del crédito por impuestos pagados en el extranjero, en el caso de rentas provenientes del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares”.

Aclara en relación al mismo, luego de aludir al procedimiento general de cálculo del crédito por IPE y de señalar los artículos pertinentes de la LIR, que respecto de XXXXX no es posible calcular el límite global de la RENFE para el uso del crédito por IPE, puesto que ésta presta los servicios de aprovisionamiento íntegramente en Chile, obteniendo por su gestión únicamente rentas de fuente chilena.

2. “Oportunidad en la que se puede acreditar los impuestos pagados en el extranjero, según el artículo 41 C y 41 A letra C) de la LIR”.

Aclara en relación al mismo, que las rentas de fuente chilena gravadas en el exterior, que no se devenguen y perciban en un mismo período, otorgan derecho a crédito por IPE en el momento de su percepción, conforme a lo dispuesto en las letras A.- y C.-, del artículo 41 A de la LIR y en la medida que efectivamente se hayan gravado en el exterior. De esta manera, el crédito por IPE será deducible en el ejercicio de percepción de la renta de fuente chilena y, de generarse un saldo, éste podrá imputarse en los ejercicios siguientes, tanto en contra de rentas de fuente extranjera como de rentas de fuente local.

Ejemplifica el criterio anterior, luego de aludir al descalce entre el reconocimiento tributario de los ingresos y la deducción de créditos por IPE, indicando que si el devengo de la renta de fuente chilena se produce en el ejercicio comercial 2015 y la percepción y pago del impuesto en el extranjero se produce en el ejercicio comercial 2016, XXXXX podría utilizar la totalidad del crédito por concepto de IPE contra el Impuesto de Primera Categoría que corresponda pagar en el año tributario 2017 y siguientes,

hasta su total extinción, respecto de cualquier tipo de renta, tanto de fuente local como extranjera, conforme a las modificaciones introducidas por la Ley N°20.899, vigente a partir del 1° de enero del año 2017.

II.- ANÁLISIS.

1. En relación al primer criterio.

Sin perjuicio de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 al artículo 41 A de la LIR, se debe tener presente que la finalidad del crédito total por impuestos extranjeros que se determina sobre la base de la RENFE es evitar que los impuestos pagados en el extranjero subsidien el pago de los impuestos chilenos determinados sobre rentas no sujetas a doble tributación internacional. Sin embargo, el concepto de RENFE según texto expreso¹ solo dice relación con las rentas de fuente extranjera, por lo tanto, para su cálculo solo deben considerarse tales rentas.

En consecuencia, la RENFE –actualmente establecida en el N° 6, de la letra E.- del artículo 41 A y en el inciso 2°, del N° 1 del artículo 41 C, ambos de la LIR– deberá determinarse únicamente sobre rentas de fuente extranjera, siempre que éstas hayan soportado impuestos en el exterior, con excepción de las rentas pasivas provenientes de países sin CDTI², las cuales por expresa disposición de la LIR no se consideran en la RENFE³. Por el contrario, las rentas de fuente chilena gravadas en el exterior, solo se encontrarán restringidas a los límites particulares que les corresponda de acuerdo a la ley.

En conformidad a lo anterior, para determinar el límite del 32% o 35% de la RENFE, según corresponda, XXXXX no deberá considerar como parte de ésta, a las rentas de fuente chilena que obtuvo por la prestación de servicios gravados con impuesto en el extranjero, y determinará los límites particulares sólo una vez que las mismas hayan sido percibidas y efectivamente gravadas con dichos impuestos.

2. En relación al segundo criterio.

En la medida que los servicios prestados por XXXXX a las entidades extranjeras sean desarrollados íntegramente en nuestro país, aquellos constituirán rentas de fuente chilena conforme a lo establecido en el inciso 1°, del artículo 10 de la LIR, los que deberán reconocerse sobre base devengada en la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría de dicha empresa, atendido lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 29 del referido cuerpo legal, pues se trata de un contribuyente que declara sus rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa.

De este modo, si el devengo de la referida renta de fuente chilena se produce en el ejercicio comercial 2015, es en dicho ejercicio que XXXXX deberá reconocerlas, aun cuando la percepción de la misma ocurra en el ejercicio comercial 2016.

No obstante lo anterior, en el ejercicio en que exista percepción efectiva de las rentas de fuente chilena y pago de los impuestos extranjeros correspondientes, XXXXX podrá utilizar el crédito por IPE generado a propósito de las mismas, en la medida que cumpla los requisitos dispuestos en la letra C.- del artículo 41 A o en el artículo 41 C, ambos de la LIR, dado que dichas disposiciones reconocen derecho a crédito por IPE cualquiera sea el origen de las rentas.

Por lo anterior y continuando con el ejemplo, si la percepción de la señalada renta de fuente chilena y pago del correspondiente impuesto en el extranjero se produce en el ejercicio comercial 2016, XXXXX podrá utilizar dicho crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que corresponda pagar en el año tributario 2017, en la medida que cumpla, como se indicó, los requisitos dispuestos en la letra C.- del artículo 41 A o en el artículo 41 C. Al efecto, deberá agregar a su base imponible de IDPC el crédito por IPE que en definitiva resulte aplicable, para lo cual no deberá calcular, el límite general sobre la RENFE, sino que sólo el límite particular que les corresponda.

Cabe hacer presente, que si bien XXXXX podrá utilizar el crédito por IPE en contra del IDPC que corresponda pagar en el año tributario 2017, el IDPC, en la parte que se haya deducido de dicho tributo el crédito por IPE, sólo podrá imputarse como crédito en contra del Impuesto Global Complementario

¹ N° 6 de la letra E del artículo 41 A de la LIR. “6. Sin perjuicio de las normas anteriores, el crédito total por los impuestos extranjeros *correspondientes a las rentas de fuente extranjera* percibidas o devengadas en el ejercicio...”.

² Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional.

³ De acuerdo a lo dispuesto en el numeral vii), del inciso final, de la letra B), del artículo 41 A de la LIR.

(IGC) o del Impuesto Adicional (IA) que se determine en el referido año tributario sobre rentas de fuente extranjera, conforme a lo dispuesto en la parte final, del N°7, de la letra E.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente durante los años comerciales 2015 y 2016⁴.

Finalmente, si en el ejemplo en análisis se genera un excedente de crédito por IPE podrá imputarse en contra del IDPC que corresponda pagar en el año tributario 2018 y siguientes hasta su total extinción, ya sea que dicho impuesto se determine sobre rentas de fuente chilena o extranjera, conforme a lo dispuesto en el numeral V) del artículo tercero de las normas transitorias de la Ley N° 20.780.

III.- CONCLUSIÓN.

En base al análisis efectuado, y considerando sólo los antecedentes que reseña en su presentación, se indica lo siguiente:

1. El límite del 32% o 35% de la RENFE⁵ constituye un límite general aplicable solo a las rentas de fuente extranjera gravadas en el exterior, ya sea que provengan de países con los cuales Chile ha suscrito un CDTI que se encuentre vigente o no. Por el contrario, a las rentas de fuente chilena obtenidas por XXXXX, gravadas en el exterior, no les resulta aplicable el referido límite, según el análisis realizado en el apartado II.- anterior.
2. En el ejercicio en que exista percepción efectiva de las rentas de fuente chilena gravadas en el extranjero –que ya fueron reconocidas en Chile en ejercicios anteriores sobre base devengada en conformidad al artículo 29 de la LIR– y pago de los impuestos extranjeros correspondientes, XXXXX podrá utilizar el crédito por IPE generado a propósito de las mismas, en la medida que cumpla los requisitos dispuestos en la letra C.- del artículo 41 A o en el artículo 41 C, ambos de la LIR, según corresponda.

En relación al ejemplo planteado y en lo que respecta al momento de reconocimiento en Chile de dichas rentas; a la imputación del crédito por IPE; a la determinación de la RENFE; a la imputación del crédito por IDPC contra impuestos finales, cuando dicho impuesto fue cubierto con crédito por IPE; y al excedente de crédito por IPE, deberá estarse a lo señalado en el N°2 del apartado II precedente.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2800 del 12-11-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁴ De acuerdo a lo dispuesto en el numeral iv., de la letra d), del numeral 7), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

⁵ El Tope es 32% cuando la renta proviene de países sin convenio y 35% cuando la renta proviene de países con convenio.