

Pagos Provisionales Mensuales Obligatorios (PPMO) en el caso de la obtención de rentas de fuente nacional con crédito en contra del impuesto de Primera Categoría conforme a lo dispuesto en la letra C.- del artículo 41 A. de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Señala que ha recibido en esa Dirección Regional la presentación de una empresa exportadora de servicios, quien solicita revisar la tasa de PPMO que le resulta aplicable para el año 2019, autorizándola para dejar de pagar dichos PPMO una vez alcanzado el monto de Impuesto de Primera Categoría estimado a pagar por ese ejercicio.

Indica el recurrente en su presentación que, es una empresa exportadora de servicios de asesoría en tecnologías de la información, servicios que se ejecutan desde Chile, y que se prestan a países como México, Colombia, Perú, Ecuador y Panamá, entre otros, los cuales, basándose en los tratados internacionales para evitar la doble tributación firmados con nuestro país, realizan las retenciones establecidas en dichos convenios.

Expresa que la facturación anual por servicios prestados al extranjero por la empresa, es de más de un 50% del valor de los ingresos totales, y que las retenciones aplicadas a dichas facturas varían entre un 10% y un 15%. Luego, dicha retención es utilizada como crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría, en el código 841 del formulario 22 sobre declaración anual de impuestos a la renta (“Créditos por impuestos extranjeros, según Arts. 41 A letra A y 41 C”)(sic)¹.

Adicionalmente, señala, la empresa exportadora paga mensualmente PPMO por los ingresos provenientes de las facturas de exportación que emite, de acuerdo a la tasa previamente establecida en cálculo oficial.

Expresa al respecto que, de acuerdo a su cálculo, la tasa para efectuar el PPMO para el año 2019 es de 6,7%, en tanto para su elaboración no se consideran las retenciones en el extranjero. Sin embargo, sostiene, por cada factura emitida por la empresa al extranjero, debe pagar PPMO en Chile y dejar de percibir el ingreso de la retención realizada por el cliente en el exterior (que oscila, como se dijo, entre un 10% y un 20%).

Advierte que si utiliza los mismos valores de la Renta Líquida Imponible (RLI) obtenidos el 2018 aplicados para el año 2019, con los PPMO calculados de modo tradicional, daría un valor cercano al doble de lo que debe pagar en impuesto de primera categoría en Chile.

De conformidad a lo anterior, solicita analizar su caso y gestionar una excepción que los autorice:

- Mantener la tasa de PPMO actual, considerando que existe un crédito adicional por las retenciones practicadas en el extranjero, que por normativa no aplica en el cálculo de la tasa del PPMO. Lo expuesto, señala, deriva en que provisione doblemente el impuesto de primera categoría del ejercicio.
- Una vez que se alcance el monto de PPMO más retenciones, cercanas al Impuesto de Primera Categoría estimado a pagar para el año tributario 2020, dejar de pagar PPMO, con el fin de no generar excesos de crédito.

Por otra parte esa Dirección Regional, en relación con la disposición de la letra C.- del Artículo 41 A, de la LIR, señala que las instrucciones contenidas en la Circular N° 44 de 2017, no distinguen cuál es la fuente de la renta para efectos de otorgar el crédito por impuesto soportado en el extranjero. Por lo mismo, el inciso final del artículo 84 debiese interpretarse en los mismos términos, esto es, dando el mismo tratamiento a todas las rentas a que se refieren las letras A, B y C del artículo 41 A y 41C de la LIR, sin atender a la fuente de la renta.

¹ Debe declararse en Código 387 del Formulario 22 “Crédito por impuestos extranjeros, según Arts. 41 A letra B y C y 41 C.

ANÁLISIS.

En primer término y respecto de lo manifestado por esa Dirección Regional cabe expresar que, luego de las modificaciones incorporadas a la LIR por las Leyes N°s 20.780 y 20.899, el encabezamiento de la letra C.- del artículo 41 A, de la LIR, era el siguiente:

“C.- Rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el extranjero.”

Ahora bien, las instrucciones² impartidas por el Servicio sobre el texto de dicho encabezamiento señalaron expresamente lo siguiente:

“c) Sustitución del encabezado de la letra C, del artículo 41 A de la LIR.

La modificación consistió en sustituir el encabezado de la letra C.-, del artículo 41 A de la LIR, por el siguiente: “C.- Rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el extranjero.”. De esta manera, se elimina la frase “del exterior”, que se encontraban después de la palabra “Rentas”, y se agrega a continuación de la frase “otras prestaciones similares”, la frase “que hayan sido gravadas en el extranjero”.

Concordante con la modificación efectuada al encabezado del artículo 41 A de la LIR, según se analizó en la letra a) anterior, esta sustitución extiende a contar del 1° de enero de 2015, el beneficio de hacer uso de un crédito para evitar la doble tributación a las rentas que cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

***i) Se trate de rentas obtenidas en Chile o en el extranjero, es decir, podría tratarse tanto de rentas de fuente chilena como extranjera;**³*

ii) Sean obtenidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares;

iii) Hayan sido gravadas en el extranjero.”

Actualmente el texto de dicho encabezamiento es del siguiente tenor, ello con la modificación incorporada por la Ley N° 20.956 de 26.10.2016:

“C.- Rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas, otras prestaciones similares y servicios calificados como exportación que hayan sido gravadas en el extranjero.”

Conforme a la instrucción señalada y dado que el tenor de dicho encabezamiento actualmente es el mismo al que se refirió la instrucción precedentemente transcrita, salvo el agregado incorporado por la Ley N° 20.956, y considerando a su vez que éste se refiere a las rentas gravadas en el extranjero, vale decir no restringido a las rentas de fuente extranjera, cabe expresar que las rentas que dan origen al reconocimiento del crédito en contra del impuesto de Primera Categoría de la LIR, en conformidad a lo dispuesto por la letra C.- del artículo 41 A.-, son tanto las rentas de fuente chilena como las rentas de fuente extranjera, ello en la medida en que se cumplan los requisitos y condiciones que la norma señala, cuyas instrucciones fueron impartidas por medio de la Circular N° 48 de 2016.

Aclarado lo anterior y ahora en relación con la presentación recibida en esa Dirección Regional, cabe indicar que el inciso final del artículo 84 de la LIR señala lo siguiente:

“Para los fines indicados en este artículo, no formarán parte de los ingresos brutos el reajuste de los pagos provisionales contemplados en el Párrafo 3° de este Título, las rentas de fuente extranjera a que se refieren las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A, 41 C y el ingreso bruto a que se refieren los incisos segundo al sexto del artículo 15.”

Ahora bien, como ha sostenido el Servicio a través de su jurisprudencia⁴, el objetivo de los pagos provisionales mensuales, explicitado por este Servicio mediante la Circular N° 82, de 1976, no es otro que el de ir abonando a cuenta del impuesto anual de Primera Categoría a pagar al término del ejercicio, un pago provisional a medida que se va generando la renta. En otras palabras, tal propósito no es otro que el de hacer una provisión del tributo que el contribuyente debe declarar en el año tributario respectivo, que obviamente sólo puede tener cierta aproximación al impuesto a pagar mediante el mecanismo establecido para tal efecto.

Para el logro de dicho objetivo, el artículo 84, letra a), de la LIR, establece un mecanismo en virtud del cual la tasa o alícuota con que se debe dar cumplimiento a los PPMO se ajusta año a año, de manera tal que, basado en el comportamiento que tales pagos tuvieron en el ejercicio anterior, en cuanto a si fueron excesivos o insuficientes para cubrir el Impuesto de Primera Categoría de dicho año, la referida tasa o alícuota a aplicar en el ejercicio siguiente, se disminuya o incremente respectivamente, en la

² Circular N° 12 de 2015, página 8.

³ Destacado y subrayado nuestro.

⁴ Oficios N°s 29 de 12.01.2010; 805 de 20.03.2019.

proporción que se hubiere necesitado para cubrir con el señalado tributo de categoría. En resumen, el sistema de Pagos Provisionales Obligatorios establecido en la letra a), del artículo 84, de la LIR, se encuentra cimentado en proyectar al ejercicio en curso, el comportamiento que éstos tuvieron en el ejercicio inmediatamente anterior.

Considerando el objetivo de los pagos provisionales mensuales; teniendo a su vez presente que el texto del inciso final del artículo 84 de la LIR -respecto de las rentas de la letra C del artículo 41 A de la LIR que no forman parte de los ingresos brutos para los fines de dicho artículo- se refiere expresamente sólo a las rentas de fuente extranjera; y habida consideración finalmente que el crédito establecido en esta última disposición opera, en los términos que se indica en el presente análisis, tanto respecto de las rentas de fuente extranjera como de las rentas de fuente nacional; resulta de toda consecuencia concluir que:

- Las rentas percibidas desde el extranjero en pago de servicios prestados desde nuestro país, que hayan sido gravadas con impuestos en el extranjero y que queden amparadas por lo dispuesto en la letra C.- del artículo 41 A, de la LIR, se consideran dentro de las rentas a las que se refiere el inciso final del artículo 84 de la LIR. Esto es, se excluyen de los ingresos brutos del prestador del servicio para los fines de lo dispuesto en el artículo 84 de la LIR;
- Para los efectos del inciso segundo de la letra a) del artículo 84 de la LIR, esto es, para los efectos del cálculo del ajuste de la tasa de PPMO, tales contribuyentes podrán considerar como el “monto total del Impuesto de Primera Categoría que debió pagarse por el ejercicio indicado, sin considerar el reajuste del artículo 72” el Impuesto de Primera Categoría una vez deducido el crédito que corresponda conforme a lo dispuesto en la letra C, del artículo 41 A de la LIR, lo anterior en los términos de lo resuelto por este Servicio a través del Oficio N° 805, de 20.03.2019.

III.- CONCLUSIÓN.

Las rentas percibidas desde el extranjero en pago de servicios prestados desde nuestro país, que hayan sido gravadas con impuestos en el extranjero y que queden amparadas por lo dispuesto en la letra C.- del artículo 41 A, de la LIR, se excluyen de los ingresos brutos del prestador del servicio para los fines de lo dispuesto en el artículo 84 de la LIR. De igual forma, para los efectos del inciso segundo de la letra a) del artículo 84 de la LIR, se debe entender como el “monto total del Impuesto de Primera Categoría que debió pagarse por el ejercicio indicado, sin considerar el reajuste del artículo 72” el Impuesto de Primera Categoría una vez deducido el crédito que corresponda conforme a lo dispuesto en la letra C, del artículo 41 A de la LIR, lo anterior en los términos de lo resuelto por este Servicio a través del Oficio N° 805, de 20.03.2019.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3035, de 16.12.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos