

RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 12, ART. 14, ART. 20, ART. 41 A –
CIRCULAR N° 31 DE 2021
(ORD. N° 710, DE 10.04.2025)

Asignación del crédito total disponible por impuestos pagados en el extranjero.

Se ha solicitado un pronunciamiento sobre el procedimiento correcto para determinar el crédito por impuestos pagados en el extranjero imputable al impuesto de primera categoría.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su oficio, un contribuyente ha solicitado, entre otros ajustes a su declaración anual de impuestos a la renta año tributario 2023, un ajuste del crédito total disponible (CTD) en el resultado tributario por los impuestos pagados en el exterior (IPE).

Tras revisar los remanentes de crédito por IPE provenientes de los años tributarios 2021 y 2022, esa Dirección advierte que, al invocar el crédito por IPE para distintos años tributarios, el contribuyente ha ido y vuelto de uno a otro método de cálculo.

Si bien en ambos métodos el CTD es el mismo, la diferencia se genera en la parte que se imputa al impuesto de primera categoría (IDPC) y a los impuestos finales, ya que bajo un método (denominado “A”) el contribuyente realiza el cálculo de imputación al IDPC considerando la renta imponible sin distinguir el país de origen de la fuente de las rentas; en tanto que bajo el otro método (denominado “B”) calcula la imputación al IDPC país por país, generando un resultado diferente dado que las tasas de impuesto en estos países son distintas y en uno de ellos la tasa de impuesto pagada en el exterior es menor a la tasa del IDPC en Chile.

Para una mejor comprensión del caso, adjunta el siguiente ejemplo:

i) Antecedentes: Dividendos de fuente extranjera percibidos

País	Monto USD	TC	Monto \$	Tasa Impto.	Impto. Pagado USD
Colombia	1.500.000	750	1.125.000.000	32%	529.411.765
Ecuador	1.300.000	750	975.000.000	22%	275.000.000
Total	2.800.000		2.100.000.000		804.411.765

ii) Determinación de los impuestos extranjeros utilizables como créditos:

Opción A		Renta Imponible	Monto Total \$
Renta Neta			2.100.000.000
Tope individual (corresponde a la cantidad menor)			804.411.765
(i) Impuestos efectivamente soportados en el extranjero		804.411.765	
(ii) 30% sobre la renta bruta		1.016.544.118	
Tope global			1.016.544.118
Renta imponible			2.904.411.765
Crédito total disponible (corresponde a la cantidad menor)			804.411.765
Crédito IPE imputable al IDPC			784.191.176
Crédito IPE contra impuestos finales			20.220.588

Opción B		Colombia	Ecuador	Monto Total \$
Renta Neta		1.125.000.000	975.000.000	2.100.000.000
Tope individual				804.411.765
(i) Imp. efectivamente soportados en el extranjero		529.411.765	275.000.000	
(ii) 30% sobre la renta bruta		579.044.118	437.500.000	
Tope global		579.044.118	437.500.000	1.016.544.118
Renta imponible		1.654.411.765	1.250.000.000	2.904.411.765
Crédito total disponible		529.411.765	275.000.000	804.411.765
Crédito IPE imputable al IDPC		446.691.176	275.000.000	721.691.176
Crédito IPE contra impuestos finales		82.720.588	-	82.720.588

Tras señalar la normativa legal aplicable, las instrucciones impartidas¹ y que no existen instrucciones administrativas específicas sobre la situación descrita, solicita un pronunciamiento respecto a cuál es el método correcto para determinar el crédito por IPE imputable al IDPC.

II ANÁLISIS

El monto del crédito por impuestos soportados en el extranjero se determina considerando lo dispuesto en el N° 3 del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), incluidos topes y límites establecidos en dicha norma, imputándose a los impuestos que correspondan conforme a lo establecido en la letra A) del N° 4² del mismo artículo 41 A, tratándose de las empresas señaladas en el artículo 14 de la LIR.

Conforme al N° 3 del referido artículo 41 A, para determinar el monto de CTD por impuestos soportados en el extranjero, se debe:

- a) Calcular el tope individual, que corresponderá a la cantidad menor entre el impuesto efectivamente soportado en el extranjero y un 35% sobre la renta bruta³ de cada tipo de renta gravada en el extranjero, considerada en forma separada.
- b) Asimismo, se debe determinar el tope global, que corresponderá al 35% de la cantidad que resulte de sumar a la renta neta de cada ejercicio, la cantidad menor entre los impuestos soportados en el extranjero y el tope individual precedentemente indicado.

Para esto, los contribuyentes determinarán una renta imponible y una renta neta al término de cada ejercicio:

- (i) La renta neta consiste en el resultado consolidado de utilidad líquida percibida o pérdida en relación a rentas respecto de las cuales se soportaron los impuestos en el extranjero, que constituya la renta del contribuyente afecta a impuesto en Chile, deducidos los gastos para producirla, en la proporción que corresponda⁴.
- (ii) A su turno, la renta imponible está conformada por la renta neta más la totalidad de impuestos que pueden ser utilizados como créditos, con sus respectivos topes.

La determinación de la renta neta considera la suma de todas las rentas líquidas percibidas que hayan soportado impuestos en el extranjero y que deban afectarse con impuestos en Chile, netas de los impuestos aplicados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 de la LIR, sea que provengan o no de países con los cuales Chile haya suscrito un Convenio que se encuentre vigente⁵.

Como se puede apreciar, el mecanismo de cálculo del tope individual del CTD debe efectuarse de manera separada por cada renta, por cuanto los montos de créditos y tasas dependen de cada país origen de la renta respectiva. No obstante, para determinar el tope global del CTD debe considerarse la totalidad de las rentas líquidas percibidas que soportaron impuestos en el exterior.

De esta manera se obtiene al término de cada ejercicio el CTD, que corresponde a los impuestos soportados en el extranjero y constituye el monto máximo de crédito por IPE que puede ser usado en Chile, en contra de los impuestos de categoría o finales.

Ahora bien, en cuanto a la imputación del CTD, conforme a la letra A) del N° 4 del referido artículo 41 A, el monto que se deducirá del IDPC será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto sobre la renta imponible antes mencionada, previo incremento de la base imponible del IDPC por una cantidad equivalente al CTD.

Por su parte, el monto del CTD que los propietarios podrán imputar en contra de los impuestos finales equivale a la cantidad que resulte de restar al CTD aquella parte imputable contra el IDPC.

¹ Circular N° 31 de 2021.

² Imputación del crédito por impuestos soportados en el extranjero, correspondiente a rentas clasificadas en el artículo 20 de la LIR.

³ Cuando no pueda acreditarse la renta bruta, el crédito no podrá exceder del 35% de una cantidad tal, que al restarle dicho 35%, el resultado sea equivalente a la renta líquida percibida.

⁴ Para la determinación de la Renta Neta, se aplicarán, en lo que corresponda, 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 y de la aplicación de las reglas de corrección monetaria y de depreciación.

⁵ Apartado 1.2.1.1. de la Circular N° 31 de 2021.

Ello representa el monto máximo imputable en contra de impuestos finales, el cual se distribuirá y asignará a los propietarios de la empresa.

Para efectos de la imputación en contra del IDPC, es importante tener presente que la tasa del IDPC se aplica sobre la renta imponible, vale decir sobre el resultado consolidado de utilidad líquida percibida o pérdida de las rentas que soportaron impuestos en el exterior más la totalidad de impuestos que pueden ser utilizados como créditos, con sus respectivos topes individuales.

En consecuencia, se debe distinguir entre el mecanismo de cálculo para determinar del tope individual del CTD y el mecanismo de cálculo del tope global del CTD y de los montos que posteriormente puedan ser imputables al IDPC e impuestos finales.

El primero –el cálculo del tope individual del CTD– debe efectuarse separadamente por cada renta, por cuanto busca determinar por cada país el monto máximo de crédito en base al impuesto pagado en el exterior.

Luego, los cálculos para establecer el tope global del CTD y el monto de este imputable contra el IDPC y los impuestos finales se realizan en base a montos totales y con elementos que se forman por el conjunto de rentas que hayan soportado impuestos en el extranjero –renta neta y renta imponible–, puesto que su objetivo es determinar de manera general el monto máximo de crédito por IPE y distribuir, en primer término, la parte que puede ser deducida del IDPC, quedando la parte restante para ser deducida de los impuestos finales de los propietarios.

Finalmente, en cuanto a los métodos de cálculo adoptados por el contribuyente para efectuar la imputación en contra del IDPC, se tiene presente lo siguiente:

- a) Bajo método “B” se distingue por cada país de origen de las rentas, lo cual discrepa del mecanismo de cálculo establecido en la letra a) de la letra A) del N° 4 del artículo 41 A. Particularmente cuando la tasa de impuesto pagada en el exterior es menor a la tasa de IDPC en Chile, dado que se limita monto imputable a IDPC en razón del tope individual del CTD, generando además un efecto en el monto imputable a los impuestos finales.
- b) En cambio, el método “A” se ajusta a la normativa legal, la cual no establece un límite adicional respecto al monto de CTD imputable contra el IDPC atendiendo a la tasa de impuesto pagada en el exterior en cada país –esta limitación sólo aplica en el tope individual del CTD.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que una vez determinado el monto total del CTD, para establecer qué parte de éste es imputable contra el IDPC, se debe considerar la renta imponible.

La renta imponible, para estos efectos, se entiende la totalidad de las rentas líquidas percibidas que hayan soportado impuestos en el extranjero más la totalidad de impuestos que pueden ser utilizados como créditos, con sus respectivos topes.

Es decir, el método “A” es el correcto para efectuar la imputación en contra del IDPC.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

Oficio N° 710, del 10.04.2025
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos