

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 41 A, ART. 41 C Y ART. 84
LETRA A) – CIRCULAR N° 52 DE 1993– OFICIO N° 29 DE 2010 (ORD. N° 805 DE
20.03.2019).**

Consulta sobre determinación Tasa de Pagos Provisionales Mensuales Obligatorios (PPMO) del artículo 84 letra a) de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), cuando dentro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría se incorporan rentas de fuente extranjera con derecho a crédito.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre la determinación o ajuste de la tasa de PPMO del artículo 84 letra a) de la LIR, cuando dentro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría se incorporan rentas de fuente extranjera con derecho a crédito.

I.- ANTECEDENTES.

Señala en su presentación, que según las normas del inciso final del artículo 84 de la Ley de la Renta sobre "Pagos Provisionales Mensuales", no forman parte de los ingresos brutos que se deben considerar como base imponible las rentas de fuente extranjera (*Dividendos, Renta de Agencias o Establecimientos Permanentes de empresas chilenas en el exterior, u otras*).

No obstante, agrega, las mismas rentas de fuente extranjera deben quedar formando parte del resultado tributario anual afecto al Impuesto de Primera Categoría en conjunto con las demás rentas de fuente nacional que obtenga la empresa por sus operaciones en Chile. Es decir, en la determinación de la "Renta Líquida Imponible" de la sociedad, determinada con base a un balance general, se deben juntar las rentas de origen nacional y también las rentas de fuente extranjera, aplicando en todo ello las normas de los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta.

En este resultado tributario consolidado en la forma que se ha señalado, la o las rentas de fuente extranjera pueden tener una incidencia muy relevante, pudiendo ocurrir incluso que, con dicho cómputo, el resultado tributario de la sociedad pase de pérdida a utilidad. Es decir, sin el cómputo de las rentas de fuente extranjera (Renta de una Agencia en el exterior, por ejemplo), la sociedad podría tener una pérdida tributaria, pero al agregar la renta de fuente extranjera se pasa a utilidad tributaria y consecuentemente se debe pagar el Impuesto de Primera Categoría, sin perjuicio de imputar contra este impuesto el crédito que corresponda por el impuesto pagado en el otro país, si así correspondiere.

En el contexto que indica, esto es, sobre la forma de determinar la tasa de PPMO para el siguiente período, específicamente sobre el Impuesto de Primera Categoría a considerar en el desarrollo de la fórmula correspondiente, señala que se debiera considerar solamente el impuesto correspondiente a la utilidad que corresponda a rentas de fuente chilena, y en el caso que las operaciones con fuente nacional originen una pérdida tributaria, la tasa de PPMO para el período siguiente debiera ser el 1% según la regla de la LIR. No sería razonable, agrega, determinar una tasa de PPMO considerando la utilidad e impuesto sobre las rentas de fuente extranjera, si estas rentas no van a formar parte de la base imponible de los mismos PPMO.

Por lo anteriormente expuesto, solicita una interpretación sobre la materia, a fin de tener claridad en el procedimiento a seguir, es decir si en el caso planteado se debería considerar el impuesto determinado solo en la parte que corresponda a la utilidad obtenida de las operaciones en Chile, o en su defecto el impuesto determinado sobre el conjunto de la utilidad, dentro de la cual se incluyen las rentas de fuente extranjera.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular cabe señalar en primer término, que de acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del artículo 84 de la LIR, para los fines indicados en este artículo, no forman parte de los ingresos brutos, entre otros, las rentas de fuente extranjera a que se refieren las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A, 41 C, de este mismo texto legal.

Tal disposición, conforme a lo señalado por las instrucciones del Servicio¹, tiene como propósito liberar a los contribuyentes indicados de la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales sobre los ingresos a los que se refiere dicha norma.

De acuerdo con tales instrucciones y en relación con los ingresos de fuente extranjera a que se refiere la disposición en comento, tal obligación no se justifica porque a los mencionados ingresos, se les reconoce como crédito en el país los tributos pagados, retenidos o adeudados² en el exterior, con lo cual pueden cubrir el Impuesto de Primera Categoría que deben declarar y pagar al término del ejercicio por las rentas de fuente extranjera. Por dicha razón tales rentas no deberán computarse como ingresos brutos para los efectos del cumplimiento de los PPMO, la cual sólo regirá respecto de los ingresos percibidos o devengados de inversiones efectuadas en el país.

Ahora bien, el inciso segundo de la letra a) del artículo 84 de la LIR, establece el procedimiento para calcular o ajustar la tasa de PPMO a aplicar durante cada ejercicio, estableciendo que el porcentaje o la tasa se establecerá sobre la base del promedio ponderado de los porcentajes que el contribuyente debió aplicar a los ingresos brutos mensuales del ejercicio comercial inmediatamente anterior, pero debidamente incrementado o disminuido en la diferencia porcentual que se produzca entre el monto total de los pagos provisionales obligatorios, actualizados conforme al artículo 95, y el monto total del Impuesto de Primera Categoría que debió pagarse por el ejercicio indicado, sin considerar el reajuste del artículo 72.

A través de su jurisprudencia³ el Servicio ha señalado, que 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 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.

De lo dicho se sigue entonces que, en la situación en que un contribuyente reciba rentas desde el extranjero, no resulta suficiente para los fines del objetivo de los PPMO lo establecido por el inciso final del artículo 84 de la LIR, esto es que, para los fines indicados en este artículo, no formen parte de los ingresos brutos las rentas de fuente extranjera a que se refieren las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A, 41 C, sino que para tales efectos, en el cálculo del ajuste de la tasa de PPMO se hace necesario además, considerar -como el *“monto total del Impuesto de Primera Categoría que debió pagarse por el ejercicio indicado, sin considerar el reajuste del artículo 72”*, a que se refiere el inciso segundo de la letra a) del artículo 84 de la LIR- el Impuesto de Primera Categoría una vez deducido el crédito que corresponda por las referidas rentas de fuente extranjera.

De igual forma se debe considerar que en caso que el Impuesto de Primera Categoría una vez deducido el crédito que corresponda por las referidas rentas de fuente extranjera, de cómo resultado 0 (cero), se considerará que el porcentaje o tasa de los PPMO para el ejercicio siguiente es de un 1%, ello en conformidad a lo dispuesto en el penúltimo inciso de la letra a) del artículo 84 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

Para los fines del ajuste de la tasa de PPMO a que se refiere la letra a) del artículo 84 de la LIR, los contribuyentes que obtengan rentas de fuente extranjera a que se refieren las letras A.-, B.- y C.- del artículo 41 A, 41 C de este mismo texto legal, podrán considerar como el monto total del Impuesto de

¹ Circular N° 52, de 08.11.1993.

² Adeudados en el caso del artículo 41 A, letra B.- de la LIR.

³ Oficio N° 29 de 12.01.2010.

Primera Categoría que debió pagarse por el ejercicio indicado, sin considerar el reajuste del artículo 72, al que se refiere el inciso segundo de la letra a) del artículo 84 de la LIR, el Impuesto de Primera Categoría, una vez deducido el crédito que corresponda por las referidas rentas de fuente extranjera. En caso que el Impuesto de Primera Categoría una vez deducido el crédito que corresponda por las referidas rentas de fuente extranjera, de cómo resultado 0 (cero), se considerará que el porcentaje o tasa de los PPMO para el ejercicio siguiente es de un 1%, ello en conformidad a lo dispuesto en el penúltimo inciso de la letra a) del artículo 84 de la LIR.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 805 del 20-03-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos