

REPORTE TRIBUTARIO

Nº 37
MAYO 2013

**RESTRICCIÓN DE LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO
DE PRIMERA CATEGORÍA ASOCIADO A RENTAS
DE FUENTE EXTRANJERA**

Estimados lectores,

En esta trigésimo séptima edición del Reporte Tributario, N°37 Mayo/2013, hemos decidido continuar con el análisis de diferentes temas que se han visto modificados como consecuencia de la publicación de la Ley 20.630 de septiembre de 2012, sobre Reforma Tributaria. La cual introdujo un nuevo N.º 7 a la letra D, del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En la anterior modificación señalada, se hace referencia a la devolución del crédito de primera categoría asociado a rentas de fuente extranjera, tema que toma importancia debido a que cada vez más empresas nacionales incursionan con inversiones en mercados extranjeros, generando flujos de capitales desde nuestro país hacia distintos países alrededor del mundo.

De conformidad al artículo 41 A de la LIR, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, que obtengan rentas del exterior tendrán derecho a un crédito en Chile por los impuestos pagados o retenidos en el extranjero. Para efectos de este reporte, sólo abordaremos las rentas percibidas por concepto de dividendos y retiros, vale decir, las participaciones en empresas constituidas en el exterior por las cuales los contribuyentes con domicilio y residencia en Chile deben tributar en nuestro país.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar www.cetuchile.cl donde podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Profesor José Yáñez Henríquez
Director Académico del Centro de Estudios Tributarios
CET Universidad de Chile

RESTRICCIÓN DE LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO DE PRIMERA CATEGORÍA ASOCIADO A RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

I. INTRODUCCIÓN



Cada vez más empresas nacionales incursionan con inversiones en mercados extranjeros, generando flujos de capitales desde nuestro país hacia distintos países alrededor del mundo. Estas inversiones son de distinta naturaleza, como por ejemplo: acciones, derechos sociales, establecimientos permanentes y bienes raíces, entre otros, reportando cada una la rentabilidad

correspondiente.

Asimismo, personas naturales comienzan a prestar servicios en el extranjero en forma dependiente e independiente, obteniendo rentas en el exterior, las que conocemos como rentas de fuente extranjera.

Las rentas de fuente extranjera que obtienen las empresas y las personas señaladas anteriormente, se ven afectadas con una doble tributación internacional. Esta situación ocurre con motivo de los principios de sujeción que aplican los distintos países involucrados, esencialmente el principio del domicilio o residencia y el principio de la fuente generadora de la renta.

Como es obvio, la doble tributación entorpece las decisiones de inversión y el movimiento de capital, debiendo los países, con el objeto de dar solución a esta problemática, suscribir convenios para evitar la doble tributación internacional (CDTI) o establecer mecanismos internos para sobrellevarla. Sin embargo, no siempre estas alternativas otorgan solución plena al problema, sino que en algunas ocasiones sólo aminoran sus efectos.

En términos generales, los convenios solucionan la doble tributación a través de la delimitación de la potestad tributaria, vale decir, el convenio establece cuál será el Estado que podrá en definitiva gravar la renta (residencia o fuente), o bien, reduce las tasas impositivas aplicables en el país de la fuente. En el caso que estemos frente a una tributación compartida, entre fuente y residencia, los convenios suscritos por Chile, establecen la posibilidad de utilizar como crédito los impuestos pagados en el otro Estado contratante.

Pues bien, con fecha 27 de septiembre de 2012, se publicó la Ley N.º 20.630, la cual introdujo un nuevo N.º 7 a la letra D, del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹, modificación que tuvo por objeto impedir la devolución del crédito por impuesto de Primera Categoría cuando éste tributo ha sido financiado con créditos por impuestos pagados en el exterior. Por lo tanto, a través del presente artículo, el Centro de Estudios Tributarios pretende continuar haciendo un aporte a la comunidad universitaria y profesionales en la profundización de las principales innovaciones incorporadas a nuestro sistema tributario.

¹ En adelante indistintamente LIR.

II. EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL



El artículo 3 de la LIR, establece que toda persona domiciliada o residente en Chile, deberá pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entrada se encuentre situada dentro del país o fuera de él. En consecuencia, estas personas deberán reconocer en Chile las rentas de fuente extranjeras en las bases imponibles de los impuestos de Primera Categoría y/o Global Complementario, según corresponda. Por lo tanto, las rentas de fuente extranjera comúnmente se verán afectadas con una doble tributación, primero en el país de origen o fuente de la renta, y luego en el país de destino o de residencia de quien se beneficia.

Frente al problema de la doble tributación, la Ley sobre Impuesto a la Renta contempla un sistema especial que permite utilizar como crédito, frente a los impuestos locales, los impuestos pagados en el extranjero, cumpliendo, por supuesto, con determinados requisitos. Por su parte, el artículo 12 de la LIR establece como norma supletoria y en forma implícita, el reconocimiento como gasto de los impuestos pagados en el exterior, al señalar que en Chile se reconocerán las rentas líquidas percibidas.

Las disposiciones legales involucradas las encontramos en los artículos 41 A, 41 B y 41 C, y las instrucciones administrativas son impartidas por el Servicio de Impuestos Internos a través de la circular N.º 25 de fecha 25 de abril de 2008. En términos generales, el artículo 41 A, trata el sistema de créditos como método unilateral, vale decir, cuando no existe un convenio para evitar la doble tributación. En cambio, el artículo 41 C aborda los casos donde si existen tales convenios, conocido como método bilateral.

III. FORMA DE RECONOCER LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERAS



De conformidad al artículo 12 de la LIR, los contribuyentes deberán reconocer las rentas de fuente extranjera cuando éstas resulten percibidas. Además, al momento de computar dichas rentas deberán ser agregadas en las bases imponibles correspondientes en términos líquidos, es decir, netas de impuestos pagados en el exterior.

Al establecer la ley esta forma de reconocimiento, implícitamente está aceptando como gastos los impuestos pagados en el exterior, ya que la parte de la renta que cubrió tales impuestos no formará parte de las bases imponibles en Chile. En el caso de los contribuyentes que determinen su renta efectiva sobre la base de un balance general y contabilidad completa, las rentas líquidas percibidas deberán estar formando parte de la renta líquida imponible a fin de afectarlas con el impuesto de Primera Categoría.

Distinto es el caso de los establecimientos permanentes en el exterior de empresas constituidas en Chile, donde las rentas de fuente extranjeras se considerarán percibidas o devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el exterior. En este caso, la renta líquida imponible se determina en los términos de los artículos 29 al 33 de la LIR, sin considerar las pérdidas de ejercicios anteriores² que señala el artículo 31 N.º 3 de la LIR, por cuanto dichas

² Artículo 41B N.º 1 de la LIR.

pérdidas se encuentran reconocida en el resultado acumulado de la matriz en Chile, al consolidar su resultado con los de sus sucursales en cada ejercicio.

De esta forma, en ambos casos, a través de la renta líquida imponible, la renta de fuente extranjera pasa a formar parte del fondo de utilidades tributables, y por ende, se encuentra disponible para que los propietarios accedan a ella.

Finalmente, debe tenerse presente, que las rentas de fuente extranjera, de conformidad al inciso final del artículo 84 de la LIR no formarán parte de los ingresos brutos para efectos del cumplimiento de los pagos provisionales mensuales, salvo³ que dichas rentas no den derecho al crédito por impuestos extranjeros.

IV. TIPO DE CAMBIO UTILIZADO PARA RECONOCER LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA



Las rentas de fuente extranjera, naturalmente, no son percibidas en pesos chilenos, por lo tanto, la Ley sobre Impuesto a la Renta, a través del N.º 1, de la letra D, del artículo 41 A, establece que tanto los impuestos como las rentas del exterior se convertirán a su equivalente en pesos chilenos de acuerdo con la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera correspondiente⁴. Además, dicha norma considera el caso donde la moneda extranjera no sea una de aquellas informadas por el Banco Central, circunstancia donde los impuestos y las rentas extranjeras deberán ser calculados en su equivalente en dólares de los Estados Unidos de América, de acuerdo con la paridad cambiaria entre ambas monedas, para posteriormente hacer la conversión a moneda nacional en la forma indicada inicialmente.

V. CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR



De conformidad al artículo 41 A de la LIR, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, que obtengan rentas del exterior tendrán derecho a un crédito por los impuestos pagados en el extranjero.

Esta norma legal, trata el sistema de crédito unilateral⁵ sólo para tres grupos de rentas, las cuales son: los retiros y dividendos, las rentas de establecimientos permanentes y las rentas por el uso de marcas patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

Para efectos de este reporte, sólo abordaremos las rentas percibidas por concepto de dividendos y retiros, vale decir, las participaciones en empresas constituidas en el exterior por las cuales los contribuyentes con domicilio y residencia en Chile deben tributar en nuestro país.

De conformidad al artículo 41 A, letra A, los contribuyentes indicados pueden utilizar como crédito en Chile los impuestos a la renta pagados o retenidos en el extranjero. En el caso de dividendos y retiros percibidos del exterior, la norma establece que en el caso que en el país fuente no exista impuesto de retención, o este sea inferior al impuesto de Primera Categoría⁶, se podrá utilizar

³ Según instrucciones impartidas mediante circular N.º 25 de 2008, del Servicio de Impuestos Internos.

⁴ Tipo de cambio observado a la fecha de percepción.

⁵ Cuando no existe convenios para evitar la doble tributación internacional.

⁶ Actualmente 20%. Esta restricción no existe en caso de existir un convenio para evitar la doble tributación.

como crédito el impuesto pagado por la renta de la sociedad en el exterior, incluso el impuesto a la renta pagado por una sociedad en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa las utilidades a Chile, con la condición que ambas empresas se encuentran domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera.

En el caso de las rentas contenidas en el artículo 41 A, letra A, de la LIR, se establece un crédito total disponible, el cual puede ser utilizado, en primer término frente al impuesto de Primera Categoría y luego, frente a los impuestos personales, sea el impuesto Global Complementario o impuesto Adicional, según corresponda.

VI. TOPE DEL CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR A UTILIZAR EN CHILE



De conformidad a la norma en revisión, se establece un tope para efectos de invocar en Chile el crédito por los impuestos pagados en el exterior. De este modo, el tope del crédito asciende a la cantidad menor de las que se indican a continuación:

- I. Impuestos pagados en el exterior.
- II. El 30% de una cantidad tal que al restar este 30% resulte la renta líquida percibida.
- III. El 30% de la renta neta de fuente extranjera⁷.

Para el caso señalado en el literal iii) a través del N.º 6, de la letra D, del artículo 41 de la LIR, se define lo que debe entenderse por renta neta de fuente extranjera en los siguientes términos:

“La Renta Neta de Fuente Extranjera de cada ejercicio se determinará como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera, afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros, calculados de la forma establecida en el artículo anterior.”

Por lo tanto, la determinación de la renta neta de fuente extranjera se puede resumir de la siguiente manera:

Concepto	Valor	
Rentas de fuente extranjera del ejercicio con derecho a crédito	XXX	(+)
<u>Menos:</u> Pérdidas y los gastos relacionados con rentas de fuente extranjera.	(XXX)	(-)
<u>Menos:</u> Proporción de los gastos de utilización común	(XXX)	(-)
<u>Más:</u> El total de los créditos por impuestos extranjeros	XXX	(+)
Renta neta de fuente extranjera (RNFE)	XXX	(=)

⁷ En adelante indistintamente RNFE.

VII. REGISTRO DE INVERSIONES EN EL EXTRANJERO



Un trámite administrativo que deben cumplir los contribuyentes para tener derecho al crédito en comento, es que sus inversiones, previamente a la percepción de la renta, tienen que estar inscrita en el registro de inversiones en el exterior⁸. Dicho registro es administrado por el Servicio de Impuestos Internos, quien ha señalado que esta inscripción es un trámite voluntario que no tiene plazo, sino que su omisión traerá como consecuencia que el contribuyente carecerá del derecho a invocar el beneficio tributario.

Entonces, el contribuyente sólo una vez que tenga inscrita sus inversiones podrá invocar como crédito los impuestos pagados en el exterior, debiendo mantener actualizado este registro con cada una de las nuevas inversiones que realice.

VIII. CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR IMPUTABLE AL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA.



Como se señaló anteriormente, cuando estamos frente a rentas de fuente extranjera, por concepto de retiros y dividendos, en los términos de la letra A, del artículo 41 A de la LIR, el contribuyente tiene derecho a imputar como crédito en Chile los impuestos pagados o retenidos en el exterior. Este tipo de rentas origina un crédito total disponible, vale decir, un crédito que es imputable en contra del impuesto de Primera Categoría e impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

En primer lugar, se debe determinar la parte del crédito que será imputable al impuesto de Primera Categoría y luego, el saldo restante, será destinado para ser utilizado en contra de los impuestos personales. En este último caso, tal crédito será ingresado y controlado en el registro FUT⁹, para su posterior asignación a las imputaciones que se realicen en este registro.

Para determinar la parte del crédito que se imputará al impuesto del Primera Categoría, se deberá agregar el tope de éste en la determinación de la renta líquida imponible, porque el impuesto pagado en el exterior, como se indicó oportunamente, se encuentra reconocido implícitamente como gasto en dicha renta al establecer el artículo 12 el reconocimiento de las rentas extranjeras en términos líquidos¹⁰. Lo anterior representaría un doble beneficio para los contribuyentes, que consistiría en reconocer como gasto y crédito a la vez los impuestos pagados en el extranjero.

A la renta líquida imponible así ajustada, se le deberá aplicar la tasa del impuesto de Primera Categoría¹¹, resultando de esta manera la parte del crédito imputable a este tributo.

⁸ Inscripción obligatoria de conformidad al N.º 2, de la letra D del artículo 41 A de la LIR.

⁹ Fondo de utilidades tributables. Registro obligatorio para aquellos contribuyentes que determinen rentas efectivas de Primera Categoría mediante contabilidad completa y balance general.

¹⁰ Salvo el caso de los establecimientos permanentes en el exterior de empresas chilenas, cuyas rentas se reconocen percibidas o devengadas.

¹¹ Actualmente 20%.

Por ejemplo: Si tenemos un dividendo percibido por la suma de \$100.000 y el tope de los impuestos pagados en el exterior que pueden ser utilizados en Chile, en calidad de crédito total disponibles asciende a \$28.000, el monto del crédito que se imputará en contra del impuesto de Primera categoría será el siguiente:

Renta líquida extranjera percibida	\$ 100.000		
Crédito total disponible	\$ 28.000		
Total renta extranjera	\$ 128.000	20%	\$ 25.600

Como se puede observar, el crédito imputable al impuesto de Primera Categoría es equivalente a la tasa de dicho impuesto, por lo tanto, a nivel de empresas ya se ha evitado la doble tributación, porque la renta en cuestión, tributó en ambos Estados, pero los impuestos pagados en uno han sido utilizados completamente como crédito en el otro, en este caso en Chile.

Sin embargo, recordemos que en nuestro país las rentas del capital deben cumplir también con el impuesto Global Complementario o Adicional, frente a los cuales se podrán utilizar como créditos¹² el impuesto de Primera Categoría y el saldo del crédito total disponible¹³ no utilizado frente a la Primera Categoría que devengó la renta de fuente extranjera, equivalente a \$2.400 (\$28.000 – \$25.600).

IX. OBJETIVO DE LA MODIFICACIÓN LEGAL INTRODUCIDA POR LA LEY N.º 20.630 DE 2012



Con motivo de la promulgación de la Ley N.º 20.630, publicada en el Diario Oficial con fecha 27 de septiembre de 2012, que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional, se incorporó un nuevo número 7 a la D del artículo 41 A, referido a las normas comunes frente a la tributación internacional, particularmente sobre el sistema de créditos por impuestos pagados en el exterior.

La norma aludida establece lo siguiente:

“No podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno conforme a lo dispuesto por los artículos 31, número 3, 56, número 3, y 63, ni a ninguna otra disposición legal, el Impuesto de Primera Categoría en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo el crédito que establece este artículo y artículo 41 C”.

Esta disposición legal, se encuentra en el marco de las normas introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta, tendientes al perfeccionamiento del sistema tributario chileno, particularmente al perfeccionamiento de las normas sobre créditos por impuestos pagados en el exterior, que básicamente busca impedir la devolución del impuesto de Primera Categoría cuando ha sido financiado con créditos por impuestos pagados en el exterior.

¹² Estos créditos son controlados en columnas especiales en el libro FUT.

¹³ Esta diferencia es destinada como crédito para los impuestos finales y no tiene derecho a devolución.

X. PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS



El artículo 31 N.º 3 de la LIR, establece que, cuando las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y en consecuencia, se podrá solicitar su imputación a los tributos adeudados, o bien, solicitar su devolución, según corresponda.

En este contexto, no era extraño que utilidades acumuladas en el registro FUT o percibidas de terceros en el ejercicio, sean absorbidas por pérdidas tributarias generadas por el contribuyente, donde se recuperaba, en calidad de pago provisional, el impuesto de Primera Categoría, cuando éste tributo ha sido cubierto con impuestos pagados en el exterior.

Cuando ocurría dicha circunstancia, el Estado de Chile estaba devolviendo un impuesto que no había recibido del contribuyente, sino que éstos habían sido pagados a otro Estado, distorsionando de esta forma el objetivo del sistema de créditos por impuestos pagados en el exterior, que busca evitar o aminorar la doble tributación internacional, no debiendo, en ningún caso, llegar al extremo de devolver los impuestos pagados en otros países.

Con la introducción del nuevo N.º 7, de la letra D, del artículo 41 A, se corrige esta distorsión, impidiendo la devolución de este pago provisional en los términos antes expuestos. Sin embargo, los contribuyentes continuarán teniendo derecho a este pago provisional, pero sólo como imputación a otras obligaciones tributarias que posea el contribuyente, debido a que la modificación legal, impide la devolución y no la imputación del crédito en comento.

El Servicio de Impuestos Internos, mediante diversos pronunciamientos sobre la materia, estableció un tratamiento tributario especial a la devolución del pago provisional por utilidades absorbidas, distinguiendo entre el pago provisional originado por la absorción de utilidades propias de aquel originado por la absorción de utilidades ajenas. Entonces, frente a esta nueva norma legal, cabe preguntarse si habrá una nueva interpretación de parte del ente fiscal respecto de los pagos provisionales que no tienen derecho a devolución, pero sí a imputación. Particularmente, surgen dudas por ejemplo, ¿qué pasará cuando este pago provisional sin derecho a devolución no pueda ser imputado a ninguna obligación tributaria que posea el contribuyente? ¿Se reconocerá de todas formas como un incremento de patrimonio en la determinación de la RLI cuando este pago provisional proviene de la absorción de utilidades ajenas?, o bien, ¿Se deberá incorporar al registro FUT como utilidad sin crédito cuando este pago provisional proviene de la absorción de utilidades propias?

En nuestra opinión, cuando ocurran tales escenarios, simplemente no estamos frente a un incremento de patrimonio ni frente a un flujo disponible para los propietarios, debido a que el contribuyente no ha tenido ningún beneficio con este pago provisional. Por lo tanto, en estos casos particulares, no deberán realizarse los ajustes que normalmente se efectuaban frente a la determinación de un pago provisional por utilidades absorbidas.

Por lo expuesto anteriormente, debemos estar atentos a las instrucciones que imparta sobre la materia el órgano fiscalizador, de modo de tomar conocimiento de la interpretación que dará al

tema particular y de las acciones que realizará para efectos de control, más aún cuando el año tributario 2013, fue el primer período tributario donde comenzó a regir esta modificación legal.

XI. CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO O IMPUESTO ADICIONAL



De conformidad a los artículos 20, 56 N.º 3 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los contribuyentes que deban declarar rentas afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, respectivamente, tienen derecho a utilizar como crédito, frente a estos tributos, el impuesto de Primera Categoría con que se gravaron dichas las rentas, el cual, en el caso de los contribuyentes del impuesto Global Complementario, tendrá derecho a devolución en caso que tal crédito supere a este tributo, ocasión donde el remanente originado podrá imputarse a otras obligaciones tributarias, o bien, solicitarse su devolución.

Sobre la base de estas disposiciones legales, en armonía con la modificación introducida al artículo 41 A, letra D, de la LIR, los remanentes de crédito por impuesto de Primera Categoría no podrán ser devueltos a los contribuyentes de los impuestos finales, cuando el impuesto de Primera Categoría fue financiado con créditos por impuestos pagados en el exterior. Por lo tanto, los contribuyentes del impuesto de Primera Categoría deberán llevar el debido control para determinar qué parte del señalado tributo fue cubierto con impuestos externos, de modo de informarlos como créditos sin derecho a devolución a los contribuyentes de los impuestos finales. Para tales efectos, los contribuyentes obligados a declarar la renta efectiva según contabilidad completa y a llevar el libro FUT, deberán separar en este registro, a través de columnas especiales, los créditos de Primera Categoría con y sin derecho a devolución, para los fines señalados.

Como se mencionó en el caso del pago provisional por utilidades absorbidas, la innovación legal impide la devolución del crédito de Primera Categoría, pero no su imputación a otras obligaciones tributarias. Por lo tanto, el contribuyente puede imputar los remanentes del crédito de Primera Categoría sin derecho a devolución, en contra de cualquier tributo que pueda adeudar al fisco en su declaración anual de impuestos.

Finalmente, cabe hacer presente, que el Servicio de Impuestos Internos, mediante el suplemento tributario de la operación renta del año tributario 2013, modificó las instrucciones de la línea 27, código [608] del formulario 22, referido al crédito por impuesto de Primera Categoría sin derecho a devolución, incluyendo el caso cuando el tributo a sido cubierto con impuestos extranjeros.

XII. EFECTOS DE LA MODIFICACIÓN EN OTROS IMPUESTOS QUE ADEUDE EL CONTRIBUYENTE



Si bien la modificación legal fue un avance en términos de evitar distorsiones en el sistema de créditos por impuestos pagados en el exterior, en nuestra opinión, el crédito de Primera Categoría, financiado en los términos indicados, sólo debería ser imputado en contra de los impuestos que devenguen las rentas de fuente extranjera en Chile, cumpliendo así su objetivo de evitar la doble tributación internacional, pero no permitir su imputación a otros impuestos, porque se estaría permitiendo cubrir impuestos de rentas que no han estado afectas a una doble tributación, vale decir, los impuestos pagados en el exterior estarían cubriendo impuestos devengados por rentas de fuente chilena.

Un ejemplo de común ocurrencia, sería el caso donde el crédito de Primera Categoría asociado a un retiro recibido, que fue cubierto con impuestos pagados en el exterior, cubre el impuesto Global Complementario que devenga el dividendo propiamente tal, y también, el impuesto Global Complementario que devenga un honorario por un servicio prestado en Chile.

Lo mismo ocurriría, cuando el impuesto de Primera Categoría ha tomado el carácter de pago provisional por utilidades absorbidas, y dicho impuesto fue cubierto con el crédito por impuestos pagados en el exterior. Si bien, luego de la modificación legal, el contribuyente no podrá solicitar su devolución, podrá de todos modos utilizar su imputación a otras obligaciones tributarias que lo afecten. Por ejemplo, este pago provisional sin derecho a devolución, podría ser imputado al impuesto Global Complementario, en el caso del empresario individual, al impuesto único de Primera Categoría, a las retenciones de impuestos Adicional que afectan a los gastos rechazados¹⁴ de los socios no residentes, que se declaran y pagan anualmente a través del formulario 22 de la empresa respectiva, entre otros casos.

XIII. RECONSTITUCIÓN DEL REGISTRO FUT



Debido a que la nueva norma introducida a la LIR no atiende al año donde el impuesto de Primera Categoría fue cubierto con impuestos pagados en el exterior, los contribuyentes se verán obligados a reconstituir su registro FUT, para efectos de reclasificar el crédito por impuesto de Primera Categoría entre aquel que tendrá derecho a devolución y aquel que no lo tendrá, debiendo, en consecuencia, habilitar columnas especiales para este control.

Una vez realizada la reclasificación, que puede abarcar incluso 30 años desde la vigencia de la Ley N.º 19.247¹⁵ de 1993, los contribuyentes podrán certificar correctamente el crédito por impuesto de Primera Categoría a sus propietarios, para efectos de imputarlos frente a sus impuestos personales, o bien, de tratarse de socios obligados a llevar el registro FUT, para que sea correctamente anotado en este registro.

En nuestra opinión, el Servicio de Impuestos Internos deberá modificar las declaraciones juradas donde los contribuyentes informan rentas con créditos por impuestos de Primera Categoría, a fin de diferenciar aquella parte que tendrá derecho a devolución de aquella que no lo tendrá, tales como las declaraciones juradas 1886 sobre retiros y 1884 sobre dividendos. Asimismo, los contribuyentes deberán incorporar esta misma información en los certificados relacionados que deben proporcionar a sus propietarios.

XIV. CASO PRÁCTICO

A continuación se presenta un caso práctico con el objeto de aclarar lo expresado anteriormente:

¹⁴ En el mes de abril de 2013 se emitió el reporte tributario referido a las retenciones de impuesto Adicional.

¹⁵ Estas disposiciones legales incorporaron a la LIR el sistema de créditos por impuestos pagados en el exterior.

PLANTEAMIENTO

1	El representante legal de la Sociedad Hammer Limitada, proporciona los siguientes antecedentes para efectos de determinar las obligaciones tributarias que lo afectan:	
2	De conformidad a los antecedentes contables de la empresa, la renta líquida imponible al 31.12.2012 se determinó conforme al siguiente detalle: Resultado según balance..... 8.000.000 <u>Agregados:</u> Provisión impuesto renta AT. 2013..... 2.000.000 <u>Deducciones:</u> No hay..... 0 Renta Líquida Imponible, antes de ajuste por crédito por impuestos pagados en el exterior..... 10.000.000	
3	Entre las cuentas de resultado ganancia del balance, se encuentra contabilizado un dividendo percibido con fecha 09.08.2012, desde la sociedad Inverline S.A., con domicilio en un país con el cual Chile no tiene un CDTI. Dicha renta, soportó en su país de origen un impuesto de retención y un impuesto a nivel de empresa, de acuerdo al siguiente detalle: • Monto líquido del dividendo percibido en dólares..... 5.000 • Tipo de cambio observado a la fecha de percepción 477,07 • Impuesto de retención, tasa (supuesto)..... 15% • Impuesto a nivel de empresa, tasa (supuesto)..... 30%	
4	En las cuentas de gastos del estado de resultado, se encuentran registrados conceptos directamente relacionados con el dividendo percibido desde exterior: • Gastos directamente relacionados..... 300.000	
5	Durante el ejercicio 2012 (diciembre) se materializaron los siguientes retiros efectivos de parte de los propietarios, los cuales se encuentran actualizados: • Retiros del socio, Jonás Mardones..... 2.300.000 • Retiros del socio, Sociedad Texto Limitada..... 3.500.000	

DESARROLLO									
a) Determinación de impuestos pagados en el exterior:									
Impuestos de retención.....	US	5.000	477,07	2.385.350	1,011	2.411.589	0,85	0,15	425.575
Impuesto corporativo.....				2.411.589	425.575	2.837.164	0,70	0,30	1.215.927
Total impuestos pagados en el exterior.....									<u>1.641.502</u>
(b) Determinación del CTD a utilizar en Chile:									
Impuestos pagados en el exterior.....									1.641.502
Límite 30% sobre renta líquida externa.....					2.411.589	0,70	0,30		1.033.538
Límite 30% sobre (RNFE).....					3.118.888		0,30		<u>935.666</u>
b.1. Determinación RNFE									
Dividendo histórico (en contabilidad).....				2.385.350					
Crédito total disponible.....				1.033.538					
Gastos asociados a la renta extranjera.....				-300.000					
Renta Neta de Fuente Extranjera.....				<u>3.118.888</u>					
(c) Determinación del crédito imputable al impuesto de Primera Categoría:									
Dividendo histórico.....				2.385.350					
Gastos asociados al dividendo.....				-300.000					
Crédito total disponible (tope).....				935.666					
Base imponible de Primera Categoría por rentas extranjeras.....				3.021.016					
Crédito imputable al impuesto de Primera Categoría.....				20%					<u>604.203</u>
(d) Determinación de la RLI definitiva:									
RLI, antes de ajuste por crédito por impuestos pagados en el exterior.....				10.000.000					
Crédito por impuestos pagados en el exterior.....				935.666					
RLI definitiva.....				10.935.666					
Impuesto de Primera Categoría.....				20%					2.187.133
Crédito imputable al impuesto de Primera Categoría.....				-604.203					
Impuesto de Primera Categoría <u>neto a pagar</u>				<u>1.582.930</u>					
(e) Determinación crédito imputable al impuesto Global Complementario:									
Crédito total disponible (CTD).....				935.666					
Crédito disponible imputable al impuesto de Primera Categoría.....				-604.203					
Crédito disponible imputable al impuesto Global Complementario.....				<u>331.463</u>					
f) Determinación de la renta extranjera disponible para los propietarios:									
Renta líquida imponible de fuente extranjera.....				3.021.016					
Crédito total disponible (CTD).....				-935.666					
Renta líquida extranjera disponible para los propietarios.....				<u>2.085.350</u>					

Determinación FUT al 31.12.2012

N°	Detalle	Control	2012		Incremento	Crédito de Primera Categoría sin Devolución	Crédito de Primera Categoría con Devolución	Crédito por impuestos pagados en el exterior
			Propias					
			Impuesto	Renta neta				
				20%				
0,25								
2.	Renta líquida imponible	10.935.666	2.187.133	8.748.533	2.187.133	604.203	1.582.930	
	Menos: Crédito por impuestos externos	-935.666	-604.203	-331.463				331.463
	Renta líquida neta de impuestos externos	10.000.000	1.582.930	8.417.070	2.187.133	604.203	1.582.930	331.463
10.	Menos: Retiros efectivos							
	- Retiros Sr. Jonás Mardones	-2.300.000		-479.631 -1.820.369	-138.967 -455.092	-138.967	-455.092	-76.236
	- Retiros Sociedad Textó Limitada	-3.500.000		-729.873 -2.770.127	-211.471 -692.532	-211.471	-692.532	-116.012
	Saldo FUT para el ejercicio siguiente	4.200.000	1.582.930	2.617.070	689.071	253.765	435.306	139.215

Socios que efectuaron retiros en el ejercicio	Relación renta retirada vs total renta disponible	% Distribución de la renta	Crédito extranjero para impuestos finales	Renta extranjera disponible	Crédito extranjero asignado al retiro	Renta extranjera retirada	Renta chilena retirada
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(3) x (4) = (6)	(3) x (5) = (6)	(2) - (6) = (7)
Sr. Mardones	2.300.000 10.000.000	23%	331.463	2.085.350	76.236	479.631	1.820.369
Soc. Textó Ltda.	3.500.000 10.000.000	35%	331.463	2.085.350	116.012	729.873	2.770.127

Comentarios:

El crédito de Primera Categoría sin derecho a devolución por la suma de \$604.203, corresponde al impuesto de Primera Categoría que gravó a la renta de fuente extranjera, tributo que fue cubierto completamente con el crédito por impuestos pagados en el exterior.

El crédito de Primera Categoría con derecho a devolución por la suma de \$1.582.930, corresponde al impuesto de Primera Categoría que gravó a la renta de fuente chilena, tributo que no ha sido financiado con el crédito por impuestos pagados en el exterior.

De conformidad al literal ii) del número 4, de la letra A, del artículo 41 A de la LIR, el crédito por impuestos pagados en el exterior, controlado en la última columna del registro FUT, se considera retirado, conjuntamente con los retiros de utilidades, proporcionalmente en función del porcentaje que represente la cantidad del retiro respecto del total de utilidades, en este caso 58% (23% + 35%).

Esta proporción se realiza debido a que no existe una separación entre la renta chilena y extranjera, por cuanto ambas están formando parte de la renta líquida del ejercicio. Es por ello, que en base a esta proporción, debemos entender, para el caso particular, que si estamos retirando el 58% de las rentas contenidas en el FUT, estamos retirando también un 58% de las rentas extranjeras, y consecuentemente, el 58% del crédito por impuestos pagados en el exterior.

Aceptado este razonamiento, llegamos a la conclusión necesaria para efectos de determinar la imputación que estamos haciendo, porque aquella parte del retiro que se impute a renta de fuente extranjera tendrá derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría sin derecho a devolución, el cual asciende a \$138.967¹⁶ en el caso del socio Jonás Mardones, debido a que en esta parte el tributo de categoría fue cubierto totalmente con impuestos pagados en el exterior. Sin perjuicio de lo anterior, deben tenerse presente las instrucciones que al efecto imparta el Servicio de Impuestos Internos, en las cuales se puede establecer un criterio especial para la asignación de este crédito de Primera Categoría sin derecho a devolución.

En cambio, por la parte del retiro que se imputa a la renta de fuente chilena se tiene crédito por impuesto de Primera Categoría con derecho a devolución, en caso de generarse un remanente por exceder el impuesto Global Complementario. En el caso del socio Jonás Mardones el crédito asciende a la suma de \$455.092¹⁷.

En el caso del socio Sociedad Texto Limitada, deberá reconocer en su registro FUT las utilidades retiradas conforme a las características informadas por la empresa fuente de los retiros, vale decir, reconocerá rentas con créditos por impuesto de Primera Categoría con y sin derecho a devolución, y además crédito externo para impuestos finales.

Si la Sociedad Texto Limitada, determina un pérdida tributaria que absorba las utilidades recibidas en calidad de retiros o se impute un retiro de sus propietarios al registro FUT, tanto el pago provisional, como el remanente de crédito de Primera Categoría por sobre el impuesto Global Complementario que devengue el retiro, no tendrán derecho a devolución cuando tenga su origen en el crédito de Primera Categoría informado de esta manera por la empresa fuente, sin embargo, podrá imputarse a cualquier otra obligación tributaria que tenga el contribuyente.

A continuación se presenta la declaración anual de impuestos del socio Sr. Jonás Mardones:

DECLARACIÓN ANUAL DE IMPUESTOS A LA RENTA			
RENTAS	BASE IMPONIBLE		
+ Retiros efectivos.....			2.300.000
+ Incremento por impuesto de Primera Categoría.....			594.059
+ Incremento por impuestos externos.....			76.236
= Base imponible determinada.....			2.970.295
= Impuesto Global Complementario según tabla AT. 2013.....	2.970.295	0%	0,00
- Crédito por impuesto de Primera Categoría sin devolución.....			-138.967
- Crédito por impuesto de Primera Categoría con devolución.....			-455.092
- Crédito por impuestos pagados en el exterior.....			-76.236
= Resultado liquidación anual de impuestos			-670.295
Remanente con derecho a devolución.....			-455.092
Remanente sin derecho a devolución.....			-215.203

¹⁶ $(479.631+76.236) \times 0,25 = 138.967$; El valor 0,25 corresponde al factor de incremento de la tasa del 20%.

¹⁷ $1.820.369 \times 0,25 = 455.092$; crédito de Primera Categoría por rentas de fuente chilena con devolución.

Comentarios:

Como se observa, se debe imputar en primer término el crédito por impuesto de Primera Categoría sin derecho a devolución.

En la declaración de impuestos no se determinó obligación tributaria, al quedar el contribuyente en el tramo exento del impuesto Global Complementario, originándose un remanente de \$670.295, de los cuales no procede la devolución de \$215.203, monto que está compuesto por \$138.967 de crédito de Primera Categoría cubierto con impuestos pagados en el exterior y \$76.236 que corresponde a la parte del crédito total disponible imputable a los impuestos finales.

XV. VIGENCIA DE LA MODIFICACIÓN LEGAL



De conformidad a la letra b) del N.º 16 del artículo 1 de la Ley N.º 20.630 de 2012, la modificación legal tiene vigencia a contar del 01 de enero de 2013 y afectará, por lo tanto, a todas aquellas devoluciones de impuesto de Primera Categoría que se soliciten a contar del año tributario 2013.

La norma legal restringe las devoluciones sin distinguir el año donde el impuesto de Primera Categoría fue cubierto con impuestos pagados en el exterior. Es decir, el contribuyente no podrá solicitar la devolución de los remanentes de créditos por impuesto de Primera Categoría, cuando dicho tributo haya sido financiado en la forma señalada, aún cuando las utilidades tengan su origen en años anteriores a la vigencia de estas disposiciones legales.

XVI. CONCLUSIÓN



La modificación legal, al no permitir la devolución del crédito de Primera Categoría cuando este fue cubierto con impuestos pagados en el extranjero, genera una serie de controles que deberán llevarse a cabo, tanto por el contribuyente, como por la administración tributaria. Estos controles se verán materializados en la modificación a los certificados y declaraciones juradas, nuevos códigos al formulario 22, nuevas columnas al registro FUT, entre otros.

La modificación legal busca no devolver impuestos que no han sido ingresados en arcas fiscales nacionales, sino que han sido pagados a otros Estados. Sin embargo, se permite su imputación a cualquier otra obligación tributaria que posea el contribuyente.

Por otra parte, será necesario esperar las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, respecto a situaciones que surgen con motivo de la modificación legal. Por ejemplo, si se reconocerá como incremento de patrimonio o utilidad sin crédito, según corresponda, el pago provisional por utilidades absorbidas sin derecho a devolución, cuando no existe una obligación tributaria donde se pueda imputar.

Finalmente, como la modificación legal afecta a las solicitudes de devolución efectuadas a contar del año tributario 2013, sin importar el año en que el impuesto Primera Categoría fue cubierto con impuestos soportados en el exterior, los contribuyentes se verán obligados a reconstituir sus registros FUT para efectos de separar los créditos de Primera Categoría que tendrán derecho a devolución de aquellos que no lo tendrán. Incluso, esta labor de reconstituir dicho registro no sólo

afectará a los contribuyentes que perciben directamente rentas de fuente extranjera, sino que también a todos los propietarios que retiren dichas rentas de estas sociedades, luego los propietarios de estos últimos y así sucesivamente.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE