

Estimados lectores,

En esta sexagésima tercera edición del Reporte Tributario, Nº63 agosto/2015, seguiremos analizando aspectos relacionados con la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y en este número, nos abocaremos a estudiar el crédito por impuestos pagados en el exterior.

La Ley de reforma tributaria Nº 20.780 introdujo una serie de cambios en los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta. El primero de los mencionados artículos, se hace cargo de la situación de las rentas cuando provienen de países con los cuales Chile no mantiene un convenio para evitar la doble tributación y el segundo, por el contrario, regula la situación de las rentas provenientes de países con los cuales Chile sí tiene este tipo de tratados. En ambas situaciones existen novedades que hemos estimado de suma importancia analizar, especialmente en un contexto en el que las operaciones crecientemente tienen un factor de internacionalización.

Los invitamos a visitar www.cetuchile.cl, sitio en el que 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 Gonzalo Polanco Zamora
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET Universidad de Chile.

CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR – REFORMA TRIBUTARIA

I. INTRODUCCIÓN:



Con motivo de la promulgación de la Ley N.º 20.727 y 20.780 de 2014, ésta última sobre reforma tributaria, se introdujeron una serie de modificaciones a los artículos 41 A y 41 C, de la Ley de la Renta. Estos artículos regulan la forma en que deben ser utilizados los impuestos pagados en el exterior como crédito en Chile, con el objeto de evitar o aminorar la doble tributación internacional.

Esta doble tributación se produce, generalmente, sobre las rentas de fuente extranjeras, las cuales son gravadas en el exterior sobre la base del principio de la fuente de la renta, sin embargo, en Chile nuevamente se gravan bajo el principio de la residencia.

Las modificaciones introducidas a los artículos señalados abarcan distintos ejercicios comerciales, algunos afectan sólo al ejercicio 2014, otras a los ejercicios 2015 y 2016, y finalmente otro grupo de modificaciones afectan a los regímenes permanentes que comenzarán a regir a contar del 1º de enero de 2017.

En términos generales, las modificaciones consisten en aumentar los topes de créditos y del tipo de rentas que se beneficiarían con este mecanismo, por lo tanto, constituyen medidas que favorecerían a los contribuyentes que se ven afectados por la doble tributación internacional.

Por los motivos expuestos, el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, presenta el siguiente reporte que trata sobre las modificaciones al sistema de créditos por impuestos pagados en el exterior y de su aplicación por los años comerciales 2014 al 2016, de modo de continuar con nuestro constante esfuerzo de difundir entre los profesionales del área y nuestros estudiantes estas materias impositivas tan relevantes en el quehacer tributario que afectan a las empresas nacionales.

II. CONTRIBUYENTES Y RENTAS BENEFICIADAS



Los contribuyentes que se benefician con el sistema de créditos por impuestos pagados en el exterior, son aquellos que tienen domicilio o residencia en Chile, de modo que se encuentren obligados a reconocer en nuestro país las rentas de fuente extranjera, de conformidad al artículo 3º de la Ley de la Renta.

Sin embargo, hay que tener presente que no todas las rentas de fuente extranjera se benefician con este sistema, porque se debe diferenciar el país desde donde vienen las rentas en cuestión. La diferencia la hace la existencia o no de un convenio para evitar la doble tributación internacional, porque dependiendo de ello serán más o menos la cantidad de renta que podrán utilizar en Chile como crédito los impuestos pagados en el exterior.

El artículo 41 A, de la Ley de la Renta se hace cargo de las rentas provenientes de países con los cuales Chile no mantiene vigente un convenio para evitar la doble tributación. Conforme a este artículo sólo son tres grupos de rentas las que recibirían este beneficio, éstas son:

- i. Retiros y dividendos.
- ii. Rentas de agencias y otros establecimientos permanentes.
- iii. Rentas del exterior por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

Como se observa, las rentas reguladas en este artículo son muy acotadas, por lo tanto, la gran mayoría de las rentas de fuente extranjeras no se benefician con el sistema de crédito y, en consecuencia, simplemente se ven afectadas con una doble tributación.

En el caso de las rentas no consideradas en dicho artículo, los impuestos pagados en el exterior constituyen gastos necesarios para producir la renta, lo que se observa implícitamente en el artículo 12 de la Ley de la Renta. Esta norma establece, salvo el caso de las agencias en el exterior, que las rentas de fuente extranjera deben ser reconocidas en Chile cuando ellas sean percibidas y en términos líquidos, lo que significa que dichas rentas formarán parte de la base imponible que corresponda neta de los impuestos soportados en el exterior.

Por ejemplo, si una renta extranjera es gravada en el exterior con una tasa del 15%, en Chile la base imponible a declarar frente a la Ley de la Renta corresponde al 85% restante. De este modo, implícitamente se rebaja (como gasto) de la renta obtenida por el residente en Chile, los impuestos pagados en el exterior.

El reconocimiento en Chile de la renta extranjera neta de impuestos extranjeros también constituye un método para evitar la doble tributación, conocido como el método del gasto o deducción. Si bien este método no evita la doble tributación, constituye una norma residual cuando el impuesto extranjero no puede ser utilizado como crédito en Chile, disminuyendo sus efectos.

Por su parte, el artículo 41 C, de la Ley de la Renta, regula el tratamiento de los impuestos pagados en el exterior aplicados a las rentas de fuente extranjeras obtenidas de país con los cuales Chile mantiene un convenio para evitar la doble tributación. En este caso, las rentas beneficiadas con la utilización como crédito de los impuestos pagados en el exterior, no se encuentra limitado a los tres grupos de rentas mencionados anteriormente, sino a todas las rentas que se encuentre incluidas en el convenio respectivo.

Además el artículo 41 C, regula separadamente el tratamiento tributario de los impuestos pagados en el exterior que haya gravado a las rentas personales, tanto las obtenidas como trabajador dependiente, como las obtenidas en forma independiente, es decir, las rentas del artículo 42 N° 1 y N° 2 de la Ley de la Renta, respectivamente.

III. IMPUESTOS QUE PUEDEN SER USADOS COMO CRÉDITO EN CHILE



Para que un impuesto extranjero pueda ser utilizado como crédito en Chile debe corresponder a un impuesto obligatorio a la renta pagado o retenido en el exterior, siempre que sea equivalente o similar a los impuestos contenidos en la Ley de la Renta.

Estos impuestos, para su utilización en Chile, se encuentran restringidos a determinados topes, por ejemplo, cuando las rentas provienen de países con los cuales Chile no mantiene un convenio para evitar la doble tributación este tope depende del tipo de renta de que se trate.

Si la renta corresponde a retiros o dividendos el tope del impuesto extranjero utilizable en Chile asciende al 30% de la renta neta de fuente extranjera, el que constituirá el crédito total disponible imputable al impuesto de primera categoría y al impuesto global complementario o adicional, según corresponda. Si la renta proviene de establecimientos permanentes en el exterior o del uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares el tope será la tasa del impuesto de primera categoría, es decir, hoy con tasa del 22,5%, el cual podrá ser imputado en contra del impuesto de primera categoría que se devengue en el ejercicio.

Por el contrario, si las rentas provienen de países con los cuales Chile mantiene un convenio vigente el tope siempre será el 30% de la renta neta de fuente extranjera, salvo en el caso de las rentas del artículo 42 N° 1 que no deducen gastos. Si las rentas a gravar en Chile no provienen de servicios personales, el crédito con el tope señalado, constituirá el crédito total disponible imputable al impuesto de primera categoría y al impuesto global complementario o adicional, según corresponda.

La renta neta de fuente extranjera, sobre la cual se calculará el tope señalado, de conformidad al N° 6, de la letra D, del artículo 41A, corresponde al resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera, afecta a impuesto en Chile, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros.

Si los impuestos soportados en el exterior superan los topes señalados, tales cantidades podrán ser reconocidas como gastos en Chile, en los términos del artículo 12 de la Ley de la renta, como se mencionó anteriormente.

En el caso de inversiones en el exterior, para que los impuestos pagados en el extranjero puedan ser utilizados en Chile, dichas inversiones deben encontrarse previamente inscritas en el Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva el Servicio de Impuestos Internos. La omisión de esta inscripción dejará impedido de utilizar los créditos señalados, circunstancia frente a la cual el contribuyente sólo podrá deducir como gastos dichos impuestos, de conformidad al artículo 12 referido anteriormente.

Ahora bien, si el contribuyente posteriormente realiza la inscripción en el registro señalado, las rentas obtenidas a contar de ese ejercicio comercial, podrán invocar como créditos los impuestos pagados en el exterior, cumpliendo por supuesto, con los demás requisitos que establece la norma en comento.

Finalmente, los impuestos soportados en el exterior para su utilización en Chile, deben ser acreditados a través del correspondiente recibo, o en su defecto, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente en el país respectivo. Estos documentos deberán encontrarse legalizados y traducidos, cuando corresponda.

IV. NIVELES DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR UTILIZABLES COMO CRÉDITO EN CHILE



De conformidad a la letra A, del artículo 41 A, de la Ley de la Renta (Sin convenio), en el caso de los dividendos, como regla general, se podrá utilizar como crédito en Chile los impuestos de retención que afectaron a dichas rentas en el exterior. Sin embargo, en el evento que el impuesto de retención no exista o sea inferior a la tasa del impuesto de primera categoría (22,5% por el año comercial 2015), también se podrá utilizar como crédito, en forma proporcional, el impuesto pagado por la renta de la sociedad en el exterior

Además, los contribuyentes podrán utilizar como crédito el impuesto a la renta pagado por una sociedad en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que ambas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera.

Esto significa que el contribuyente podría utilizar tres niveles de créditos por los impuestos pagados en el exterior, esto es:

1° Retención de impuestos aplicada sobre el dividendo remesado.

2° El impuesto pagado por la sociedad extranjera en la parte de las utilidades que se reparten a Chile.

3° El impuesto pagado por una sociedad en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dicha utilidades en Chile, cuando exista una participación directa entre ambas sociedades.

V. CONTROL DE LOS CRÉDITO EXTRANJEROS IMPUTABLES A LOS IMPUESTOS FINALES



En el caso de los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa y balance general, deberán controlar la parte del crédito total disponible imputable en contra de los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, en el fondo de utilidades tributables (FUT), con el fin de asignar dichos créditos a los retiros o dividendos que efectúen los propietarios de las empresas y que se imputen a dicho registro.

Esta asignación se realiza considerando la proporción que representa el monto del retiro o distribución sobre la renta líquida imponible que contiene la renta de fuente extranjera, pero dicha renta debe encontrarse neta del impuesto de primera categoría. Por ejemplo, si el monto del retiro o distribución representa el 12% de la renta líquida imponible neta de impuestos, significa que a tal retiro o

distribuciones le corresponde un 12% de la parte del crédito total disponible imputable a los impuestos finales.

Si el crédito asociado a los retiros o dividendos excede a los impuestos personales determinados en el ejercicio, dicho remanente no podrá imputarse en ejercicios siguientes, ni tampoco se puede solicitar su devolución, en definitiva este remanente se pierde por parte del contribuyente, considerando que la renta ya ha evitado la doble tributación.

Finalmente, en el evento que los retiros o dividendos los realicen propietarios que a su vez son otros contribuyentes del impuesto de primera categoría, obligados a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa y balance general, tales retiros o dividendos deberán ser incorporados al fondo de utilidades tributables (FUT), considerando para su anotación en este registro las mismas características tributarias que tenían tales rentas en su origen, conforme al certificado que emitan las empresas fuentes.

VI. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA FINANCIADO CON IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR



A través de la Ley N° 20.630 de 2012, se introdujo el N° 7, de la letra D, del artículo 41A de la Ley de la Renta, a través del cual se estableció que no podrá ser objeto de devolución 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

por impuestos pagados en el exterior.

Dicha modificación trae como consecuencia que el crédito por impuesto de primera categoría financiado de esta forma, constituirá un crédito sin derecho a devolución, sin perjuicio de su imputación. De este modo, el contribuyente no estaría recibiendo la restitución de los impuestos pagados a otros Estados.

Con la incorporación de esta restricción en esta norma legal, tanto el crédito total disponible imputable tanto al impuesto de primera categoría, como a los impuestos personales, nunca constituirá un crédito con derecho a devolución. Pero como se comentó anteriormente, el crédito de primera cubierto de esta manera, como el imputable a los impuestos finales, pueden ser imputados en contra de cualquier obligación tributaria del contribuyente, incluso el que se devengue sobre rentas de fuente chilena¹.

VII. AUMENTO DE LOS NIVELES DE CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR

La Ley N° 20.727 de fecha 31 de enero de 2014, aumentó a contar del 1° de enero de 2014 los niveles de impuestos que los contribuyentes pueden utilizar como crédito en nuestro país, al extender la

¹ Hasta antes de la modificación de la Ley N° 20.780 de 2014.



utilización del impuesto a la renta pagado por una sociedad en la que se participe “**indirectamente**” a través de otras sociedades constituidas en el exterior, siempre que ambas estén domiciliado en el mismo país.

Luego de esta modificación los niveles de impuestos que los contribuyentes pueden utilizar como crédito en Chile son los siguientes:

- 1° Retención de impuestos aplicada sobre el dividendo remesado.
- 2° El impuesto pagado por la sociedad extranjera en la parte de las utilidades que se reparte a Chile.
- 3° El impuesto pagado por una sociedad en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dicha utilidades en Chile, cuando exista una participación **directa** entre ambas sociedades.
- 4° El impuesto pagado por una sociedad en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dicha utilidades en Chile, cuando exista una participación **indirecta** entre ambas sociedades.

Sobre esta modificación el Servicio de Impuestos Internos, a través de la Circular 12 de 2015, precisó que si el impuesto pagado en el exterior por las sociedades en que participa indirectamente la sociedad extranjera que remesa las utilidades fue enterado con anterioridad al 1° de enero de 2014, tales impuestos no podrán ser utilizados como crédito en Chile.

VIII. AUMENTO DEL TOPE DE CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR



Como se indicó anteriormente, los impuestos pagados en exterior que cumplan los requisitos para ser utilizados como crédito en Chile tenían como tope un 30% de las rentas por concepto de retiros o dividendos, sin embargo, la Ley N° 20.727 de 2014, modificó este límite y los aumentó, cuando tales rentas provenientes de países con los cuales Chile no mantiene un convenio de doble tributación vigente a una tasa del 32%. Por lo tanto, a contar del 1° de enero de 2014, todas las rentas por este concepto gozarán de este nuevo tope.

Es importante destacar, que sobre esta materia el Servicio de Impuestos Internos también precisó a través de la Circular 12 de 2015, que esta tasa aumentada es válida sólo respecto de los impuestos pagados a contar del 1° de enero de 2014, y en consecuencia, los impuestos pagados antes de dicha fecha respecto de dividendos percibidos a contar del 1° de enero de 2014, no se beneficiarían del mencionado aumento, quedando limitados al tope anterior del 30% de las respectiva rentas.

Por otra parte, la Ley N° 20.727, también aumentó el tope del crédito en el caso de las rentas provenientes de países con convenio, desde un 30% a un 35%, a contar del 1° de enero de 2014.

IX. NUEVO TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS EXCEDENTES DE CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR DEDUCIBLES DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA



Otra modificación introducida por la Ley N° 20.727, consiste en un nuevo tratamiento tributario que debe darse a los excedentes de créditos por impuestos

pagados en el exterior que son imputables al impuesto de primera categoría devengado sobre rentas de fuente extranjera.

Con anterioridad al cambio que mencionaremos, los remanentes por este concepto constituían gasto necesario para producir la renta, debiendo el contribuyente ajustarlos en la determinación de su renta líquida imponible. Estos remanentes se originaban básicamente cuando los contribuyentes reconocían rentas de fuente extranjera en sus rentas líquida imponibles, pero a nivel local habían determinado una pérdida tributaria que compensaban dicha rentas, e incluso podían extinguirlas. Veamos un ejemplo:

En ejercicio 2013 un contribuyente cuenta con los siguientes antecedentes:

Dividendo líquido percibido² de una sociedad anónima extranjera, convertidos a pesos³ \$10.000.000
 Impuesto pagado en el exterior con tasa 35%.
 Renta de fuente nacional (pérdida tributaria) \$ (7.000.000)
 No hay gastos asociados a los dividendos de fuente extranjera.
 IPC del ejercicio, cero.

Desarrollo:

Impuesto pagado en el exterior $\$10.000.000 / 0,65 \times 0,35 = \$5.384.615$
 Tope crédito por impuestos pagados en el exterior $\$10.000.000 / 0,70 \times 0,30 = \$4.285.714$

La suma menor entre los cálculos realizados constituye el crédito total disponible que podrá ser imputado en parte al impuesto de primera categoría y el saldo a los impuestos personales, sea global complementario o adicional, según corresponda.

Entonces:

Dividendo extranjero percibido	10.000.000
Crédito por Impuestos externos	<u>4.285.714</u>
Renta líquida consolidada	14.285.714
Impto. Extranjero destinado a cubrir el IDPC (20% ⁴)	2.857.143

Ahora bien, el impuesto extranjero destinado a cubrir los impuestos personales corresponde a la diferencia entre el crédito total disponible y aquella parte destinada a cubrir el impuesto de primera categoría. Para el caso del ejemplo sería \$1.428.571 ($\$4.285.714 - \$2.857.143$)

² Cuando se refiere a dividendo líquido, se refiere a que la renta se encuentra neta de impuestos externos.

³ De acuerdo al tipo de cambio observado del día de percepción del dividendo, conforme a la letra D, del artículo 41A, de la Ley de la Renta.

⁴ La parte del crédito total disponible imputable al impuesto de primera categoría, corresponde a la tasa de dicho impuesto aplicada sobre la renta de fuente extranjera sumado previamente el correspondiente crédito total disponible.

Una vez realizados los cálculos anteriores el contribuyente debe determinar su renta líquida imponible, considerando los resultados locales con las rentas de fuente extranjera.

Pérdida tributaria (resultado local)	(7.000.000)
Dividendo extranjero percibido	10.000.000
Crédito por Impuestos externos	<u>4.285.714</u>
Renta líquida consolidada	7.285.714
Impuesto de primera categoría (20% ⁵)	1.457.143

De la determinación realizada observamos que la base imponible afecta a impuestos disminuyó debido a la compensación de la renta extranjera con las pérdidas locales, lo que trae como consecuencia un menor impuesto de primera categoría a pagar por el contribuyente. Sin embargo, una parte del crédito total disponible ya se encuentra destinada a cubrir el referido tributo, lo que originará el excedente cuyo tratamiento tributario ha sido modificado.

De este modo, sólo \$1.457.143 de los \$2.857.143 del crédito total disponible será utilizado como crédito frente impuesto de primera categoría, originándose un remanente por la suma de \$1.400.000. Esta diferencia hasta el 31 de diciembre de 2013, constituía un gasto necesario para producir la renta, debiendo el contribuyente ajustarla en la determinación de su renta líquida imponible, dividiéndola por la cantidad de 100 menos la tasa del impuesto de primera categoría, es decir:

$$\$1.400.000 / 0.80 (100-20) = \$1.750.000$$

Dicho ajuste correspondía al siguiente cálculo:

Pérdida tributaria (resultado local)	(7.000.000)
Dividendo extranjero percibido	10.000.000
Ajuste al remanente no utilizado	(1.750.000)
Crédito por Impuestos externos	<u>4.285.714</u>
Renta líquida consolidada	5.535.714
Impuesto de primera categoría (20% ⁶)	1.107.143

Efectuado este ajuste, la parte del crédito total disponible imputable al impuesto de primera categoría será equivalente al impuesto a pagar en el ejercicio, no generándose diferencias para el contribuyente. ($\$2.857.143 - \$1.750.000 = \$1.107.143$)

Ahora bien, a contar del 1° de enero de 2014, de conformidad a la modificación introducida al artículo 41A por la Ley N° 20.727, los contribuyentes deberán otorgar otro tratamiento tributario al excedente del crédito por impuestos pagados en el exterior imputable al impuesto de primera categoría,

⁵ Tasa vigente al 31.12.2013.

⁶ Tasa vigente al 31.12.2013.

considerándolo como un remanente que podrá ser imputado al impuesto de primera categoría de los ejercicios siguientes, hasta su total extinción, sin que sea procedente su deducción como gasto, en los términos señalados precedentemente.

Al igual que en los casos anteriores, el Servicio de Impuestos Internos precisó que los impuestos que tendrán el tratamiento tributario descrito son aquellos que hayan sido pagados a contar del 1° de enero de 2014, y no los pagados con anterioridad.

X. AJUSTES AL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS EXCEDENTES DE CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR DEDUCIBLES DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA, POR LA LEY 20.780 DE 2014.



La Ley N° 20.780 de 2014, sobre reforma tributaria, efectúa un ajuste al tratamiento tributario de los excedentes de los impuestos pagados en el exterior imputables al impuesto de primera categoría. Como se indicó precedentemente, este excedente a contar del 1° de enero de 2014, podrá ser imputado en contra del impuesto de primera categoría de los ejercicios posteriores, hasta su total extinción. Sin embargo, esta nueva modificación consiste en que tales remanentes se verán restringidos en su imputación, sólo al impuesto de primera categoría que corresponda a rentas de fuente extranjera.

Por lo tanto, los contribuyentes a contar del 1° de enero de 2015, fecha de entrada en vigencia de esta nueva modificación, previo a la imputación del remanente señalado, deberán identificar claramente qué parte del impuesto de primera categoría corresponde a las rentas de fuente extranjera de dicho ejercicio, pues sólo a dicho tributo podrá imputarse los referidos excedentes.

XI. AUMENTO DEL LÍMITE DE TASA RESPECTO DE LA RENTA NETA DE FUENTE EXTRANJERA



Junto con aumentar la tasa de tope de créditos por impuestos pagado en el exterior por los retiros y dividendos, en el caso que provengan de países con los cuales Chile no mantiene un convenio de doble tributación vigente, a un 32%, se aumentó al mismo porcentaje el tope respecto de la renta neta de fuente extranjera.

Por su parte, también se aumentó el tope respecto de la renta neta de fuente extranjera proveniente de países con los cuales Chile posee convenio de doble tributación, frente a los cuales tanto las rentas percibidas, como la renta neta de fuente extranjera tendrán un tope de 35%.

En consecuencia, a contar del 1° de enero de 2014, de conformidad a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.727 de 2014, existirán dos límites generales por concepto de renta neta de fuente extranjera, uno aplicable a rentas provenientes de países sin convenio y otras aplicable a rentas provenientes de países con convenio, 32% y 35%, respectivamente.

XII. AMPLIACIÓN AL ALCANCE DE LAS RENTAS QUE PUEDEN ORIGINAR CRÉDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR



Hasta el 31 de diciembre de 2014, los contribuyentes sólo tenían derecho al crédito por impuestos pagados en el exterior sobre rentas de fuente extranjera. No obstante, la Ley N° 20.780 extendió el beneficio a las rentas de fuente chilena, considerando ahora las de fuente extranjera y chilena, bajo la condición que ambas resulten gravadas con impuestos en el exterior.

Es así como la Ley N° 20.780, a contar del 1° de enero de 2015, eliminó la restricción de invocar sólo como crédito los impuestos pagados en el exterior, que hayan afectado únicamente a las rentas obtenidas del exterior.

XIII. NUEVO TRATAMIENTO TRIBUTARIO QUE AFECTA AL CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA QUE ES CUBIERTO CON CRÉDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR



Como se mencionó anteriormente, la Ley 20.630 de 2012 introdujo el número 7 a la letra D, del artículo 41A, de la Ley de la Renta, restringiendo el uso del crédito por impuesto de primera categoría cuando dicho tributo se financie con créditos por impuestos pagados en el exterior. Ahora bien, la Ley 20.780 de 2014, introduce una nueva restricción al mencionado crédito, a contar del 1° de enero de 2015.

Esta restricción consiste en que el crédito en comento, aparte de no tener derecho a devolución, sólo podrá ser imputado sobre el impuesto global complementario o adicional determinado sobre rentas de fuente extranjera. Por lo tanto, los contribuyentes a contar de la entrada en vigencia de esta modificación deberán determinar qué proporción del impuesto global complementario proviene de rentas de fuente extranjeras y qué proporción proviene de rentas de fuente chilena, para hacer la imputación respectiva.

En consecuencia, los contribuyentes obligados a determinar el fondo de utilidades tributables, deberán llevar el debido control de estos créditos en dicho registro para efectos de la aplicación de la norma antes señalada. En este caso, para efectos de distinguir las rentas de fuente nacional y extranjera que forman parte de las utilidades acumuladas en el FUT, se aplicará la misma proporción utilizada para determinar el crédito por IDPC con y sin derecho a devolución, determinados éstos de acuerdo a las instrucciones impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 14 de 2014.

XIV. AUMENTO DEL TOPE DE CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR EN EL CASO DE SERVICIOS PERSONALES



El artículo 41 C, N° 3, de la Ley de la Renta, regula el tratamiento tributario de los impuestos pagados en el exterior que han afectado a los servicios personales nuevamente afectados en Chile con el impuesto único de segunda categoría o con el

impuesto global complementario. Dicha norma establece que en el caso de existir un convenio para evitar la doble tributación, tales rentas podrán utilizar los impuestos extranjeros en Chile con un tope del 30% de las mencionadas rentas. Pues bien, la Ley N° 20.727 de 2014, a contar del 1° de enero de 2014 aumentó dicho tope, quedando finalmente en un 35% de las mencionadas rentas.

En consecuencia, las personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por las rentas que obtengan a partir del 1° de enero de 2014, podrán gozar del nuevo tope incorporado a la Ley de la Renta con tasa del 35% en sustitución del 30% que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

XV. CONCLUSIÓN



El sistema de créditos por impuestos pagados en el exterior regulados en los artículos 41 A y 41 C de la Ley de la Renta, sufrió variados cambios a contar del 1° de enero de 2014 por la Ley N° 20.727, y posteriormente, nuevos cambios a contar del 1° de enero de 2015 por la Ley N° 20.780. Dichos cambios consisten principalmente en el aumento de los topes establecidos en la Ley desde un 30% a un 32% en el caso de retiros y dividendos provenientes de países con los cuales Chile no mantiene un convenio para evitar la doble tributación, y de un 30% a un 35% respecto de las rentas provenientes de países con los cuales Chile si mantiene los mencionados convenios.

También se amplió el beneficio del crédito por impuestos pagados en el exterior a las rentas de fuente chilena que resulten gravadas con impuestos en el extranjero. Se cambió el tratamiento tributario de los remanentes del crédito total disponible imputable al impuesto de primera categoría, estableciéndose que podrá continuar imputándose contra el referido tributo en los ejercicios posteriores, hasta el 2014 se aplicaba sobre el impuesto de primera categoría sin atender el origen de la renta, pero a contar del 2015, sólo aplica respecto de renta de fuente extranjera.

Además, se aumentaron los topes de crédito en el caso de los servicios personales, cuando existe un convenio para evitar la doble tributación de una 30% a un 35%, entre otras modificaciones.

Como se observa, los cambios introducidos a los artículos involucrados son relevantes, tanto para las empresas y personas, quienes a contar del 2014 debieron haber comenzado su aplicación, todo ello sin perjuicio de los nuevos cambios que comenzarán a regir a contar del 1° de enero de 2017, con motivo de la entrada en vigencia de los nuevos regímenes de tributación vigentes a contar de dicha fecha.



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