



Estimados lectores,

Esta décima edición del Reporte Tributario, Nº10 Noviembre/2010, desea contribuir al conocimiento impositivo, a través del desarrollo de un análisis crítico y legal de la primera de dos importantes circulares emanadas recientemente por el ente fiscalizador, que son objeto de estudio y discrepancia por parte del mundo privado. En este reporte, se examinarán los principales aspectos relacionados con la emisión de la Circular Nº68 del 03.11.2010, relativa al tratamiento tributario para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de los ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y rentas afectas al impuesto de primera categoría en carácter de único y de los costos, gastos y desembolsos imputables a cada uno de ellos.

Lo anterior, reviste una real importancia por cuanto constantemente, en ámbitos privados, se cuestiona la calidad interpretativa del Servicio de Impuestos Internos junto a su sesgo recurrentemente fiscalista, que lejos de lograr aumentar la recaudación impositiva a través de la interpretación exhaustiva, pudiera a juicio de muchos, potenciar el proceso de elusión tributaria debido a la percepción de pérdida de objetividad en las interpretaciones, a través del incentivo recolector de tributos.

Es labor del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, proveer el espacio para que este tipo de análisis y críticas sean discutidas, con el objeto de lograr un adecuado equilibrio entre las diversas perspectivas que confluyen en la práctica tributaria nacional.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar [www.cetuchile.cl](http://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.

Saludos cordiales,  
Profesor Javier Jaque López  
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios  
CET UChile

## CIRCULAR Nº 68 DEL 2010. INGRESOS – COSTOS – GASTOS DE TIPO COMÚN

### I. INTRODUCCIÓN



Con fecha 3.11.2010, el Servicio de Impuestos Internos ha emitido la Circular Nº 68, la que asume, sin señalar norma legal alguna de respaldo, que el impuesto de Primera Categoría que se aplica respecto de rentas que, posteriormente, no serán afectadas con impuesto Global Complementario o Adicional, sería un tributo distinto al que se aplica en los casos de rentas que resultarán gravadas con tales impuestos.

Lo cierto es que no existe norma legal alguna que pudiera servir de fundamento a dicho criterio y, por el contrario, es evidente que todas las disposiciones pertinentes de la Ley de la Renta regulan, sin distingo alguno, el único impuesto de Primera Categoría que en dicho texto se establece y respecto del cual no tiene incidencia alguna la situación que, respecto de otros tributos, pudieren tener las rentas por el afectadas.

El presente reporte tributario, tiene por finalidad analizar la instrucción emitida por la administración tributaria, la cual a juicio de éste autor, se aleja de nuestro marco jurídico imperante, en circunstancia que nuestra ley establece una clara forma de determinación de los resultados tributarios afectos con el impuesto de primera categoría, lo anterior conforme a la interpretación que se le da al texto positivo establecido por el legislador, y ratificado en reiteradas oportunidades por nuestro máximo tribunal, la Excm. Corte Suprema.

Reporte Tributario preparado por:

Alejandro Dumay Peña  
Abogado, Licenciado en Cs. Jurídicas y Sociales,  
Universidad de Concepción.  
Magíster en Tributación, Universidad de Chile.  
Colaborador CET – UChile

### II. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO AFECTO A IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA



Las reglas que la ley señala, para la determinación y aplicación del citado gravamen, son únicas, uniformes y absolutamente ajenas e independientes al hecho de que las rentas afectadas sean, además, objeto de otros tributos.

Cuando el impuesto Global Complementario o Adicional, no tengan aplicación, pero si proceda afectar la renta con el impuesto de Primera Categoría, se dice que dicho tributo opera en calidad de impuesto único, pero, obviamente, dicha circunstancia no incide en su determinación, ni cambia su naturaleza.

Cuando el legislador dispone que una renta sólo se afecte con el Impuesto de Primera Categoría, se está refiriendo, exclusivamente, a la inaplicabilidad de otros gravámenes y, en ningún caso, a la existencia de reglas especiales para su aplicación, diversas a las que correspondería aplicar en el caso de que las rentas se afecten, además, con otros tributos.

En esos términos, asumir que el impuesto de Primera Categoría, aplicado como único gravamen, es un impuesto distinto al que se aplica respecto de rentas que serán afectadas, además, con Global Complementario o Adicional, carece de toda base legal.

Es así como la circular 68, no señala fundamento alguno para el distingo, y se limita a regular las consecuencias y efectos de dicho criterio, sin señalar cuál sería la disposición legal que la circular interpreta, lo que evidencia la violación del precepto que sólo permite a la Dirección del Servicio de Impuestos Internos “interpretar” las normas tributarias.

### III. IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA EN CARÁCTER DE ÚNICO



No existe base legal alguna para asumir que el impuesto de Primera Categoría, es un impuesto distinto, según hayan de operar o no otros tributos respecto de las rentas gravadas.

Ello es particularmente evidente en el caso de las sociedades, que sólo son contribuyentes del impuesto de Primera Categoría y que deben aplicarlo, cuando proceda, con absoluta prescindencia de otras cargas impositivas que pudieran afectar a otros contribuyentes.

Queremos decir con lo anterior, que respecto de las sociedades, el impuesto de Primera Categoría, es siempre el único impuesto que afecta sus rentas, lo que hace particularmente ilegal el postulado o premisa en que se funda el instructivo que se comenta.

Tal distingo, manifiestamente artificial y carente de toda base legal, produce consecuencias y efectos relevantes, alterando, de modo injusto e ilegal, la carga tributaria que el legislador establece, como ha tenido oportunidad de señalarlo la Excm. Corte Suprema, en situaciones en que pretendió darse aplicación al criterio que la circular 68 consagra.

El instructivo que se cuestiona, deriva en consecuencias sustantivas respecto de una serie de materias reguladas en la Ley de la Renta, vale decir, tiene efectos equivalentes a los que habría producido una modificación radical de dicho texto impositivo.

Se ve afectado el tratamiento de las pérdidas tributarias, el régimen de imputación de gastos, la determinación de las utilidades tributarias y no tributarias (*FUT* y *FUNT*) e incluso, se introducen nuevos conceptos, como la aplicación de un criterio de proporcionalidad en materia de gastos, equivalente al crédito fiscal proporcional a que se refiere el DL 825, pero, con la diferencia de que en el caso del IVA, la proporcionalidad del crédito tiene su fuente en texto expreso de la ley.

En esos términos, parece evidente que el principio de la legalidad de los impuestos resulta quebrantado por los términos de la circular, la que, como se ha dicho, se desentiende de lo resuelto sobre la materia por la Excm. Corte Suprema, en diversos pronunciamientos.

Entre los fallos a que se hace referencia, puede citarse la sentencia de 25.3.99, que rechaza en términos categóricos la tesis que ha servido de base a la circular N° 68, por ser contraria al tenor y a la historia fidedigna de la ley, señalando el tribunal que se incurre en una falsa y errónea interpretación del texto positivo, cuando se pretende que el impuesto celular de primera categoría, aplicado en carácter de único, adquiriría una identidad propia, diversa o distinta a la del impuesto de primera categoría.

En sentencia de 30.3.99, la Corte Suprema reitera que constituye un error de derecho asumir que el impuesto de Primera Categoría, aplicado en carácter de único, sería un impuesto distinto que el que contempla el artículo 20 de la Ley de la Renta. Agrega que tal interpretación rompe la necesaria correspondencia y armonía existente entre las disposiciones de la Ley de la Renta, la que en diversos artículos declara que el tributo se aplica como impuesto único, con el sólo propósito de excluir otros, que la misma ley contempla, pero sin llegar a conceptuarlo como un tributo distinto o independiente.

El hecho de que las rentas afectadas con Primera Categoría deban excluirse o no en la aplicación de otros tributos, no es un antecedente que permita asumir reglas distintas para su aplicación, si el texto legal no contempla distingo alguno, ni reglas de aplicación diversas para uno u otro supuesto.

En esos términos, parece evidente que el acto administrativo que se comenta excede los términos del artículo 6, letra A) Nº 1 del Código Tributario, pero, por sobre todo, contraviene el principio de la legalidad de los impuestos.

#### IV. CIRCULAR Nº 68, SUSTENTO JURÍDICO



Según lo señala en su introducción, la circular en análisis se refiere al tratamiento tributario que debe darse a los ingresos no constitutivos de renta, a las rentas exentas y a las rentas afectas al impuesto de Primera Categoría en carácter de impuesto único, especialmente en lo relativo a los costos, gastos y desembolsos asociados a ellas.

Al respecto se hace pertinente recordar que el legislador se vale de distintos mecanismos para liberar de tributación a determinados ingresos.

La fórmula o mecanismo más tradicional, es la vía de la exención, pero en el buen entendido que ello no excluye otras formas de liberación.

Es así como nos encontramos con el discutible procedimiento de que se vale el artículo 17 de la Ley de la Renta, cuando califica como *“no constitutivos de renta”* los ingresos que en dicha disposición se enumeran.

Sabemos que los únicos ingresos no constitutivos de renta, en nuestro sistema, son aquellos que queden fuera de la definición de *“renta”* que se contiene en el artículo 2 Nº 1 de la ley.

Como quedó claramente establecido en la historia fidedigna de la norma, la poco feliz expresión *“no constitutivo de renta”* (que, sin duda, puede llevar a confusión conceptual a un lector desprevenido de la ley), no tuvo otro propósito que establecer una exención plena respecto de los ingresos que se deseaba beneficiar.

En nuestro sistema, la exención no conduce a una desgravación total, como consecuencia de que las rentas exentas deben colacionarse en la base imponible del Global Complementario, de modo que, atendida la progresividad del tributo, incrementan la carga tributaria de las demás rentas (*las afectas*) del contribuyente, de conformidad a lo dispuesto en el Nº 3 del artículo 54 de la Ley.

Para evitar dicho efecto, vale decir, para establecer una desgravación plena o absoluta respecto de determinados ingresos, nuestro legislador no encontró un medio más idóneo que el utilizado en el artículo 17, norma que, según se ha dicho, da a entender que los diversos numerandos de dicho artículo, se refieren a ingresos que se desgravan por no constituir utilidad, ganancia, beneficio o incremento patrimonial.

En esos términos, encontramos en nuestra ley rentas exentas (*de algunos o todos los tributos que en la Ley de la Renta se contienen*) y los llamados ingresos no constitutivos de renta, que, salvo excepciones puntuales, no son otra cosa que rentas desgravadas de todos los impuestos que se contienen en el texto legal y que, en lo que respecta al Global Complementario o Adicional, se sustraen, incluso, del efecto que produce su incorporación a la base imponible.

Existen, por cierto, otros mecanismos de desgravación, como es el de afectar ingresos con algún impuesto sustitutivo, puesto que, obviamente, sustituir o reemplazar el impuesto a la renta, por otro tributo, implica dejar de aplicar el impuesto a la renta a su respecto, vale decir, desgravar el ingreso de el o los impuestos a la renta que naturalmente les habían correspondido. Es el caso, por ejemplo, de los ingresos que se obtienen por la vía de una herencia o donación.

Existiendo múltiples impuestos dentro de la Ley de la Renta (*los impuestos cedulares, vale decir, el de Primera y Segunda Categoría, el Global Complementario, el impuesto Adicional y el gravamen del artículo 21*), alguno de los cuales operan por superposición a otros, como es el caso del Global Complementario o Adicional, que se superponen al de Primera o Segunda Categoría, otra forma o mecanismo de exención consiste en establecer que un determinado ingreso se afectará exclusivamente con Global Complementario o Adicional, lo que, por cierto, es una forma de señalar que a dichos ingresos no se les aplicará, vale decir, no serán afectados, con el impuesto cedular que, a no mediar la exención, les habría correspondido.

A la inversa, señalar que una determinada renta será afectada, exclusivamente, con el impuesto de Primera Categoría, no es otra cosa que eximir tales rentas del impuesto Global Complementario o Adicional que en condiciones normales o de acuerdo a las reglas generales la habrían gravado.

Lo cierto es que para ninguna de las situaciones planteadas, el legislador establece reglas especiales respecto de la aplicación o determinación del tributo.

Cualquiera de los impuestos antes mencionados, cuando operan en calidad de únicos, deben aplicarse (*a falta de reglas especiales o de excepción*), en los mismos términos que cuando se aplican en forma adicional o supletoria de otros gravámenes.

Si revisamos con detención las normas del artículo 20, en el caso de rentas afectas a Primera Categoría, así como otras disposiciones pertinentes, como los artículos 14, 15, 29 y siguientes, podemos verificar que en nuestro texto existe un solo impuesto de Primera Categoría, que se aplica, como lo señala el citado artículo 20 en su número 5 a todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas.

Ese tributo, tiene reglas únicas y comunes para su determinación, aplicables a todas las rentas afectadas, con independencia de la situación de éstas respecto de otros gravámenes.

En términos ilustrativos, si el diligente contador de una empresa ha determinado la renta líquida imponible afecta a la Primera Categoría, el día 30 de diciembre de un determinado ejercicio y el día

31 se publica en el Diario Oficial una ley que exime de Global Complementario a diversos ingresos que están formando parte de esa renta líquida, el cálculo o determinación anticipada que realizó el contador del ejemplo, en nada se modifica, puesto que el tributo tiene sus propias reglas (*únicas y uniformes, según se ha señalado*), que prescinden de la situación o tratamiento que a tales rentas pueda corresponder respecto de los otros gravámenes contemplados en la misma ley.

Particularmente, en lo que respecta a deducción de gastos (*materia específica a que apunta la circular que se comenta, según se indica en la introducción*), el artículo 31 señala que la renta líquida se determina, deduciendo de la renta bruta, todos los gastos necesarios para producirla, que no se hayan rebajado conforme al artículo 30.

En ninguna parte de la citada norma, se contempla algún distingo a considerar, según el impuesto de Primera Categoría que se está determinando haya de ser aplicado con exclusión de otros tributos o sin perjuicio de los demás gravámenes que establece la ley.

Lo propio ocurre con los ajustes (*agregados o deducciones*) que ordena el artículo 32 y con los que se contemplan en el artículo 33, siendo particularmente relevante la regla que se contiene en la letra e) del N° 1 de esta última disposición.

En efecto, la letra e) del N° 1 del artículo 33 de la ley, ordena agregar o reponer (*si hubieren disminuido la renta líquida, vale decir, si hubieren sido indebidamente rebajados*), los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o a rentas exentas, ordenando que se rebajen a los beneficios a que acceden.

Dicha norma, de toda lógica y equidad, nos señala que los gastos que acceden a los ingresos afectos a primera categoría, se rebajan en la determinación de la renta líquida imponible afecta al tributo, en tanto que los que acceden o se relacionan con rentas exentas o calificadas de no constitutivas de renta, deberán disminuir el monto de estas últimas, sin afectar la base gravada con primera categoría.

La señalada regla, que constituye la norma más específica que el legislador establece respecto de esta materia, en momento alguno hace distingo o discriminación alguna respecto a si el tributo de primera categoría que se está determinando operará en carácter de único o en régimen normal (*vale decir, sin perjuicio de otros gravámenes, como el Global Complementario o Adicional, que también pudieren afectar la renta que para los efectos del impuesto de Primera Categoría se está determinando*).

## V. NORMATIVA APLICABLE SOBRE REGISTRO DE INGRESOS – COSTOS – GASTOS



El Fondo de Utilidades Tributarias dice relación con los impuestos Global Complementario o Adicional, vale decir, constituye, en esencia, un registro en el que se consignan las rentas que tienen pendiente su tributación a nivel personal, las rentas que no corresponde afectar con los indicados tributos de superposición, porque el legislador las ha desgravado del Global o Adicional, se califican de no tributables y se registran en el FUNT.

Ello, con independencia de la fórmula o mecanismo que el legislador hubiere empleado para consagrar su desgravación, vale decir, sea que la desgravación se haya establecido por la vía de una

exención, de la afectación con un impuesto sustitutivo, de su reputación como no constitutivas de renta o de la aplicación del impuesto cedular en carácter de único.

En esos términos, concordamos con los criterios generales expresados en el punto 1) del párrafo IV de la circular en comento, cuando señala que el registro FUNT da cuenta de todas aquellas cantidades que no deben gravarse con Global o Adicional.

Sin embargo, la confusión comienza en el punto siguiente, cuando se indica que para los efectos anteriores, de los ingresos de tales operaciones, deberán rebajarse los desembolsos imputables a cada uno de ellos.

Tal regla o premisa, es absolutamente válida respecto de las rentas exentas o ingresos no reputados rentas (*como lo señala expresa y literalmente el artículo 33 de la ley, en la letra e) de su número 1*), pero no puede hacerse extensiva a las rentas afectas a primera categoría, con independencia de lo que con ellas suceda respecto de otros gravámenes.

Se produce aquí una evidente falacia, ya que lo que tienen de común los tres grupos de rentas referidos (*sustraídos de Global Complementario o Adicional por exención, por su calificación de no constitutivos de renta o porque deban soportar Primera Categoría como única carga*), es su desafectación de Global Complementario o Adicional y consecuente registro en el FUNT.

Sin embargo, si lo que se exige de Global Complementario o Adicional, se afecta con Primera Categoría, el tratamiento que pueda corresponderle respecto de esos otros gravámenes, no puede tener incidencia ni efecto alguno al momento de determinar la Primera Categoría que los grava.

No hay fundamento de texto, ni razones de equidad o consideraciones de ningún tipo, para asumir que el impuesto de Primera Categoría deba determinarse de un modo u otro según el tratamiento que los ingresos afectos a Primera Categoría, que se están procesando, conjuntamente con los gastos o desembolsos que a ellos acceden, puedan tener respecto de otros tributos.

En esos términos, parece evidente, a la luz de la normativa vigente, que las empresas deben determinar un solo impuesto de primera categoría, colacionando, obviamente, todos los ingresos, costos, gastos y agregados o deducciones que procedan, a efectos de establecer el objetivo esencial de dicho proceso, cual es el establecimiento de la renta líquida imponible y del tributo que corresponda.

Ese proceso es uno solo y no admite distingo alguno.

Determinado el monto afecto y el impuesto que corresponda, esa utilidad que tributó, se llevará, en la proporción que corresponda, al FUT o FUNT, según se trate de cantidades que deberán o no ser afectadas con Global o Adicional.

Por lo mismo, es evidente que, dentro del proceso de determinación de la renta líquida imponible afecta a Primera Categoría, se compensarán resultados positivos o negativos, se deducirán los gastos o desembolsos vinculados a los ingresos afectos y se respetarán, una a una, todas las reglas que la ley señala, dentro del proceso que se inicia con el cómputo de los ingresos brutos y que culmina con la determinación de la base afecta al impuesto.



En ese predicamento, todos los ingresos afectos a Primera Categoría, son ingresos de una misma naturaleza, vale decir, de una misma calidad tributaria, en lo que al impuesto se trata (*el de Primera Categoría*) corresponde.

Ello sin perjuicio de que, en lo que al Global Complementario o Adicional respecta, resultan igualarse las rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta, con los que fueron gravados por el impuesto cedular en calidad de impuesto único, ya que, en este caso, vale decir, en lo que respecta al registro FUNT, lo único que interesa es la improcedencia de tales gravámenes, cualquiera sea la razón o fundamento legal que los haga improcedentes o inaplicables.

Recordemos que el Global Complementario no somete a gravamen las rentas inferiores a 13,5 UTA, lo que no podría significar que las empresas deban, para efectos de la determinación del impuesto de Primera Categoría que las afecta, hacer un distingo respecto de ingresos percibidos o devengados hasta dicho monto y las sumas que sobrepasan el tope indicado por parte de sus propietarios afectados con los referidos gravámenes.

Es así como el artículo 14 de la ley señala, en la letra a) de su número 3, que en el fondo de utilidades tributables se anotará la renta líquida imponible de primera categoría o pérdida tributaria del ejercicio, confirmando que, para el legislador, existe una sola y única renta líquida imponible o una sola pérdida tributaria, en su caso.

Posteriormente, la norma citada, en su letra b), se refiere al registro de las rentas que no se afectarán con Global Complementario o Adicional, debiendo entenderse que se refiere a las sumas que, por cualquiera causa legal, no deban gravarse con tales impuestos, no obstante que la referencia se limita a las cantidades no constitutivas de renta y a las rentas exentas.

La circular 68 de 2010 señala expresamente, que cuando el legislador se refiere al Impuesto de Primera Categoría, debe entenderse que se refiere, exclusivamente, al impuesto general de dicha Categoría, (*párrafo final del Nº 2 del punto IV*), concepto que, por cierto, no puede compartirse, desde el momento que a la luz de las disposiciones contenidas en el DL 824 y en todo el resto de nuestro ordenamiento tributario, parece de toda evidencia que el legislador entiende que existe un solo impuesto cedular de Primera Categoría.

Que el legislador señale, indistintamente, que determinada renta se exime de Global, no se afectará con Global o sólo se afectará con primera categoría, son simples modalidades o formas de expresar o consagrar la desgravación de Global Complementario o Adicional según corresponda aplicar.

Lo importante es que tales expresiones (*cualquiera de ellas*), tiene como objeto o propósito, regular la situación de la renta respecto de Global Complementario o Adicional y, en caso alguno, discriminar en el tratamiento que respecto al impuesto de Primera Categoría le corresponda a la renta o ingreso de que se trate.

## VI. DETERMINACIÓN DE COSTOS, GASTOS Y DESEMBOLSOS



En el punto 4) del párrafo IV, de la circular en comento aborda el tema medular, que a nuestro juicio merece las objeciones de ilegalidad que hemos señalado, al señalar la procedencia de distinguir costos, gastos o desembolsos relacionados

con ingresos afectos al impuesto, según éste corresponda a régimen general o deba aplicarse en carácter de único.

Como se ha señalado, no existe ninguna norma positiva en la que la referida tesis pudiera sustentarse y, en cambio, la Ley de la Renta, en su contexto y en cada una de sus partes, consagra, claramente, al impuesto de Primera Categoría como un único tributo.

Los distingos que hace la ley se refieren, exclusivamente, a la suerte o tratamiento que, con posterioridad, puedan tener las rentas afectadas con el impuesto cedular. Se trata de diferencias relacionadas con la aplicación de otros tributos, sin incidencia alguna en lo que a la aplicación del impuesto de Primera Categoría respecta.

Para señalarlo gráficamente:

Si un contribuyente del impuesto de Primera Categoría, determinó correctamente el tributo, pagando el impuesto que legalmente correspondía, pero, posteriormente, incurrió en error respecto al hecho de si el gravamen había operado en carácter de único o en régimen general, los problemas o contingencias tributarias de dicho contribuyente sólo podrán decir relación con la determinación del FUT o FUNT o con la correcta aplicación de Global Complementario o Adicional, pero en ningún caso a diferencias respecto del impuesto determinado.

Queremos decir con lo anterior que, a nivel del impuesto cedular, el impuesto de Primera Categoría es uno sólo, con idénticas reglas de determinación y que la calidad en que se haya aplicado, no podría tener incidencia en la carga tributaria que se determine, ya que la circunstancia de que opere como el único gravamen que se aplicará sobre las rentas afectadas o que éstas deban soportar otros tributos, constituye una circunstancia externa al impuesto, vale decir, una variable relacionada con otros gravámenes y, en modo alguno, con el impuesto de Primera Categoría propiamente tal.

En ningún momento, la circular alude a normas positivas que pudieran servirle de sustento y las disposiciones a las que excepcionalmente se hace referencia (*cuál es el caso de los artículos 17 N° 8 inciso 2, 104, 107 y otros*), evidentemente, no dan base legal alguna para la “interpretación administrativa” que en ella se contiene.

Donde el intérprete parecería encontrar asidero, es en la norma contenida en el inciso segundo del artículo 27 del Código Tributario, la que, por la razón indicada, debe examinarse con particular detención.

Comencemos señalando que la citada disposición, en su inciso primero, se refiere a situaciones en que deban separarse ingresos y gastos derivados de operaciones que hayan versado, conjuntamente, sobre bienes muebles e inmuebles.

A partir de lo anterior, la norma alude, en su inciso segundo, a otros casos en que pudiera ser necesario prorratear ingresos y gastos y dispone: “*Cuando para otros efectos tributarios sea necesario separar o prorratear diversos tipos de ingresos o de gastos y el contribuyente no esté obligado a llevar una contabilidad separada...*”.

Destacamos dos puntos medulares del texto transcrito:

- a. Cuando “*sea necesario*” separar diversos tipos de ingresos o gastos.

- b. Y el contribuyente no esté obligado a llevar contabilidad separada.

Basta con los párrafos indicados para descartar toda posibilidad de que la norma referida pudiera servir de base o sustento legal a la tesis de que existirían dos tributos distintos, según el impuesto de Primera Categoría se aplique en régimen general o como única carga tributaria respecto de las rentas que se están afectando.

En cambio, y por contraposición, cuando la Ley del IVA alude a la procedencia de separar adquisiciones o servicios que digan relación con operaciones gravadas y no gravadas y a la necesidad de proporcionalizar los IVA créditos fiscales de uso común, lo hace a través de texto expreso, esto es, mediante normas positivas cuyo sentido y alcance no ofrece dudas de interpretación.

Así ocurre también con la propia Ley de la Renta, cuando se estima procedente cualquier distingo, separación o trato diverso, como ocurre con los casos en que procede gravar renta efectiva o presunta, con las situaciones en que debe darse distinto tratamiento a las rentas percibidas respecto de las devengadas, cuando es o no procedente la imputación del Impuesto Territorial al impuesto de categoría que se determine, cuando las empresas deben aplicar reglas diversas en la determinación del impuesto de Primera Categoría, según se trate de sociedades anónimas o de personas.

En cambio, en lo que dice relación con todos los elementos que se refieren a la determinación del impuesto de Primera Categoría (*sea como único o en régimen general*), la identidad de reglas (*y, por lo mismo, la improcedencia de los distingos que la circular plantea*), es manifiesta e incuestionable.

Ello, a partir de los ingresos brutos, en que el artículo 29 refuerza, y expresa claramente la identidad que se pretende cuestionar, al señalar que constituyen ingresos brutos **“todos”** los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría.

Lo propio ocurre con la norma del artículo 30, respecto de la deducción de los costos directos, los que se asocian como una unidad, a los ingresos brutos antes referidos.

Tampoco existe, según ya se ha señalado, distingo o separación alguna en la deducción de gastos que regula el artículo 31, norma que alude, por cierto, a una sola renta líquida, para señalar, posteriormente, la procedencia especial de determinadas deducciones, las que en caso alguno se condicionan o diferencian por consideraciones relativas al carácter, único o no, del impuesto que se está determinando.

Todo ello culmina con el argumento categórico que, en contra de la tesis de la circular, señala la norma de la letra e) del Nº 1 del artículo 33, cuando separa los costos, gastos o desembolsos asociados a los ingresos afectos a la Primera Categoría (*sin discriminación ni diferencia alguna, relacionada con otros tributos que puedan gravar o no la renta líquida imponible que se está determinando*), de los que sean imputables a ingresos no reputados renta o a rentas exentas.

En esos términos, párrafos del instructivo tales como aquel en que se señala que los costos, gastos y desembolsos *“imputables a regímenes distintos al régimen general, deben ser imputados a los ingresos que correspondan a cada uno de esos regímenes”*, resultan absolutamente carentes de cualquier fundamento legal.

Por cierto que, en esa línea, no puede extrañar que se derive en costos o gastos “*que sean de utilización o aplicación común*”, los que, por cierto, en criterio del instructivo, deberían ser objeto de separación o prorrateo.

Al leer la circular en comento, no podemos evitar se nos venga a la memoria, toda esa literatura, emanada del propio Servicio, que alude al impuesto de Primera Categoría, como un solo y único tributo, cualquiera sean los giros o actividades del contribuyente, el tipo u origen de sus rentas, el carácter habitual u ocasional de sus ingresos, etc.

Resulta también irreconciliable la tesis de la circular con el texto del artículo 17 de la ley, que aparece aludido en varios párrafos, si se tiene en cuenta que dicha norma alude a “*el*” impuesto de Primera Categoría, que se aplica, por lo general, sin perjuicio del Global Complementario o Adicional y, en determinados casos, como único gravamen “*a la renta*” afectada con el impuesto cedular.

La relatividad, en la aplicación de Global Complementario o Adicional, respecto de rentas afectadas con el impuesto de Primera Categoría, en el sentido de que los impuestos que hemos llamado de superposición, pueden o no tener lugar, dependiendo de la habitualidad con que se hayan realizado determinadas operaciones, constituye, sin duda, otro antecedente que contribuye a restar mérito a la interpretación administrativa.

Puede ocurrir, de acuerdo a lo anterior, que la situación respecto de Global Complementario o Adicional, de idénticas rentas, obtenidas por diversos contribuyentes (*todas ellas sujetas a Primera Categoría*), difiera por determinadas consideraciones, relacionadas con el contribuyente o con determinadas características de las operaciones que le dieron lugar.

Esa relatividad hace más cuestionable el distingo de tales rentas, respecto del propio impuesto de Primera Categoría, en situaciones en que podría generarse controversia respecto de la situación futura (*vale decir, relacionada con la aplicación del Global Complementario o del Adicional*) de tales rentas.

Las distintas consideraciones y razonamientos expuestos, no hacen sino ratificar nuestra conclusión en el sentido de que la aplicación y determinación del impuesto cedular debe hacerse a la luz de la normativa única que regula el tributo.

El tratamiento posterior que se determine respecto de los ingresos gravados, que asociados a los costos y gastos del ejercicio, generaron una determinada renta líquida imponible y un determinado impuesto a pago, no podría afectar el tributo que se calculó y pagó de acuerdo a la ley.

En cambio, la tesis administrativa se traduce en que una eventual controversia, respecto a la procedencia del Global Complementario o Adicional, nos llevaría al recálculo del impuesto de Primera Categoría determinado.

Lo complejo de dicha situación constituye, sin duda, un nuevo elemento que lleva a descartar y pone de manifiesto la ilegalidad de la tesis administrativa.

La propia circular, en el párrafo final de su punto 6), reconoce que pueden presentarse casos en que “*no pueda aplicarse algún criterio de imputación*” (*se refiere a los costos o gastos*), en razón de

que sea imposible determinar, anticipadamente, el tipo de ingresos que generarán los activos o inversiones y los costos y gastos consiguientes.

Para tal caso, no se contempla una solución satisfactoria, adecuada a la certeza que debe tener la obligación tributaria y, por lo mismo, las reglas que regulan su determinación, sino que se da una salida provisoria, sujeta a contingencias y que deja la puerta abierta a la eventualidad de que los costos o gastos deban ser *“debidamente reclasificados”*.

Nuestra normativa no establece prelación dentro del FUNT. Se limita a señalar que en ausencia de utilidades tributarias los retiros se imputarán *“a las rentas exentas o cantidades no gravadas con dichos tributos”* (se refiere, obviamente al Global Complementario o Adicional).

En tanto, la circular 68, en su particular nomenclatura, dispone que las imputaciones en el FUNT, cuando corresponda, se efectuarán *“comenzando por las REX”* y posteriormente se *“imputarán a los INR”* y *“finalmente a las RAIPCU”*.

Como se ha reiterado, avalamos nuestra discrepancia con los criterios expuestos en el instructivo, no sólo en el contexto e historia de la Ley de la Renta, así como en el tenor literal de sus disposiciones, sino que, de un modo muy especial, en la jurisprudencia de los tribunales.

Cada vez que alguno de los planteamientos, que ahora recoge y sistematiza la circular 68, llegó a conocimiento de nuestro más alto tribunal, la Excma. Corte Suprema rechazó, en forma tan categórica como fundada, la tesis administrativa.

Los fallos sobre la materia (*alguno de los cuales se han citado en el presente trabajo*), se encuentran publicados y pueden ser consultados en diversos textos de la especialidad.

## **VII. CONCLUSIONES Y SÍNTESIS FINAL**

La circunstancia de que determinadas rentas gravadas con el impuesto de Primera Categoría, puedan o no ser afectadas, además, con otros tributos contemplados en la Ley de la Renta (*o eventualmente, en otros textos impositivos*), no constituye antecedente para asumir que existen diversos impuestos de Primera Categoría, según las rentas afectadas por el gravamen hayan de ser o no materia de otros impuestos.

El impuesto de Primera Categoría es sin duda uno sólo (*uno de los dos impuestos cedulares que contempla nuestra ley*) y debe aplicarse, a las rentas afectas, de acuerdo al único procedimiento que establece al efecto la ley, en sus artículos 29 y siguientes.

Cuando el legislador ordena que una determinada renta sea gravada exclusivamente con el impuesto de Primera Categoría, ninguna regla especial está señalando respecto a dicho tributo. Tal mandato, sólo se refiere a la inaplicabilidad de otros impuestos y es absolutamente equivalente a señalar que las rentas de que se trata estarán exentas del impuesto Global Complementario o Adicional.

En consecuencia, la aplicación del impuesto no puede verse distorsionada por la suerte futura que, respecto de otros gravámenes, puedan tener las rentas afectas a él.

La aplicación del impuesto de Primera Categoría en carácter de único, respecto de determinadas rentas, no debe producir efecto alguno, en lo que a la aplicación y determinación del impuesto cedular se refiere, ya que constituye un hecho irrelevante en lo que respecta a la determinación de la renta líquida imponible.

Las consecuencias de dicho carácter único, sólo dicen relación con la desafectación de Global o Adicional, tributos respecto de los cuales tales rentas quedan en idéntica situación que las rentas exentas o los ingresos no constitutivos de renta, que deben registrarse en el FUNT.

La separación de ingresos, el prorrateo de desembolsos o proporcionalidad de los gastos y demás consecuencias a que conduce la conceptualización del Impuesto de Primera Categoría, como un tributo distinto, según el gravamen se aplique en carácter de único o en régimen general, carece de todo respaldo y, por el contrario se contrapone al tenor literal de todas las disposiciones pertinentes de la Ley de la Renta.

El único efecto que, legalmente, debe producir el hecho de que las rentas gravadas con el impuesto se hayan afectado con el tributo, en carácter de impuesto único o en régimen general, es un efecto externo, relacionado con el posterior registro de las rentas, para los efectos a que se refiere el artículo 14 de la ley.

Sólo en ese momento y una vez determinado el tributo que las afectó, procede separar las rentas que quedan con su tributación pendiente, en Global Complementario o Adicional, y que deben registrarse en el FUT, de aquellas que, al estar liberadas de dichos gravámenes, procede registrar en el FUNT.



# CET

[www.cetuchile.cl](http://www.cetuchile.cl)



[www.dcs.uchile.cl](http://www.dcs.uchile.cl)

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