

INGRESOS NO RENTA Y GASTOS DE UTILIZACIÓN COMÚN - CIRCULAR N°68 DE 2010

CET
Centro de Estudios Tributarios
Universidad de Chile



www.cetuchile.cl

Pablo Calderón Torres

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,
Contador Auditor,
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributaria,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



ABSTRACT

Actualmente, aquellos contribuyentes que determinan sus rentas a través de contabilidad completa y con balance general, tributan como **generadores de renta**, sobre la base de sus ingresos percibidos o devengados.

Por otra parte, **los consumidores de renta**, esto es, los socios, dueños o accionistas de estas empresas, tributarán sobre dichas cantidades con los impuestos finales, en la medida que éstas sean **retiradas, distribuidas o remesadas**.

La tributación conocida por régimen general, es la integración de estos dos actores, y el impuesto de primera categoría que pagan los generadores de renta se transforma en un mero anticipo a cuenta de los impuestos finales.

No obstante lo anterior, las actividades propias de las empresas y las diversas disposiciones legales, hacen posible que dichas unidades de negocios generen rentas susceptibles de considerarse como ingresos no tributables, ya sea por una exención o bien porque el legislador las ha considerado como tales. No existe en estos casos, la obligación de llevar contabilidad separada, y considerando que nuestro sistema tributario descansa sobre la autodeterminación de los impuestos, son las propias empresas quienes deben velar por la correcta determinación de las bases fiscales.

Uno de los problemas que generó esta tipificación de ingresos, es la correcta asignación de todos los gastos, costos y desembolsos imputables a los mismos, lo que se subsana mediante el correcto control a nivel tributario, de los distintos regímenes con el Fondo de Utilidades Tributables y el Fondo de Utilidades No Tributables.

No pasó lo mismo con los gastos de utilización común. La publicación de la Circular N°68, del año 2010, viene a entregar criterios que permiten subsanar dicho problema, no obstante y así lo señala la propia circular, si la empresa y en atención a sus propios negocios tiene un modelo de asignación, éste lo puede presentar al Servicio de Impuestos Internos y ser utilizado en la medida que represente fielmente la correlación de ingresos y gastos, que en definitiva es lo que busca el sentido de la Ley, al considerar la necesidad del gasto para generar la renta, tema que es tratado en el presente escrito.

1.- EL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO

Nuestra actual Ley sobre Impuesto a la Renta, es el fruto de la evolución de una serie de normas dictadas sobre la materia a partir del año 1924, teniendo especial relevancia aquellas incorporadas mediante la dictación del D. L. 824, de 1974, que justamente da origen a nuestra Ley vigente y aquellas introducidas por la Ley N° 18.293, de 1984, que buscó fomentar el ahorro y la inversión mediante incentivos de carácter tributario.

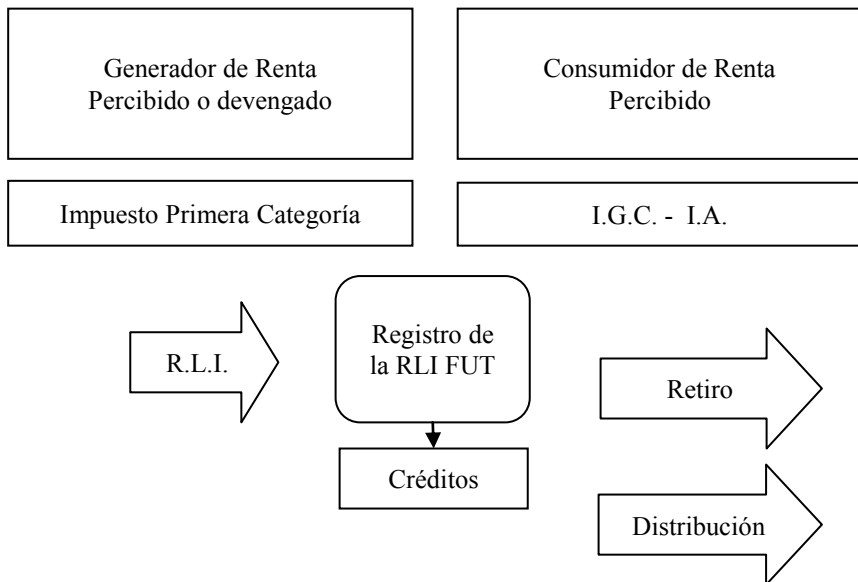
A manera de síntesis, nuestro sistema tributario establece en materia de Impuesto a la Renta que aquellos contribuyentes “**generadores de rentas**”, sean éstos, personas naturales o jurídicas, que determinen su renta efectiva mediante contabilidad completa y balance general, tributan sobre sus rentas percibidas o devengadas, con un impuesto, denominado de primera categoría, cuya tasa proporcional corresponde actualmente a un 20%.⁴²

Por su parte, “**los consumidores de rentas**”, esto es, los dueños, socios o accionistas de las empresas generadoras de las mismas, tributan con los impuestos personales respecto de éstas, ya sea con el Impuesto Global Complementario en el caso de las personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, o bien con el Impuesto Adicional, en el caso de las personas naturales o jurídicas que no tengan domicilio ni residencia en el país, sobre las rentas retiradas, distribuidas o remesadas.

⁴² Ley N° 20.630 publicada el día 27 de septiembre de 2012, "Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional".

El sistema resulta integrado mediante la imputación como crédito del impuesto de primera categoría que pagan las empresas generadoras de rentas, contra los impuestos finales que deben pagar los consumidores de las mismas. De esta manera, se transforma en un mero anticipo a cuenta de los Impuestos Global Complementario o Adicional. Su control y asignación, debe anotarse en el Registro de la Renta Líquida Imponible y Fondo de Utilidades Tributables⁴³. El siguiente esquema, da cuenta de la situación descrita:

Figura N° 1.- Sistema de Tributación Integrado Chileno



En atención a la modificación que introdujo la Ley N° 18.293, el Servicio de Impuestos Internos dictó la Resolución Exenta N° 891, la cual fue publicada el 28 de marzo de 1985, con el propósito de implementar las modificaciones legales, incorporando las normas básicas y de carácter general para uniformar las anotaciones de aquellas partidas que de acuerdo a la Ley, mantenían suspendida su tributación con los Impuestos Global Complementario y Adicional. Para ello se crea el Libro especial denominado Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de Utilidades Acumuladas ya señalado.

En el mismo registro, señala la Resolución referida, debe registrarse al 31 de diciembre de 1983, las rentas de distinto origen o naturaleza que las ya señaladas, que sean

⁴³ Resolución Exenta N° 891, de 1985.

susceptibles de ser retiradas o distribuidas con efecto tributario para los fines de la Ley de Impuesto a la Renta, debiendo registrarse a esa fecha en forma **separada** al citado registro especial, con el reajuste que establece el artículo 41 de la misma Ley. También deberán registrarse, estas mismas partidas, más los ingresos y reajustes que **NO** constituyan rentas y otros que estén exentos del impuesto Global Complementario o Adicional, que se generen a partir del 1 de enero de 1984, cantidades que serán imputables una vez agotado el monto de las utilidades tributables acumuladas.

Posteriormente, con fecha 7 de marzo de 1986, se publicó la Resolución Exenta N°738, la cual introdujo modificaciones a la Resolución 891. Particularmente, en el punto, 2.1 agrega que:

No deben incluirse las siguientes partidas:

Letra c): Costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados a renta o a rentas exentas, y sólo hasta el monto de éstos últimos (artículo 33 N° 1 letra e) y N° 2 b).

Esta norma resulta ser de carácter especial, y por tanto, no es aplicable a las rentas y gastos normales o corrientes objeto del negocio.

Considerando todas las modificaciones incorporadas a la Ley sobre Impuesto a la Renta, por la Ley N° 18.293, se hizo necesario incorporar los registros tributarios del Fondo de Utilidades Tributables y el Fondo de Utilidades No Tributables, que tienen como objeto, por una parte controlar la utilidades que aún están pendientes de tributación y controlar los créditos que serán imputados contra los impuestos finales, una vez que éstos se asignen.

Como se puede apreciar, ya desde esos años se consideraban distintos registros y controles, según el tipo de renta o cantidades de que se tratara, con el objeto de definir la correcta tributación final que correspondiera.

Posteriormente, el 28 de junio de 1990, se publicó la Ley N° 18.985, la que incorpora una serie de modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, siendo una de ellas precisamente al artículo 14, que quizás sea uno de los artículos más importante de la referida Ley, puesto que en él, se hace referencia a las normas generales de tributación de las empresas frente al impuesto de primera categoría y adicionalmente establece los principios a que deben sujetarse los propietarios, socios o accionistas de las mismas, frente a la tributación final sobre las rentas generadas por éstas.

Uno de los aspectos relevantes de esta ley, fue la incorporación del Registro del Fondo de Utilidades Tributables y Fondo de Utilidades No Tributables en la Ley sobre Impuesto a la Renta, estableciéndose lo siguiente:

Se incorpora en la letra A del artículo 14, que establece la tributación para aquellos contribuyentes que determinan su renta a través de Contabilidad Completa, el número 3 que indica:

3°.- El fondo de utilidades tributables, al que se refieren los números anteriores, deberá ser registrado por todo contribuyente sujeto al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa:

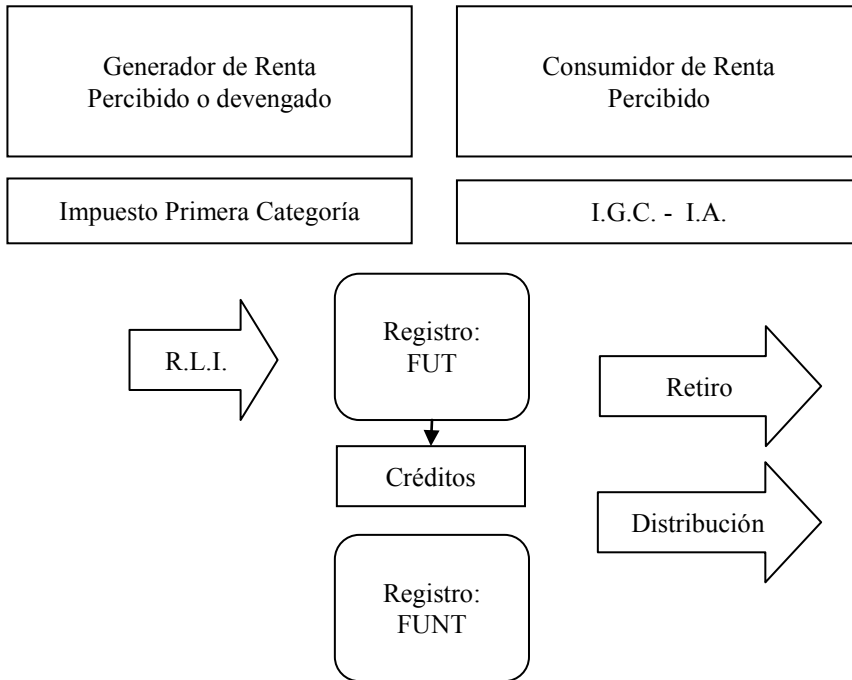
*b) En el mismo registro, pero en forma **separada** del fondo de utilidades tributables, la empresa deberá anotar las cantidades **no constitutivas de renta y las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional**, percibidas, y su remanente de ejercicios anteriores reajustado en la variación del índice de precios al consumidor, entre el último día del mes anterior al término del ejercicio previo y el último día del mes que precede al término del ejercicio.*

Además, en la letra d), del mismo número 3, se establece el orden de imputación que debe considerarse para definir la tributación que afecta a los retiros, remesas o distribuciones de rentas, considerándose en primer término, las rentas afectas al impuesto Global Complementario o Adicional, prefiriéndose siempre para dicha imputación, aquellas más antiguas y con derecho al crédito por impuesto de primera categoría, cuando corresponda.

Queda claro entonces, que siempre deberá considerarse en primera instancia el saldo de utilidades registradas en el Fondo de Utilidades Tributables, ya que justamente dicho registro, se encarga de controlar las utilidades que están pendientes de tributación por los impuestos finales, dando cuenta del sistema integrado.

El legislador considera que una vez agotadas dichas utilidades, los retiros, remesas o distribuciones podrán ser imputados a las rentas exentas o cantidades no gravadas con dichos tributos, esto es, al Fondo de Utilidades No Tributables, según la figura N°2.

Figura N° 2.-Orden de Imputación de las utilidades tributables



2.- ANÁLISIS DE LA CIRCULAR N°68 DEL 03 DE NOVIEMBRE DE 2010

El 3 de noviembre de 2010, el Servicio de Impuestos Internos publicó la circular N° 68, la cual instruye sobre el tratamiento tributario de los costos, gastos y desembolsos imputables a las rentas exentas, a ingresos no constitutivos de renta y a las rentas afectas al impuesto de primera categoría en calidad de único.

Para efectuar el análisis de la circular citada, se efectúan las siguientes distinciones:

2.1.- Rentas gravadas con el impuesto de primera categoría del régimen general, con el impuesto de primera categoría en carácter de único. Ingresos no constitutivos de renta y rentas exentas.

Antes de comenzar el análisis, es preciso detenernos y reflexionar en lo que respecta a si existe o no alguna(s) diferenciación(es) entre los ingresos o rentas descritas, y si por ende, debe existir en cuanto a su registro y control tributario:

2.1.1.- Rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría. Régimen general de tributación

Dichas rentas son aquellas gravadas con una **tributación integrada**. Por una parte, se grava al generador de la renta, por aquellas provenientes del capital determinadas mediante contabilidad completa y balance general. Afecta a todas las personas naturales o jurídicas que posean domicilio o residencia en Chile por las rentas percibidas y/o devengadas, independientemente de que la fuente generadora se encuentre en Chile o en el extranjero. Esta renta, es gravada en un segundo nivel, en cabeza de los consumidores de la renta, según se ha señalado, esto es, a los dueños, socios o accionistas de esas empresas. Tributarán con el impuesto Global Complementario, en la medida que sean personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, o con el Impuesto Adicional, en el caso de las personas naturales o jurídicas sin domicilio o residencia en Chile.

2.1.2.- Impuesto de primera categoría en carácter de único

El artículo 17, N° 8, inciso tercero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece como hecho gravado con impuesto, el mayor valor obtenido en la enajenación de los bienes señalados en las letras a), c), d) e), h y j), del referido artículo, gravándose con el impuesto de primera categoría, pero en carácter único a la renta.

Es decir, estamos frente una tributación con un impuesto de carácter único y definitivo. Hablamos del mismo impuesto indicado en el N° 1, pero con la gran diferencia que, dichas cantidades no se afectan con tributación en cabeza de los consumidores de renta. No se aplica ninguna tributación adicional. Es decir, para estos efectos, su tratamiento tributario, registro y control, es idéntico al de un **ingreso no constitutivo de renta** para dichos contribuyentes.

2.1.3.- Ingresos no constitutivos de renta

Se trata de ciertas cantidades que en principio se enmarcan bajo el concepto de renta a que se refiere el artículo 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pero que por expresa disposición legal, se excluyen de ese concepto, o bien, no calzando bajo la definición señalada, el legislador igualmente los ha excluido a objeto de que no quepa duda sobre

esa cualidad. El monto de ese ingreso, no se encuentra afecto a ningún impuesto de la Ley, ni forma parte de ninguna base imponible de la misma, así como tampoco se le considera para efectos de la progresión del Impuesto Global Complementario.

Dichas rentas están expresamente señaladas por la Ley, en su artículo 17, sin perjuicio de que existen otras normas especiales que también las establecen.

2.1.4.-Rentas Exentas

Se trata de todas aquellas cantidades que, comprendiéndose bajo el concepto de renta que establece la Ley, el legislador las ha eximido expresamente de impuestos. En el caso que nos ocupa, del Impuesto Global Complementario. Sin embargo, nada obsta que el legislador si las pueda considerar para efectos de la progresión del referido tributo. Es por ejemplo, el caso de los dividendos distribuidos por los Bancos de Chile y de Santiago, a los titulares de acciones Serie B; rentas acogidas a la Ley de Bosques D.S. 4.363, del año 1931; rentas de fuente Argentina (durante la vigencia del convenio), etc.

Como se puede apreciar, las rentas señaladas en los puntos 1 y 2, si bien es cierto se gravan con el mismo impuesto de primera categoría, se diferencian en cuanto a que las primeras, además del impuesto de primera categoría se afectan con la tributación final, esto es con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda. En cambio, las rentas señaladas en el número 2, solamente se afectan con una tributación única en cabeza de la empresa generadora de la misma, por lo que al igual que las rentas indicadas en los puntos 3 y 4, se encuentran liberadas de tributación cuando son retiradas o distribuidas a los dueños, socios o accionistas de tales empresas.

2.2.- Bases tributables y sistema contable

En Chile se usa un concepto amplio de renta. Para la ley tributaria, renta como hecho gravado se encuentra definido en el artículo 2º.- que lo define como:

“..Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1.- Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

Por lo anterior, el concepto de renta sólo se ve acotado por los llamados "Ingresos No constitutivos de Renta", a que se refiere el art. 17 de la Ley, norma que establece qué

incrementos de patrimonio se liberan de tal calificación. Fuera de estos casos y otros que puedan considerar normas especiales, todo incremento patrimonial es renta, y se verá gravado con algún impuesto a la misma.

Adicionalmente, la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorpora otro hecho gravado definido en el propio artículo 17, N° 8, inciso tercero, en calidad de Impuesto Único de primera categoría, por las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de acción en carácter de no habitual según lo establece el artículo 18 de la misma Ley.

En atención a lo señalado, se puede establecer que en nuestro sistema tributario coexisten variados hechos gravados y cada uno de ellos implica obligaciones tributarias independientes entre sí, tanto principales como accesorias, pero sujetos en su determinación, a una misma base estructurada denominada sistema contable, el cual debe responder a los requerimientos legales y reglamentarios establecidos tanto en el propio Código de Comercio (art. 25 en adelante) como en el Código Tributario.

2.2.1.- Sistema Contable

Se deberá entender por sistema contable aquel establecido en el artículo 25 del Código de Comercio, que indica que todo comerciante está obligado a llevar para su contabilidad y correspondencia, los siguientes registros:

1. El libro diario;
2. El libro mayor o de cuentas corrientes;
3. El libro de balances;
4. El libro copiador de cartas.

Además, el artículo 27 del mismo Código, señala que en el libro diario se asentarán por orden cronológico y día por día las operaciones mercantiles que ejecute el comerciante, expresando detalladamente el carácter y circunstancias de cada una de ellas.

Por su parte, el artículo 17 del Código Tributario establece que toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario,

Por otra parte, el artículo 21 del Código Tributario dispone que:

“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto...”

En atención a las normas citadas y al hecho de que los contribuyentes que obtengan rentas gravadas bajo el régimen general y adicionalmente otras rentas sujetas a regímenes especiales, (Ingresos No constitutivas de Renta, rentas Exentas de Global Complementario y rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único), **no se encuentran obligados a llevar contabilidades separadas respecto de cada una de estas operaciones**, resulta que el propio contribuyente es quién debe asignar a cada régimen, todos aquellos costos o gastos que han servido para poder generar dichas rentas, tanto las de régimen general como las de régimen de excepción, esto es, Ingresos No renta, Ingresos exentos de Global complementario e impuesto adicional y aquellas rentas del inciso tercero N°8 del artículo 17 respectivamente.

Sin perjuicio de lo anterior, dicha asignación se hará posible sólo en la medida que sean claramente identificables dichos costos o gastos, con las rentas obtenidas y bajo la misma naturaleza.

De acuerdo a lo anterior, es claro que a la hora de determinar todos los ingresos que una empresa puede obtener, entre otros, los ingresos no constitutivos de Renta, rentas Exentas del impuesto Global Complementario y las rentas gravadas con la tributación única de primera categoría establecida en el artículo 17 N° 8, inciso tercero, los contribuyentes que declaren su renta efectiva mediante contabilidad completa y balance general, deben controlar separadamente estos resultados, en el registro tributario denominado Fondo de Utilidades Tributables o Fondo de Utilidades No Tributables, según corresponda, con el único fin de determinar con exactitud los resultados de cada una de esas operaciones.

Dado lo anterior, y en atención a lo establecido en el artículo 14, letra A, N°s 3 y N°4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y en la Resolución Exenta N° 2154 del 19 de julio de 1991, se deberán registrar de manera separada, pero en el mismo registro, las cantidades que se hayan percibido o se hayan generado en cada ejercicio cuando correspondan a:

- Ingresos No constitutivos de Renta
- Rentas Exentas del impuesto Global Complementario o adicional
- Rentas afectas al Impuesto Primera Categoría en carácter de Único

Dicho registro, denominado Fondo de Utilidades No Tributables, tiene por objeto controlar todas aquellas utilidades que NO deben gravarse con los Impuestos Global Complementario e Impuesto Adicional, a modo de ejemplo:

- Todos los ingresos obtenidos de acuerdo al artículo 17 de la Ley de impuesto a la Renta.
- Rentas de Fuente Argentina⁴⁴.
- Rentas del inciso tercero del N°8 del artículo 17 de la ley de Impuesto a la Renta.
- Mayor valor obtenido en la enajenación o rescate, según corresponda, de los valores a que se refiere el artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Rentas de la explotación de bienes raíces no agrícolas del DFL N°2/59.

Como ya se señaló, dichos regímenes especiales coexisten con el régimen general de primera categoría y en lo que corresponde a la asignación de los costos o gastos atribuibles a cada régimen, éstos deben ser asignados, de manera de poder determinar los resultados por cada régimen, en atención al sentido que muestra nuestro sistema tributario.

2.3.- Costos, gastos y desembolsos asignables

El artículo 31, **inciso primero**, de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone que, *“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso literal iii del inciso tercero⁴⁵ del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes,*

⁴⁴ Durante la vigencia del convenio para evitar la doble tributación internacional entre Chile y Argentina.

⁴⁵ Modificada por Ley N° 20.630 publicada el día 27 de septiembre de 2012, "Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional".

reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo..”

De la norma anterior citada, se desprende que todos los gastos y costos deben relacionarse con la renta líquida que generaron, y de no poder asignarlos al régimen general, estos serán considerados por el artículo 33, N°1, letra e), como gastos rechazados.

No obstante y en el evento que existan costos, gastos o desembolsos que resultan imputables a distintos tipos de ingresos o regímenes, como son aquellos afectos al régimen general, como para los ingresos No constitutivos de Renta, Rentas exentas del Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional o Rentas del artículo 17 N° 8, inciso tercero, es el propio contribuyente quien deberá separar o bien prorratear tales costos, gastos y desembolsos de acuerdo a las normas citadas anteriormente.

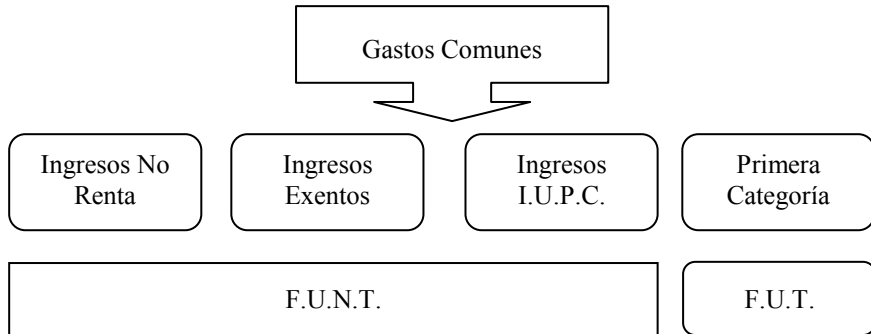
De no darse esta relación armónica que apunta al sentido natural de asignar a cada régimen sus sacrificios económicos denominados gastos, costos o bien desembolsos, la administración tributaria, dentro de sus facultades, podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 27, inciso segundo, del Código Tributario, que establece *“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, el Servicio pedirá a éste los antecedentes que correspondan, haciendo uso del procedimiento contemplado en el artículo 63°. A falta de antecedentes o si ellos fueren incompletos, el Servicio hará directamente la separación o prorrateo pertinente..”*

2.4.- Gastos de utilización común

De las normas citadas, es claro que la propia Ley sobre Impuesto a la Renta en su artículo 31 inciso primero, establece que los contribuyentes deberán acreditar ante el Servicio de Impuestos Internos la necesidad del gasto, en lo que guarda relación a la naturaleza y cuantía del mismo, ya sea total o bien aquella parte que proporcionalmente correspondería al régimen de tributación general del impuesto de primera categoría. De no ser así, la administración tributaria podrá hacer uso de las facultades que le entrega el Código Tributario en su artículo 27, inciso segundo.

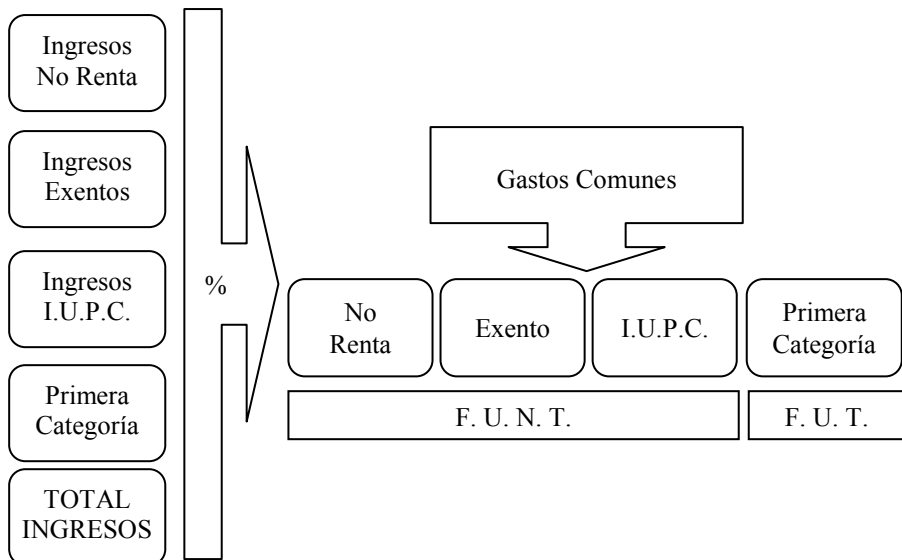
La circular entrega un mecanismo de prorrateo, en cuanto señala que aquellos contribuyentes de la Primera categoría que incurran en estos gastos de utilización común, deberán asignar los gastos, costos o desembolsos, de acuerdo a la Figura N°3:

Figura N° 3.- Prorrateo de los gastos de utilización común



Se deberá aplicar al total de gastos de utilización común, pagados o adeudados en el ejercicio, la **proporción** que representa cada uno de los ingresos **brutos** respectivos, esto es, previo a la deducción de los costos, gastos y desembolsos necesarios para producirlas, en el total de los ingresos que el contribuyente obtenga durante el mismo ejercicio. Conforme a lo señalado, el total de los gastos de utilización común se distribuirá de acuerdo a los porcentajes que resulten del cálculo anterior, imputándose la parte que corresponda a los ingresos afectos a cada régimen en particular, según el siguiente detalle:

Figura N° 4.- Cálculo de proporcionalidad en Gastos de Utilización Común



No obstante lo anterior, la propia circular deja el camino abierto para que el propio contribuyente pueda igualmente proponer un modelo de prorratio, el cual debe ser aprobado previamente por la Dirección Regional o la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, mediante resolución emitida al efecto y previa validación de tal método por parte de las Subdirecciones de Fiscalización y Jurídica del Servicio de Impuestos Internos.

Como se puede apreciar, las normas en comento consideran la asignación de aquellos gastos, que si bien es cierto forman parte del negocio de cada empresa, son atribuibles a ingresos no renta, rentas exentas o rentas afectas a la tributación en carácter de único de primera categoría, sin perjuicio de que el artículo 33, N°1, letra e), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, considera aquella parte de los gastos, costos y/o desembolsos como gastos rechazados y deben ser agregados a la determinación de la Renta Líquida imponible de primera categoría en la medida que hayan disminuido la renta líquida declarada por el contribuyente, esto es, que hayan sido contabilizados como gastos.

Lo anterior, sólo busca que aquellos desembolsos, gastos o costos sean imputados a los ingresos que los generaron y por otro lado, reponer una rebaja que no corresponde deducir de la renta de régimen general de primera categoría.

Por otra parte, la propia Ley sobre Impuesto a la Renta, en su artículo 17, N° 8⁴⁶, nos indica que:

“..En los casos señalados en las letras a), c), d), e), h) y j), no constituirá renta sólo aquella parte del mayor valor que se obtenga hasta la concurrencia de la cantidad que resulte de aplicar al valor de adquisición del bien respectivo el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la adquisición y el último día del mes anterior al de la enajenación, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18. Por fecha de enajenación se entenderá la del respectivo contrato, instrumento u operación. En el caso de la enajenación de acciones de sociedades anónimas, encomandita por acciones o derechos en sociedades de personas, su valor de aporte o adquisición, deberá incrementarse o disminuirse, según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante. Para estos efectos, los valores indicados deberán reajustarse de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la adquisición o aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior a la enajenación. Cuando se trate de la enajenación de bonos y demás títulos de deuda, su valor de adquisición

⁴⁶ 5 Modificada por Ley N° 20.630 publicada el día 27 de septiembre de 2012, "Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional".

deberá disminuirse por las amortizaciones de capital recibidas por el enajenante, reajustadas en la misma forma señalada precedentemente. Tratándose de la enajenación de derechos en sociedad de personas o de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, 10% o más de las acciones, a la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, para los efectos de determinar el mayor valor proveniente de dicha operación, deberán deducir del valor de aporte o adquisición de los citados derecho o acciones, según corresponda, aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley. Para estos efectos, los valores indicados deberán reajustarse de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición o aporte, aumento o disminución de capital, y el último día del mes anterior a la enajenación.

2.5.- Artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta

Finalmente, la circular trata un tema relacionado con el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que en su parte pertinente señala la improcedencia de aplicar dicha tributación a los gastos, desembolsos y costos rechazados por resultar imputables a Ingresos No constitutivos de renta, rentas Exentas o bien Rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único, dado que dichos gastos, costos o desembolsos deben ser asignados a cada régimen según corresponda. Bajo esta mirada, el artículo 21 de la Ley, establece en la parte pertinente que:

*“..Los empresarios individuales y las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, **deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo, todas aquellas partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo,...**”*

De la lectura del artículo 21, se puede establecer que lo que busca dicha norma legal, es precipitar una tributación final, siempre y cuando se cumplan los presupuestos indicados. Este tema se trata además con mayor detalle, en la circular N° 45, de 1984, del Servicio de Impuestos Internos.

Por otra parte, y tal como se señaló anteriormente, la imputación de los gastos, costos o desembolsos que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta, exentos de Global y afectos a la tributación del impuesto único de primera categoría, deberá

imputarse a dichos regímenes y llevar el control de manera separada en el Fondo de Utilidades No Tributables.

De no ser así, se podría entender lo que en algún minuto se estableció en el oficio N°3.926, de 19.08.2004, donde se indicaba lo siguiente:

“..Por lo tanto, si al obtenerse una pérdida tributaria en una operación de acciones de aquellas a que se refiere el artículo 18 ter de la Ley de la Renta, las que son consideradas ingresos no constitutivos de renta al cumplirse con los requisitos exigidos por dicha norma legal, y tales pérdidas han sido rebajadas de las rentas o ingresos afectos a los impuestos generales de la ley del ramo, obviamente que tales detrimentos patrimoniales, por lo dispuesto por la norma legal mencionada en el párrafo precedente, se transforman en un gasto rechazado que deben agregarse a la Renta Líquida de Primera Categoría y afectarse con la tributación del artículo 21 de la ley del ramo...”

En cuanto al criterio que expone en su escrito, este Servicio se permite confirmarlo en el sentido que indica, esto es, que las pérdidas obtenidas en operaciones de enajenación de acciones del artículo 18 ter de la Ley de la Renta, deben rebajarse directamente de las rentas o utilidades obtenidas del mismo tipo de operaciones (sin afectar a las rentas gravadas con los impuestos generales de la ley del ramo), registrándose ambas partidas en el Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) a que se refiere el artículo 14 de la Ley de la Renta.

En relación con lo anterior, se reitera lo expresado en el número precedente, en cuanto a que si dichas pérdidas afectan a los ingresos o rentas gravadas con los impuestos generales de la Ley de la Renta, conforme a lo dispuesto por la norma legal indicada en el citado numerando, ellas se transforman en un gasto rechazado, y por lo tanto, afectan a la tributación dispuesta por el artículo 21 de la ley precitada, sin perjuicio de su anotación en el registro de FUNT señalado..”

3.- CONCLUSIONES

La incorporación de la Circular 68 de noviembre de 2010 ha sido objeto de controversias, una de ellas corresponde a que se estaría dando un tratamiento distinto a determinadas rentas gravadas con el impuesto de Primera Categoría con otros tributos contemplados en la misma Ley de Impuesto a la Renta. Además, se indica que el impuesto de primera categoría es uno solo y se debe aplicar respecto al procedimiento que establece la Ley en sus artículos 29 al 33.

No cabe duda que efectivamente es el mismo impuesto, tal es así que 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, no obstante lo anterior, las situaciones contempladas en la propia Ley son independientes, esto es, la tributación que establece el artículo 17, N° 8, inciso tercero, consiste en gravar en calidad de único ciertas operaciones cuando se den las condiciones contempladas en la propia ley. Dado lo anterior, **su tratamiento respecto de los impuestos finales es equivalente a un ingreso No constitutivo de renta**, al no ser gravado con los impuestos finales, esto es, Global Complementario o impuesto Adicional según sea el caso, y por ende su control radica en el Fondo de Utilidades No Tributables.

Por otra parte, podemos establecer que la propia Ley sobre Impuesto a la Renta, en su artículo 31, inciso primero, establece que es el propio contribuyente quien debe acreditar ante la administración tributaria la naturaleza y cuantía de los gastos necesarios para producir renta, ya sea su monto total o la proporcionalidad de dichos gastos.

Por consiguiente, si no se pudiera acreditar, el artículo 33, N°1, letra e), de la misma Ley, establece que todos los gastos vinculados a ingresos no constitutivos de renta, o exentos, deberán ser considerados como gastos rechazados. Por tal razón y en la medida que hayan disminuido la renta declarada por el contribuyente, éstos deberán agregarse a la determinación de la Renta Líquida Imponible de primera categoría.

No obstante a lo anterior, la propia circular establece que en el caso de que no pueda aplicarse algún criterio de imputación, en atención a que sea imposible determinar anticipadamente el tipo de ingreso que generarán las inversiones, situación bastante común que se de en este tipo de operaciones, todos los costos, gastos y desembolsos podrán ser imputados por parte del contribuyente al régimen de tributación afecto con el impuesto de primera categoría. Sin embargo, dicha asignación será un elemento a considerar para establecer su tributación a la hora de enajenar las respectivas inversiones, en concordancia con el artículo 18, donde se establecen los requisitos que se deben dar para su clasificación de habitualidad.

Por tanto, la publicación de la circular 68 viene a dar un paso importante en cuanto a la entrega de un criterio de asignación de aquellos gastos que son de utilización común, tema que no estaba zanjado. Esto permite centrarse en lo que realmente es importante, esto es, asignar a cada ingreso según corresponda, los sacrificios económicos (gastos, costos o desembolsos) que ayudaron a generarlos.

4.- BIBLIOGRAFÍA

Ministerio de Hacienda, Ley sobre Impuesto a la Renta, Artículo 1° del Decreto Ley 824 de 1974.

Ministerio de Hacienda, Establece diversas normas sobre Impuesto a al Renta, Ley N° 18.293, de 1984.

Ministerio de Hacienda, Establece normas sobre reforma tributaria, Ley N° 18.985 de 1990.

Ministerio de Hacienda, Modifica diversosos cuerpos legales para obtener recursos destindos al financiamiento de la reconstrucción del país, Ley N° 20.455 de 2010.

Ministerio de Hacienda, Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional, Ley N° 20.630 de 2012.

Servicio de Impuestos Internos, Resolución Exenta N° 891, de 1985

Servicio de Impuestos Internos, Resolución Exenta N° 738, de 1986

Servicio de Impuestos Internos, Circular N°45 de 1984.

Servicio de Impuestos Internos, Circular N°60 de 1990.

Servicio de Impuestos Internos, Circular N°68 de 2010.