

U N I V E R S I D A D D E C O N C E P C I O N



REVISTA DE
DERECHO

AÑO XLIII — N° 164

ENERO - DICIEMBRE DE 1976

ESCUELA DE DERECHO

CONCEPCION — CHILE

TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO A LA RENTA

Prof. AUGUSTO PARRA MUÑOZ

Sección 1ª: *Los ingresos como factor de imposición.*

1.) El problema básico que enfrenta la estructuración de un sistema tributario es la elección de las "fuentes o factores impositivos", es decir, la determinación de los hechos económicos que tomará como base para el establecimiento de los tributos. Dicha elección aparece determinada por la realidad económica (grado y tipo de desarrollo del país)¹ y por razones de equidad o justicia tributaria.

Desde este último punto de vista, siguiendo la denominada teoría del sacrificio, la doctrina discute acerca de cuál es la mejor medida de capacidad contributiva para tomarla como base de la tributación y uniformar el tratamiento de los diversos contribuyentes.

Al respecto se han sugerido las siguientes alternativas: el capital, el patrimonio o "riqueza neta acumulada", el gasto y el ingreso, serían las principales medidas de la capacidad contributiva de las personas naturales o jurídicas². No repetiremos aquí la interesante discusión acerca de las ventajas y desventajas comparativas de cada una de ellas y nos limitaremos a establecer que la opinión mayoritaria considera al ingreso como la medida más justa y adecuada: a ello se debe justamente que los esfuerzos doctrinales más acabados para establecer un sistema tributario que descansa sobre un impuesto único hayan utilizado el ingreso como factor de imposición.

2.) La opción anterior obedece, pues, a variadas razones entre las cuales nos permitimos destacar las siguientes:

2.1.) Gravar los ingresos es lo más justo en cuanto permite uniformar el tratamiento de los contribuyentes. La uniformidad se alcanza al determinar con relativa exactitud la capacidad contributiva de cada uno y poder exigir así de cada cual un sacrificio equivalente.

2.2.) Desde ese mismo punto de vista (el de la justicia tributaria), sobre el ingreso o renta pueden fácilmente establecerse impuestos personales y progresivos que aseguren la distribución equitativa de la carga tributaria.

¹Véase sobre el particular, entre otros, Due, John: "Requisitos de una estructura impositiva en una economía en desarrollo"; Hinrichs, Harley: "Cambio de la estructura de impuestos durante el desenvolvimiento"; Parra, Augusto, "El sistema tributario chileno".

²Comúnmente se agrega el comercio exterior como factor de imposición, y según el grado de apertura de la economía puede ser el factor básico desde el punto de vista del rendimiento fiscal. Es claro, sin embargo, que a través de él se mide la "capacidad contributiva global" del país y no la de los contribuyentes individuales.

2.3.) Por las razones anteriores, el impuesto a la renta permite en mayor medida el logro de la llamada "justicia a través del impuesto" al hacer posible una más efectiva y profunda redistribución de ingresos.

Fácil es advertir que las ventajas atribuidas a la tributación sobre los ingresos se inscriben todas en una misma línea: la de la justicia tributaria y social. De ahí el atractivo que este tipo de tributos ha tenido para los sectores izquierdistas y el que él haya ido sufriendo cambios importantes desde que se empezó a emplearlo.

3.) La tributación sobre los ingresos presenta, no obstante, algunas serias dificultades. La doctrina ha insistido sobre ellas con relación a los países en vías de desarrollo y particularmente en cuanto se refiere al impuesto sobre la renta.⁸

Así, en opinión de R. Goode⁴, para que pueda existir una tributación efectiva sobre los ingresos se necesitan algunas condiciones básicas tales como: que se trate de una economía monetaria (a lo menos preponderantemente); formas de contabilidad mantenidas sincera y exactamente; un alto grado de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes; una administración honrada y eficaz; y aún ciertas condiciones políticas especiales así como un elevado grado de alfabetismo de la población. Cuando estas condiciones no concurren, o se dan muy imperfectamente, debe acudirse a ciertos paliativos tales como la elevación de tasas (en perjuicio de los contribuyentes honrados) o una represión más acentuada del delito tributario, por ejemplo.⁵

Por otra parte, la tributación sobre los ingresos puede fácilmente producir efectos económicos contraproducentes tales como desincentivar el trabajo, alentar la fuga de capitales, desalentar las inversiones, etc. . . . A ello obedece que parte de la doctrina, reconociendo que en definitiva cualquier tipo de tributo grava directa o indirectamente los ingresos de las personas, aconseja preferir los impuestos al patrimonio y al gasto por sobre los impuestos a los ingresos.

Otro problema vital de la tributación a los ingresos es el de definir claramente los ingresos afectos a impuestos. Sobre este particular escribe un autor: "El análisis económico moderno reconoce que el ingreso constituye, fundamentalmente, una corriente de satisfacciones, de experiencias psicológicas intangibles. Si alguien recibe un dólar, obtiene algo que ordinariamente debe y puede gastar —quizá para una cena—. ¿Es su ingreso el dólar, o lo es la cena que compra con el dólar, o es en la parte inferior, la satisfacción de la necesidad que deriva de la ingestión de la cena, el confort y la alimentación que obtiene de ella? . . . No hay duda respecto a la respuesta de estas preguntas. El individuo lucha por la satisfacción de sus necesidades y deseos y no por los objetos en sí mismos".

⁸Sobre el particular pueden consultarse diversos trabajos publicados en la selección de Bird y Oldman: "La imposición fiscal en los países en desarrollo", y el artículo de R. Melville: "Aspectos económicos de la política tributaria y la estructura del sistema impositivo", en la obra colectiva "El Impuesto a la Renta", dirigida por Gustavo Serrano M.

⁴Richard Goode: "Reconstrucción de los sistemas extranjeros de impuestos" en Bird y Oldman, ob. cit., págs. 131 y sgtes.

⁵Mario Jarpa F.: "Tributación de los ingresos", en "El Sistema Tributario Chileno", págs. 19 y sgtes.

Y luego agrega: "Sin embargo, los economistas, aunque reconocen todo esto, comprenden que antes de seguir adelante con su análisis del fenómeno económico, deben llegar a algo más definitivo y homogéneo: menos diáfano y elusivo que las satisfacciones psíquicas. Un individuo, es cierto, puede comparar el valor relativo para él de una pipa o un libro, o una cena y arreglar su orden de consumo sin el uso de cualquier denominador común formal como es el dinero. Sin embargo, este individuo tendría grandes dificultades en decirle exactamente que tanta satisfacción deriva de su libro o de su pipa. ¡Qué difícil debe ser para una segunda persona el medir esas satisfacciones en lugar de él, sin ayuda de alguna unidad común!"⁴

Resulta pues que la tributación a los ingresos presenta algunos inconvenientes y no pocas dificultades. El primer paso que debe dar el legislador es definir exactamente qué ingresos desea gravar, para luego determinar cómo va a gravar a cada ingreso en particular o a todos en conjunto, los mecanismos a emplear para su determinación, pago y control, etc. . .

4.) Prácticamente ningún sistema tributario contempla un solo impuesto sobre el conjunto de los ingresos obtenidos por una persona en un determinado período de tiempo. Casi todos distinguen diversas categorías de ingresos y los afectan a impuestos diferentes.

Entre nosotros pueden distinguirse las siguientes categorías de ingresos, ateniéndonos a su tratamiento tributario:

- a) Rentas. Es el común de los ingresos, merced a la amplia definición legal de renta contenida en el Art. 2 N° 1 de la Ley del ramo. Tales ingresos están afectos al impuesto a la renta contenido en el Art. 1º del DL 824, de 31 de diciembre de 1974.
- b) Ingresos que no constituyen renta y no se encuentran afectos a impuestos especiales, que son señalados en el Art. 17 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante la Ley o LIR).
- c) Asignaciones hereditarias y donaciones, formas de ingresos esporádicos afectos al impuesto a las herencias y donaciones contenido en la Ley N° 16.271.
- d) Ingresos afectos a impuestos especiales, sustitutivos del impuesto a la renta, como el que grava a las utilidades de las empresas de la gran minería del cobre (Ley 16.624).

Para apreciar debidamente la importancia de estos tributos, en el Cuadro N° 1, cuyos datos se extraen de la Memoria del Servicio de Impuestos Internos (correspondiente al año 1973 y presentada por el Director del Servicio en los primeros meses de 1975), se presentan los porcentajes que ellos representan en el rendimiento total de la tributación fiscal interna y su evolución entre los años 1969-1973.

⁴Robert Murray Haig: "El Concepto de Ingreso: aspectos económicos y legales", en Musgrave y Schoup: "Ensayos de Economía Impositiva", págs. 66/7.

CUADRO N° 1: Rendimiento de la Tributación a los Ingresos.

(Porcentaje del rendimiento total de la tributación fiscal interna calculado en moneda de un mismo valor y tomando como año base 1969).

TRIBUTOS	1969	1970	1971	1972	1973
Impuesto Renta	20,9	22	28,2	24,2	30,4
Sustitutivos/otros	0,9	0,7	0,6	0,6	0,3
Gran Minería Cobre	17,5	18,1	2,3	0,9	1,5
Herencias	0,2	0,2	0,2	0,1	0,0
TOTAL	39,5	41	31,3	25,8	32,2

FUENTE: Memoria del Servicio de Impuestos Internos - 1975.

Estos datos ponen en evidencia que la importancia de la tributación de los ingresos como fuente de recurso fiscal es cercana al tercio y que entre los impuestos que lo integran el impuesto a la renta es, sin dudas, el de mayor significación.*

Ese solo antecedente justifica la atención preferencial que la doctrina tributaria acuerda al impuesto a la renta, pero debe agregarse a ello las posibilidades que ofrece como instrumento de política fiscal y la complejidad y especial estructura de sus normas.

Sección 2: El Impuesto a la Renta.

5.) *Breves antecedentes históricos.* Aún cuando el impuesto a la renta hunde sus raíces en la Roma imperial, su establecimiento definitivo y permanente corresponde a la segunda mitad del siglo XIX. En efecto, Inglaterra fue el primer país que creó este tributo a iniciativa del Ministro Pitt el año 1798, pero con carácter transitorio para hacer frente a los gastos que representaba la guerra anglo-francesa. Al término del conflicto bélico y bajo profunda presión popular fue derogado, para reaparecer definitivamente el año 1842.⁷

A partir de ese momento se difunde por Europa y Norteamérica (Italia, 1864; Alemania, 1891; Estados Unidos, 1913; Francia, 1916; España, 1932), hasta convertirse en una institución tributaria aplicada por casi todos los países del mundo.

En Chile el impuesto a la renta se introdujo sólo el año 1924. En efecto, a partir del año 1919 diversas iniciativas parlamentarias y ministeriales (entre las cuales destaca la del Ministro de Hacienda de la época don Luis Claro Solar, que descansaba en impuestos cedulares y un impuesto global) fueron sometidas a la consideración del Congreso Nacional,

*Datos posteriores a la Reforma Tributaria de 1974 confirman parcialmente esta tendencia. Así, según el Balance consolidado de la Hacienda Pública preparado por la Contraloría, el impuesto a la renta representó el 23,88 y el 21,05% del rendimiento tributario los años 1976 y 1977. Tales datos comprenden la tributación del comercio exterior.

⁷Sobre la historia del impuesto a la renta pueden verse, entre otros, la obra de Giuliani Fontouge y Navarrine: "El Impuesto a la Renta", págs. 1 y sgtes.; de Sergio Carvallo: "Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria", págs. 114, y de Mena y Charad: "Manual de Derecho Financiero", tomo II, pgs. 37 y sgtes.

el que las despachó a fines de 1923 originando la Ley 3996, de 2 de enero de 1924, sobre impuesto a la renta.

Dicha ley fue pronto modificada a través de los Decretos Leyes 330, de 1925, y 755, de diciembre de ese mismo año, que introdujeron los impuestos global complementario y adicional, respectivamente.

La referida Ley de Impuesto a la Renta fue más tarde reemplazada por la N° 8419, publicada en el Diario Oficial del 10 de abril de 1946. Más tarde, dicha ley fue también reemplazada por la Ley 15.564 de 14 de febrero de 1964.

El texto legal actualmente vigente en materia de impuesto a la renta es el fijado por el Art. 1° del Decreto Ley 824, publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1974. Dicho texto consta de 103 artículos y se presenta dividido de la siguiente manera:

Título I, que contiene "Normas Generales"; Título II, que se refiere al "impuesto cédular por categoría" y que contempla una revisión especial de sus normas según que se refieran a la Primera o a la Segunda Categoría; Título III referido al impuesto global complementario; Título IV sobre el impuesto adicional y un Título V, sobre la "administración del impuesto".

6.) *Concepto de renta.* Este es uno de los tópicos a que la doctrina económica, financiera y tributaria ha acordado mayor atención ofreciendo como resultado de ello una muy variada gama de teorías, una frondosa literatura y no poca confusión.

Así, García Belsunce⁸, en un trabajo especialmente dedicado al análisis del concepto que nos ocupa, distingue cinco doctrinas sobre el particular: 1) teorías del fondo de consumo; 2) teorías de la periodicidad; 3) teorías de la fuente; 4) teorías de las categorías de productos; 5) teorías del incremento de patrimonio. A partir de esas mismas teorías y con el propósito de facilitar la comprensión del tema, Giuliani Fonrouge y Navarrine⁹ limitan la distinción a dos posiciones extremas: la teoría "de la fuente o del rédito producto" y la teoría "del incremento patrimonial o del rédito-ingreso".

La diferencia entre ambas corrientes radica, básicamente, en que la primera exige para que exista renta una fuente, durable o permanente, que la produzca; separa tajantemente los conceptos de renta y capital; comúnmente exige que la renta (riqueza nueva separada de su fuente productora) tenga periodicidad o regularidad para que pueda ser gravada. Una buena expresión de esta corriente se encuentra en la definición de Laufenburger para quien renta es "lo que deriva con regularidad y durante un tiempo bastante extenso de una fuente exterior al hombre (tierra, capital) o vinculada a su naturaleza interior (trabajo muscular o intelectual) o aun de la combinación de ambos".¹⁰

⁸Giuliani Fonrouge y Navarrine, ob. cit., pág. 23.

⁹Ibidem, pág. 24.

¹⁰Citado por Giuliani y Navarrine, ob. cit., pág. 25.

En cambio, la teoría del incremento patrimonial o del rédito-ingreso, considera renta cualquier enriquecimiento experimentado por una persona, cualquiera que sea su origen (fuente) o su duración (periodicidad). Basta que se produzca para un sujeto determinado un aumento en el valor de sus bienes, cualquiera sea la razón a que ello obedece (la inflación, si no existen en la legislación adecuadas medidas correctoras, o una herencia o legado, de carácter marcadamente ocasional, por ejemplo), para que exista renta y deba aplicarse el gravamen.

Desde un ángulo puramente económico, y prescindiendo un tanto de las nociones de fuente y periodicidad que determinaban la separación de los autores, John Due distingue dos conceptos posibles de renta¹¹:

a) La renta entendida como "consumo más incremento neto de patrimonio", concepción bajo la cual es "la suma algebraica de dos términos: 1) el consumo de la persona durante el período, y 2) el incremento neto en el patrimonio individual de la misma en el período, ambos expresados en dinero".

La renta se determina adicionando el monto de los ingresos netos recibidos de terceros (es decir, previa deducción de los gastos en que hubo de incurrirse para poder obtenerlos), con la actividad consuntiva de la persona (considerando como tal el uso de los bienes de consumo duradero y excluyendo el simple gasto de los ingresos en primer lugar) y con el aumento de valor del activo poseído durante el período.

b) La renta considerada como "flujo de riqueza", es decir como la suma de ingresos, monetarios o en especie, obtenidos por el contribuyente en el período de que se trata.

Si se quiere puede denominarse a la primera concepción "económica" y a la segunda "financiera". La diferencia entre ambas radica en que conforme a la primera se gravan incrementos de patrimonio que no se han traducido en ingreso para el contribuyente (el aumento de valor de sus bienes) o aun ingresos puramente nominales o no representados por un flujo monetario hacia él (como el valor que se asigne al uso de su casa habitación o a aquella parte de su cosecha que destine a su propio consumo). Conforme a la noción financiera, en cambio, sólo se gravan ingresos reales y en el momento en que adquieren para el contribuyente realidad (percepción o devengo).

La noción económica resulta de difícil aplicación, aunque indudablemente permite medir en mejor forma la capacidad contributiva de las personas, y de ahí que se prefiera usar (especialmente a efectos legales) la noción que hemos llamado financiera.

7.) *Definición legal de renta.* Se discute acerca de la utilidad y conveniencia de definiciones legales de renta. Los que preferirían prescindir de ellas se basan en la experiencia: tales definiciones suelen ser o demasiado imprecisas o demasiado imperfectas, dejan siempre al margen de la tributación algunos ingresos que doctrinariamente son rentas y deben, por

¹¹Due, John: "Análisis Económico de los Impuestos". Buenos Aires, 1968, págs. 99 y sgtes.

lo mismo, ser revisadas frecuentemente (como, por lo demás, ha ocurrido entre nosotros); además, argumentan, tales definiciones aparecen siempre determinadas por la adhesión a alguna doctrina lo que es de suyo inconveniente en materia legal.

Sin embargo nos parece indiscutible que siendo la realización del hecho gravado la fuente misma de la obligación tributaria, él debe aparecer claramente precisado por la ley y que para ello las definiciones resultan útiles, al menos en cuanto orientan y limitan al intérprete.

Nuestra propia historia prueba lo afirmado. En efecto, bajo la Ley 8419 no se definía lo que debía entenderse por renta limitándose la ley a indicar en términos más o menos generales las rentas afectas a cada una de las categorías o cédulas que contemplaba. Ello produjo (especialmente en cuanto se refería al impuesto de tercera categoría y a la interpretación de los artículos 14, 15 y 17 de la ley) interminables polémicas, una abundantísima y contradictoria jurisprudencia y desorientación en algunos contribuyentes.

La Ley 15.564 reaccionó y optó por dar una definición de renta (Art. 2 Nº 6), criterio mantenido por la ley en actual vigencia cuyo texto se fijó por el Decreto Ley 824.

En efecto, el Art. 2 Nº 1 de la L.I.R. define la renta como "*los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación*".

Esta definición, de extraordinaria amplitud, no puede vincularse categóricamente a determinada doctrina y aparece como un concepto funcional, originado en consideraciones de política fiscal a la vez que en el deseo de cerrar "boquetes" de evasión.

La primera parte de la definición considera renta a las "utilidades o beneficios" producidos por una fuente determinada ("cosa o actividad"), sin exigir que aquéllos tengan periodicidad. Pero la segunda parte se desprende de la noción de fuente y se preocupa exclusivamente de la existencia de alguna utilidad, beneficio o incremento de patrimonio percibido o devengado por el contribuyente "cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación", es decir de la existencia de un flujo de ingresos hacia aquél. Es esta segunda parte la que da amplitud a la definición y deja un valor puramente histórico y doctrinal a la primera.

Nuestra ley sigue, en consecuencia, la teoría financiera o del flujo de ingresos (aun cuando no irrestrictamente). De ahí que entre nosotros las nociones tradicionales de fuente y de periodicidad hayan perdido significación (la fuente conserva, sin embargo, importancia para la determinación de la categoría a que queda afecta una renta determinada).

Podemos concluir que entre nosotros es renta:

- a) Todo ingreso percibido o devengado por el contribuyente;
- b) No es necesario que tal ingreso sea monetario pudiendo consistir, también, en una cantidad de especies.¹²
- c) No es necesario que el ingreso tenga materialidad financiera pues la ley considera también como renta a los simples "incrementos de patrimonio", aun cuando en general éstos no se gravan sino cuando se perciben o devengan (así se explicará más adelante al tratar de la situación tributaria de las llamadas ganancias de capital);
- d) No es necesario que el ingreso provenga de una fuente claramente identificable ni que se renueve a intervalos regulares;
- e) No es necesario que el ingreso se origine en una transacción con terceros, no obstante que ésa será la regla general (constituye también renta el ingreso nominal que obtiene el contribuyente que habita personalmente la casa de su propiedad).

De ello resulta que si bien nuestra legislación sigue la doctrina financiera sobre el concepto de renta, hace algunas concesiones a la concepción económica como son el gravar la renta presunta del bien raíz habitado por su dueño (Art. 20 N° 1 letra d) o las diferencias que puedan producirse a favor del contribuyente si el monto a que alcance la corrección monetaria de sus activos es superior al cargo a resultados que se origina en la revalorización del capital propio y en la corrección monetaria del pasivo exigible (Art. 41).

El concepto de renta que contiene nuestra legislación es, en todo caso, de tal amplitud como para exigir alguna limitación. Esta se encuentra en la expresa marginación de la tributación de algunos ingresos (Art. 17).

Sección 3. *Ingresos que no constituyen renta.*

8.) Como se ha visto, el concepto legal de renta es extraordinariamente amplio: comprende todo ingreso que se perciba o devenga y aun los incrementos de patrimonio, "cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación" (Art. 2 N° 1).

La amplitud de tal disposición ha hecho indispensable una norma que excluya o margine ciertos ingresos, reales o aparentes, del impuesto a la renta. Y ello por consideraciones de equidad o para precisar y definir situaciones dudosas.

A tal necesidad responde la lista de "ingresos que no constituyen renta" establecida por el Art. 17 de la LIR. La enumeración que ese precepto hace no tiene carácter taxativo, como lo demuestra su número final (N° 29), que a la letra dispone: "Los ingresos que no se consideren renta o que se reputen capital según texto expreso de una ley".

De modo que para que un ingreso no constituya renta se requerirá siempre de una especial norma legal.

¹²Véase al efecto Serrano y otros: "El Impuesto a la Renta", sec. IV, pág. 57.

El S.I.I. ha precisado la significación e importancia de que un ingreso sea declarado por la ley como no constitutivo de renta¹³, contraponiendo a éstos con las rentas exentas. Los primeros no constituyen renta para ningún efecto y no deben ser considerados en absoluto para la determinación de la renta imponible de los diferentes tributos que consagra la LIR.

Las rentas exentas forman parte de los ingresos brutos o de la renta bruta global, influyen (particularmente cuando el tributo es de progresividad graduada, como es el caso del impuesto global complementario) en la determinación misma del tributo y van a originar un crédito contra el impuesto respectivo. Es decir, las rentas exentas, son renta y deben ser tenidas en cuenta en el proceso de determinación de los impuestos que gravan a éstas.

Por la misma razón, los gastos en que se incurra para obtener un ingreso no constitutivo de renta no pueden ser rebajados por el contribuyente en el cálculo de su renta imponible¹⁴; pero sí pueden rebajarse los gastos en que se incurra para la obtención de una renta exenta.

9.) ¿Por qué excluir ciertos ingresos del impuesto a la renta mediante el expediente de declararlos "no constitutivos de renta"?

Las razones son muy variadas. Ensayaremos la confección de un cuadro que abarque todos los numerandos del Art. 17, para más adelante analizar en particular algunos ingresos no constitutivos de renta.

A) La legislación debe cuidar de separar lo que constituye capital de lo que es propiamente renta: aquél no debe ser alcanzado por el impuesto que trata de gravar a ésta. Esa parece haber sido la razón que se tuvo en vista en los números 5, 7, 8, 10, 20, 21, 25 y 28 del Art. 17.

Así, los aportes que los socios efectúan a la sociedad de que forman parte son para esta última un ingreso pero no una renta, pues de lo que se trata es de integrar el capital de la sociedad (N° 5); y las devoluciones que más tarde se hagan de ese capital al socio, con los reajustes correspondientes, será para éste un ingreso mas no una renta, pues está recuperando simplemente su capital (N° 7).

Más clara aún parece la situación de los reajustes (N° 25), en cuanto no excedan de la variación del I.P.C. en el período de que se trate, ya que ellos no hacen sino mantener la integridad del capital impidiendo que éste se vea disminuido por efectos de la inflación.

B) Evitar la doble imposición interna o la doble tributación internacional parece haber sido la razón determinante de los números 9, 17 y 19 del Art. 17.

En efecto, al excluir del impuesto "las pensiones alimenticias que se deben por ley a determinadas personas, únicamente respecto de éstas", está impidiendo que ingresos cuya percepción por el alimentante ya ori-

¹³Suplemento 6 (11)-50 de 1968; Boletín N° 179; octubre de 1968, págs. 6146.

¹⁴Suplemento 6 (11)-35 de 1969.

ginó el gravamen vuelvan a verse afectados al pasar a manos del alimentario.

Del mismo modo es presumible que, bajo el imperio de la ley de la renta del país en que se obtiene, una pensión o jubilación de fuente extranjera ya ha sido gravada y se produciría doble tributación internacional si la ley chilena también la afectara.

Por último, debe recordarse que los ingresos que se generan en la sucesión por causa de muerte o en donaciones entre vivos están afectos a un impuesto especial: el establecido en la Ley 16.271. Gravarlos además con renta originaría doble imposición interna.¹⁵

C) Ciertas ganancias de capital, es decir, ciertos ingresos que se originan al vender un bien (cuando la venta es ocasional) en un precio superior al de adquisición debidamente actualizado. El Art. 17 N° 8 y 12 contempla claramente esa categoría de ingresos.

La exclusión no es general, no está referida a toda ganancia de capital sino que se refiere a algunas de ellas. Analizaremos en detalle, dada su importancia, el N° 8 del art. 17 en un párrafo posterior.

D) Algunos ingresos que no constituyen beneficio, utilidad ni incremento patrimonial, sino una simple compensación por pérdidas sufridas por el contribuyente. Es el caso de los números 1 y 2 del Art. 17.

Cuando la indemnización del daño emergente beneficia a un contribuyente de Primera Categoría y se ha establecido para bienes incorporados al giro que da al contribuyente esa calificación, el ingreso constituye renta y el contribuyente podrá rebajar de su renta bruta, en calidad de gasto necesario para obtener la renta, la pérdida total o parcial de ese bien.

Se ha discutido si el ingreso que se origina en el cumplimiento de una cláusula penal constituye o no renta, conviniéndose en que ella sólo representa una evaluación anticipada y convencional de perjuicios y que por lo mismo debe aplicársele el N° 1 del Art. 17.¹⁶

E) Hay una larga serie de ingresos que conceptualmente constituyen renta, esto es que reúnen incuestionablemente los requisitos del Art. 2 N° 1 de la L.I.R. pero que se han excluido del impuesto a la renta por consideraciones de variada índole. Es el caso, entre otros, de los números 3, 4, 11, 13, 14, 15, 16, 23, 24, 26 y 27 del Art. 17.

Así, por ejemplo, la exclusión de "las asignaciones de traslación y viáticos, a juicio del Director Regional" (N° 15), parece determinada por consideraciones de equidad: ese ingreso que percibe el empleado está destinado a ser invertido en el cumplimiento de su cargo, vale decir en interés del empleador, sin que incremente su capacidad contributiva real. El límite fijado por la ley ("a juicio del Director Regional") obedece a la necesidad de impedir que aprovechando la exclusión se disfracen ingresos y evadan impuestos.

¹⁵Sobre las razones que justifican ese tratamiento puede verse John Due, ob. cit., pág. 108.
¹⁶R. D. y J., t. L, 2ª parte, sección 1ª, pág. 21.

En cambio, las exclusiones de la asignación familiar (N° 13) o de las gratificaciones de zona que se pagan por mandato legal (N° 17), parecen tener justificaciones sociales: no disminuir ingresos que tienden a igualar la situación del trabajador con cargas familiares con la de aquel que carece de ellas, o a igualar la situación de los trabajadores que se desempeñan en regiones con diferentes niveles de precio.

10.) *Análisis particular de ciertos ingresos que no constituyen renta.*

10.1.) *Situación tributaria de las Ganancias de Capital a que se refiere el N° 8 del Art. 17.*

La anterior L.I.R., la N° 15.564, distinguía entre ganancias de capital que no constituían nunca renta, ganancias de capital afectas a un impuesto único a la renta (el Impuesto a las Ganancias de Capital contenido en el título IV, arts. 49 y siguientes) y aquellas que constituían rentas afectas a la tributación normal.

El DL eliminó el título que contenía el impuesto a las Ganancias de Capital, aun cuando no la existencia de un impuesto único a las rentas que tienen ese carácter como luego veremos, pero en base a su articulado (Arts. 17 N° 8 y 18) se mantiene la distinción antes referida.

En conclusión, existen ganancias de capital que siempre formarán parte de los ingresos que no constituyen rentas; ganancias de capital afectas a un impuesto único a la renta; y ganancias de capital afectas al régimen común (categoría más global o adicional).

10.1.a) Nunca constituirá renta el mayor valor obtenido en las adjudicaciones o enajenaciones a que se refieren las letras f, g, i, k del N° 8 del Art. 17. La sola lectura de ese numerando y del Art. 18 lleva a tal conclusión.

10.1.b) En principio no constituye renta el mayor valor obtenido en la enajenación de los bienes a que se refieren las letras c, d, e, h y j del número en comentario.

Sin embargo, si como producto de tales enajenaciones se obtiene un ingreso superior al valor de adquisición del bien de que se trata debidamente reajustado, es decir, habiéndose aplicado el porcentaje de variación del IPC entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior a la enajenación, esa diferencia (que es a lo que propiamente se llama ganancia de capital) pasa a estar afecta a un impuesto único a la renta consagrado en los últimos incisos del número 8.

En otras palabras, en los casos referidos habrá siempre que realizar dos operaciones: a) actualizar el valor de adquisición; y b) comparar ese valor con el de enajenación. Si ambos valores son iguales o si el primero es superior, el ingreso no constituye renta. En cambio, si el valor de enajenación es superior, la diferencia que se produce a favor del contribuyente queda afecta al impuesto único.

Por ejemplo, don N. N. adquirió 10 bonos emitidos por una S. A. el 1º de marzo de 1973, en la suma de \$ 100 cada uno. Vendió esos bonos con fecha 28 de febrero de 1975, en \$ 250 cada uno. Si suponemos una variación del IPC para el período 28 de febrero de 1973 a 31 de enero de 1975 de un 200%, querrá decir que el valor actualizado de cada bono es de \$ 300. El valor de enajenación es inferior al de adquisición actualizado y el ingreso aparente del tenedor del bono (\$ 150) no constituirá renta.

Si, en cambio, el precio de enajenación hubiera sido de \$ 400, el valor de enajenación excedería en \$ 100 del valor de adquisición actualizado y esa diferencia (que en nuestro ejemplo totaliza \$ 1.000) quedará afecta al impuesto único de que trata el inciso final del Nº 8 del Art. 17 de la L.I.R.

10.1.c) El mayor valor que se obtenga en la enajenación de los bienes de que tratan las letras a, b, c, d, j del Nº 8, en principio no constituye renta. Sin embargo, cuando la enajenación de tales bienes constituye "negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente", la diferencia a favor de éste entre los valores de enajenación y adjudicación actualizado, adquiere el carácter de renta afecta a la tributación normal a la renta.

Resulta de lo anterior que es renta afecta a la tributación normal:

- 1) Aquella que se refiere a la enajenación de los bienes referidos;
- 2) Siempre que sea el resultado de negociaciones o actividades habituales del contribuyente.

A diferencia de la ley anterior (Art. 50 de la Ley 15.564), el DL 824 se ha limitado a establecer una presunción de habitualidad y a reglar la carga de la prueba en los casos en que tal presunción no es aplicable. Tal vez ello no sea suficiente, pues es justamente la existencia de habitualidad lo que va a determinar el tratamiento tributario de las ganancias de capital y no deja de ser peligroso entregar la apreciación de los hechos que la configuran a la Administración en términos casi ilimitados (pese a la posibilidad del contribuyente de reclamar en contra de la liquidación dando margen a la intervención de los Tribunales competentes para el conocimiento del contencioso tributario, como se verá el contribuyente queda en situación desmedrada).

Los varios Suplementos del Servicio¹⁷, así como la doctrina elaborada bajo la vigencia de la anterior ley¹⁸ sobre la habitualidad, deben en nuestra opinión ser tenidos en cuenta al aplicar la legislación actual.

La habitualidad se presume de derechos cuando la ganancia de capital se origina: a) en la enajenación de edificios por pisos o departamentos o en la subdivisión de terrenos urbanos; y b) tal enajenación ha

¹⁷Entre otros los Suplementos 6 (14)-22 de 1968, 6 (14)-19 de 1967 y 6 (11)-18 de 1967.

¹⁸Véase sobre el particular las Memorias de Leighton (Impuesto a las Ganancias de Capital); y Lagarde (Impuesto a las Ganancias de Capital); y las obras de Serrano y otros (El Impuesto a la Renta; 1969) y Tepper (Impuestos a la Renta; 1970).

tenido lugar "dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción" (Art. 18, inciso 3°).

En todos los casos restantes el Servicio está facultado para determinar si ha existido o no habitualidad, apreciando los hechos con amplia libertad. La sola orientación que el legislador da al Servicio es la que debe considerar "el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate". Y una vez que el Servicio ha determinado que existió habitualidad, incumbe al contribuyente probar lo contrario (Art. 18, inciso 2°).

La determinación del Servicio puede ser absolutamente arbitraria y, sin embargo, pone de inmediato al contribuyente en la necesidad de probar hechos negativos (mediante la prueba de los positivos contrarios y hasta donde ello sea realmente posible).

¿Cómo se determina la renta afecta a impuesto en este caso? Hay dos alternativas: a) si el bien enajenado está afecto a corrección monetaria en conformidad al Art. 41, la renta afecta a impuesto será la diferencia entre el valor de enajenación y el valor de libro del bien (o sea, el valor de adquisición, menos depreciaciones y más correcciones monetarias practicadas); y b) si el bien no está afecto a corrección monetaria se aplica el procedimiento analizado en el número anterior, esto es, se actualiza el valor de adquisición del bien en base al IPC y se compara con el valor de enajenación: la diferencia a favor de este último constituye la renta afecta al impuesto.

Cuando el bien enajenado o cedido es una acción de una determinada sociedad anónima y ésta hubiera emitido acciones liberadas (como producto de la capitalización de sus utilidades), el valor de adquisición de las acciones se determina dividiendo el valor de las acciones madres por el total de acciones de propiedad del contribuyente. Esto bien puede ser entendido como un desaliento a la capitalización de utilidades, pues el accionista en tal caso queda expuesto en mayor medida al impuesto de que tratamos.

10.2.) *Los reajustes del N° 25 del Art. 17.*

El Estado, las empresas y organismos autónomos, el SINAP, las Cooperativas, pueden emitir pagarés, bonos u otros instrumentos financieros con el propósito de captar ahorros de manos de los particulares. A fin de hacer atractiva la adquisición de tales instrumentos pueden ofrecerse a los inversionistas variadas ventajas, siendo una de las más importantes la reajustabilidad de su inversión, que lo deja a cubierto de la desvalorización monetaria. El objetivo de la reajustabilidad es mantener la integridad del capital ahorrado. Considerar renta el reajuste implicaría, entonces, gravar el capital mismo y no la utilidad que éste genera. A ello se debe el número que comentamos.

Vale la pena tener presente que, respecto de las inversiones señaladas y de las restantes contenidas en el inciso 1° del Art. 17 N° 25, el reajuste establecido no constituye renta, sin límite de ninguna especie. Es

decir, cualquiera sea la cláusula de reajuste: IPC o precio del dólar o precio del trigo o del oro, el reajuste en su integridad quedará excluido de la tributación a la renta.

En cambio, cuando el instrumento financiero que genera el reajuste ha sido emitido por otras personas que las anteriormente señaladas, o cuando el reajuste se origina en una operación de crédito de dinero, no constituye renta el reajuste pactado sólo en cuanto no exceda la variación del IPC en el período comprendido entre el segundo mes anterior al comienzo y al término del período de que se trata. Habrá pues que actualizar, en base a la variación del IPC antes anotada, el capital inicial (cuando el reajuste se hace efectivo junto con la devolución del capital) y compararlo con la suma que el contribuyente recibe en devolución: si ambas son iguales o aquél es mayor, no ha habido renta; pero si el segundo supera al primero, la suma en que lo exceda constituye renta (para estos efectos tiene la calidad de interés en conformidad al Art. 2 del DL 455 y al Art. 20 N° 2 de la LIR).

Pero, en uno y otro caso, cuando el contribuyente está obligado o puede llevar contabilidad fidedigna (es decir cuando estamos frente a un contribuyente de primera categoría que tributa sobre renta efectiva o que necesita establecer su renta efectiva para justificar inversiones) el reajuste es considerado renta, debe incorporarse a los ingresos brutos de ese contribuyente para efectos de determinar su renta líquida imponible. El Art. 29 de la L.I.R. parece asimilar la situación de los reajustes a la de los intereses percibidos por el mismo contribuyente, cuyo impuesto fue retenido por el deudor al pagarlos y enterado en arcas fiscales, y superar la contradicción evidente entre ese precepto y el Art. 17 N° 25 (y 28) concediendo al contribuyente un crédito contra el impuesto de primera categoría igual al impuesto retenido "sobre dichas rentas". Pero tal asimilación es absolutamente improcedente. Es posible que contablemente, a través de la revalorización del capital propio y el cargo de ella a los resultados del ejercicio, pueda llegar a restablecerse la intención original del legislador de excluir siempre los reajustes del impuesto a la renta: mientras así no se pruebe aparece una evidente discriminación, no suficientemente justificada, en contra de los contribuyentes de que trata el Art. 29.

10.3.) *Utilidades distribuidas por S.A. en la forma señalada por el N° 6 del Art. 17.*

El Art. 17, en su número 6, incluye entre los ingresos no constitutivos de renta "la distribución de utilidades o de fondos acumulados que las sociedades anónimas hagan a sus accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente".

De dicho precepto resulta que para que tales ingresos no constituyan rentas es necesario: a) que se trate de una empresa organizada en forma de sociedad anónima; b) que en uno o varios ejercicios dicha so-

ciudad haya resuelto capitalizar utilidades (en lugar de distribuirlas en forma de dividendos entre sus accionistas); c) que, posteriormente, resuelva distribuir las utilidades capitalizadas sea emitiendo crías o acciones liberadas, sea aumentando el valor nominal de las acciones; y d) que las sumas distribuidas correspondan a las efectivamente capitalizadas por la sociedad.

Concurriendo tales requisitos no será renta para el socio las sumas que percibe en forma de acciones o de aumento del valor nominal de sus acciones.

Llamamos la atención sobre este número 6 del Art. 17, porque su relación con los Arts. 20 N° 2 letra c, 29, 54 N° 1, 58 N° 2 de la L.I.R., pudieran conducir a confusiones. Al efecto debe recordarse que no constituyen renta sólo las crías o los aumentos de valor nominal de las acciones que obtiene un accionista, cuando se cumplen los requisitos antes señalados.

Si las utilidades se distribuyen en otra forma o no se cumplen en su integridad los requisitos legales, estaremos en presencia de una renta para el accionista sobre la cual éste deberá tributar con el impuesto global complementario o adicional en su caso.

Del mismo modo, creemos que constituye renta para el accionista domiciliado o residente en Chile de una S.A. extranjera, todos los dividendos o cualquier beneficio que ésta le origine (20 N° 2, letra c).

Sección 4. *¿Qué rentas se gravan en Chile?*

11.) Al establecer el impuesto a la renta deberá, necesariamente, optarse por algún factor que permita al Estado arrogarse y ejercer el Poder Tributario. Así, podrá decidirse que el gravamen se aplicará a los nacionales y en tal caso, cualquiera sea la fuente de la renta o el domicilio de aquéllos, siempre que perciban o devenguen una renta quedarán afectos a la ley del Estado a que pertenecen.

Fácil es comprender que esa decisión puede originar, y origina en la práctica, problemas de doble tributación internacional cuando dos Estados optan por factores diferentes y se arrojan simultáneamente Poder Tributario sobre una misma renta. Así, por ejemplo, si un país determinado grava las rentas obtenidas por sus nacionales y otro las rentas que tienen su fuente en su territorio, el nacional del primer país que desarrolla su actividad en el segundo se verá afectado por el impuesto a la renta de ambos países. La injusticia y los efectos económicos nocivos que tal situación puede producir han llevado a la doctrina a idear diversos medios de solución y a los Estados a celebrar numerosos tratados internacionales para precaver o corregir los efectos de la doble tributación.¹⁹

¹⁹Véase a este respecto Rinsche, Teodoro y Vicente, Hernán: "De la Doble Tributación Internacional". Editorial Jurídica, Chile, 1970.

Nuestra legislación, artículo 3º de la L.I.R., ha elegido dos factores para determinar su propia aplicación: el primero es la fuente de la renta, y el segundo es la residencia o domicilio del contribuyente. En base a ellos se ha dispuesto que la renta de fuente chilena será siempre gravada con nuestro impuesto a la renta y que las rentas de fuente extranjera pueden ser afectadas por ese impuesto cuando el contribuyente tiene su residencia o domicilio en Chile.

12.) Las rentas de fuente chilena, que estarán como se señaló siempre afectas a nuestra L.I.R., son todas aquellas "que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él" (Art. 10).

Será, pues, la situación de los bienes que producen la renta (bienes raíces, por ejemplo) o el lugar donde se desarrolle la actividad productora de la renta, los factores determinantes de su fuente. En base a ellos habrá que calificar y decidir la aplicación de nuestra legislación en casos no resueltos por el legislador y que se presten a dudas.

La ley se ha preocupado de señalar expresamente algunas rentas de fuente chilena, para alejar cualquiera duda que pudiera existir acerca de la fuente de ellas. Tal es el caso de las regalías, derechos por uso de marcas o cualquiera remuneración o prestación que corresponda a la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual (Art. 10 inciso 2º); los dividendos u otras formas de remuneración que correspondan a acciones de una sociedad anónima constituida en Chile (Art. 11 inciso 1º); participaciones en las utilidades u otros beneficios que se originen en derechos en sociedades de personas constituidas en Chile (Art. 11 inciso 1º); los intereses que se paguen por un deudor domiciliado en Chile (Art. 11 inciso 2º).

Existen, sin embargo, algunas excepciones al principio en análisis, es decir, algunos casos en que rentas de fuente chilena no tributan con el impuesto a la renta de nuestro país. Tales excepciones son, potencialmente, dos:

a) "El impuesto establecido en la presente ley no se aplicará a las rentas oficiales u otras procedentes del país que los acredite, de los Embajadores, Ministros u otros representantes diplomáticos de naciones extranjeras, ni a los intereses que se abonen a estos funcionarios sobre sus depósitos bancarios oficiales" (Art. 9 inciso 1º), tampoco se aplica al impuesto a la renta chileno a "los sueldos, salarios y otras remuneraciones oficiales que paguen a sus empleados de su misma nacionalidad los Embajadores, Ministros y representantes diplomáticos, consulares u oficiales de naciones extranjeras" (Art. 9 inciso 2º).

Se trata de rentas que tienen su origen en actividades desarrolladas dentro del país, o producidas por activos situados en el país, es decir, de rentas de fuente chilena. Tales rentas se marginan de la tributación en Chile bajo dos condiciones copulativas: que los funcionarios que las obtengan sean de la nacionalidad que representan y en ningún caso de na-

cionalidad chilena, y que en el país que representan se conceda idéntico tratamiento a los agentes diplomáticos y consulares chilenos.

b) La facultad concedida al Presidente de la República por los Arts. 5 del Código Tributario y 64 de la L.I.R. para, bajo ciertas condiciones, dictar normas que eviten la doble tributación internacional o que eliminen o aminoren sus efectos, puede conducir a la liberación del impuesto a la renta en Chile a ciertas y determinadas rentas.

Más clara resulta esa posibilidad si se piensa que la anterior ley, aun cuando también la consagraba, la limitaba disponiendo que "en ningún caso la aplicación de las normas que se dicten en virtud del inciso anterior, podrá significar una rebaja del gravamen que corresponda a las rentas de fuente chilena" (Art. 4º inciso 2º), y que dicha limitación ha desaparecido del texto actual.

13.) También quedan afectas al impuesto a la renta chileno las rentas de fuente extranjera obtenidas por personas con residencia o domicilio en Chile (Art. 3).

En este caso el Estado de Chile se arroga poder tributario sobre todas las rentas, cualquiera sea su fuente, percibidas o devengadas por personas que han fijado su residencia o su domicilio en el territorio nacional. El criterio de la fuente pasa a ser complementado por el domicilio o residencia.

Para estos efectos es válida la noción de domicilio civil que se contiene en el Art. 59 del Código Civil. En cambio, ha sido especialmente definida para fines tributarios la calidad de residente, al disponer el Art. 8 Nº 8 del Código Tributario que se entiende "por 'residente', toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos".

La residencia proviene de la presencia física de una persona natural en Chile y de la prolongación de esa permanencia por el período mínimo de tiempo que señala el cuerpo legal citado. Ambos son factores de hecho que deberán ser probados o establecidos en cada caso.

El residente o domiciliado en Chile debe pagar impuesto por sus rentas de fuente chilena y de fuente extranjera. Pero ¿qué rentas de fuente extranjera deben ser consideradas en este caso? "Las rentas líquidas percibidas o devengadas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen. La exclusión de tales rentas se mantendrá mientras subsistan las causales que hubieren impedido poder disponer de ellas y, entretanto, no empezará a correr plazo alguno de prescripción en contra del Fisco" (Art. 12).

Por excepción un residente o domiciliado en Chile puede verse liberado del impuesto sobre sus rentas de fuente extranjera (nunca del

que afecta a las rentas de fuente chilena). Así ocurrirá si: a) se trata de un extranjero; b) éste fija residencia o domicilio en nuestro país; y c) percibe o devenga rentas de fuente extranjera. En tal caso, de pleno derecho, "durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile", sólo se verá afectado por el impuesto en estudio sobre sus rentas de fuente chilena. Dicho plazo es prorrogable por los Directores Regionales, a solicitud del interesado y "en casos calificados". Vencido el plazo de tres años o sus prórrogas, se vuelve a aplicar la regla general y el extranjero residente en Chile pasa a tributar sobre sus rentas de fuente chilena y de fuente extranjera.

14.) En el párrafo anterior hemos señalado la importancia que tienen la residencia o domicilio en nuestro país del perceptor de la renta. A ello se deben los Arts. 4 y 8 de la L.I.R. que precisan casos en que la ausencia, por prolongada que sea, no determina pérdida de domicilio en Chile y la renta que debe considerarse cuando se trata de funcionarios chilenos que prestan servicios en el exterior y son remunerados en moneda diferente a la nacional.

Esas normas (especialmente el Art. 4) y el Art. 61 de la ley nos hacen pensar que no se ha querido desestimar en forma absoluta la nacionalidad como "factor de conexión" para decidir la aplicación de la ley tributaria. Convenimos, sin embargo, en que la intención del legislador en tal sentido no ha sido claramente manifestada.

Sección 5. *¿En qué momento se gravan las rentas?*

15.) La renta afecta a impuesto es, normalmente, una corriente continua de ingresos obtenidos por el contribuyente. Como el impuesto perdería su sentido si se aplicara considerado separadamente cada ingreso (pues se perdería de vista la capacidad contributiva de los sujetos de él), es indispensable establecer un período de tiempo y considerar el conjunto de los ingresos obtenidos en él.

A tal propósito la ley considera como período normal para determinar la renta imponible del contribuyente el año. Por excepción respecto de ciertos impuestos (el impuesto único a las rentas del trabajo, por ejemplo) o en los casos de término de giro, se consideran períodos menores.

Sin embargo, para fines tributarios se distinguen el "año tributario", el año calendario y el año comercial (todos ellos definidos en los números 7, 8 y 9 del Art. 2º de la ley). ¿Cuál de ellos debemos considerar?

Desde luego el año tributario es aquel "en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos", y supone por lo mismo que la renta del contribuyente y el impuesto que sobre ella debe pagarse se encuentren ya determinados. La elección queda reducida al año calendario y al año comercial.

Año calendario y año comercial pueden coincidir, cuando este último termina el día 31 de diciembre, pero pueden diferir si se fija el

año comercial del 1º de julio al 30 de junio del año siguiente. El empleo de uno y otro año no está librado a la sola voluntad del contribuyente: el Art. 16 inciso 8º del Código Tributario indica claramente que el año calendario es el período a considerar para la confección de balances que sirven de base a la determinación del impuesto que nos ocupa, pero faculta al contribuyente para solicitar del Director Regional autorización para fijar el término del año comercial el día 30 de junio o para reemplazar el año calendario por un año comercial que vaya del 1º de julio al 30 de junio siguiente (a ello obedece el texto de los Arts. 65 N° 1 y 69 de la L.I.R.).*

La renta se establecerá, por regla general, en relación a un año calendario; excepcionalmente y con autorización especial del Servicio de Impuestos Internos en relación al año comercial con fecha de término el 30 de junio y más excepcionalmente aún con relación a períodos inferiores a un año, como ocurre en los casos de término de giro.

16.) Pero ¿qué rentas obtenidas por el contribuyente en ese período deben considerarse en la determinación de sus ingresos afectos a impuesto?

El problema nace del hecho de que no todos los ingresos obtenidos en el período se han incorporado ya a caja del contribuyente; existen o pueden existir ingresos a cuya percepción se ha adquirido derecho en el período pero que aún no se han materializado. Hay rentas percibidas y rentas tan sólo devengadas en el período respectivo.

Esta distinción entre rentas percibidas y devengadas es recogida por la ley, la que parte por precisar ambos conceptos: es renta devengada "aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular" (Art. 2 N° 2) y es renta percibida "aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago" (Art. 2 N° 3).

La propia ley va precisando en cada caso si se tributa sobre rentas devengadas o percibidas: así, la regla general es que con el impuesto de primera categoría se tribute sobre rentas devengadas y con el de segunda sobre rentas percibidas.

Ese es, sin embargo, un problema de imputación de rentas, es decir, de determinación del período en que ellas deben ser consideradas para fines tributarios. La contabilización de las rentas (en los casos en que se tributa sobre rentas efectivas o en aquellas en que el contribuyente ha resuelto llevar contabilidad, para acreditar sus gastos de vida, por ejemplo) debe hacerse siempre al momento en que ellas se devengan (Art. 16 inciso 9º del Código Tributario).

17.) El problema de contabilización e imputación de las rentas se encuentra, pues, resuelto por normas legales expresas a las cuales deberá

*Por Circular 119, de 12-IX-1977, publicada en el Boletín N° 287, la Dirección del S.I.I. dejó sin efecto las autorizaciones para cerrar balances en fechas distintas al 31 de diciembre.

atenerse el contribuyente en cada caso. Pero ese problema se complica cuando nos encontramos frente a los llamados *contratos de lata ejecución* (Art. 15 de la ley).

Expresa, en efecto, el inciso 1º del Art. 15: "Para determinar los impuestos establecidos por esta ley, los ingresos se imputarán al ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las normas pertinentes de esta ley y del Código Tributario, salvo que las operaciones generadoras de la renta abarquen más de un período como en los contratos de larga ejecución, ventas extraordinarias de pago diferido y remuneraciones anticipadas y postergadas por servicios prestados durante un largo espacio de tiempo".

El Servicio de Impuestos Internos ha establecido que "los contratos son de larga duración por el lato desarrollo del cumplimiento de la operación que esencialmente los ha motivado y no por la forma de pago del precio o remuneración correspondiente a dicha operación, como por ejemplo: la construcción de caminos, puentes, edificios, pavimentación de calzadas, etc., en que, si bien es cierto que el precio puede ser determinado y pagado con anticipación, en cambio el costo real solo podrá conocerse al término de la obra respectiva".²⁰

En estos casos resulta injusto para el contribuyente tributar sobre el total en el ejercicio en que se perciben o devengan los ingresos (según la categoría a que se esté afecto), más aún cuando los gastos que debe realizar para poder obtener esa renta habrán de cargarse a todos los ejercicios en que ellos realmente se distribuyan. De ahí que se faculte al Director del S.I.I. para dictar normas generales "para cada grupo de contribuyentes de actividades similares" a través de las cuales determine la forma y el procedimiento que debe observarse para distribuir los ingresos en los períodos que cubra la ejecución del contrato y para practicar una declaración y liquidación "de ajuste" al final del mismo.

El Director ha dictado tales normas²¹, disponiendo que para que tenga aplicación el Art. 15 será necesario que las operaciones se efectúen en dos o más años; que el contribuyente deberá expresamente pedir que se le autorice para acogerse a dicha norma y que el Director Regional al pronunciarse sobre la solicitud deberá indicar la forma en que se distribuirán los ingresos entre los varios períodos que comprenda el contrato. El contribuyente queda, en todo caso, obligado a formular declaraciones provisionales de impuesto a la renta al término de cada período y una declaración de ajuste al término del contrato: en base a esta declaración se determinará con exactitud la imputación de cada período de los ingresos y gastos, se revisará consecuentemente las liquidaciones anteriores y se determinarán las pérdidas o utilidades reales del contribuyente.

Al practicarse la liquidación de ajuste referida podrá resultar:
a) que el contribuyente ha "postergado todo o parte del impuesto anual que normalmente le habría correspondido", imputando a un período de

²⁰Manual del Servicio, citado por Tepper, *ob. cit.*, págs. 36/7.

²¹Suplemento 6 (11)-14, Boletín S.I.I. Nº 166, 1967, págs. 56 y 57.

terminado una suma inferior que las que correspondía imputar conforme al flujo real de ingresos, en tal caso deberá pagar las diferencias con los reajustes e intereses penales establecidos en el Art. 53 del Código Tributario. El Director Regional podrá condonar los intereses penales o rebajarlos, de acuerdo a las circunstancias del caso; o b) que el contribuyente pagó impuestos a la renta en un determinado período en circunstancias de que realmente tuvo pérdidas. En tal caso podrá imputar lo indebidamente pagado a otros períodos reliquidados, a nuevos impuestos a la renta o solicitar su devolución conforme a las disposiciones pertinentes del Código Tributario (Art. 51 del C.T.).

En el primer caso el contribuyente no podrá alegar prescripción extintiva para oponerse a la ejecución o pedir la nulidad de la liquidación, pues los plazos de prescripción empezarán a correr sólo al notificársele la liquidación de ajuste.

Sección 6. *Contribuyentes afectos al impuesto a la renta.*

18.) El Código Tributario (Art. 8 N° 5) define al contribuyente como "las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos". El contribuyente es aquella persona o ente económico cuya capacidad contributiva se toma como base en el establecimiento del tributo y se pretende afectar con él.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria puede ser, comúnmente lo es, una persona natural o jurídica (nunca un ente económico) diferente: es quien debe solucionar la obligación tributaria por mandato legal.

Por el momento nos preocupa determinar a quiénes se pretende afectar con el impuesto a la renta, y para ello, responder a las siguientes cuestiones:

- a) ¿son contribuyentes del impuesto a la renta sólo las personas naturales?
- b) ¿debe darse idéntico tratamiento tributario a las personas jurídicas y a las personas naturales?

19.) Nuestra L.I.R. considera contribuyentes no sólo a las personas naturales sino que también a las personas jurídicas y a ciertos entes económicos carentes de personalidad y vida jurídica.

El impuesto a la renta nació como un impuesto eminentemente personal y, por lo mismo, sólo se consideró en un primer momento como contribuyentes a las personas naturales. La constatación posterior de que las personas jurídicas, y específicamente las sociedades, constituían los principales titulares de capacidad contributiva y de que el gravar dichas rentas sólo cuando han sido percibidas por el socio (es decir cuando la sociedad ha distribuido utilidades) resultaba inconveniente desde el punto de vista fiscal y riesgoso, pues hacía posible la evasión, determinó que se les incluyeran como contribuyentes.

Más tarde, para cerrar toda posibilidad de evasión y elevar el rendimiento fiscal del impuesto a la renta, se incluyó entre los contribuyentes

a ciertos patrimonios o entes económicos carentes de expresión jurídica definida. Así ocurre entre nosotros con las comunidades hereditarias (Art. 5), otras comunidades y las sociedades de hecho (Art. 6) y con ciertos patrimonios de afectación o simples depósitos (Art. 7). En todos estos casos la distinción inicial entre contribuyente (que lo es la comunidad, por ejemplo) y sujeto pasivo de la obligación tributaria (que lo es el comunero o socio, por ejemplo) aparece con nitidez.

El caso de las comunidades hereditarias es particularmente ilustrativo de lo dicho. En efecto, producida la delación de la herencia se forma sobre los bienes del causante una comunidad entre sus varios herederos.

La comunidad carece de personalidad jurídica y, por ello, el camino lógico es gravar a cada comunero sobre la renta que a él le produce la comunidad: para ello es fundamental que la cuota de cada comunero en el patrimonio hereditario se encuentre claramente determinada, y desde el momento en que ello ocurra podrá aplicarse tal regla. La determinación de las cuotas referidas deberá hacerse dentro de los tres años siguientes a la apertura de la sucesión y "si las cuotas no se hubieren determinado en otra forma se estará a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencia. El plazo de tres años se contará computando por un año completo la porción de año transcurrido desde la fecha de la apertura de la sucesión hasta el 31 de diciembre del mismo año" (Art. 5 inciso 3º).

Sin embargo, mientras no se hayan determinado las cuotas y no haya transcurrido el plazo de tres años antes señalado, por una ficción legal "el patrimonio hereditario indiviso, se considerará como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectarán, sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo con la presente ley" (Art. 5 inciso 2º). Es decir, mientras no pueda aplicarse la regla general por no haberse determinado las cuotas y no haber transcurrido el plazo de tres años, la comunidad hereditaria pasa a ser contribuyente, se consideran las rentas que ella produce como manifestación de capacidad contributiva de la misma manera que si el causante estuviera aún vivo y los comuneros deberán declarar separadamente las rentas de la comunidad y asumir solidariamente su pago.

20.) El problema de si el tratamiento tributario de las personas jurídicas (en especial las sociedades) y las personas naturales debe ser idéntico o diferente, en cuanto se refiere al impuesto a la renta, está determinado y resuelto por dos órdenes de consideraciones: a) la estructura del impuesto a la renta en el respectivo país, es decir si existe un impuesto único a la renta o impuestos cedulares o éstos e impuestos globales; y b) el grado de personalización del impuesto: si el impuesto a la renta se concibe como un impuesto real será más fácil gravar a las personas jurídicas sin crear distorsiones en la justicia tributaria que se desea realizar; en cambio, si el impuesto es personal resultará más difícil gravar adecuadamente a tales contribuyentes.

El problema ha sido brillantemente analizado por Melville²² con relación a la tributación de las Sociedades Anónimas. Debe convenirse con él que bajo un sistema de impuesto único a la renta resulta difícil de resolver, existiendo dos alternativas: hacer tributar separadamente a la sociedad y a los socios sobre sus rentas respectivas, aun a riesgo de incurrir en una doble tributación interna y sobre la base de que jurídicamente se trata de personas diferentes; o la "integración", que supone elaborar fórmulas que eviten o disminuyan los efectos de la doble imposición, sea permitiendo que al establecer su renta imponible la sociedad deduzca los dividendos o utilidades repartidas a sus socios, sea forzando a la sociedad a pagar el impuesto sobre su utilidad total y permitiendo que los socios incluyan en su renta imponible las utilidades que les hubiere distribuido la sociedad y deduzcan como crédito contra el impuesto la proporción correspondiente del que debió soportar la sociedad, sea mediante otro camino.

"Aunque existan problemas técnicos difíciles de resolver —dice Melville— el tratamiento tributario de las sociedades anónimas y de los accionistas en un sistema de impuesto cedular o bajo una combinación de impuesto cedular con impuesto global, no presenta grandes problemas conceptuales. La renta de la sociedad se considera un flujo de renta de capital recibido por una entidad legal y afecta al impuesto de categoría del mismo modo que la renta de una empresa que no esté organizada como sociedad anónima. Los dividendos y otras distribuciones similares constituyen renta personal de los accionistas y se gravan por el impuesto global. La separación conceptual entre el impuesto de categoría, aplicable a los flujos de renta según su fuente, y el impuesto global, aplicable a las rentas percibidas por personas naturales, es plenamente apropiada para la sociedad anónima y sus accionistas".²³

Esta última es la solución adoptada por la legislación nacional, de acuerdo, por lo demás, con la forma en cómo ella estructura el impuesto a la renta, y que se contempla en el Art. 14 de la L.I.R. La persona jurídica (sociedad por regla general) es contribuyente de categoría y quedará afecta al impuesto de primera o de segunda categoría según cual sea la fuente de sus rentas (sólo la sociedad de profesionales tributa en segunda categoría, de manera que la regla general es que las rentas de una persona jurídica deberán tributar con el impuesto de primera categoría). Los socios, por su parte, sobre el conjunto de sus rentas y entre ellas sobre las utilidades que les haya distribuido la sociedad, tributarán con el impuesto global correspondiente (global complementario o adicional, según la residencia o domicilio del socio mismo).

En consonancia con ello, el Art. 39 dispone que "estarán exentas del impuesto de la presente categoría las siguientes rentas: 1º) Los dividendos pagados por sociedades anónimas o en comandita por acciones, respecto de sus accionistas..."

²²Melville, R., en Serrano y otros, ob. cit., págs. 1-26 y sqtes.

²³Ibidem, págs. 1-26/7.

La exclusión que ese precepto (Art. 39) hace de las rentas distribuidas a sus socios por una sociedad colectiva o por una en comandita simple, no debe conducir al error de creer que el impuesto de categoría grava a la vez a la sociedad y al socio. Se trata de una simple omisión, pero el mecanismo de los ajustes a la renta líquida de primera categoría (paso previo a la determinación de la renta líquida imponible) a través del Art. 33 N° 2 letra a) de la ley y el Art. 14, alejan toda duda al respecto.

La situación en nuestra ley es clara y, por lo mismo, la situación tributaria del socio y la sociedad son inconfundibles. Sin embargo, a través del DL 824 se ha ido avanzando hacia el establecimiento de un impuesto único a la renta y por ello, agregado a las necesidades de una mejor fiscalización y de eliminar discriminaciones anteriores a favor de la sociedad anónima, se ha introducido en nuestra legislación un principio de "integración".

En efecto, las sociedades anónimas deben soportar la llamada "tasa adicional", establecida por el Art. 21, por medio de la cual anticipan y aseguran el impuesto global que el socio deberá pagar sobre las utilidades (dividendos) originados en la sociedad, y éstos disfrutan de un crédito proporcional que harán valer en su oportunidad en contra el global determinado por ellos.

21.) ¿Son aplicables las normas anteriores a las personas jurídicas de Derecho Público?

La respuesta, en principio, es negativa a la luz de lo que se dispone en el Art. 40 de la L.I.R.: "Estarán exentas del impuesto de la presente categoría las rentas percibidas por las personas que enseguida se enumeran: 1) El Fisco, las instituciones fiscales y semifiscales, las instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma, las instituciones y organismos del Estado y las Municipalidades".

Sin embargo, fue objetivo de la Reforma Tributaria que dio lugar a la dictación del D.L. 824 derogar para luego racionalizar las exenciones tributarias vigentes al 31 de diciembre de 1974. Como expresó el Servicio explicando el contenido y sentido de la reforma: "Se derogan las exenciones que favorecían a determinadas rentas de la Primera Categoría de acuerdo con el texto anterior de la ley del ramo, como asimismo las que favorecían a las actividades empresariales de algunos organismos exentos, especialmente del sector público".²⁴

Dicho propósito se materializó en el inciso final del artículo 40 de la nueva ley conforme al cual "las exenciones a que se refieren los números 1, 2 y 3 no regirán respecto de las empresas que pertenezcan a las instituciones mencionadas en dichos números". Y más tarde en el Art. 15 del D.L. 910, que obligó a tales empresas a declarar iniciación de actividades y a acogerse a la revalorización extraordinaria dispuesta por las normas transitorias del D.L. 824.

²⁴Circular N° 2; Boletín del S.I.L., N° 254, enero de 1975, pág. 9935.

En suma el Estado y las instituciones fiscales y semifiscales, de administración autónoma o no, se encuentran exentos del impuesto a la renta, en tanto que sus empresas están afectas a dicho tributo (viéndose sólo afectadas por el impuesto de Primera Categoría).

En teoría se ha discutido mucho si tales empresas deberían o no tributar, toda vez que ellas pertenecen al Estado y que los excedentes o utilidades que generen deben ser traspasados a éste, lo que haría inconveniente utilizar la tributación para captar parte de sus rentas, más aún cuando ésta significa para la empresa un costo (no de explotación pero sí de administración).

Sección 7ª: Estructura del impuesto a la renta.

22.) *Las principales alternativas.* Cuando hablamos del problema de la estructura del impuesto a la renta nos estamos refiriendo al o los tipos de impuestos que la legislación contemplará sobre la renta. Es decir, si se va a aplicar un impuesto único o impuestos cedulares o éstos e impuestos globales, etc. . .

Sin duda la opción de cada legislación tributaria estará determinada por la adhesión teórica a alguna de esas alternativas y por las posibilidades prácticas de ponerla en ejecución en un momento determinado. Así por ejemplo, según nos recuerda el Profesor Piedrabuena²⁵, quienes prepararon la Reforma de 1964 (Ley 15.564) estaban persuadidos de la conveniencia de avanzar hacia un impuesto único y personal a la renta, pero dadas las dificultades de administración y control que él planteaba hubieron de contentarse con reducir y racionalizar las cédulas o categorías hasta entonces existentes y combinar el impuesto que en ellas se establecía con impuestos globales a la renta.

Inglaterra, país que como hemos visto fue pionero en materia de impuesto a la renta, partió de un sistema cedular hasta llegar, en el hecho y no obstante que las cédulas se mantienen pero con un valor puramente analítico, a un impuesto personal y único a la renta. Tal sistema se aplica también en Estados Unidos de Norteamérica.

Lo que caracteriza a los impuestos únicos a la renta es que gravan el conjunto de rentas percibidas o devengadas por el contribuyente. En principio ninguna distinción entre rentas, basada en su origen (fundadas o no ganadas y ganadas o no fundadas) o en la actividad del contribuyente (agrícola, comercial, industrial, bancaria, profesional, etc) es admitida²⁶. Pero el impuesto tiene carácter fuertemente progresivo (en los países mencionados se conocen el surtax y el additional tax, que gravan con una tasa especial a las rentas que exceden de un cierto límite, acentuando así la progresividad) y es eminentemente personal, es decir el monto del impuesto a pagar está determinado en gran medida por las

²⁵Piedrabuena R., Enrique: *Tributación de las Rentas del Trabajo*. Revista Dº Económico, Nos. 19 y 20. 1967, págs. 25 y sigtes.

²⁶Sin embargo aún en los sistemas de impuestos únicos se acepta la conveniencia de ciertas discriminaciones, para poder hacer justo el tributo. Particularmente importante es la discriminación entre rentas del capital y rentas del trabajo. Un adecuado régimen de crédito contra la base o contra el impuesto, por ejemplo, puede permitir la discriminación en el contexto de un impuesto único y personal a la renta.

circunstancias personales del contribuyente (cargas de familia, cónyuge que vive a sus expensas, etc. . .) De ahí que se vea en este tipo de impuesto la mejor posibilidad de realizar la justicia tributaria.

Los impuestos cedulares o por categoría, en cambio, descansan en una base analítica y discriminatoria. No todas las rentas tienen un mismo tratamiento tributario, para lo que se dan también razones de equidad. La discriminación se traduce en la creación de diversas cédulas que agrupan a cierto tipo de rentas; a cada cédula corresponderá un impuesto especial, normalmente de carácter proporcional y real. La labor fundamental del intérprete y de quien aplica la ley es determinar en cada caso particular la cédula o categoría a que pertenece la renta de que se trata.

Como advertimos, éste fue el sistema original de impuesto a la renta (la legislación inglesa contemplaba cinco cédulas) y su uso se encuentra fuertemente difundido en los países de América Latina. Ha existido, sin embargo, una tendencia a llevar la discriminación a límites exagerados, utilizando como base la actividad de que proviene la renta, creando un gran número de categorías, lo que hace difícil y engorrosa la aplicación y fiscalización del impuesto a la renta. Esta tendencia fue analizada y criticada por la Misión Schoup²⁷ a raíz del caso venezolano que contemplaba nueve categorías diferentes, a veces con diferencias ínfimas de tasas. En Chile, bajo la vigencia de la Ley 8419 existieron seis categorías diferentes: renta de los bienes raíces, renta de los capitales mobiliarios, beneficios de la industria y del comercio, beneficio de la explotación minera y metalúrgica, sueldos, salarios y pensiones, y rentas de las profesiones u otras ocupaciones lucrativas no comprendidas en las restantes categorías. La Ley 15.564 redujo las categorías a sólo dos: las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras; y rentas del trabajo. Estas mismas dos categorías se encuentran consagradas en nuestra actual Ley de Impuesto a la Renta.

Es frecuente que a los impuestos cedulares se superponga un impuesto de carácter global, es decir que por una parte se graven las rentas según su fuente con impuesto cédular y, por la otra, se sumen todas las rentas del contribuyente para aplicar a éstas un impuesto global. Caracteriza a este último el que grava todas las rentas del contribuyente (global) y lo hace después que éstas han sido afectadas por el impuesto cédular correspondiente (es de superposición); generalmente tiene carácter progresivo y personal.

La combinación de impuestos cedulares y globales, actualmente vigente en nuestro medio, ha permitido salvar los problemas de administración de un impuesto único y aproximarse a la justicia tributaria.

23.) *Estructura del impuesto a la renta en Chile.* En nuestro país existen, como regla general, impuestos cedulares y globales o de superposición. Excepcionalmente ciertas rentas se gravan una sola vez, mediante impuestos únicos.

²⁷Comisión para el estudio del sistema fiscal de Venezuela: "Impuestos sobre la renta cedulares y globales". En Bird y Oldman, ob. cit., págs. 143 y sgtes. Véase además, en la misma obra, el comentario de Francesco Forte: "Comentario de impuestos sobre la renta cedulares y globales", págs. 149 y sgtes.

La situación normal implica que en Chile las rentas se ven gravadas por dos impuestos: el cédular o de categoría que corresponda a su fuente y el global o de superposición (global complementario o adicional, según la residencia o domicilio del contribuyente).

Nuestro sistema reconoce dos cédulas o categorías: la primera, que grava las rentas del capital, y la segunda, que grava las rentas del trabajo. Recoge, en consecuencia, la discriminación a favor de las rentas del trabajo, a las que grava con tasa menor, preconizada por la doctrina.

¿A qué obedece esa discriminación?. Sin entrar en detalles recogeremos el acuerdo adoptado en las Quintas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario²⁸ proclamando la necesidad de favorecer tributariamente las rentas del trabajo frente a las rentas del capital: "Considerando:

2.) Que las rentas del trabajo dependiente o independiente se encuentran en condiciones diferentes de otras rentas, dado su carácter precario, precario e inestable;

"3.) Que los beneficiarios de estas rentas necesitan un margen superior de ahorro para encarar los períodos en que tales rentas disminuyen o desaparecen;

"4.) Que, por otra parte, no es posible establecer una depreciación por el agotamiento del capital humano y la previsión social no constituye, por ahora, una respuesta satisfactoria a esa inquietud".

La primera determinación al aplicar el impuesto a la renta será, por lo ya dicho, la de clasificar la renta en alguna de las dos cédulas o categorías. En caso de duda, por norma general se aplicará el impuesto de primera categoría en razón del carácter supletorio de la ausencia de normas especiales que a ella da el Art. 20 N° 5 de la L.I.R.

La distinción es trascendente en sus efectos tributarios pues las dos categorías contemplan impuestos del todo distintos: el hecho gravado es, naturalmente, diferente; las normas sobre determinación de la base imponible, la tasa, los créditos en contra del impuesto, etc. . . son también diferentes.

Luego de gravadas las rentas con el impuesto de categoría que corresponda, lo serán una segunda vez mediante un impuesto global. A tal efecto se considerará el conjunto de las rentas de categoría obtenidas por el contribuyente, de tal manera que éste resulte gravado de acuerdo a su real capacidad contributiva.

La legislación nacional contempla dos impuestos globales: el impuesto global complementario y el impuesto adicional. Se aplica el primero a las personas naturales cuya residencia o domicilio se encuentra en Chile. Se aplica el segundo, en cambio, a aquellos contribuyentes con residencia o domicilio en el extranjero sobre sus rentas de fuente chilena.

²⁸Recomendaciones Finales Acordadas por las 5as. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Santiago de Chile en noviembre de 1967. En: Revista de Derecho Económico; Nos. 19 y 20; pág. 161.

La noción de residencia o domicilio es el factor determinante en la aplicación de uno u otro impuesto global. La fuente tendrá una importancia secundaria, pero debe tenerse presente que las rentas de fuente chilena serán gravadas siempre con el impuesto a la renta de nuestro país (supra N° 11).

23.1.) En algunos casos no tiene aplicación el sistema descrito en el número precedente. En efecto, hay ciertas rentas a las que se aplica un impuesto único a la renta.

Esta situación es entre nosotros excepcional, pero basta observar la evolución legislativa en los últimos quince años para constatar que ella ha ido incrementando su importancia. Nuestra actual ley contempla²⁹ los siguientes casos de impuesto único: el que grava ciertas ganancias de capital (Art. 17 N° 8; supra N° 10.1.b); el que grava los premios de Lotería (Art. 20 N° 6); los que afectan a los llamados pequeños contribuyentes (suplementeros, comerciantes ambulantes, comerciantes estacionados, pequeños mineros artesanales, pequeños artesanos o industriales, cuya situación se trata en los Arts. 22 a 28 de la ley); el que afecta a los trabajadores dependientes (Arts. 42 N° 1 y 43 N° 1); el impuesto adicional en los casos de los Arts. 59 y 60 inciso 2°).

Debe tenerse presente que el impuesto es único en relación a la renta que grava y no en relación a la persona que la percibe. Un trabajador dependiente verá afectado su sueldo o salario con un solo impuesto a la renta, pero si él tiene además un establecimiento de comercio que también le origina rentas, éstas quedarán afectas a primera categoría y global o adicional. De ahí que existan algunos casos en que deja de aplicarse el impuesto único y las rentas a que éste se refiere quedan afectas a la situación normal ya descrita, como ocurre con los pequeños contribuyentes al tenor del Art. 27 de la ley, por ejemplo.

Gran parte de los que hoy constituyen impuestos únicos a la renta incorporados a la ley, preexistían en carácter de impuestos sustitutivos a la renta. Entonces y ahora han sido impuestos reales y proporcionales, originados en el deseo de discriminar a favor de ciertas actividades que para mantenerse necesitan estos subsidios indirectos.

23.2.) ¿Cuál es la importancia relativa de los distintos impuestos que configuran el impuesto a la renta en Chile?

Para apreciarla el Cuadro N° 2 nos ofrece la participación que a cada impuesto a la renta correspondió en el rendimiento total del sistema tributario entre los años 1969 y 1973.

²⁹Para un estudio detallado de los diferentes impuestos únicos que contempla nuestra legislación, Medina, José: "Impuestos Unicos a la Renta". Memoria. Universidad de Concepción, 1975.

CUADRO Nº 2. Participación de los Impuestos a la Renta en el Rendimiento del Sistema Tributario.

IMPUESTO	1969	1970	1971	1972	1973
Primera Categoría	5,9	6,3	8,4	5	2,8
Segunda Categoría	5,2	5,6	7,2	8	11,1
Global Complementario	6,4	6,7	9,1	8,7	1,0
Adicional	1,8	2,1	1,4	1,1	0,7
Ganancias Capital	0,1	0,1	0,2	0,3	0,1
Pagos Provisionales	—	—	—	—	14,4
Sustitutivos Renta	0,3	0,3	0,3	0,2	0,1
Otros distintos					
Ley de la Renta	0,6	0,4	0,3	0,4	0,2
Utilidades del Cobre	17,5	18,1	2,3	0,9	1,5

FUENTE: Memoria del Servicio de Impuestos Internos correspondiente al año 1973, presentada al Ministro de Hacienda con fecha 11 de febrero de 1975.

La debida interpretación de los datos anteriores hace indispensable algunas precisiones. En efecto:

- 1.) En la estadística el grupo de impuestos a la renta comprende no sólo los que en tal carácter establece la L.I.R. sino que, además, impuestos complementarios de ellos (como el impuesto a favor de la CORVI, por ejemplo), impuestos sustitutivos (ahora incorporados a la ley como impuestos únicos) y el impuesto que grava las utilidades de la Gran Minería del Cobre.
- 2.) El grupo de impuestos únicos a la renta aparece bajo los nombres ganancias de capital, sustitutivos renta y confundido en gran medida con segunda categoría (que en la estadística engloba el impuesto de segunda categoría propiamente tal y el impuesto único a los trabajadores). Su importancia es, por lo mismo, considerablemente mayor que la que pudiera parecer a primera vista.
- 3.) El rubro pagos provisionales no corresponde a un impuesto (aun cuando la ley a veces habla de impuestos provisionales, lo que es un contrasentido) sino a un mecanismo de anticipación mensual del pago de los impuestos anuales a la renta. Comprende, por lo mismo, los impuestos de primera y segunda categoría y en gran medida global y adicional. De ahí los resultados del año 1973, primero de aplicación de dicho sistema (instaurado por la Ley 17.828, de 1972). En ese mismo año el 11,1% que se presente como rendimiento de la segunda categoría corresponde en realidad a la participación del impuesto único a los trabajadores.

23.3.) En algunos países, entre ellos Chile, se han aplicado además ciertos impuestos especiales a las rentas excesivas. Generalmente ha sido la necesidad de hacer frente a emergencias originadas en la guerra obteniendo el

pago de un impuesto más elevado de quienes se veían beneficiados con ella, el motivo que ha llevado a su establecimiento.

En Chile las leyes 7144, de 31 de diciembre de 1941, y 7747, de 23 de diciembre de 1943, establecieron transitoriamente este tipo de impuesto bajo las denominaciones de "impuesto a los beneficios excesivos" y de "capitalización de utilidades extraordinarias"³⁰. En Estados Unidos de Norteamérica también tuvo vigencia este tipo de tributos en los años 1917-21, 1940-45 y 1950-53.³¹

Si bien se mira éste es un impuesto extraordinario, del todo diferente al impuesto a la renta. Sin embargo la tendencia de la doctrina a analizarlo en conjunto con el impuesto a la renta y el hecho de propugnarse por algunos la idea de que debe transformarse en un impuesto ordinario, aconsejan referirse aquí a él.

El hecho gravado es también la renta (especialmente en su sentido financiero), pero no toda la renta sino aquella parte de ella considerada por la ley como "utilidad o beneficio extraordinario". Precisar tal concepto debe ser la primera preocupación del legislador al establecer el impuesto en comentario.

Para definir la idea de "renta excesiva", "utilidad o beneficio extraordinario", se han sugerido los siguientes criterios:

a) considerar como renta normal un porcentaje del "capital propio" de la empresa, de manera que el excedente sobre ese porcentaje constituya "renta excesiva"; o

b) considerar las rentas de un período base estimado normal (en su totalidad o en un porcentaje sustancial), de manera que si la renta actual la excede el excedente constituye la "renta excesiva" o el "beneficio extraordinario".

El primero de esos criterios se usó por la legislación nacional, al paso que en una oportunidad la legislación estadounidense ofreció al contribuyente la elección entre los dos criterios enunciados.

¿Qué razones podrían fundamentar la incorporación de este impuesto a la estructura impositiva permanente de un país? Dice al respecto J. Due³²: "La justificación del impuesto que comentamos descansa esencialmente sobre el argumento de que las utilidades derivadas del monopolio representan un rédito no ganado y que por lo tanto la sociedad debiera recuperarlo. Este es un argumento basado en consideraciones de equidad, que está en un todo de acuerdo con las actitudes de muchas personas". También pueden darse razones económicas para fundamentar este impuesto, agrega Due, pues "la imposición a verdaderos beneficios ex-

³⁰Mena y Charad, ob. cit., pág. 256 y sgtes.

³¹Due, John, ob. cit., pág. 233.

³²Ibidem, pág. 242.

cesivos —aquéllos innecesarios para movilizar factores productivos— no tendrá efectos económicos adversos sobre los incentivos; un impuesto que se apropia de parte de las utilidades de tipo monopólico, por ejemplo, no afectará ni la producción ni el programa de inversiones de la empresa. . . Un impuesto permanente a los beneficios extraordinarios podría justificarse además como medio de gravar puras ganancias eventuales, como aquellas que se originan de la propiedad de la tierra que ha aumentado enormemente de valor”.

Sin embargo, como ese mismo autor plantea³³, la idea de hacer del impuesto a los beneficios excesivos un tributo ordinario no está exenta de objeciones que inclinan a la doctrina (y al propio Due) en favor de la utilización de él en forma temporal y excepcional en períodos de guerra.

³³Ibidem, págs. 242/4.