



REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE
CONCEPCION

FACULTAD DE

**COMENTARIOS EN TORNO A ALGUNOS PROBLEMAS
PLANTEADOS POR LA MODIFICACION DE LA LEY DE LA RENTA**

MARIA EUGENIA SANDOVAL GOUET

Abogado

Ex Profesora de Aspectos Legales
Escuela Economía y Administración
Universidad de Concepción

A raíz de las modificaciones introducidas al DL 824, de 1974, por la Ley Nº 18.293, publicada en el Diario Oficial de 31 de enero del año en curso, han surgido diversos problemas derivados de la aplicación de las nuevas normas.

Entre éstos, resulta de interés destacar, por la importancia que revisten en la aplicación de la nueva legislación, los que a continuación se mencionan:

1. IDENTIFICACION DE FONDOS

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley Nº 18.293, las modificaciones que esta ley introduce a la Ley de Impuestos a la Renta, rigen a partir del 1º de enero de 1984, sin perjuicio de las normas especiales de vigencia que en la misma ley se contienen.

Dispone, además, que las rentas u otros ingresos que se hayan devengado o percibido hasta el 31 de diciembre de 1983 se sujetarán en todo a las normas sobre impuesto a la renta vigentes a dicha fecha.

Como consecuencia de lo expuesto, cobra importancia para el accionista de una sociedad anónima, o encomandita por acciones; para el socio de una sociedad de responsabilidad limitada o, en general, para socios de sociedades afectas a primera categoría y que declaren sus rentas en base a un balance general; así como el empresario individual que se encuentre en la misma situación tributaria ya señalada, conocer el origen de los fondos que la sociedad le distribuye o que él retira.

Para determinar el tratamiento tributario aplicable a las sumas referidas anteriormente, resulta necesario, entonces, identificar los fondos con cargo a los cuales se ha efectuado la distribución o el retiro.

Por aplicación de las normas sobre vigencia de la Ley 18.293, el accionista o socio a que nos hemos referido necesita que la sociedad que repartió los dividendos, o de la que hizo el retiro, le informe acerca de la identificación de los fondos con cargo a los cuales repartió el dividendo o contabilizó el retiro.

En efecto, si éstos se imputan a las utilidades acumuladas, generadas en ejercicios finalizados hasta el 31 de diciembre de 1983, tendrá derecho (en el caso del accionista de una sociedad anónima sujeta a tributación general) a un crédito contra sus impuestos personales de un 40%, en cuanto dichas utilidades hubieren estado afectadas por el impuesto de "tasa adicional del artículo 21 de la Ley de Impuestos a la Renta", vigentes hasta el 31 de diciembre de 1983.

Si los dividendos se imputan a fondos constituidos con la revalorización de estas mismas utilidades, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley de Impuestos a la Renta vigente hasta la fecha indicada anteriormente, dichos dividendos no deben ser incluidos en la renta bruta global, para el cálculo del impuesto global complementario o adicional del accionista, por cuanto las referidas sumas son ingresos no constitutivos de renta para éste.

Por otra parte, si los dividendos se reparten con cargo a fondos provenientes de los ejercicios comerciales 1984 ó 1985, el accionista tendría derecho a un crédito contra sus impuestos personales de 30% ó 15%, según sea el año en el cual se origine la utilidad que se reparte, en cuanto dichas rentas hubieren pagado el impuesto de "tasa adicional, artículo 21", vigente transitoriamente, y con tasa disminuida, durante esos dos años comerciales, en virtud de normas transitorias de la ley que comentamos.

La norma establecida en el artículo 3º transitorio de la Ley 18.293 que establece como requisito para el uso del crédito, por parte del accionista, la circunstancia de haberse pagado efectivamente por la sociedad el impuesto del 30% ó 15%, en su caso, resulta discutible, por cuanto implicaría desconocer el derecho de imputar las pérdidas de arrastre del impuesto de tasa adicional, vigentes al 31 de diciembre de 1983, o de las que se generaron en 1984.

En el caso de sociedades de personas, o de empresarios individuales, que retiren utilidades acumuladas, generadas en algún ejercicio cerrado hasta el 31 de diciembre de 1983, éstos no deberían incluir tales retiros en el cálculo de la base imponible de sus impuestos personales, por cuanto las referidas utilidades, en conformidad a la normas del DL 824, vigente antes de la modificación contenida en la Ley 18.293, tributaron en base devengada, habiéndose, en consecuencia, pagado los impuestos personales en relación a ellas. Si el retiro se efectúa con cargo al Fondo de Revalorización de esas utilidades, por las mismas razones expuestas en relación con los accionistas de sociedades de capital, tampoco deben incluir tales sumas en la base imponible de sus impuestos personales.

Partiendo del supuesto que la Junta de Accionistas, en una Sociedad Anónima, y los socios, en una sociedad de personas, están facultados, por no tener limitación legal ni estatutaria, para decidir acerca del fondo con cargo al cual, o a los cuales, efectuarán la distribución o el retiro de utilidades, o de ingresos no constitutivos de renta, resulta necesario que la empresa en que se producen o encuentran estas sumas pueda identificarlos en forma clara y fehaciente, con el objeto de dar información a sus accionistas o socios, así como facilitar a éstos elementos de prueba, frente a eventuales impugnaciones del Servicio de Impuestos Internos, relacionadas con los impuestos personales declarados por estos contribuyentes, hacia quienes tenderá la fiscalización y el control tributario de las utilidades.

No obstante lo expuesto, las opiniones se encuentran divididas en relación con esta materia.

A juicio de algunos especialistas, todo retiro de utilidades debe imputarse, en primer lugar, contra las utilidades del ejercicio. Si de la comparación entre la renta líquida imponible con los dividendos repartidos o retiros efectuados, estos últimos resultaran superiores, la diferencia se imputaría contra las utilidades retenidas. En caso contrario, esto es, si de la comparación resulta que los retiros fueron inferiores a la renta líquida imponible del ejercicio, para los efectos de cálculo de la base imponible de los impuestos personales del socio o accionista, se agrega sólo el monto de los retiros efectuados y el saldo de la utilidad no retirada queda como utilidad acumulada para el ejercicio siguiente.

El Servicio de Impuestos Internos estaría sosteniendo que los retiros deberían seguir un orden de prelación en su imputación, debiendo imputarse, en primer lugar, a las utilidades tributarias del ejercicio, hasta consumirlas; luego, a las utilidades retenidas para, finalmente, imputarse a "ingresos no constitutivos de renta".

2. RETIRO DE UTILIDAD FINANCIERA

De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 54 y 62 de la Ley de la Renta, en el caso del socio de sociedades de personas afecto al impuesto global complementario o adicional, se comprende en la renta imponible sobre la cual se aplica uno u otro impuesto, todos los ingresos, beneficios, utilidades o participaciones que les corresponda en la respectiva sociedad, cuando se retiren de la empresa o se remesen al exterior, en su caso, siempre que ellos no correspondan a ingresos no constitutivos de renta, los que no quedan afectos a tributación.

Por otra parte, la reforma tributaria, salvo en lo que se refiere al impuesto único que afecta a las sociedades anónimas y encomanditas por acciones, no modificó el hecho gravado con impuesto.

El retiro no es un hecho gravado nuevo, sino que representa o confirma el momento en que la renta es gravada por la ley. Aun después de la modificación introducida al DL 824 por la Ley 18.293, la que tam-

bién mantuvo el concepto de "ingreso no constitutivo de renta", establecido en el artículo 17, disposición que, en lo sustancial, no sufrió mayores modificaciones.

Por otra parte, como reafirmación de lo expuesto, la Ley 18.293 mantuvo el inciso 5º del número 1 del artículo 54, que, en lo relativo a accionistas de sociedades anónimas y encomanditas por acciones, establece que los ingresos que no constituyen renta no tributan, aunque se repartan, al disponer "se comprenderá también la totalidad de las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas y encomanditas por acciones, constituidas en Chile, respecto de sus accionistas, *salvo la distribución de utilidades o fondos acumulados que provengan de cantidades que no constituyan renta...*".

En el caso del socio de sociedades de personas, esa misma disposición legal, en el inciso 6º, dispone que éstos deben comprender "en la renta bruta global todos los ingresos, beneficios, utilidades o participaciones que les corresponda en la respectiva sociedad, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14, cuando hayan sido retirados de la empresa, *siempre que no estén excepcionados por el artículo 17...*".

Otro fundamento para sostener que el hecho gravado es la "renta", está constituido por las disposiciones de los artículos 19, 20, 54 y 62 del DL 824.

Establece la primera disposición citada que las normas del Título II de esta ley que se refieren al impuesto cedular por categorías, "se aplicarán a todas las *rentas* percibidas o devengadas".

El artículo 20, que establece el impuesto -crédito de primera categoría-, dispone que "este impuesto se determinará, recaudará y pagará, sobre:

"Nº 1— La *renta* de los bienes raíces..."

"Nº 2— Las *rentas* de capitales mobiliarios..."

"Nº 3— Las *rentas* de las industrias, del comercio..."

"Nº 4— Las *rentas* obtenidas por corredores..." y

"Nº 5— Todas las *rentas*..."

A su vez, los artículos 54 número 1 y 62 mencionan a las *rentas* imponibles de las distintas categorías.

De lo expuesto resulta que, para que se apliquen los impuestos de la Ley de la Renta, salvo en lo que dice relación con el impuesto único de 40% del nuevo artículo 21, tiene que haber "renta", según el concepto establecido en el Nº 1 del artículo 2º de la ley, que dispone que se entenderá 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.

En consecuencia, cuando los socios efectúan retiros en una sociedad de personas que para efectos tributarios no tiene renta líquida imponible positiva, o utilidad tributaria, sino que, pérdidas, dichos retiros no deberían ser considerados en el cálculo de la base imponible del impuesto global complementario o adicional que grava a ese socio, por cuanto dicho retiro no corresponde al concepto de "renta" para efectos tributarios, que es lo que la ley grava.

Ahora bien, en la situación descrita, esto es, cuando la sociedad tiene pérdidas tributarias y se efectúan retiros, ellos, normalmente, se harán con cargo a la utilidad financiera que, en definitiva, constituye la utilidad susceptible de ser repartida o retirada de la empresa.

La diferencia entre utilidad financiera y pérdida tributaria puede tener origen en circunstancias tales como el hecho de que la sociedad tenga pérdidas de arrastre de primera categoría, depreciación de bienes en forma acelerada, etc.

3. *INVERSIONISTA EXTRANJERO, ACOGIDO A LAS NORMAS DEL DL 600, ESTATUTO DE LA INVERSION EXTRANJERA, QUE ES ACCIONISTA DE UNA SOCIEDAD ANONIMA CHILENA*

De acuerdo con las normas de la ley de la renta, vigentes hasta el 31 de diciembre de 1983, el accionista de una sociedad anónima chilena que carecía de domicilio y residencia en el país, queda gravado con impuesto adicional, con tasa de 40%, por las rentas que la sociedad le distribuya; impuesto que no paga, puesto que tiene un crédito del 40%, proveniente del impuesto de tasa adicional, bajo el supuesto que las sumas distribuidas hayan estado afectadas por el impuesto del artículo 21 de la misma ley.

Pero, ¿qué ocurre si el inversionista extranjero hubiera optado por la inmutabilidad tributaria y consiguiente carga tributaria del 49,5%, al tenor de lo dispuesto en el DL 600, sobre Estatuto de la Inversión Extranjera?

Surgen dudas en relación con la diferencia de impuestos que se produce en cada año tributario, entre la carga tributaria normal de una sociedad anónima, que precisaremos más adelante, y el 49,5% que afectó al inversionista extranjero que hizo la opción prevista en el DL 600 citado. Duda que dice relación con saber si esa diferencia debe ser pagada por la sociedad que generó las rentas. Y más aún: debe determinarse si esa diferencia debe ser pagada por la sociedad, en su caso, en relación sólo a las sumas que ponga efectivamente a disposición del accionista extranjero, o bien, en relación a la utilidad total que ha de corresponder a este socio, sobre las utilidades totales de la empresa, habida consideración el número de acciones que le corresponda.

Si quisiéramos precisar cuál ha sido la carga tributaria normal de una sociedad anónima en los últimos años y, al mismo tiempo, visualizar cuál será esta carga en el futuro, de acuerdo con los términos de la ley que comentamos, resulta que, a nivel de empresa, teníamos:

- a) Antes de la derogación del impuesto habitacional, y bajo la vigencia del DL 824, esta carga ascendía al 48,7% y resulta de considerar 5% habitacional sobre la utilidad antes del impuesto; 10% sobre la diferencia, a título de impuesto de categoría; y 40% sobre las utilidades iniciales, menos los dos impuestos relacionados;
- b) Derogado el impuesto habitacional, la carga baja al 47%; y
- c) En 1984 comercial, y habida consideración el nuevo monto (30%) de la antigua tasa adicional artículo 21, Ley Impuesto a la Renta, mencionado en las disposiciones transitorias, la carga tributaria normal de una sociedad anónima bajará al 37%, para llegar al 23,5% en el año comercial 1985 y, entrada en plena vigencia la modificación, ésta será tan sólo del 10%.

La diferencia entre la carga tributaria normal de una sociedad anónima y la del inversionista extranjero que hizo la opción señalada en el DL 600 plantea interrogantes en cuanto a si constituye una sobretasa de impuesto adicional; si se paga sobre base devengada o pagada; si es un impuesto único; o si se siguen manteniendo las tasas vigentes a la fecha de celebración del contrato.

La posición que sostiene que se aplican las tasas e impuestos vigentes a la fecha de celebración del contrato de inversión extranjera, resulta de difícil aplicación en la práctica, ya que conlleva la aplicación de diversos regímenes tributarios, atendiendo a la fecha de celebración de cada uno de los contratos de inversión.

La diferencia aludida, en cada año tributario, debe pagarse por la sociedad que genera las rentas, sobre la cantidad determinada como base imponible del impuesto de tasa adicional, en atención a la proporción de acciones de la sociedad, de que es dueño el inversionista acogido a franquicias.

Esta diferencia debe enterarse en arcas fiscales, en forma conjunta con los impuestos a la renta de declaración anual de la sociedad que generó las rentas, por cuenta del accionista extranjero, quien carece de créditos contra estas sumas.

Este criterio se encuentra confirmado en un oficio del Director del Servicio de Impuestos Internos al Comité de Inversiones Extranjeras, de fecha 16 de enero de 1979, en que se manifiesta lo expuesto.

El Servicio, en el oficio aludido, sostiene que la diferencia que se produce sobre la tasa normal de tributación de una sociedad anónima chilena y el 49,5% corresponde a una sobretasa que se hace efectiva a través del impuesto adicional.

El Comité de Inversiones Extranjeras estaría sosteniendo que la tasa de 49,5% es una tasa única.

De aplicarse esta tesis, se obligaría al inversionista extranjero a pagar el total del impuesto de una sola vez, lo que no se aviene con el espíritu de la reforma introducida a la Ley de la Renta, la cual establece como principio que el impuesto de primera categoría se paga sobre la base devengada y el impuesto adicional, sobre base "pagada".

Cuando la diferencia no fue importante, esta solución, que fue más práctica que legal, permitió dar una salida a los problemas que se planteaban en relación con esta materia; pero a medida que va disminuyendo la tributación normal de una sociedad anónima y se acrecienta la diferencia entre ella y el 49,5% según resulta de lo expuesto, aumentará el interés por precisar una respuesta estrictamente legal.

No obstante, puede darse la situación de que la sociedad, en la cual el inversionista extranjero posea acciones, a pesar de tener utilidad financiera, no deba tributar con el impuesto de primera categoría, ya que, para efectos tributarios, debe deducir en la determinación de la renta imponible de primera categoría, por ejemplo, las pérdidas de arrastre debidamente reajustadas.

En los ejercicios en que se plantee esta situación, si la Junta de Accionistas decide repartir dividendos con cargo a la utilidad financiera, los accionistas extranjeros no se verían gravados con impuesto adicional, ni estarían obligados a pagar o enterar la carga total de 49,5%, puesto que, para que se apliquen tributos, es necesario que exista "renta" para efectos tributarios.

La situación es diferente en los ejercicios en que la sociedad obtenga utilidad tributaria, después de imputar las pérdidas tributarias de arrastre, pues, en tal caso, de acuerdo con lo expuesto, la sociedad tributará con impuesto de primera categoría sobre base devengada, y el accionista extranjero quedará afecto a impuesto adicional con tasa de 40%, cuando se distribuyan dividendos o se efectúen remesas, impuesto contra el cual tiene un crédito de 10%.

La ley no aclaró las dudas que se plantean en relación con la tasa de 49,5%, las que cobran importancia por la diferencia a pagar por el inversionista extranjero.

Si el inversionista opta por renunciar a la invariabilidad, beneficio que le concede el artículo 7º del DL 600, no puede, posteriormente, reintegrarse a ella, sino que queda sujeto al régimen tributario común y, si en el futuro la carga tributaria normal excediera del 49,5%, quedaría obligado a pagar esa carga normal.

En algunos casos puede ser conveniente diferir el ejercicio de la opción, en cuanto a renunciar a la invariabilidad, hasta la oportunidad en que se declaren los impuestos anuales a la renta de la sociedad que generó las rentas con utilidad tributaria.

En ese momento, deberán tomarse en consideración, para tomar la decisión, elementos tales como el tiempo de vigencia que resta a la franquicia; la situación tributaria en el país de origen del inversionista: la carga tributaria normal en Chile, etc.