Artículo: Naturaleza del Impuesto de Primera Categoría. A partir de la reforma de la Ley 18.293
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Nº 199
AÑO LXIV
ENERO - JUNIO 1996
Fundada en 1933

ISSN 0303 - 9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: Naturaleza del Impuesto de Primera Categoría. A partir de la reforma de la Ley 18.293
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

NATURALEZA DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA A PARTIR DE LA REFORMA DE LA LEY Nº 18.293

ALEJANDRO DUMAY PEÑA
Ex Profesor Derecho Económico
Universidad de Concepción

La Ley Nº 18.293, de 31.1.84, introdujo, entre otras modificaciones, una sustantiva reforma al DL 824, que fue complementada en textos posteriores y por la cual el Impuesto a la Renta de Primera Categoría se transformó en un gravamen recuperable -generador de crédito-, en términos que han hecho discutible su calidad de tributo.

En efecto, de acuerdo al texto legal, el gravamen que establece el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta "podrá ser imputado" a los impuestos Global Complementario o Adicional.

En la nueva normativa -en especial, artículos 31 Nº 3, 56 Nº 3 y 63 de la ley-, la suma pagada por concepto de impuesto de Primera Categoría es necesariamente recuperable.

El derecho de imputación que establece el citado artículo 20 constituye en realidad un crédito a todo evento.

No sólo significa que los contribuyentes de Global Complementario o Adicional tienen derecho a abonarse, para el cumplimiento de dichos tributos, lo que se hubiere pagado por concepto de primera categoría.

El concepto es bastante más absoluto y puede resumirse en el principio de que el impuesto de Primera Categoría es un gravamen que el Fisco percibe con cargo a devolución.

Respecto de dicho gravamen, el Fisco se ha transformado en un mero depositario, en igual situación jurídica que respecto a los pagos provisionales, que, como se sabe, son los abonos o anticipos que a cuenta de futuros impuestos efectúan los contribuyentes, para imputarlos a los tributos que resulten afec-

Artículo: Naturaleza del Impuesto de Primera Categoría. A partir de la reforma de la Ley 18.293
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

tarlos o para pedir devolución si en definitiva no quedaren afectos o los impuestos determinados fueren de monto inferior.

Lo pagado por impuesto de Primera Categoría constituye un crédito, que el beneficiario utilizará o hará efectivo mediante imputación a sus obligaciones tributarias o por la vía de la devolución.

No existe alternativa legal en la cual el Fisco pueda retener lo recibido a título de Primera Categoría.

Las sumas que el Fisco percibe por concepto de Primera Categoría son, conceptualmente y de acuerdo a la normativa vigente, ingresos con cargo a restitución, de modo que, por definición, debe asumirse que las sumas respectivas están destinadas a permanecer sólo de modo transitorio en arcas fiscales.

Respecto a la forma y oportunidad en que los beneficiarios del crédito hacen efectiva la recuperación o imputación, pueden darse varias alternativas.

El sistema supone que, por regla general, la imputación o solicitud de devolución habrá de operar al declararse, en Global Complementario o Adicional, las mismas rentas que generaron el pago de Primera Categoría.

En efecto, se asume que, en situación normal, la renta que generó pago de Primera Categoría habrá de llegar a poder de contribuyentes de dichos impuestos que, en cuanto titulares definitivos de dichos ingresos, harán efectivo el crédito al momento de presentar las correspondientes declaraciones.

Este titular definitivo de la renta puede ser el mismo contribuyente que enteró el tributo -caso en el cual la recuperación la efectúa la misma persona que realizó el pago-, o un socio o accionista, si el impuesto de primera categoría fue pagado por una sociedad, que luego distribuyó la utilidad.

En este último supuesto, que constituye uno de los casos más típicos de recuperación del crédito, existe una empresa contribuyente del impuesto de Primera Categoría que obtiene una determinada utilidad y paga impuesto generador de crédito sobre dicha renta.

A continuación la empresa distribuye la utilidad entre sus propietarios, contribuyentes de Global Complementario o Adicional, los cuales, al declarar dichos gravámenes por concepto de los dividendos percibidos o utilidades retiradas -según se trate de una sociedad anónima o de personas-, hacen efectivo el crédito y recuperan el impuesto de Primera Categoría, sea en forma de imputación, cuando están sujetos a pago, o de recuperación, en caso de quedar exentos o sujetos a un impuesto inferior al monto del crédito que los beneficia.

Este mecanismo tiene variables en el tiempo, cuando las rentas que generaron el pago de Primera Categoría no son retiradas o distribuidas en el mismo ejercicio o cuando los socios o accionistas de la empresa generadora de la utilidad son otras empresas que reciben los beneficios para su posterior distribución.

En todo caso, tales situaciones sólo dan lugar a un diferimiento en el aprovechamiento del crédito, sin alterar el principio que se viene analizando.

La hipótesis central de los casos que hemos venido señalando es que la renta que originó el pago de primera categoría llega a poder de una persona natural sujeta a Global Complementario o de un contribuyente de Impuesto Adicional.

Artículo: Naturaleza del Impuesto de Primera Categoría. A partir de la reforma de la Ley 18.293
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Cuando así ocurre, el crédito por Primera Categoría se imputa o recupera con motivo de la declaración de dichos impuestos y es en esa oportunidad que el declarante de Global Complementario o Adicional y titular del crédito, deberá abonarlo al impuesto determinado o pedir devolución en caso de producirse un remanente o saldo a favor.

Si las utilidades que generaron el pago de la Primera Categoría no han de llegar a poder de un contribuyente de Global o Adicional, a efectos de que haga uso del crédito por Primera Categoría en la forma antes descrita, la recuperación del impuesto se materializa de acuerdo a las variables que pasan a indicarse.

La imputación del crédito contra Global o Adicional se hace impracticable cuando las rentas que dieron lugar al pago del impuesto resultan absorbidas o neutralizadas con pérdidas.

Al efecto, la ley considera dos situaciones:

a) Que la propia empresa generadora de la utilidad y que por dicho concepto efectuó el pago de la Primera Categoría, no distribuya las ganancias y experimente, en ejercicios futuros, resultados negativos que consuman dicha utilidad retenida.

Obviamente, en este supuesto, la utilidad extinguida jamás podrá ser distribuida a contribuyentes de Global Complementario o Adicional que pudieren hacer efectivo, con cargo a dichos tributos, el correspondiente crédito por la Primera Categoría pagada.

Para tal caso la ley dispone que será la propia empresa que enteró el impuesto -por las utilidades que los resultados negativos futuros anularon- la que deberá recuperarlo en sus declaraciones futuras.

Al efecto, la norma señala que los contribuyentes del impuesto de Primera Categoría podrán imputar sus pérdidas a las utilidades no retiradas y que, en tal caso, el impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichas utilidades será considerado como pago provisional.

b) La situación comentada -pérdida de la utilidad que generó el pago de Primera Categoría- puede presentarse en otra alternativa que también se encuentra prevista por la ley.

Se trata, en este caso, de distribución de la utilidad a otra empresa, socia o accionista, que registra resultados negativos, de modo tal que la participación recibida resulta absorbida por la pérdida existente en la receptora.

Como se aprecia, se repiten los supuestos del caso anterior, en cuanto a que se hace impracticable el mecanismo normal de recuperación -contra Global o Adicional- en razón de una pérdida que absorbe la utilidad impidiendo su distribución o llegada a los contribuyentes de dichos impuestos.

La variable reside en que la utilidad que motivó el pago del impuesto no se extingue en la empresa originaria, sino que resulta absorbida por pérdidas existentes en otra empresa, que recibió dicha renta en su calidad de socia o accionista de la anterior.

En tal caso será esta segunda empresa la que deberá recuperar el impuesto, en la parte correspondiente a su participación en la utilidad que generó el pago del tributo.

Artículo: Naturaleza del Impuesto de Primera Categoría. A partir de la reforma de la Ley 18.293
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Se ilustra lo anterior con el siguiente ejemplo:

Empresa A, que en el año 1 obtuvo una utilidad de 100, por la cual pagó un impuesto de Primera Categoría de 15, y que tiene como accionistas a la empresa B y a una persona natural contribuyente de Global Complementario (NN).

Se asume que A distribuye dividendos a B por $40 y a NN, por $20, quedando el saldo pendiente de distribución, y que B tiene una pérdida tributaria de 50, a la vez que A genera, en el ejercicio 2, una pérdida tributaria que absorbe el total de las utilidades no distribuidas.

En tal caso, el impuesto de Primera Categoría que A pagó por las utilidades obtenidas en el año 1 es recuperado:

- En parte por NN, en la declaración de Global Complementario en la cual colaciona el dividendo de $20.

Su crédito, de $3, será utilizado en el pago del Global que le corresponda -imputación- o habrá de generar devolución si el Global determinado es inferior al monto del crédito.

- En parte por B, que en la misma declaración en que consigne su pérdida, se abonará como pago provisional y solicitará devolución del impuesto en la parte correspondiente a su proporción en la utilidad distribuida.

- El saldo será recuperado por A en la declaración correspondiente al año 2, ejercicio en el cual, de acuerdo al supuesto de análisis, obtuvo un resultado negativo que absorbió íntegramente la parte de la utilidad del ejercicio 1 que no había sido distribuida.

De este modo, el caso analizado ilustra las tres formas de recuperación o imputación del impuesto prevista en la ley, dejando en evidencia que el crédito por concepto del impuesto de Primera Categoría puede tener distintos titulares y formas u oportunidades de invocación, pero implica, en todo caso, que el seudo tributo ha pasado a tener, a contar del año 1984, el carácter de un pago con cargo a restitución.

Se demuestra, asimismo, que el legislador ha sido consecuente con el postulado básico de la reforma aludida, en el sentido que, cualquiera sean las circunstancias o el destino de la utilidad que motivó el pago por Primera Categoría, las sumas que un contribuyente ha ingresado en arcas fiscales por tal concepto, no representan, propiamente, un ingreso para el erario, sino que un compromiso del Fisco para con quien reclame su restitución en la oportunidad legal y por alguna de las vías indicadas.

Artículo: Naturaleza del Impuesto de Primera Categoría. A partir de la reforma de la Ley 18.293
Revista: Nº199, año LXIV (En-Jun, 1996)
Autor: Alejandro Dumay Peña

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

CONCLUSION

El impuesto de Primera Categoría es efectivamente un tributo, desde el punto de vista del contribuyente obligado al pago: la empresa que genera la renta imponible o utilidad tributaria afecta al 15%, la que debe declararlo e ingresarlo en arcas fiscales.

La obligación del Fisco, de restituir lo recaudado por este concepto, en cualquiera de las alternativas que se ha comentado, no obsta a las obligaciones tributarias que afectan al sujeto pasivo, en términos equivalentes a cualquier otro gravamen.

Por otra parte, para el Fisco existe una diferencia significativa entre el monto de los ingresos que reporta el tributo en cada ejercicio y la cuantía de los desembolsos anuales por concepto de devolución a los titulares del crédito.

El impuesto de Primera Categoría sobre la parte de la renta anual que no es distribuida por vía de retiros o dividendos y que permanece en las empresas, indefinidamente, en calidad de utilidades retenidas, representa, en el hecho, un ingreso efectivo para el Fisco y permanece en tal calidad mientras no se produzca la distribución, el término de giro o resultados negativos que absorban o anulen dicha renta.