

EL IMPUESTO A LA RENTA Y SUS MODIFICACIONES

HASTA JULIO DE 1984.

Por: Jorge González Díaz.
Abogado. Consultor de
Derecho Tributario.

I.- INTRODUCCION.

1.- Fundamentos teóricos y macroeconómicos de la Ley de Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1983.

El sistema tributario sobre la renta que esta ley contenía, estaba concebido en base a la conjunción de diversos impuestos que afectan los incrementos de patrimonio que tengan su origen en el capital o el trabajo.

El sistema descrito anteriormente contenía, para una mayor precisión en cuanto a la oportunidad en que se aplica el tributo, un distinguo que consiste en que las rentas provenientes del capital se gravan, en general, cuando ellas se devengan o perciben, en cambio las rentas provenientes del trabajo sólo se gravan cuando ellas se perciben.

Otra precisión que contenía el sistema en comentario, y que dice relación con la modalidad de aplicación de las tasas de los diversos impuestos, consiste en que a las rentas provenientes del capital se las grava proporcionalmente, en tanto que a las rentas provenientes del trabajo se las grava progresivamente, como norma general.

Finalmente, cabe mencionar que el sistema en análisis contempla diversas modalidades para la determinación de la base imponible, según la renta provenga del capital o del trabajo. En efecto, en el primer caso, la determinación de la base imponible, consiste en deducir de los ingresos, los costos y gastos necesarios para producirlos y al resultado practicarle ciertos agregados y/o deducciones de ajuste, obteniéndose de ello, la renta afecta a tributo. En el segundo caso, rentas provenientes del trabajo, la determinación de la base imponible consiste en deducir de los ingresos los aportes previsionales y los gastos reales o presuntos según el caso.

En el aspecto macroeconómico, alguna de las principales características del sistema de tributación a la renta existente al 31 de diciembre de 1983, consiste en su efecto distributivo, de equidad, de falta de neutralidad y que supone su aplicación sobre un escenario de crecimiento económico.

El efecto distributivo de este sistema de impuesto a la renta, consiste en la posibilidad que le confiere al Estado para captar recursos en mayor proporción respecto de los con mayores ingresos, para destinarlos al bienestar común o específicamente en beneficio de los sectores de menores ingresos.

El efecto de equidad se manifiesta a través de su característica de ser progresivo, al menos parcialmente, ya que ello supone gravar en mayor medida a quienes obtienen mayores ingresos y en menor medida a quienes obtienen menores ingresos, con lo cual se logra un concepto de justicia tributaria que atiende a las reales posibilidades de contribución de las personas. Este efecto se encontraba complementado en este sistema por la circunstancia de concebir la existencia de contribuyentes exentos de tributo y otros con un régimen excepcional.

La falta de neutralidad económica que caracteriza al sistema se manifiesta en la circunstancia de que por gravar el incremento de patrimonio, incide en las decisiones económicas y en la asignación de recursos.

Por último cabe señalar que, dada la circunstancia de que este impuesto grava el rendimiento neto del capital y/o del trabajo, su aplicación es sólo posible en la medida que existe crecimiento económico, ya que esto es consecuencia de dicho rendimiento.

2.- Fundamentos teóricos y macroeconómicos de la Ley de Impuesto a la Renta reformada.

El sistema tributario sobre la renta que concibe la Ley de la Renta reformada es esencialmente igual al que hemos descrito en el título anterior, radicándose sus modificaciones en una ampliación del concepto de renta, adaptación de aspectos administrativos y otros, y principalmente, en un cambio en el sentido y efecto económico que se pretende con este tributo.

En este último aspecto la modificación más importante la constituye el hecho de que el efecto económico del tributo consiste en promover el ahorro interno, para cuyos efectos la ley reformada establece, en un plazo de tres años, una disminución sustancial de la carga tributaria de las empresas, mientras sus utilidades retenidas se encuentran reinvertidas.

Como consecuencia de lo anterior, el sistema tributario reformado grava de preferencia las rentas obtenidas por personas naturales, al momento de efectuarse retiros o distribuciones de cualquier tipo de resultados, lo cual constituye una modalidad para la administración, devengamiento y fiscalización del tributo.

En el aspecto macroeconómico, la Ley de Impuesto a la Renta reformada persigue constituirse en un apoyo al ahorro interno en la medida que lo incentiva por diversos medios, al igual que a la inversión. Ello, por cuanto se ha definido que para recuperar tasas de crecimiento compatibles con el bienestar general de la población y con los compromisos externos del país, es indispensable sustituir cuanto sea posible, el ahorro externo que se ha estado utilizando estos años, por ahorro interno, adecuadamente reinvertido.

II.- ANALISIS SISTEMATICO Y COMPARATIVO DE LA LEY DE LA RENTA REFORMADA.

1.- Aspectos generales del Impuesto a la Renta.

1.1.- La Estructura Tributaria.

La Ley de Impuesto a la Renta está contenida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824, del 31 de diciembre de 1974, y registra una serie de modificaciones, de las cuales, la más importante y reciente es la producida por la Ley 18.293, publicada en el Diario Oficial del 31 de enero de 1984.

El actual texto de la Ley de la Renta, grava las rentas del capital y del trabajo, derivando ambas en un Impuesto Global Complementario o Adicional que fijan a nivel de las personas el gravamen definitivo que afectará a las rentas generadas.

La primera modificación trascendente que tiene el nuevo texto de la Ley de la Renta, es su decidida tendencia a radicar fuertemente esta tributación a nivel de las personas, lo cual consigue en virtud de establecer el carácter de crédito que ahora tiene el impuesto de Primera Categoría, que es el que grava a las empresas, para ser imputado al Glo-bal Complementario o Adicional, y por la derogación de la Tasa Adicional que era un impuesto anticipado a nivel de las sociedades anónimas y comandita por acciones, respecto de los dos tributos señalados anteriormente.

Con el objeto de dar una visión general y clara respecto de la estructura tributaria que se aprecia en la Ley de la Renta, a continuación se muestra un esquema simple de los impuestos que afectan a las rentas, así como de la situación de los ingresos no renta y de las exenciones.

(a) Rentas	(1) de Primera Categoría (Arts. 19° al 41°)	II. Global Com- plementario. (Art. 52/57 bis).	Sumatoria rentas de Primera y Se- gunda Cate <u>g</u> o- ría.
	(2) de Segunda Categoría (Arts. 42° al 51°)	III. Adicional (Art. 58/64)	Sumatoria ren- tas de Primera y Segunda Cate <u>g</u> o- ría.
(b) Ingresos no Rentas.	Artículo 17°		
(c) Exenciones	Artículos 39°y 40°.		

Asimismo, las rentas gravadas tanto en la primera como en la segunda categoría, presentan una serie de casos, los cuales se resumen en los cuadros esquemáticos que se presentan a continuación:

En el caso de la Primera Categoría o rentas provenientes del capital, se incluyen las siguientes rentas:

RENTAS 1^{ra} CATEGORÍA (del Capital)

- (1) Bienes Raíces: Art. 20 N° 1.
- (2) Capitales mobiliarios: Art. 20 N° 2.
- (3) Industria y Comercio: Art. 20 N° 3.

Tributación especial:
Art. 22 N°1 Pequeños Mineros
Art. 22 N°2 Comercio en la vía pública.
Art. 22 N°3 Suplementeros
Art. 22 N°4 Taller artesanal u obrero.
- (4) Corredores/Comisionistas: Art. 20 N° 4.
- (5) No clasificados: Art. 20 N° 5.
- (6) Premios Lotería: Art. 20 N°6.

Asimismo, en el caso de las rentas de Segunda Categoría o rentas provenientes del trabajo, se incluyen las siguientes:

- RENTAS 2^a CATEGORÍA (del Trabajo)
- (1) Sueldos y Salarios: Art. 42 N° 1.
 - (2) Profesionales/Ocupaciones lucrativas: Art. 42 N° 2.
 - (3) Directores S.A.: Art. 48.

Cabe señalar que las rentas de los profesionales, ocupaciones lucrativas y Directores de sociedades anónimas dejan de estar afectas a impuesto de segunda categoría para quedar gravadas solamente con Global Complementario. Ello, sin perjuicio de una situación transitoria para el año comercial 1984, tributario 1985, que comentaremos más adelante.

1.2.- Contribuyentes afectos.

Nuestra legislación tributaria define a los contribuyentes como a "las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos" (C. Tributario Art. 8, N° 5).

En consecuencia, contribuyente es cualquier persona natural o jurídica y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica que, en razón de bienes o actividades, puedan dar origen a la aplicación de impuestos.

Cabe distinguir entre quienes son contribuyentes propiamente tal y quienes son sustitutos. Los primeros, son aquellos que obtienen la renta y en consecuencia de-

ben soportar el efecto económico del tributo. Por regla general, sobre ellos recae la obligación de declarar y pagar el impuesto. Sin embargo, esto no siempre es así, y de ahí el surgimiento del contribuyente sustituto que es aquel que no recibe la renta afecta a impuesto, pero tiene la obligación de declararlo y pagarlo porque previamente ha debido cumplir con la obligación de retener lo que corresponde por impuesto. Este es el caso de los empleadores, por ejemplo, respecto de sus trabajadores afectos a impuesto único de segunda categoría.

1.3.- Factores de jurisdicción.

La aplicación del impuesto a la renta está determinado por varios factores de jurisdicción. Estos son: el principio de territorialidad, el principio de domicilio o residencia y el factor de nacionalidad.

a) Principio de territorialidad. Conforme a este principio, la ley produce efectos sobre las personas o cosas que se encuentran en el territorio nacional y a los hechos ocurridos en él.

En función de este principio, la ley de Impuesto a la Renta grava con este tributo a las rentas de fuente chilena.

Se entiende por tales las que provengan de bienes situados en Chile o de actividades desarrolladas en él, cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente (Art. 10 inc. 1°).

b) Principio del Domicilio o Residencia. Conforme a este principio, la ley grava con Impuesto a la Renta al conjunto de rentas de fuente chilena o extranjera obtenidas por el contribuyente con domicilio o residencia en Chile.

El Código Civil define al domicilio como "la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella". (Art. 59 C.C.).

Conforme a esta definición, la pérdida de la residencia no importa necesariamente la pérdida del domicilio, como por ejemplo ocurre en el caso de que no obstante una prolongada ausencia del país, se siga conservando en él, el asiento principal de sus actividades comerciales y familiares.

El concepto de residencia está abordado por nuestro Código Tributario en función de definir quién es resi

dente, y al efecto señala que lo es "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". (Art. 8° C. Tributario).

La aplicación de este principio da origen a la aplicación de uno u otro impuesto. Así por ejemplo, si el contribuyente tiene domicilio o residencia en el país, estará afecto al Global Complementario. Si por el contrario no tiene domicilio ni residencia en el país, estará afecto a impuesto adicional por sus rentas de fuente chilena.

c) Factor de Nacionalidad. Conforme a este principio, se determina la aplicación de impuesto a la renta bajo ciertas condiciones, considerando si se trata de un nacional o de un extranjero.

De acuerdo a este principio, el inciso 2° del Artículo 3 señala que el extranjero que constituye domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso, sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas de fuente chilena. Este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional en casos calificados. A contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prórrogas, se aplicará en todo caso las reglas generales.

Ahora bien, con el objeto de dar una visión resumida de la carga impositiva general que afecta a las diversas rentas, a continuación se desarrollan algunos esquemas que incluyen notas sobre aspectos de interés que han sido parte de la reforma a la Ley de la Renta.

EMPRESA INDIVIDUAL

<u>Impuestos</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>	<u>1986</u>
Primera Categoría	10%	10%	10%	10%
Pagos Provisionales Mensuales (Obligato <u>rios</u>).	2%	1%	1%	1%
Impuesto Adicional	40%	40%	40%	40%

EMPRESARIO INDIVIDUAL

Impuestos

<u>Global</u>	<u>UTA</u>	<u>TASA</u>	<u>TASA</u>	<u>TASA</u>	<u>UTA</u>	<u>TASA</u>
Complementario	0-10	Exento	Exento	Exento	0-10	Exento
	10-25	8%	7%	6%	10-30	5%
	25-40	13%	12%	11%	30-50	10%
	40-55	18%	17%	16%	50-70	15%
	55-70	28%	27%	26%	70-90	25%
	70-85	38%	37%	36%	90-120	35%
	85-100	48%	47%	46%	120-150	45%
	100ymás	58%	57%	56%	150ymás	50%
Impuesto Adicional		40%	40%	40%		40%

NOTAS

- 1) Quedarán exentas del Impuesto de Primera Categoría las empresas que obtengan rentas líquidas de esta categoría conforme a los números 1, 3, 4 y 5 del Artículo 20°, que no excedan en conjunto de 1 UTA (Art. 40 N° 6).
- 2) Queda derogado el sueldo empresarial, constituyéndose en retiro.
- 3) Las rentas que se remesen al extranjero siempre constituirán retiros.
- 4) Se podrá rebajar, del Impuesto Global Complementario del empresario individual, el monto que se haya pagado como tributo en Primera Categoría por las rentas que se encuentren formando parte de la renta bruta global.
- 5) Las rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, más los ingresos, participaciones y beneficios percibidos o devengados por la empresa, que no formen parte de la renta imponible de Primera Categoría, se gravarán respecto del empresario individual, cuando hayan sido retiradas de la empresa, con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda.
- 6) Las rentas que el empresario individual retire para invertir las en otra empresa, que determine su renta efectiva mediante contabilidad fidedigna, no se gravarán con el Impuesto Global Complementario o Adicional, mientras no sean retiradas.
- 7) Las rentas presuntas también se considerarán como retiradas

por el empresario individual.

- 8) El empresario individual tendrá derecho a rebajar como créditos contra el Impuesto Global Complementario aquellos referidos en el Art. 56° (Créditos contribuyentes y cargas familiares).
- 9) También podrá hacer rebajas contra el Impuesto Global Complementario, por sus inversiones, de acuerdo al Art. 57° bis. Esta rebaja se hace efectiva deduciéndola de la base imponible del Impuesto Global Complementario.

SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

<u>Impuestos</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>	<u>1986</u>
Primera Categoría	10%	10%	10%	10%
Pagos Provisionales Mensuales (Obligatorios)	2%	1%	1%	1%
Impuesto Adicional	40%	40%	40%	40%

SOCIOS

Impuestos

Global Complementario	<u>UTA</u>	<u>TASA</u>	<u>TASA</u>	<u>TASA</u>	<u>UTA</u>	<u>TASA</u>
	0-10	Exento	Exento	Exento	0-10	Exento
	10-25	8%	7%	6%	10-30	5%
	25-40	13%	12%	11%	30-50	10%
	40-55	18%	17%	16%	50-70	15%
	55-70	28%	27%	26%	70-90	25%
	70-85	38%	37%	36%	90-120	35%
	85-100	48%	47%	46%	120-150	45%
	100ymás	58%	57%	56%	150ymás	50%
Impuesto Adicional		40%	40%	40%		40%

NOTAS

- 1) Queda derogado el sueldo empresarial, constituyéndose en retiro.
- 2) Las rentas que se remesen al extranjero se constituirán en retiros.
- 3) Se podrá rebajar de los Impuestos Global Complementario o Adicional, el monto pagado como tributo en Primera Categoría o Adicional por las rentas que formen parte de la ren-

ta bruta global.

- 4) Las rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, más los ingresos, participaciones y beneficios percibidos o devengados por la empresa, que no formen parte de la renta imponible de Primera Categoría, se gravarán respecto de los socios, cuando sean retirados, con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda.
- 5) Las rentas retiradas para ser invertidas en otra empresa, que determine su renta afecta en base a contabilidad fidedigna, no se gravarán con el Impuesto Global Complementario o Adicional, mientras no sean retiradas o distribuidas.
- 6) Los préstamos otorgados por la empresa a sus socios personas naturales se considerarán retiros y se gravarán, respecto del prestatario, con el Impuesto Global Complementario o Adicional.
- 7) Las rentas presuntas y otros tipos de retiros se considerarán realizados por los socios en proporción a su participación en las utilidades.
- 8) El socio tendrá derecho a rebajar contra el Impuesto Global Complementario los créditos establecidos en el Art. 56°.
- 9) También podrá hacer rebajas contra el Impuesto Global Complementario, por sus inversiones, de acuerdo al Art. 57°bis. Esta rebaja se hace efectiva deduciéndola de la base imponible del Impuesto Global Complementario.

SOCIEDAD ANONIMA

<u>Impuestos</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>	<u>1986</u>
Primera Categoría	10%	10%	10%	10%
Pagos Provisionales				
Mensuales (Obligatorios)	2%	1%	1%	1%
Impuesto de Tasa Adicional	40%	30%	15%	--
Tasa efectiva del Impuesto	46%	37%	23,5%	10%

ACCIONISTAS/CONSEJEROS/DIRECTORES

Impuestos

Global Complementario	<u>UTA</u>	<u>TASA</u>	<u>TASA</u>	<u>TASA</u>	<u>UTA</u>	<u>TASA</u>
	0-10	Exento	Exento	Exento	0-10	Exento
	10-25	8%	7%	6%	10-30	5%
	25-40	13%	12%	11%	30-50	10%
	40-55	18%	17%	16%	50-70	15%
	55-70	28%	27%	26%	70-90	25%
	70-85	38%	37%	36%	90-120	35%
	85-100	48%	47%	46%	120-150	45%
	100y más	58%	57%	56%	150y más	50%
Impuesto Adicional		40%	40%	40%		40%

NOTAS

- 1) Si la sociedad Anónima posee y/o explota bienes raíces agrícolas y/o no agrícolas, se gravará respecto de la sociedad, la renta efectiva generada por dichos bienes, con exclusión del impuesto territorial pagado.
- 2) Los desembolsos que deben ser agregados a la renta líquida según la Ley y que, por lo mismo, constituyen retiros respecto de Sociedades Anónimas, serán gravados con un impuesto único del 40% que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, no dando crédito en contra de los impuestos personales Global Complementario o Adicional.
- 3) Una Sociedad Anónima socia de sociedad de personas que tributa en base a renta presunta, deberá computar su participación efectiva sobre la renta, dando como crédito el Impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad de personas sobre la renta presunta.
- 4) Los accionistas quedarán afectos por el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones, con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, cuando entre la fecha de adquisición y la fecha de enajenación ha transcurrido menos de un año.
- 5) Los accionistas podrán rebajar contra el Impuesto Global Complementario o Adicional un valor igual al 10% de las rentas afectadas por el Impuesto de Primera Categoría, que estén incluidas en la base imponible de dichos tributos.

- 6) Las rentas de los directores y consejeros de la Sociedad Anónima sólo tributarán con el Impuesto Global Complementario o Adicional, cuando dichas rentas sean percibidas.

PROFESIONALES

	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>	<u>1986</u>
Impuesto Retención	7%	3,5%	--	--
Gastos Presuntos	15%	14%	13%	10%
30% Ingresos con topes máximos				
* Global Complementario	8 UTA 0-58%	15UTA 0-57%	15UTA 0-56%	15UTA 0-50%
* Impuesto Adicional				
6 primeros meses	20%	20%	20%	20%

- (*) Las rentas de estos contribuyentes estarán afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional, sólo cuando sean percibidas.

SOCIEDAD DE PROFESIONALES

Impuesto Retención	7%	3,5%	--	--
* Global Complementario	0-58%	0-58%	0-56%	0-50%
* Impuesto Adicional	40%	40%	40%	40%

- (*) Las rentas de estos contribuyentes estarán afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional, sólo cuando sean percibidas.

IMPUESTO UNICO A LOS TRABAJADORES

<u>UTA</u>	<u>TASA</u>	<u>TASA</u>	<u>TASA</u>	<u>UTA</u>	<u>TASA</u>
0-10	Exento	Exento	Exento	0-10	Exento
10-25	8 %	7 %	6%	10-30	5%
25-40	13 %	12 %	11%	30-50	10%
40-55	18 %	17 %	16%	50-70	15%
55-70	28 %	27 %	26%	70-90	25%
70-85	38 %	37 %	36%	90-120	35%
85-100	48 %	47 %	46%	120-150	45%
100y más	58 %	57 %	56%	150y más	50%

- (*) Los contribuyentes de este impuesto tendrán derecho a rebajar los créditos establecidos en el Artículo 44°.

1.4 Carga impositiva general que afecta a las rentas

IMPUESTOS SOBRE LAS UTILIDADES O RENTAS

I. Establecidos en la Ley de la Renta (Art. 1° D.L. Nº 324)

<u>Impuesto</u>	<u>Afectas a:</u>	<u>Tasa</u>	<u>Contribuyentes afectados</u>	<u>Norma legal que establece el impuesto</u>
1. <u>Primera Categoría</u>	1.1 rentas de bienes raíces	10%	1.1 cualquier contribuyente	Art. 20 Nº 1
	1.2 rentas de valores mobiliarios		1.2 cualquier contribuyente	Art. 20 Nº 2
	1.3 rentas de empresas		1.3 cualquier contribuyente	Art. 20 Nºs 1, 3 y 4
	1.4 toda otra renta de capital o actividad empresarial		1.4 cualquier contribuyente	Art. 20 Nº 5
2. <u>Segunda Categoría</u>	2.1 rentas de dependientes	Progresivo (0 a 50%)	2.1 empleados	Art. 42 Nº 1
			2.2 rentas de profesionales y actividades personales independientes	2.2 profesionales, técnicos y sociedades de profesionales, directores de sociedades anónimas
3. <u>Global Complementario</u>	conjunto de rentas de personas naturales domiciliadas o residentes en el país. Además del impuesto de categoría que se descuenta de la base. Si se incluyen rentas de dependientes, existe un crédito al impuesto. Si se incluyen rentas afectas a Primera Categoría, existe un crédito al impuesto.	Progresivo (0 a 50%)	personas naturales domiciliadas o residentes en el país	Art. 52
4. <u>Impuesto Adicional</u>	rentas de fuente chilena obtenidas por personas (jurídicas o naturales) sin domicilio ni residencia en el país. En general se aplica además del de Categoría. Excepciones 5.4 y 5.6	40%	4.1 agencias y otros establecimientos permanentes de empresas extranjeras	Art. 58 Nº 1
		40%	4.2 socios de sociedades de personas	Art. 60 y 61
		40%	4.3 accionistas sociedades anónimas y/o encomanditas por acciones	Art. 58 Nº 2
		20%	4.4 personas naturales por servicios ocasionales en Chile	Art. 60 incisos 2° y 3°
		40%	4.5 Otras rentas de fuente chilena	Art. 60 inciso Nº 1 61
		40%	4.6 remuneraciones por servicios prestados en el exterior por empresas extranjeras.	Art. 59

1.5.- Concepto de Renta.

El concepto de renta contenido en la ley, no ha variado sustancialmente, pero sí ha experimentado una cierta ampliación en cuanto a su ámbito de aplicación, debido a la derogación de cierto tipo de gastos que eran aceptados tributariamente, y a los efectos que produce el concepto de retiro que analizaremos más adelante.

En relación con esta materia, el Artículo 2º señala textualmente: Para los efectos de la presente Ley se entenderá: "1º por renta", los ingresos que constituyan utilidades o beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación".

Esta definición combina el concepto económico de renta, referido a riqueza nueva y el concepto tributario, referido a incremento de patrimonio, lo cual involucra un concepto extensivo de renta por cuanto estará constituida no sólo por lo que genera una fuente productiva durable, sino también por aquello que proviene de una fuente ocasional o de una mera liberalidad.

Desde esta perspectiva ciertamente que el concepto legal de renta es redundante por cuanto el concepto económico sobre la materia está incluido en el concepto tributario.

1.6.- Devengamiento del Impuesto.

El devengamiento del impuesto es aquel hecho, acto, circunstancia o cosa que fija el momento en que un contribuyente queda obligado a tributar.

En términos muy generales podríamos decir que el devengamiento del impuesto a la renta se produce cuando el patrimonio de una persona experimenta un incremento.

No se debe confundir el devengamiento de un tributo con la época en que corresponde pagarlo, ya que este último representa una simple norma de administración.

En términos más específicos debemos señalar que, en el texto anterior de la ley de impuesto a la renta, la norma general era que el tributo se devengara al momento en que la renta se devengaba o percibía.

En el texto reformado de la ley, se conser-

va el principio de que, devengada o percibida que sea una renta, surge la obligación de tributar.

Sin embargo, el principio anterior tiene importantes modificaciones por la incorporación del concepto de "retiro" de la renta, ya que ésta actúa como una especie de condición que suspende el devengamiento de ciertos impuestos, convirtiéndose en la práctica en un nuevo principio de devengamiento.

Conforme a la nueva normativa podemos señalar, a modo de resumen, que el devengamiento de los impuestos a la renta queda como sigue:

- a) Regla general: Los impuestos de la Ley de la Renta se devengan al momento de ser percibida o devengada una renta.
- b) Primera Categoría: Se devenga sobre rentas percibidas o devengadas.
- c) Segunda Categoría: Sobre base percibida.
- d) Global
Complementario: Rentas provenientes de actividades afectas a Primera Categoría, se devengan sólo al ser retiradas. Salvo el caso de accionistas de sociedades C.P.A., que tributan sobre base percibida, y los accionistas de sociedades anónimas, sobre rentas distribuidas o retiradas. Otras rentas, sobre base percibida o devengada.
- e) Adicional: Rentas afectas en su origen en Primera Categoría, se devengan sólo al ser retiradas. Las remesas al exterior se consideran retiradas.

Otras rentas, sobre base percibida o devengada.
- f) Impuesto sobre rentas presuntas: Se devengan en el período en que se generaron tales rentas.

1.7.- Concepto de Retiro.

Según comentamos en el párrafo anterior, la incorporación del concepto de "retiro" para la aplicación de ciertos impuestos, es una de las modificaciones importantes

introducida por la Ley N° 18.293, y dice directa relación con los fines de política económica que persigue esta reforma.

En efecto, siendo uno de sus objetivos el estímulo del ahorro y la inversión, se estimó un mecanismo idóneo, sobre todo si se considera que la carga tributaria se ha trasladado de preferencia a las personas, el no aplicar los impuestos Global Complementario y Adicional a las utilidades generadas por las empresas, mientras éstas no sean retiradas por sus propietarios, permitiendo de este modo que ellas sean reinvertidas en las actividades económicamente más rentables.

La trascendencia de esta modificación es manifiesta pero, a nuestro juicio, ella dará lugar a problemas de fiscalización, control futuro de utilidades y problemas de aplicación que más adelante comentaremos.

El concepto de retiro no se encuentra definido en la nueva Ley de la Renta, sino que ésta se limita a indicar en una serie de situaciones si se considera o no retiro una determinada partida, y al establecimiento de varias presunciones de retiro.

En estas circunstancias, conforme a las normas de interpretación del Código Civil, corresponde entender por "retiro" lo que en el lenguaje común ello quiere significar. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Castellana define esta voz como la acción de retirar, y a esto como "el apartar o separar una cosa de otra".

Conforme a lo anterior, debemos entender por retiro para los fines de la ley, cualquier separación, total o parcial, que se efectúe de los incrementos de patrimonio y de los demás conceptos considerados renta, que posea la empresa o sociedad.

El concepto es de suyo confuso en el contexto de una ley tributaria y creemos que su precisión se producirá con el tiempo, conforme el Servicio de Impuestos Internos vaya adoptando criterios sobre el tema en el ejercicio de sus facultades de fiscalización e interpretación de estas leyes.

Como lo hemos señalado, el nuevo texto de la ley, a lo largo de su articulado, entrega diversas normas para aplicar el concepto de retiro o para presumir su aplicación, las que exponemos a continuación:

1) Se considerarán siempre retiradas las rentas remesadas al exterior, para aplicar el Impuesto Adicional. (Art. 14).

2) Se presume retirada por los socios la proporción de las rentas presuntas que les corresponda según su participación en las utilidades, cuando se trata de sociedades de personas que tributan sobre renta presunta. Estos socios, respecto de la renta presunta, no gozan del sistema de devengamiento conforme al retiro como los demás socios de sociedades de personas, ya que se les aplica una presunción de retiro (simplemente legales).

3) Se consideran retiro de la empresa al término del ejercicio, respecto del empresario individual y las sociedades que determinen su renta efectiva mediante contabilidad, aquellas partidas del N° 1 del Art. 33, siempre que correspondan a retiros de especies o a desembolsos de dinero no relacionados con el costo de los bienes del activo.

Las partidas en cuestión son:

- Los intereses, reajustes y diferencias de cambio de haberes pertenecientes a los empresarios o socios, invertidos en la empresa.
- Las remuneraciones pagadas al cónyuge y al hijo.
- Lo pagado por los bienes del activo inmovilizado o sus mejoras.
- Los costos, gastos y desembolsos que sean imputados a ingresos no renta o rentas presuntas.
- Beneficios entregados a quienes pueden influir en la fijación de su remuneración en la empresa.
- Cantidades cuya declaración no autoriza el Art. 31.

Dicho de otro modo, el inciso primero considera retiradas de la empresa las partidas del N° 1 del Artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

En virtud de esta norma no se pretende otra cosa que el afectar a Global Complementario o Adicional tales partidas, con lo cual se podría llegar a dar la situación de que, no retirándose utilidades de una sociedad de personas o una empresa individual y no percibiendo cantidad alguna, porque ellas fueron desembolsos efectivos, el socio o empresario individual, deberá tributar en Global Complementario o Adicional por tales cantidades. Evidentemente que este complejo procedimiento pretende inhibir a los contribuyentes de efec-

tuar gastos no necesarios para producir la renta.

Ahora bien, como la fiscalización de tales partidas sería de suyo engorrosa en el caso de los accionistas de sociedades anónimas, se estableció respecto de éstas un impuesto con tasa del 40% que afectará a lo que se haya incurrido por concepto de esas mismas partidas.

4) Se consideran retiro los préstamos que la sociedad de persona efectúa a sus socios personas naturales. No se aplica el concepto de retiro si el socio es una persona jurídica, porque podrían en este caso tener el carácter de una reinversión, y es el ánimo del legislador el no gravar estas iniciativas. De este modo se controla el hecho de que no se retiren utilidades por el expediente de conceder préstamos que tal vez nunca se paguen. Lo interesante sería que cuando dichos préstamos se cancelan debidamente, se reconociera al socio persona natural un crédito contra sus impuestos. Sin embargo, no existe una norma en este sentido.

5) Las rentas presuntas según la ley, siempre se consideran retiradas. De este modo, el impuesto sobre la renta presunta se devenga no en base al concepto de retiro en cuanto a que éste se haya efectivamente producido, sino en base a que se presume retirada la renta.

6) Igual criterio que el anterior se aplica para las presunciones de renta del Artículo 35, 36, inciso segundo, 38, inciso segundo, 70 y 71.

7) En las sociedades comanditas por acciones, el concepto de retiro se aplica sólo a los gestores; a los accionistas se aplica el concepto de percepción.

8) No se considera retiro las rentas que el empresario individual o socio de sociedades de personas retiran para destinarlas a ser reinvertidas en otra empresa obligada a determinar su renta efectiva en base a contabilidad fidedigna. Esto supone una cierta discriminación respecto de los accionistas de sociedades anónimas, lo que creemos encuentra su justificación en las dificultades de fiscalización que puede presentar esta situación.

9) Tampoco se considera retiro el traslado de rentas que se pueda producir en una transformación, división, fusión o modificación de sociedades, siempre que las rentas permanezcan en las empresas subsistentes.

10) No constituye retiro la venta de derechos en sociedades de personas, respecto de las utilidades in

volucradas, sino que se tributará por éstas cuando sean retiradas por quien adquirió los derechos.

2.- Impuesto de Primera Categoría.

2.1. Rentas Gravadas.

De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 20 de la Ley de la Renta, las rentas afectas al impuesto de Primera Categoría son las siguientes:

a) Rentas de bienes raíces, según lo dispuesto en el Artículo 20, N° 1.

Se introduce una modificación respecto de estas rentas, que consiste en el establecimiento de una presunción de derecho en cuanto a que la casa habitada permanentemente por su propietario genera una renta igual al 7% del monto que exceda de 70 Unidades Tributarias anuales de su avalúo. Con ésto se deroga la anterior presunción con tasas escalonadas.

b) Rentas de capitales mobiliarios, consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquiera clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación, y que no estén expresamente exceptuados (Art. 20 N° 2).

También se incluyen las rentas que provengan de:

- (b1) Bonos y debentures o títulos de crédito, sin perjuicio de lo que se disponga en convenios internacionales;
- (b2) Créditos de cualquier clase, incluso los resultantes de operaciones de bolsas de comercio;
- (b3) Dividendos y demás beneficios derivados del dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas extranjeras, que no desarrollen actividades en el país, percibidos por personas domiciliadas o residentes en Chile;
- (b4) Depósitos en dinero, ya sea a la vista o a plazo;
- (b5) Cauciones en dinero, y
- (b6) Contratos de renta vitalicia.

Respecto de esta última renta se deroga la excepción que se establecía para ellas; en consecuencia, ahora tributarán al igual que las demás de este número, sólo cuando sean percibidas, lo que no es más que una armonización dada la incorporación del concepto de retiro para gravar las rentas.

En las operaciones de crédito de dinero se considerará interés el que se determine de acuerdo a las normas del artículo 41 bis de la Ley de la Renta.

Agrega la ley que, en el caso de las empresas o contribuyentes que desarrollen actividades de los números 3°, 4° y 5° del Artículo 20 que demuestren sus rentas efectivas mediante un balance general, que perciban o devenguen las rentas señaladas anteriormente (con excepción de los dividendos) del Artículo 20 N° 2 de la ley, deberán considerarse como si fueran rentas de los números 3, 4 y 5 del referido artículo 20.

c) Rentas de la industria y del comercio, entre las cuales se incluyen las siguientes:

- Industrias
- Comercio
- Minería y explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas
- Compañías Aéreas
- Compañías de Seguros
- Bancos
- Asociaciones de Ahorro y Préstamos
- Sociedades Administradoras de Fondos Mutuos
- Sociedades de Inversión y Capitalización
- Empresas Financieras y otras de actividad análoga
- Constructoras
- Periodísticas
- Publicitarias
- Radiodifusión
- Televisión
- Procesamiento automático de datos y telecomunicaciones

En el caso de los bancos, empresas financieras y otras similares, tributarán no sólo por sus rentas percibidas o devengadas, sino también por los anticipos de intereses que obtengan.

d) Rentas de corredores, comisionistas y o-

tros, entre los cuales se incluyen los siguientes:

- Corredores titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el Artículo 42 sobre impuesto a la renta de segunda categoría.
- Comisionistas con oficina establecida
- Martilleros
- Agentes de aduana
- Embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero
- Agentes de seguros que no sean personas naturales
- Colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género
- Clínicas, hospitales y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento.

e) Otras rentas, cualquiera que fuere su origen, naturaleza o denominación, que no se encuentre incluida en otra categoría ni se encuentren exentas.

f) Los premios de lotería. Adicionalmente, se encuentran gravados con el impuesto de Primera Categoría, sujetos a una tributación especial, los siguientes contribuyentes:

- Pequeños mineros
- Comercio en la vía pública
- Suplementeros
- Taller artesanal u obrero.

Cabe señalar que los contribuyentes que obtienen rentas de las letras c, d y e precedentes, al obtener rentas exentas de Primera Categoría conforme al Artículo 39 N° 2 y 4, deben incluirlas como rentas afectas al tributo, lo que importa una seria restricción al ámbito de aplicación de tales exenciones.

La enumeración precedente contiene la totalidad de las rentas que se encuentran afectas a Primera Categoría y los contribuyentes que las obtengan se encuentran o obligados a satisfacer este tributo.

Sin embargo, el Artículo 14 en su inciso primero especifica que los contribuyentes obligados a determinar y/o declarar su renta en base a un balance general según contabilidad, estarán afectos a Primera Categoría respecto de

las rentas que obtengan.

Recordemos que la regla general según la ley es la obligación de llevar contabilidad, salvo las excepciones que señala la propia ley (Art. 68).

El texto anterior del Artículo 14 señalaba que quedaban afectas a Primera Categoría las rentas que se determinen conforme a las reglas de ese impuesto y las que correspondan a sociedades de personas.

El actual texto es mucho más claro ya que señala que están afectas a Primera Categoría las rentas obtenidas por toda entidad económica, cualquiera sea su naturaleza o conformación jurídica, que esté obligada a llevar contabilidad y a determinar sus rentas en base a un balance general.

2.2. El proceso de determinación de la renta líquida imponible.

Debemos señalar en primer lugar que esta parte de la ley en lo sustancial no ha tenido modificaciones, ya que el proceso de determinación sigue siendo esencialmente el mismo. Las modificaciones dicen relación con la derogación de ciertos gastos y cambios en el tratamiento de otros, todo lo cual comentaremos más adelante.

A continuación presentamos un esquema que permite apreciar el proceso de determinación.

INGRESOS BRUTOS

Menos:	<u>(Costo Directo)</u>	(Art. 29)
=	Renta Bruta	
Menos:	<u>(Gastos Necesarios)</u>	(Art. 31)
=	Renta Líquida	
Menos:	<u>(Partidas de Ajustes)</u>	(Art. 31, 32 y 33)
=	Renta Líquida Imponible	

2.3. El ingreso tributario

Respecto del ingreso tributario la Ley de la Renta define el concepto de ingreso bruto en su Artículo 29, el cual no ha experimentado modificaciones.

Constituyen Ingresos Brutos para las Empre-

sas todos los ingresos que provienen de sus actividades afectas a Primera Categoría y que se encuentran directamente relacionadas con el giro, tales como los detallados en el párrafo 3.2.1.

No se consideran Ingresos Brutos para efectos tributarios aquellos que de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta son considerados como ingresos no constitutivos de renta.

Si para efectos financiero-contables la Empresa hubiere incluido como ingreso alguna de las partidas señaladas anteriormente, ellas deberán rebajarse en la determinación de la renta líquida imponible. Asimismo, si en el resultado contable se hubiere omitido por alguna razón una partida que tributariamente debió considerarse, ella deberá agregarse en la determinación de la renta líquida imponible.

Tipos de ingresos tributarios. (3.2.3.1)

A través del texto de la Ley de la Renta, pueden distinguirse los siguientes tipos de ingresos tributarios:

a) Rentas afectas: En este caso se encuentran los ingresos brutos, definidos en el párrafo anterior, percibidos o devengados por las empresas señaladas en el párrafo 3.2.1. En este caso, serían las rentas afectas al impuesto a la renta de primera categoría; así como también están las rentas de segunda categoría, al impuesto global complementario, etc..

b) Rentas no afectas: Son aquellas rentas que teniendo carácter de tales, se encuentran afectas a otros impuestos. Así por ejemplo, los honorarios percibidos por un profesional son rentas no afectas al impuesto de primera categoría; es decir, no están gravadas con ese impuesto, sino que con el de segunda categoría.

c) Rentas exentas: Son aquellas rentas que estando afectas o gravadas con el impuesto respectivo, han quedado eximidas del pago del tributo mediante una norma especial, pudiendo estar afectos a otros impuestos. Tal es el caso de los intereses obtenidos en colocaciones financieras, los cuales, estando afectos al impuesto a la renta de primera categoría, han sido eximidos del pago de dicho impuesto por expresa disposición del Artículo 39 N° 4 de la Ley de la Renta. Sin embargo, ellos están afectos al impuesto de Tasa Adicional durante la vigencia transitoria de este tributo, la cual se extiende hasta el ejercicio comercial 1985, inclusive. Además cabe señalar que las exenciones del Artículo 39

Nº 2 y 4 dejan de ser tales y pasan a estar afectas a primera categoría, en el evento que tales rentas sean obtenidas por contribuyentes de los Nºs 3, 4 y 5 del Artículo 20. Esto, a contar del 1º de enero de 1984.

d) Ingresos no constitutivos de renta: Son aquellos que siendo ingresos desde un punto de vista financiero contable, en algunos casos, la ley no los ha considerado como renta y por lo tanto no se encuentran afectos a ninguna clase de tributos. En este caso, se encuentran aquellos ingresos mencionados en el Artículo 17 de la Ley de la Renta.

A propósito de esta última clase de ingresos, comentaremos las modificaciones que han experimentado algunos de los casos reglados por el Artículo 17.

a) Conforme al Nº 5 del precepto citado no constituye renta el sobreprecio, reajuste o mayor valor obtenido por las sociedades anónimas en la colocación de acciones de su propia emisión, mientras no sea distribuido.

Esta restricción que convierte en renta el ingreso si es traspasado a los accionistas, pretende evitar maniobras tendientes a distribuir resultados que deben tributar al ser retirados. Por el contrario, se pretende que el único beneficiario sea la sociedad.

b) Según el Artículo 17, en su Nº 7, no constituyen renta las devoluciones de capital y los reajustes de éste.

Sin embargo, conforme al nuevo texto, constituirán renta las devoluciones de capital que correspondan a utilidades capitalizadas, lo cual importa una armonización respecto de la norma que obliga a tributar por las utilidades distribuidas o retiradas, ya que de otro modo el sistema para eludir el efecto de esta norma consistiría en el simple expediente de capitalizar primero las utilidades, para luego repartirlas. Este procedimiento obligará a llevar un estricto control en el tiempo de las utilidades capitalizadas, como en general de toda utilidad no distribuida o retirada, y aún así, pueden presentarse en el futuro problemas de fiscalización, ya que el contribuyente será siempre quien deba probar cuál es el origen del capital que devuelve.

c) La letra (a) del Nº 8 del Artículo 17 señala que no constituye renta el mayor valor obtenido en la cesión o enajenación de acciones, pero se le incorpora un requisito, siempre que entre la adquisición y enajenación medie a lo menos un año.

El no cumplimiento del plazo indicado convier
te al ingreso en renta afecta a impuesto.

d) La letra (b) del N° 8 del Artículo 17 se-
ñala que no constituye renta el mayor valor obtenido en la e-
najenación de bienes raíces, pero también se le incorporó un
requisito, siempre que no sean parte del activo de una empre-
sa afecta a Primera Categoría. El anterior texto exigía co-
mo requisito sólo el que no formara parte del activo inmovi-
lizado, con lo cual se amplió el ámbito del requisito y se
restringió el ámbito del beneficio.

e) La letra (i) del N° 8 del Artículo 17 se-
ñala que no constituye renta el mayor valor obtenido en la e-
najenación de derechos o cuotas sobre bienes raíces poseídos
en comunidad.

Sin embargo, con el nuevo texto, constituye
renta este mayor valor si los derechos enajenados forman par-
te del activo de una empresa afecta a Primera Categoría.

f) Finalmente, cabe señalar que se agregó un
inciso final al N° 8 del Artículo 17 en virtud del cual se
exime del impuesto único, igual al de Primera Categoría, que
afecta al mayor valor que excede del valor de adquisición
más su reajuste en la enajenación de acciones, pertenencias
mineras, derechos de agua, propiedad intelectual e industrial
y de bonos, cuando dicho valor es obtenido por personas no
obligadas a declarar su renta efectiva en Primera Categoría y
siempre que su monto no exceda 10 Unidades Tributarias Mensua-
les en el conjunto de estas rentas que deban declararse en
cada mes.

Dicho de otro modo, para las personas indi-
cadas, cuando concurren las circunstancias indicadas, no ha-
brá obligación de tributar por tales rentas, ya que parte de
ellas son ingresos no renta y el resto estará exento del im-
puesto único.

2.4. El costo tributario.

En relación con esta materia la Ley de la
Renta no ha experimentado modificación alguna.

En consecuencia, se sigue reconociendo como
costo el denominado como costo directo, el cual puede ser de-
ducido de los ingresos brutos para obtener la renta bruta.

También se conserva la precisión de costo

directo según se trate de mercaderías adquiridas en el país, mercaderías internadas, bienes producidos o elaborados por el contribuyente, o bienes del activo realizable.

En el caso de mercaderías adquiridas en el país, se considerará como costo directo el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención y, optativamente, el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente.

Si se trata de mercaderías internadas al país, su costo directo es el valor C.I.F. (costo, seguro y flete), los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y, optativamente, el flete y seguros hasta las bodegas del importador.

Respecto de bienes producidos o elaborados por el contribuyente, se considerará como costo directo el valor de la materia prima, aplicando las normas anteriores y el valor de la mano de obra, ambos elementos directos.

Al respecto, es necesario hacer presente que si la empresa no ha considerado contablemente algunas partidas que la Ley de Impuesto a la Renta señala como integrantes del costo directo, éstas deberán ser deducidas de la Renta Líquida Imponible. Ahora bien, si se incluyen partidas que la ley determina como no integrantes del costo directo, como por ejemplo la mano de obra indirecta, éstas podrán ser rebajadas como gastos tributarios, como veremos en el capítulo siguiente.

En relación con lo anterior, conviene precisar que por costo de la "mano de obra directa", para efectos tributarios, debe entenderse que está constituido por la mano de obra que puede ser identificada directamente con los bienes o servicios producidos o, en algunos casos, con departamentos o procesos específicos.

El establecimiento del costo para efectos tributarios, puede lograrse mediante la aplicación de alguno de los métodos de valorización aceptados por la ley, señalados en el Artículo 30° inciso 2°, esto es, FIFO (o PEPS) o el de COSTO PROMEDIO PONDERADO.

2.5. El gasto tributario

Una vez determinados los ingresos brutos de acuerdo a como lo señala la Ley de Impuesto a la Renta, se deben deducir de ellos los gastos originados que fueron necesarios para obtener tales ingresos y que estén directamente re-

lacionados con el giro de la empresa. Tales gastos pueden en contrarse pagados o adeudados a la fecha de cierre del ejercicio respectivo, pero deben ser acreditados y justificados en forma fehaciente con la documentación pertinente. No procede rá deducir aquellos gastos originados en la adquisición, man-tención o explotación de bienes no destinados al giro de la empresa, ni aquellos que hayan sido rebajados como parte del costo directo de los bienes y servicios.

Como se desprende de lo comentado, el concepto central de gasto tributario no ha variado, pero sí se ha modificado lo relativo a ciertos gastos específicamente aceptados.

Por ello analizaremos brevemente los gastos expresamente aceptados y las modificaciones que presentan, cuando corresponda.

a) Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas dentro del ejercicio comercial al que afecta el Impuesto. Se hace presente que no procede deducir los intereses y reajustes pagados o adeudados por la obtención de créditos o préstamos para la adquisición, mantención y /o explotación de bienes que no produzcan rentas afectas a la primera categoría, tales como acciones, bonos o debentures que hubiere adquirido la empresa, cuando no sea habitual en este tipo de operaciones.

b) Los impuestos que afectan a la empresa siempre que no sean los impuestos establecidos en la Ley de la Renta (primera categoría, tasa adicional durante su vigencia transitoria e impuesto único del 40% porque afecta a las sociedades anónimas por las partidas del N° 1 del Artículo 33 que cumplan los requisitos del Artículo 21), ni las contribuciones de bienes raíces, y que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento.

c) Las pérdidas sufridas por la empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, incluyendo aquellas que provengan de delitos contra la propiedad.

Pueden deducirse también las pérdidas de ejercicios anteriores, pero se reforma a este respecto en dos sentidos. Primero, en cuanto a derogar la limitación de reconocer pérdidas de hasta cinco ejercicios y de imputarlas hasta en un máximo de cinco años. Segundo, en cuanto a que existiendo utilidades retenidas, las pérdidas deben imputarse primero a éstas y luego a las utilidades obtenidas en ejercicios futuros. Esta segunda modificación puede llegar a neutralizar por completo el aparente beneficio de la primera y, en de

finitiva, producir una imputación más acelerada, lo que parece propender a una mayor realidad de la situación patrimonial de las empresas.

Como consecuencia de esta segunda modificación el nuevo texto precisa que sólo corresponde reajustar la pérdida cuando deba imputarse a ejercicios futuros.

d) Los créditos incobrables castigados durante el año siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hubieren agotado prudencialmente los medios de cobro.

e) Una cuota anual de depreciación por los bienes del activo fijo físico a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes, a la fecha del balance respectivo. Previamente estos bienes deberán ser revalorizados de acuerdo a las normas sobre Corrección Monetaria del activo fijo físico establecidas en el Artículo 41 N° 2 de la Ley de la Renta!

El porcentaje o cuota correspondiente al período en que se deprecien los bienes deberá tener relación con los años de vida útil fijado por el Servicio de Impuestos Internos y aplicarse al valor neto del bien.

En relación con esta materia, cabe señalar que una empresa puede optativamente aplicar una depreciación acelerada sobre los mismos bienes del activo fijo físico. Para estos efectos, debe entenderse por depreciación acelerada la que resulte de aplicar a los bienes físicos del activo fijo adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por el Servicio de Impuestos Internos.

f) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones pagadas o adeudadas a los trabajadores de la empresa, incluyendo las gratificaciones legales y contractuales.

Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a empleados y obreros se aceptan como gasto cuando sean pagadas o abonadas en cuenta y siempre que se repartan a cada trabajador en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, teniendo en cuenta la antigüedad, cargas familiares u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.

Para que estas remuneraciones sean aceptadas

tributariamente como gasto, la empresa deberá contabilizarlas como tales en cada mes en que se hubieren devengado y deberá pagar el impuesto único de Segunda Categoría dentro del plazo establecido para tales efectos.

También serán aceptadas como gasto las remuneraciones pagadas por servicios prestados en el extranjero, las que deberán acreditarse fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos con la documentación respectiva.

Cabe señalar que dentro de este ítem de gastos aceptados se encontraba el llamado sueldo empresarial, establecido en el inciso tercero del anterior texto del N° 6 del Artículo 31, el cual fue derogado, ya que conforme a las nuevas normas generales, tales beneficios deben ser considerados "retiros" y en consecuencia el beneficiario debe tributar con ellos con Global Complementario o Adicional.

g) Las donaciones efectuadas para la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, sólo en aquella parte que exceda del 2% de la renta líquida imponible determinada por la empresa. Las donaciones que se hagan a los Cuerpos de Bomberos de la República, Fondo de Solidaridad Nacional, Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, Consejo Nacional de Menores y a los Comités Habitacionales Comunales tendrán el mismo tratamiento señalado anteriormente.

h) Los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos destinados al giro de la empresa. También serán aceptados como gastos los reajustes y diferencias de cambio originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable.

i) Los gastos de organización y puesta en marcha, a los cuales se les introducen tres modificaciones.

PRIMERO: Pueden ser amortizados hasta en seis años, en lugar de cinco como antes de la reforma.

SEGUNDO: El plazo anterior se cuenta desde que se generaron los gastos o desde el año en que se generen ingresos propios del giro principal. Esta segunda modalidad antes consistía en contar desde que se generaron ingresos afectos a primera categoría. La nueva modalidad nos parece una corrección justa, ya que la norma original se prestaba a controversias fortuitas.

TERCERO: La más importante modificación consiste en sustituir

la obligación que existía de amortizar estos gastos en ciertos años, por la actual facultad de hacerlo o no. Esto se produce porque el texto anterior decía que estos gastos "deberán ser amortizados", y el actual dice que "podrán ser amortizados".

Ahora bien, conforme al inciso 3° del Artículo 2° de la Ley 18.293, los gastos que conforme a la ley que se modifica pueden ser diferidos, se regirán por la nueva ley. Esto significa que las empresas que actualmente están amortizando estos gastos pueden optar por ampliar el plazo para amortizarlos, conservar el plazo en función del cual están amortizando, o amortizarlo de una vez en el ejercicio 1984.

j) Gastos de promoción y colocación en el mercado de artículos nuevos.

El Artículo 31, N° 10, permite deducir de la renta bruta los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, "pudiendo el contribuyente prorratarlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos, contados desde que se generaron dichos gastos".

Sobre este precepto, debemos observar que si bien su redacción parece restringir su aplicación a los gastos de promoción de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, no contemplando la promoción del comerciante, estimamos que éste podrá cargar tales desembolsos como "gasto" en virtud de la norma general del Artículo 31, inciso 1°. Cabe también hacer presente que conforme a la redacción de este número 10 del Artículo 31, es una opción para el contribuyente cargar el gasto en tres ejercicios comerciales consecutivos, o bien sólo en el ejercicio en que el gasto se hizo o quedó adeudado.

2.6. Ajustes a la renta líquida imponible.

Una vez determinada la renta líquida al haber deducido de la renta bruta los gastos necesarios para producirla, quedan por practicar ciertos ajustes relativos al resultado de la aplicación de la corrección monetaria, conforme al Artículo 32, el que no tiene modificaciones, y otros, relativos a partidas indicadas en el artículo 33, el que sí es parcialmente modificado en lo siguiente:

a) Se deroga la norma que establecía la impropiedad de agregar el sueldo empresarial dentro de los retiros particulares del contribuyente (letra c del N° 1 del Art. 33). Esto no es más que una armonización, ya que, como lo señala

lamos, se deroga también el sueldo empresarial.

b) En la letra (f) del N° 1 del Artículo 33 respecto de los beneficios que se otorgue a personas que puedan influir en el establecimiento de su remuneración, los cuales deben ser agregados, se hace igual armonización que la indicada anteriormente.

c) Lo más relevante respecto del N° 1 de este artículo 33 es lo preceptuado por el actual artículo 21, el cual señala que cuando se ha incurrido en estas partidas en una empresa individual o sociedad de personas, ellas deben ser consideradas como retiradas por el empresario o socio, por lo que deben tributar por ellas con Global Complementario o Adicional. Esto importa una significativa ampliación del concepto de renta respecto de estas personas, ya que se considerará en definitiva como tal, todo gasto cuya deducción no autoriza el Artículo 31, en la medida que correspondan a retiros de especies o a desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor de los bienes del activo.

En el caso que las partidas en cuestión sean presentadas por una sociedad anónima, ellas no se considerarán retiro respecto de los accionistas, pero la sociedad deberá tributar por ellas con un impuesto único con tasa del 40% .

2.7. Carácter de crédito del impuesto.

El nuevo texto del inciso primero del Artículo 20 establece el carácter de crédito que ahora tendrá el impuesto de primera categoría, en tanto puede ser imputado, en tal calidad, a los impuestos Global Complementario o Adicional.

El crédito es contra el monto final resultante de los impuestos aludidos, conforme a lo establecido por el N° 3 del Artículo 56 y 63.

El inciso 3° del Artículo 21 establece una norma especial respecto del crédito a que da derecho este impuesto.

Cuando una sociedad anónima sea socia de una sociedad de personas sujeta a renta presunta, debe reconocer para aplicar el impuesto de Primera Categoría, su participación efectiva y no sólo la renta presunta, lo cual no es más que una ratificación de lo señalado por el inciso 4° del Artículo 14. Sin embargo, agrega que en esta situación la sociedad anónima socia podrá reconocer como crédito sólo el impuesto que afectó a la renta presunta, lo cual no constituye más que una precisión, por cuanto sólo esta renta ha tributa-

do, de modo que no sería correcto ampliar el crédito por la renta que no ha sido afectada por impuesto.

Además, si la sociedad anónima debe reconocer como retirada una proporción de las partidas del N° 1 del Artículo 33 en que haya incurrido la sociedad de personas, deberá tributar con el impuesto único del 40% que establece el inciso tercero del Artículo 21, pero podrá dar de crédito el impuesto de Primera Categoría que las afectó originalmente.

3.- Situación especial y transitoria del Impuesto de Tasa Adicional.

La ley 18.293 derogó el impuesto de tasa adicional. Sin embargo, sus disposiciones transitorias establecen que este tributo se aplicará durante los años comerciales 1984 y 1985 con tasas decrecientes del 30% y 15%, respectivamente. El artículo transitorio, que le da una vigencia temporal a este impuesto, dice que el impuesto del artículo 21 derogado continuará aplicándose durante los años indicados, tributario 1985 y 1986. De esto colegimos que durante este período quedan íntegramente vigentes las normas para la determinación de la base imponible de este impuesto.

En consecuencia, sólo a partir del año comercial 1986, tributario 1987, producirá pleno efecto la derogación del impuesto de Tasa Adicional.

El crédito a que daba derecho este impuesto respecto del Global Complementario o Adicional, queda también derogado, pero durante los años comerciales 1984 y 1985, tributarios 1985 y 1986, se podrá hacer valer tal crédito con tasas del 30% y 15%, respectivamente.

El fundamento de esta vigencia temporal y decreciente, se encuentra en razones de orden presupuestario del Fisco.

A continuación expondremos brevemente las normas de determinación de la base imponible del impuesto de Tasa Adicional.

a) Afecta a la totalidad de las cantidades susceptibles de ser distribuidas en alguna oportunidad a los accionistas, aún cuando la distribución no se materialice en la práctica, excluyéndose aquellas que la ley tipifique como no constitutivas de renta y las que se beneficien con una exención de Impuesto Global Complementario o afectas sólo al Impuesto de Primera Categoría en su carácter de impuesto único.

b) En el contexto general, cobra especial importancia el hecho que ciertas cantidades no constituyan renta o se encuentren exentas del Impuesto Global Complementario, toda vez que deben excluirse para determinar la base imponible de la Tasa Adicional.

c) La cantidad afecta a la Tasa Adicional resulta de adicionar y deducir a la Renta Líquida Imponible o Pérdida Tributaria del Impuesto de Primera Categoría, correspondiente al mismo año tributario, todas aquellas cantidades que el anterior Artículo 21° disponía.

A continuación presentamos un esquema de cálculo de la base imponible de la Tasa Adicional.

CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE DE LA TASA ADICIONAL DEL ARTICULO 21°.

RENTA LIQUIDA IMPONIBLE DE LA PRIMERA CATEGORIA	\$	(+)
o bien, PERDIDA TRIBUTARIA DE LA PRIMERA CATEGORIA	\$	(-)

SE AGREGA:

A. Pérdida Tributaria de la Primera Categoría correspondiente a ejercicios anteriores, reajustada	\$	(+)
B. Dividendos percibidos, siempre que provengan de cantidades que no quedaron gravadas con la Tasa Adicional y les afecte el Impuesto Global Complementario	\$	(+)
C. Utilidades sociales percibidas o devengadas	\$	(+)
D. Rentas exentas de la Primera Categoría, pero afectas a Global Complementario, tales como intereses de colocaciones financieras	\$	(+)

SE DEDUCE:

E. Impuesto de la Primera Categoría correspondiente al mismo ejercicio, deducidas las rebajas	\$	(-)
F. Impuesto Unico con tasa del 40% , efectivamente pagado conforme el nuevo Artículo 21	\$	(-)
G. Contribuciones de Bienes Raíces pagadas,		

previamente reajustadas	\$ (-)
H. Desembolsos de dinero y/o retiros de bienes no deducible para calcular el impuesto de la Primera Categoría, siempre que los beneficiarios estén identificados fehacientemente, reajustados	\$ (-)
I. Participación de los socios gestores de una sociedad en comandita por acciones	\$ (-)
J. Pérdida tributaria de la Tasa Adicional correspondiente al cálculo del ejercicio anterior, reajustada	\$ (-)
	<hr/>
BASE IMPONIBLE DE LA TASA ADICIONAL	\$ =====

4.- Impuesto Unico a ciertas rentas obtenidas por Sociedades Anónimas.

4.1. Concepto

El inciso tercero del Artículo 21 reformado establece un nuevo impuesto con tasa del 40% , que no tiene el carácter de impuesto de categoría y que no da crédito contra los impuestos personales.

4.2. Contribuyentes afectos

El impuesto afecta a las sociedades anónimas, a las comanditas por acciones sólo por lo que proporcionalmente corresponda a los accionistas, y a los contribuyentes afectos a impuesto adicional.

4.3. Rentas afectas

Las rentas afectas son aquellas partidas del N° 1 del Artículo 33 que correspondan a retiro de especies o a desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor de los bienes del activo y las rentas presuntas obtenidas conforme al Artículo 35, 36 inciso segundo, 38 inciso segundo y 71.

Entre los primeros se encuentran:

a) Los intereses, reajustes y diferencias de cambio de haberes pertenecientes a los empresarios o socios, invertidos en la empresa.

- b) Las remuneraciones pagadas al cónyuge y al hijo.
- c) Los retiros particulares en dinero o especies.
- d) Los costos, gastos y desembolsos que sean imputados a ingresos no renta o rentas exentas.
- e) Los beneficios entregados a quienes puedan influir en la fijación de su remuneración, empresario o socios.
- f) Cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31.

El objeto de este impuesto es el de facilitar la tributación de estas partidas en el caso de las sociedades anónimas y sus accionistas y personas no residentes en Chile, ya que de lo contrario deberían ser fiscalizadas por ello a nivel de su Global Complementario o Adicional, lo que representaría serios inconvenientes, sea por el número de contribuyentes o por el hecho de no estar en Chile. Ello, por cuanto el inciso primero del artículo 21 establece que estas mismas partidas se consideran retiradas respecto del empresario individual y socio de sociedades de personas, por lo que deben tributar con Global Complementario o Adicional.

Este impuesto se devenga al término del ejercicio, por cuanto a esta época se podrá determinar si existen partidas afectas o no.

Conforme al inciso cuarto del Artículo 21, se dará de crédito contra este impuesto, el 10% de primera categoría que haya afectado a las cantidades a las cuales se aplica, cuando estas provengan de una sociedad de personas en la cual la sociedad anónima es socia.

5.- Impuesto de Segunda Categoría.

5.1. Impuesto Único a los trabajadores

5.1.1. Contribuyentes afectos

De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 42 N° 1 de la Ley de la Renta, se encuentran afectos al impuesto Único a la renta de Segunda Categoría todos los trabajadores que presten sus servicios personales en el carácter de dependientes, es decir, en virtud de un contrato de trabajo, estando sujetos a todas las obligaciones que dicho contrato les

imponga, tales como cumplimiento de ciertos horarios en la jornada de trabajo, tareas específicas a realizar, etc..

Asimismo, también se encuentran afectos a este impuesto, los pensionados de alguna Caja de Previsión.

5.1.2. Determinación de la base imponible y cálculo del impuesto.

Las rentas que a continuación se detallan deben considerarse como rentas afectas al impuesto único a la renta de segunda categoría:

- Sueldo
- Sobresueldos o reajustes
- Salarios
- Premios
- Dietas
- Gratificaciones
- Participaciones
- Montepíos
- Pensiones
- Otras asignaciones que aumenten la remuneración pagada

Respecto a las asignaciones que se paguen, debe distinguirse entre aquellas asignaciones que están afectas a impuesto y asignaciones no afectas.

a) Asignaciones afectas a impuesto

- Asignación de máquina
- Asignación de título profesional
- Asignación de zona no establecida en ley
- Asignación de casa
- Asignación de cargo
- Asignación de antigüedad
- Asignación de matrimonio o premio de natalidad
- Pagos a título de mayor asignación familiar (sobre el monto legal)
- Aguinaldos de fiestas patrias, navidad, etc.
- Reembolso del canon de arrendamiento
- Bonos de vacaciones
- Regalías en dinero o especies
- Ventas de productos a un precio inferior al de mayorista o distribuidor
- Gastos de representación

- Asignación de movilización que exceda al monto legal establecido por el D.L. 300 de 1974 y sus modificaciones posteriores
- Asignación de colación que exceda del valor de un almuerzo corriente para cada nivel de empleados u obreros
- Premios de estímulo por antigüedad, productividad, eficiencia, etc.
- Becas de estudio (en algunos casos)
- Indemnización por años de servicios (exceso de la parte considerada como ingreso no renta)
- Comisiones
- Beneficios otorgados por Servicios o Departamentos de Bienestar (en algunos casos)
- Rentas percibidas por los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante.

b) Asignaciones exentas o no afectas a impuesto

- Renta inferior a 10 unidades tributarias mensuales
- Alimentación o alojamiento proporcionado por el empleador, sólo en su propio interés
- Asignación de colación (que no exceda al valor de un almuerzo corriente para cada nivel de empleados u obreros)
- Casa habitación proporcionada a trabajadores (de propiedad de la empresa o arrendada, pagando directamente el alquiler al arrendador)
- Asignación familiar (monto legal)
- Beneficios previsionales:
 - * Subsidio de medicina preventiva o subsidio de reposo preventivo
 - * Subsidio de maternidad
 - * Subsidio de medicina curativa o enfermedad
- Asignación de zona (legal)
- Asignación de traslación y viáticos
- Asignación de movilización (legal)
- Asignación por pérdidas de caja
- Becas de estudio (pagadas en favor exclusivo del becario, directamente al instituto o establecimiento de enseñanza respectivo)
- Beneficios otorgados por Servicios o Departamentos de Bienestar (en algunos casos)

- Bonificación pagada a funcionarios que con tinúan trabajando una vez cumplido el tiem po para jubil ar
- Indemnización por compensación de feriados pendientes.
- Compensación en dinero del beneficio de sa la cuna
- Sueldos y salarios y otras remuneraciones accesorias percibidas por trabajadores que prestan sus servicios en Isla de Pascua
- Asignación de rancho al personal de emp re sas mi ne ras y FF AA.
- Regalías de vivienda en la montaña otorga das por emp re sas mi ne ras.

Referente a la determinación de la base impo nible, tenemos que la regla general es la siguiente:

SUELDO, SALARIO, GRATIFICACIONES, ETC.

Menos: (IMPOSICIONES PREVISIONALES OBLIGATORIAS)
BASE IMPONIBLE

No obstante lo anterior, la norma general so bre deter mi na ción de la base im po nible af ecta al im p ue sto ú n i co de Seg un da Cate gor ía cons iste en lo si gui ente:

La renta líquida imponible, es decir, la can ti dad sob re la cual se ap li ca la es cala pro gre s iva de tas as de im p ue sto a los tr ab aja do res, está constituida por el total de las remuneraciones o beneficios percibidos por la calidad de empleado, obrero, jubilado o montepiado.

5.1.3. Situación de las rentas accesorias o complementarias pagadas con retraso

Como norma general, cabe señalar que toda re mu ne ra ción ac ce so ria o co mp le me n ta ria al su el do, como es el caso de sobresueldos, aguinaldos, bonificaciones, premios, etc., integran la renta líquida imponible del mes en que se produce su pago efectivo, sumándose al sueldo de ese mismo mes.

La situación no varía si tales remuneraciones se han devengado en un período anterior a aquél en que se produce su pago efectivo. Es decir, aún cuando su pago se produzca con retraso en relación a la época en que realmente se ganó dicha renta, ella se agrega al sueldo del mes en que se materializa su pago y conforma con él una sola renta líquida imponible. Esta norma es aplicable, cualquiera sea el nú

mero de meses de retraso con que se esté pagando una renta accesoria o una diferencia de renta, siempre y cuando ella se haya devengado o ganado en un sólo mes de trabajo.

En cambio las rentas accesorias o complementarias al sueldo, que se paguen con retraso y que se hayan devengado o ganado en más de un mes de trabajo, deben ubicarse en cada uno de los meses en que se devengaron y tributar con la tasa más alta que afectó al trabajador en cada uno de dichos meses. Por lo tanto, estos pagos atrasados que se han devengado o ganado en varios meses no se acumulan a la renta líquida imponible normal del mes de su percepción sino que tributan en la forma separada que se ha explicado.

Respecto de este último procedimiento existen importantes modificaciones, por cuanto se agregó dos normas al inciso segundo del Artículo 46°, que dejan el régimen de las rentas accesorias pagadas con retraso del siguiente modo:

1.- Cuando la renta percibida en los meses en que se devengaron las rentas accesorias que se pagan con retraso, haya quedado afecta a cualquier tasa del Impuesto Unico por no ubicarse en el tramo exento, se aplicará íntegramente y sin restricción el procedimiento de hacer tributar las rentas accesorias pagadas con retraso, con la "tasa más alta" que haya afectado a las rentas percibidas en el período en que las mencionadas remuneraciones se devengaron.

2.- Cuando las rentas percibidas en los meses que se devengaron las rentas accesorias que se pagan con retraso no hayan quedado afectas a tasa alguna de Impuesto Unico, por ubicarse en el tramo exento, corresponderá aplicar la tasa más baja (5% en las tasas definitivas a partir de 1986; 7% en 1984 y 6% en 1985) cuando las rentas percibidas en ese mes, más las cantidades que se pagan con retraso y devengadas en ese mismo mes, excedieren de la cantidad exenta. Cabe señalar que la tasa más baja se aplica sólo por aquella parte de la sumatoria indicada que excede del monto exento.

3.- Cuando es obligatorio el procedimiento anterior y la suma de las cantidades ya percibidas por el contribuyente y las que se pagan con retraso exceden del límite superior del segundo tramo de la citada escala, en cualquiera de los meses a que se refiere el período de imputación de las mismas, el impuesto deberá reliquidarse conforme a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 46, por el mes o meses en que se haya producido dicho exceso.

Cabe hacer presente que estas normas rigen

desde el 1° de enero de 1984, por lo que afectan a las rentas accesorias que se paguen, abonen en cuenta, pongan a disposición del interesado o contabilicen como gasto desde esta fecha, salvo que se encuentren devengadas y contabilizadas como gasto con anterioridad a ella, en cuyo caso se aplica la norma vigente a la época de su contabilización.

5.1.4. Sistema de rebajas de ciertas inversiones.

Conforme a lo preceptuado por el artículo 57° bis, introducido por la ley 18.293, los contribuyentes afectados a impuesto único de segunda categoría podrán rebajar de las rentas imponibles, por cada año comercial, ciertas cantidades por concepto de inversiones.

Desde luego este es un beneficio facultativo, puede ser aprovechado o no por el contribuyente, y se enmarca en el contexto de los fines de política económica que se persiguen con la reforma, cual es el de incentivar el ahorro y la inversión.

En términos generales, el beneficio se hace efectivo rebajando las cantidades invertidas, en los montos autorizados, de las bases imponibles, para lo cual el contribuyente deberá efectuar una reliquidación anual de sus impuestos, y a la base imponible resultante, aplicar la nueva escala de tasa que le corresponda por una menor base. Si resulta de este procedimiento un excedente de impuesto pagado, éste será devuelto por tesorerías.

Todos los valores involucrados estarán sujetos a los sistemas de reajuste que contempla la Ley de la Ren ta.

Las inversiones que habilitan para efectuar las rebajas indicadas son:

a) El 20% del valor invertido en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, de que sean dueños por más de un año al 31 de diciembre.

b) 20% anual de las sumas invertidas por el primer titular de pagarés de depósitos nominativos, emitidos por bancos y financieras. Se deben reunir las siguientes con diciones adicionales:

b.1) Que al 31 de diciembre hayan transcurrido, a lo menos, 180 días desde su emisión.

b.2) Que el plazo estipulado sea de a lo me

nos 1 año.

b.3) Que se pacte la pérdida de los intereses por el rescate anticipado.

c) El total de las cotizaciones previsionales adicionales.

Las cantidades rebajadas conforme a las letras (a) y (b) anteriores no podrá exceder en conjunto, en cada año, del 20% de la renta imponible y del 25% en el caso de la letra (c). Con todo, la cantidad total a rebajar no puede exceder de 50 Unidades Tributarias Anuales al 31 de diciembre de cada año. Los excedentes de inversión no podrán ser deducidos de las rentas de años anteriores.

Una de las cosas que no resulta clara, en el sistema que analizamos, consiste en que no se establece expresamente si las rebajas a la renta imponible de un año sólo puede realizarse con inversiones de ese mismo año.

Del contexto del Artículo 57° bis pareciera desprenderse una respuesta afirmativa para el problema planteado, en cuyo caso, por los plazos que rigen para poseer el dominio de las inversiones, un año en el caso de acciones y 180 días en el caso de pagarés, resultaría que sólo se puede invertir en los primeros, el 1° de enero de cada año y hasta el 30 de junio en el segundo caso, lo cual parece un error.

Por otra parte, si se pueden hacer valer inversiones de un año anterior, no es previsible la eventual fiscalización que Impuestos Internos pretenda ejercer al respecto.

5.2. Impuesto de Segunda Categoría sobre Honorarios.

5.2.1. Contribuyentes afectos

De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 42° N° 2 de la Ley de la Renta, el Impuesto de Segunda Categoría grava a los honorarios percibidos por los siguientes contribuyentes:

- Profesionales liberales
- Personas que desempeñen una ocupación lucrativa
- Auxiliares de la administración de justicia (por los derechos que conforme a la ley obtienen del público).

- Corredores que sean personas naturales cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital)
- Sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.

5.2.2. Modificaciones

La modificación más importante es la contenida en el nuevo texto del Artículo 43, N° 2, que señala que las rentas antes indicadas tributarán sólo con los impuestos Global Complementario o Adicional, lo cual es una virtual derogación de este tributo.

Sin embargo, este impuesto se aplicará durante 1984, tributario 1985, con tasa del 3,5% , por las mismas razones presupuestarias que hemos mencionado antes.

5.2.3. Remuneración de los Directores de Sociedades Anónimas

Estas rentas se encontraban gravadas en el Artículo 48° el que, en su texto actual, señala que estas rentas sólo tributarán con Global Complementario o Adicional.

Cabe señalar que por estas rentas se debe efectuar pagos provisionales con tasa del 10%, al igual que para todas las demás rentas de este capítulo, con lo cual desaparecen las diferencias de tasa que existían para los pagos provisionales de los profesionales, directores y no profesionales que desarrollaban ocupaciones lucrativas independientes.

6.- Impuesto Global Complementario.

Se denomina "Impuesto Global Complementario" aquel tributo que grava a las personas naturales, con domicilio o residencia en Chile, en relación al conjunto de las rentas percibidas o devengadas por ellas, ya sea que las rentas tengan su origen en fuentes chilenas o extranjeras.

Conforme al nuevo texto del Artículo 14° de la Ley de la Renta, el empresario individual, los socios o accionistas, según el caso, estarán afectos a Global Complementario o Adicional por las rentas que estuvieron afectas a Primera Categoría y por todos los ingresos, beneficios y participaciones percibidos o devengados por la empresa que no tributaron con dicho impuesto, pero sólo cuando tales cantidades sean retiradas o distribuidas. Dicho de otro modo,

tales rentas sólo serán afectadas por los impuestos en cuestión, cuando salen de la empresa con destino a sus propietarios. De aquí que, como lo hemos señalado, si las rentas salen de la empresa con destino a ser reinvertidas y no a sus propietarios, tampoco se aplican los impuestos Global Complementario o Adicional.

En relación al anterior texto del Artículo 14° sobre esta materia, existe un cambio sustancial y trascendente, cual es el que las rentas en cuestión antes tributaban con Global Complementario o Adicional en tanto fueran percibidas o devengadas, esto es, los tributos se devengaban por la sola circunstancia de tener derecho a las rentas, aunque los propietarios de las empresas no las recibieran físicamente ni hicieran uso personal de ellas.

Con el nuevo texto los impuestos Global Complementario o Adicional siguen afectando a las rentas al momento de ser percibidas o devengadas, pero se aplicará solamente en el evento que sean retiradas, lo cual equivale a introducir una especie de condición para que se produzca efectivamente el devengamiento de los tributos. Esto constituye en la práctica un cambio radical en la norma del devengamiento de estos impuestos, respecto de las rentas provenientes de las empresas, cuyo origen se encuentra en el concepto de "retiro", el cual ya fue analizado.

Respecto de las sociedades comanditas por acciones se dispone que los gestores tributan por las rentas retiradas y los accionistas por las percibidas.

Esta norma, respecto de la anterior, no es otra cosa que armonizar la situación de los socios gestores respecto de la regla general ya dada para los demás propietarios de empresas, ya que ellos también tributan por rentas percibidas o devengadas, y ahora sólo lo harán por las retiradas. Respecto de los accionistas no hay variación, por cuanto siempre han tributado por las rentas percibidas.

6.1. Rentas Afectas

En virtud de lo comentado precedentemente, se han introducido importantes modificaciones en lo relativo a la composición de las rentas afectas a Impuesto Global Complementario. Estas rentas serían las siguientes:

a) Las cantidades percibidas o retiradas que hayan formado parte de la renta imponible de segunda o primera categoría, según corresponda.

b) Las partidas del N° 1 del Artículo 33 en que haya incurrido la empresa individual o sociedad de personas, las que se consideran retiradas por el empresario o socio. Estas partidas deben corresponder a retiros de especies o a desembolsos en dinero que no puedan ser imputadas al valor de los bienes del activo.

c) Los préstamos otorgados por la sociedad de personas al socio persona natural, constituirán renta afectada para el socio prestatario.

d) Distribuciones a cualquier título efectuadas por sociedades anónimas y comanditas por acciones, constituidas en Chile, salvo la distribución efectuada con ingresos que no constituyan renta.

e) Todos los ingresos, beneficios y participaciones que correspondan al socio de una sociedad de personas o empresario individual.

f) Las rentas presuntas, conforme al Artículo 35, 36 inciso segundo, 38 inciso segundo, 70 y 71, obtenidas por las sociedades de personas, las que se presumen retiradas por los socios en proporción a su participación en las utilidades.

g) Las rentas exentas de los impuestos de categoría o afectas a impuestos sustitutivos, y que no estén exentas de Global Complementario.

6.2. Contribuyentes gravados

El "sujeto pasivo" del Impuesto Global Complementario es la persona natural con domicilio o residencia en Chile. También son "sujetos pasivos" de este tributo las personas naturales o patrimonios a que se refieren los Artículos 5°, 7° y 8° de la Ley, esto es, las comunidades hereditarias, los patrimonios fiduciarios y los funcionarios que presten servicios a Chile fuera del país.

6.3. Base imponible

La determinación del monto de la renta afectada al Impuesto Global Complementario comprende dos etapas a saber: 1) Determinación de la "renta bruta global" del contribuyente (Art. 54); y 2) Deducciones que la ley permite hacer al monto de la renta bruta global (Art. 55).

Las dos etapas anteriores nos permiten conocer el monto de la renta afectada al Impuesto Global Complementario.

rio, para luego proceder al cálculo provisorio del impuesto (Art. 52), hacer las rebajas o deducciones al monto del impuesto provisorio permitidas por la ley (Art. 56) y, finalmente, efectuar el cálculo del reajuste del impuesto a pagar (Art. 72).

a) Determinación de la renta bruta global. En esta primera etapa corresponde incluir todas las rentas que señalamos como afectas en el párrafo 3.6.1., más las rentas exentas total o parcialmente del Impuesto Global Complementario, las afectas a un impuesto sustitutivo y las gravadas con el impuesto único a los trabajadores, las que se incluyen solamente para los efectos de aplicar la escala progresiva de este impuesto, dándose luego de crédito contra el impuesto determinado, aquel que corresponde por aplicar la escala aplicada al conjunto de estas rentas. Sin embargo, tratándose de las rentas afectas a impuesto único a los trabajadores, dará crédito el impuesto retenido.

b) Determinación de la renta neta global. Una vez determinada la renta bruta global, procede determinar la renta neta global.

En esta segunda etapa la ley permite deducir de la renta bruta global del contribuyente algunas partidas que son reconocidas como una especie de pasivo que las afecta.

Las deducciones permitidas son:

1. Los impuestos territoriales efectivamente pagados en el año calendario o comercial al cual corresponde la renta bruta global, no procediendo esta rebaja en el caso de bienes raíces cuyas rentas no se computen en la renta bruta global (por ejemplo: renta de viviendas económicas del D.F.L. N°2, del año 1959);

2. Las cotizaciones previsionales normales efectivamente pagadas por el empresario individual, socio o socio gestor de una comandita por acciones en relación a la remuneración que se asigna a estas personas en la respectiva empresa.

3. Rebajas por ciertas inversiones que reúnan las condiciones que comentaremos en el siguiente párrafo.

En el texto anterior de la ley se permitía la deducción de lo que efectivamente se haya pagado por impuesto de primera categoría, pero esta deducción fue sustituida por la N° 2 anterior, debido al nuevo carácter de crédito que posee dicho tributo.

6.4. Sistema de rebaja de ciertas inversiones

Los contribuyentes afectos a Impuesto Global Complementario pueden aprovechar un nuevo beneficio que consiste en la posibilidad de rebajar de su renta bruta global una parte de lo que hayan destinado a ciertas inversiones.

Como se puede desprender de lo expuesto, este beneficio no tiene el carácter de un crédito contra el impuesto, razón por la cual su aplicación incide en la determinación de la tasa que dentro de la escala corresponde aplicar.

A diferencia de la utilización de este beneficio con respecto al impuesto único de los trabajadores, al ser usado respecto del Global Complementario no se requiere re liquidar el impuesto, por la determinación anual que corresponde a éste.

En lo demás, relativo a este beneficio, nos remitiremos a lo expuesto en el párrafo 5.1.4. de este trabajo, agregando solamente que, a nuestro juicio, por la necesidad de reconocer inversiones de ejercicios distintos al que corresponden las rentas al cual se imputan, ya que no creemos posible interpretar que las inversiones deban ser hechas en el mismo ejercicio en que se producen las rentas a las cuales se imputan, por los plazos requeridos, es que estimamos que este procedimiento debe comenzar con un año de desfase, al menos en lo que se refiere a inversiones en acciones, y las inversiones en pagarés comenzar con el desfase al menos por los que se efectúen después del 30 de junio de 1984.

De este modo, al 31 de Diciembre de 1984, sólo se podrá hacer valer inversiones en pagarés y similares, efectuadas antes del 30 de junio de 1984 e inversiones en cotizaciones previsionales adicionales, pero no se podrá hacer valer inversiones en acciones, porque la norma tiene vigencia sólo desde el 1° de enero de 1984 y estas requieren a lo menos un año de dominio por el contribuyente.

Por último, debemos señalar que, una vez que corresponda imputar una inversión, si esta excede los límites que pueden ser rebajados, el exceso no puede ser deducido de las rentas del año siguiente.

6.5.- Créditos contra el impuesto

Una vez cumplidas por el contribuyente las dos etapas antes indicadas, esto es, la determinación de su "renta bruta global" y las deducciones a dicha renta permitidas por la ley, se tiene la "renta líquida imponible" sobre la

cual recae el Impuesto Global Complementario, conforme a las tasas progresivas por tramos, que señala el Artículo 52° de la ley, las cuales comienzan con una tasa del 5% para las rentas de más de 10 unidades tributarias anuales, llegando hasta el 50% para las rentas que excedan de 150 unidades tributarias anuales.

Al impuesto determinado de esta forma, con carácter provisorio, procede rebajar los créditos que a continuación se señalan, a fin de determinar así el monto total del impuesto a pagar.

Estos créditos son:

a) 10% de una unidad tributaria anual por el carácter de contribuyente.

b) 10% de una unidad tributaria anual por cada carga familiar.

c) El 10% de las rentas afectas a impuesto de primera categoría, incluidas en la renta bruta global.

d) Crédito por las rentas exentas del Global Complementario que debieron incluirse en la renta bruta global, conforme al N° 3 del Artículo 54.

En relación a esta materia cabe destacar la incorporación del crédito por el impuesto de primera categoría que afecto a rentas incluidas en la renta bruta global, en su carácter de crédito contra el impuesto y no como rebaja a la base.

También debemos destacar la derogación del crédito por tasa adicional, lo que se justifica por la derogación de este tributo. No obstante, se debe tener presente la situación transitoria que existe al respecto para los años tributarios 1985 y 1986, que ya hemos explicado en el párrafo 3.3.

Por último, se debe señalar que, si por la aplicación del crédito por impuesto de primera categoría resulta un exceso a favor del contribuyente, este será devuelto por el Servicio de Tesorería, reajustado.

7.- Impuesto Adicional.

Este impuesto no ha sido sustancialmente modificado, siendo lo principal en este sentido lo siguiente:

a) Las remesas al exterior se consideran re tiro y, por lo tanto, renta afecta.

b) Se tributa con impuesto adicional sobre la base del concepto de retiro.

c) Puede utilizarse de crédito contra el impuesto el 10% del monto de la renta imponible de Impuesto Adi cional que haya estado afecta a primera categoría.

d) Se deroga el crédito por tasa adicional, en virtud de la derogación de este impuesto. Ello, sin perjuicio de la situación transitoria para los años tributarios 1985 y 1986 que ya hemos comentado en el párrafo 3 de este artículo.

El impuesto sigue afectando a las personas naturales o jurídicas que no tengan domicilio ni residencia en Chile.

La tasa general del impuesto, sigue siendo del 40%.

7.1.- Rentas afectas.

a) Las provenientes de establecimientos per manentes que se tengan en Chile, siempre que sean remesadas o retiradas.

b) Utilidades y demás contribuciones de sociedades anónimas y comanditas por acciones, respecto de sus accionistas, salvo que estas provengan de ingresos que no cons tituyen renta.

c) Lo que se pague por el uso de marcas, pa tentes, fórmulas, asesorías técnicas y similares. Si algunas de estas son calificadas de prescindibles para el país, podrá elevarse la tasa del tributo al 80%.

d) Lo que se pague al exterior por material fílmico para cine o televisión. La tasa en este caso será de un 20%.

e) Intereses pagados al exterior por créditos otorgados por entidades no financieras. Los intereses de créditos otorgados por entidades financieras estarán exentos sólo si la entidad es autorizada por el Banco Central de Chile.

Intereses de bonos emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile, y de bonos y otros títulos emitidos en moneda extranjera por el Estado de Chile.

f) Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. Si se trata de servicios de ingeniería o asesorías técnicas, la tasa es del 20%.

g) Primas de seguros pagadas al exterior por bienes situados en Chile.

h) Fletes marítimos, con tasa del 5%.

i) Otras rentas de fuente chilena con tasa general del 40%. Si estas provienen del trabajo científico, técnico, cultural o deportivo personal de personas extranjeras, la tasa será del 20%.

III.- CORRECCION MONETARIA.

1.- Introducción.

Al analizar el sistema de corrección monetaria vigente en el país, desde la dictación del D.L. 824, en su Art. 41°, habría que señalar, en primer término, que dichas disposiciones ubican a Chile entre los países más avanzados en cuanto a normas legales conducentes a corregir la distorsión que el proceso inflacionario provoca en las cifras de los estados financieros; sin embargo, no podemos pensar que los mecanismos establecidos en el mencionado artículo, sean los más apropiados para satisfacer las necesidades de revelación contable, ya que persigue un criterio esencialmente tributario.

La actual reforma tributaria no busca modificar sustancialmente los mecanismos de corrección monetaria ya conocidos en los últimos años, excepto en lo relativo al tratamiento del reajuste de las utilidades, tema que será abordado con mayor detalle en este trabajo; por lo tanto, hemos enfocado la atención en este tema del análisis, primero en un resumen de la metodología actual de actualización de los distintos activos y pasivos que se mencionan en el Artículo 41° y, posteriormente, en un análisis de las principales diferencias que existen en la actualidad en la aplicación del criterio tributario y el criterio financiero de actualización de las cifras de los estados financieros.

2.- Esquema vigente de actualización según el Artículo 41°

Concepto	Normas de Actualización	Período a considerar
1.- CAPITAL PROPIO		
a) Inicial	I.P.C.	Ultimo día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio.
b) Aumentos o disminuciones	I.P.C.	Ultimo día del mes anterior al de la variación y el último día del mes anterior al del balance.
2.- ACTIVO INMOVILIZADO		
a) Inicial	I.P.C.	Ultimo día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio.
b) Adquisiciones o ventas	I.P.C.	Ultimo día del mes anterior al de la variación y el último día del mes anterior al del balance.
3.- ACTIVO REALIZABLE		
a) Nacionales:		
- 2° semestre	Mayor costo de reposición	Durante todo el año
- 1° semestre	Mayor costo de reposición + IPC del segundo semestre	Costo reposición + % entre el último día del segundo mes anterior al segundo semestre y el último día del mes anterior al de cierre.

- Del ejercicio anterior	Valor libro + IPC del año	Valor libro + % último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio.
b) Importados		
- 2° semestre	Valor última importación	Segundo semestre
- 1° semestre	Valor última importación + tipo de cambio	Variación de la moneda extranjera durante segundo semestre.
- Del ejercicio	Valor libro + Tipo de Cambio	Variación de la moneda extranjera durante el ejercicio.
c) En tránsito Cada componente	Valor CIF, internación y de aduanamiento	Variación del tipo de cambio entre la fecha de erogación y la del balance.
d) Productos en proceso y terminados	Costo de reposición M. Prima + Mano de obra	Según 3.a) ó 3.b) Valor último mes de producción

4.- CREDITOS O DERECHOS

En Moneda extranjera Reajustables	Tipo de Cambio IPC o reajuste pactado	Fecha de operación a fecha de cierre. Según lo acordado o IPC.
Pagos provisionales	IPC	Art. 95° (Idem. 1.b)

5.- MONEDAS EXTRANJERAS

Y MONEDAS DE ORO

Valor de cotización, tipo comprador, mercado de liquidación.	Fecha de operación a fecha de cierre
--	--------------------------------------

6.- ACTIVOS INTANGIBLES

PAGADOS

Derechos de llaves Perteneencias mineras. Derechos de marcas y patentes.	I.P.C.	Idem 1.a) ó 1.b) dependiendo del origen.
--	--------	--

7.- <u>GASTOS DE ORGANIZACION Y PUESTA EN MARCHA</u>	I.P.C.	Idem 6°
8.- <u>ACCIONES DE SOCIEDADES ANONIMAS</u>	I.P.C.	Idem 6°
9.- <u>APORTES A SOCIEDADES DE PERSONAS</u>	I.P.C. + rectificación	Idem 6°
10.- <u>DEUDAS U OBLIGACIONES EN MONEDA EXTRANJERA O REAJUSTABLES</u>	Tipo de Cambio Reajuste pactado	Fecha de operación y fecha de cierre. Según lo acordado o I.P.C.

3.- Modificación del tratamiento del reajuste de utilidades.

La antigua ley de impuesto a la renta, en su art. 41°, señalaba que los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría que declaren en base a su renta efectiva, debían anualmente reajustar su capital propio.

El N° 13 del art. 41° disponía por su parte que el mayor valor que resultara de la revalorización del capital propio y de sus variaciones, no estará afecto a impuesto e indicaba que tales valores podían ser traspasados al capital y/o a reservas de la empresa.

Conforme al N° 5 del art. 17° de la antigua Ley de la Renta, no constituían renta y por lo tanto, no tributaban con ninguno de los tributos de esa ley, el mayor valor que resultaba de la revalorización del capital propio y de sus variaciones.

En consecuencia, de la relación armónica de los preceptos citados, se podría concluir que los dividendos distribuidos a los accionistas con cargo a las reservas de revalorización del capital propio, que son provenientes del mayor valor por este concepto, no daban origen a tributo alguno que debían reportar los accionistas por la percepción de ta

les ingresos, por cuanto se trataba de ingresos no constitutivos de renta según la ley.

No obstante lo anterior, a nuestro juicio, considerando que las referidas revalorizaciones comprenden tanto actualización del capital como de los resultados, estimábamos que sólo correspondía en rigor a "ingresos no renta" aquella parte de la revalorización que afectaba a las utilidades, por cuanto una distribución de la parte que afectaba al capital equivaldría a una disminución de éste.

En conclusión, conforme al texto anterior de la Ley de la Renta al 31 de diciembre de 1983, aquella parte de las revalorizaciones de capital propio asignables proporcionalmente a utilidades, podían ser distribuidas a los accionistas en calidad de ingresos no constitutivos de renta, por lo cual su percepción no devengaba impuesto alguno para ellos.

La reforma tributaria introdujo una modificación al N° 13 del art. 41° de la Ley de la Renta, a contar del 1° de enero de 1984, señalando que los reajustes sobre utilidades de ejercicios anteriores quedarán gravadas con Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, cuando sean retirados o distribuidos.

Esta modificación obligará, si no se distribuyen este año el total de los reajustes de utilidades, a repartir en el futuro, como ingresos no renta, sólo hasta los valores históricos señalados al 31 de diciembre de 1983. Por este motivo estimamos conveniente, a partir del ejercicio 1984, separar el monto de las revalorizaciones asignables a utilidades al 31 de diciembre de 1983, de las revalorizaciones de estos mismos saldos y de futuras utilidades, ya que éstas son las que darán origen a los impuestos señalados en el evento en que sean repartidas. Dicho de otro modo, desde el ejercicio 1984, los únicos montos que podrán ser repartidos como ingresos no renta, son los valores que al 31 de diciembre de 1983, serán ya montos históricos.

4.- Corrección Monetaria Financiera.

Características:

a) La corrección monetaria establecida en el art. 41° del D.L. 824 persigue, esencialmente, objetivos tributarios.

b) Para reflejar la situación financiera de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, el patrimonio, activos y pasivos, deben ser corregidos financieramente en una forma distinta a la enunciada en el art. 41°

del D.L. 824.

c) El art. 41° del Decreto Ley 824, no considera el ajuste de las cuentas de resultados, actualización que se contempla en el método financiero.

d) La diferencia entre el criterio tributario y financiero sólo se considera en partidas significativas.

5.- Principales diferencias entre el criterio tributario y el criterio financiero.

5.1.- Capital propio:

Es un concepto distinto del capital social o capital de trabajo y se determina de forma distinta para cada criterio; en consecuencia, el capital propio tributario es distinto al capital propio financiero y se definen de la siguiente forma:

a) Capital propio financiero:

Corresponde al valor aportado por los dueños de la empresa a título de aportes de capital incluyendo las reservas reglamentarias, especiales y las utilidades retenidas, es decir, todos aquellos rubros que conforman el rubro Capital y Reservas.

b) Capital propio tributario:

Corresponde al determinado de acuerdo al procedimiento establecido en la Ley de la Renta, que establece como metodología para calcular el capital propio, la diferencia entre el activo total y la suma de los pasivos circulantes y a largo plazo a la fecha de iniciación del ejercicio, agregando o deduciendo ciertos ajustes de naturaleza tributaria y que no necesariamente son aplicables para ajustar el patrimonio financiero. Entre las partidas que se agregan o deducen, están:

- 1.- Se agregan las provisiones de impuesto a la renta del ejercicio anterior.
- 2.- Se agregan los saldos a favor de los propietarios en sus cuentas personales.

- 3.- Se deducen las cuentas personales con saldo deudor y las cuentas de aportes por enterar .
- 4.- También menciona la ley que deben rebajarse los valores I.N.T.O. que no representen inversiones efectivas.
- 5.- Las empresas que no realicen habitualmente enajenaciones de acciones, bonos y debentures, deberán excluir de su activo dichos bienes, como también deducir de sus pasivos los créditos originados en la adquisición de dichos bienes.
- 6.- Con respecto a las provisiones no aceptadas como gastos, el saldo inicial de las provisiones que hayan sido agregadas a la utilidad del ejercicio anterior para determinar la renta imponible deberá deducirse de los pasivos o agregarse al activo, según corresponda, para determinar el capital propio inicial. Entre estas provisiones están las siguientes: deudores incobrables, obsolescencia de stock, reparación de activo fijo, etc.
- 7.- Los ingresos obtenidos por adelantado, que se hayan considerado como parte de la renta imponible de un ejercicio, deberán incluirse en el capital propio inicial del ejercicio siguiente, por cuanto tributariamente ya han sido considerados como una utilidad en el ejercicio anterior.
- 8.- Las pérdidas acumuladas que figuren en los estados financieros iniciales podrán ser corregidos monetariamente formando parte del capital propio inicial, es decir, disminuyendo dicho capital, ya que corresponden a un saldo deudor.

Otra forma de considerar estas pérdidas consiste en excluirlas del capital propio inicial y corregirlas en forma independiente con abono a la cuenta "Corrección Monetaria".

El efecto en Resultados que se genere por la

corrección monetaria de las pérdidas, deberá ser exactamente el mismo con las dos al ternativas mencionadas anteriormente.

Conclusión

Con el objeto de reflejar la situación financiera de las empresas, de acuerdo a P. C.G.A., se deberá reconocer la actualización del capital propio financiero y para efectos de la utilidad afecta a impuestos, se deberá, independientemente, reconocer la actualización del capital propio tributario.

5.2.- Existencias:

La corrección monetaria de los productos terminados y en proceso, bajo el criterio tributario, sólo con sidera como elementos del costo de producción, el costo de la materia prima y el de la mano de obra directa, excluyendo los gastos de fabricación. Esto origina que las existencias se registren a valores que discrepan significativamente del concepto "costo histórico", expresado en moneda de valor adquisitivo constante.

De acuerdo con P.C.G.A., los inventarios de productos terminados y en proceso, deben valuarse a su costo histórico, ajustado por los factores de corrección a aplicar según las fechas en que se incurrieron los respectivos costos. Para la aplicación debe determinarse, mediante un análisis a propio ado, la antigüedad media de las existencias, sea en con junto, sea en grupos de bienes, aplicando el factor de corrección resultante al grupo o conjunto respectivo.

Los ajustes para mostrar el efecto de la devaluación de la moneda no deben aumentar el valor de libros de tales existencias más allá de su valor neto de realización (precio del mercado) a la fecha del balance general.

En el caso que las existencias estén ex presadas a su valor neto de realización, el cual es inferior a su costo histórico, no se necesitará ningún ajuste para de mostrar la devaluación de la moneda ya que están representadas a su valor de mercado actual.

Por lo tanto, de acuerdo a P.C.G.A., una porción razonable de gastos de fabricación, debidamente reajus tado, deberán incluirse en los productos terminados y en proce so, principalmente en ciertas actividades productivas, donde ciertos gastos de fabricación, constituyen un elemento preponderante del costo de los bienes productivos.

Conclusión:

Para efectos de que las existencias de productos terminados y en proceso queden, al cierre del ejercicio, valorizados a su costo de fabricación expresado en moneda de valor adquisitivo constante, se deberán incluir los gastos de fabricación relativos al costo y deducirlos de la utilidad para efectos tributarios y actualizarlos de acuerdo a la metodología establecida por el Colegio de Contadores, en su Boletín Técnico N° 3.

Sin embargo, se estima aceptable continuar aplicando las normas tributarias, siempre que ella no produzcan distorsiones significativas en relación a la metodología aceptada bajo el criterio financiero.

5.3. Métodos de inventarios:

Cada método de valuación de inventarios produce efectos diferentes en la valorización de las existencias a una fecha determinada, como en la determinación del costo de los productos vendidos y por ende en los resultados que reflejen los estados financieros.

Desde un punto de vista financiero, los métodos aceptados son el PEPS o FIFO, UEPS o LIFO, Precio Medio Ponderado y predeterminados o estándares si son cercanos al real. Sin embargo, para efectos tributarios sólo son aceptados los métodos FIFO o Precio Medio Ponderado, sin tener en cuenta que por la mecánica del sistema de corrección monetaria es indiferente el método que se adopte para los fines de carácter tributario, pues se llega a la misma situación final, cualquiera haya sido el método adoptado durante el ejercicio, tanto desde el punto de vista de la valuación de la existencia final, como así también desde el punto de vista del resultado.

Conclusión.

Indistintamente del método empleado, la valuación de la existencia final y la utilidad bruta resultante es la misma, una vez aplicada la corrección monetaria.

5.4.- Actualización de las cuentas de resultado:

Las disposiciones del artículo 41° se refieren sólo a la actualización de las cuentas del balance. Por lo tanto, una vez contabilizada la corrección monetaria, se obtiene un balance expresado en valores monetarios actuales, mientras el estado de pérdidas y ganancias, permanece con cifras históricas.

El Colegio de Contadores y la Superintendencia de Valores y Seguros se han pronunciado en la necesidad de actualizar las cuentas de Resultados, con lo cual se logra presentar cada concepto de ingreso, costo y de gasto en términos monetarios ajustados, aplicando los factores apropiados de corrección a cada partida, de acuerdo con su fecha de origen.

Se trata, entonces, de generalizar el método de corrección monetaria del art. 41° con la ventaja evidente de tener los estados finales expresados en valores monetarios. Este método no se contrapone con las disposiciones de dicho artículo, puesto que se llega al mismo resultado que se obtiene al aplicar el ajuste sólo a las cuentas del balance, pero con la información contable un análisis de resultado real, independiente del efecto inflacionario.

En la práctica, para la corrección monetaria de las cuentas de resultados, se sigue el siguiente método:

a) Ventas, gastos de administración y ventas, otros gastos y similares, se ajustarán usando la variación mensual experimentada por el IPC usada para corregir monetariamente activos y pasivos suponiendo que todas las transacciones se efectúan el último día del mes.

b) Costo de ventas, se ajustará usando el mismo procedimiento anterior.

c) Depreciaciones, amortizaciones y otros rubros similares; no se les aplicará corrección monetaria ya que, al haber ajustado los activos o pasivos respectivos, el gasto del año está actualizado.

Para que no exista efecto en los resultados del año, la actualización de las cuentas de resultado se deberá contabilizar con cargo o abono a la cuenta corrección monetaria, según corresponda. Esto representa un ajuste extracontable que no alterará las partidas asentadas en libros, salvo que exista la voluntad de hacerlo a criterio de cada empresa.

Conclusión.

Desde un punto de vista financiero, es necesario actualizar las cuentas de resultados y así contribuir a una mejor exposición de la real situación financiera. Esta actualización plantea dos alternativas de tratamiento contable; una es considerarla como un ajuste extracontable y la otra sería contabilizarla antes de la obtención del resultado definitivo.

5.5.- Acciones, bonos y debentures:

Habitualidad:

El Servicio de Impuestos Internos ha señalado que para establecer si existe o no habitualidad en la enajenación de valores mobiliarios, deben tenerse en cuenta algunos elementos de juicio, tales como los que se señalan a continuación:

a) Cuando la actividad principal del contribuyente sea la adquisición y/o enajenación de acciones, bonos o debentures, debe considerarse que existe la habitualidad.

b) Cuando tales operaciones aparezcan como uno de los objetivos del pacto social, en el caso de las personas jurídicas, aún cuando no se trate del principal objetivo de éstas. En este evento no tiene importancia para su calificación el número de operaciones ni el lapso en que se realicen, ya que al estar expresamente comprendidas en el giro u objeto social de una empresa son obviamente habituales respecto de ella.

c) De no existir las circunstancias mencionadas anteriormente, deberán analizarse los siguientes factores para apreciar si las operaciones de compra-venta de acciones, bonos y debentures son habituales:

1.- Si en un mismo ejercicio comercial se producen compras y ventas de acciones, analizar el lapso entre una y otra operación, para evaluar si hubo fines especulativos o de reventa. Además considerar sus valores de mercado, ya que si ha vendido a precios menores, se puede deducir la no intención de reventa y obtener el mayor beneficio posible.

2.- Necesidad o motivo para efectuar las operaciones de compra o venta de acciones.

3.- Número de operaciones de compra y venta realizadas en cada ejercicio comercial.

En aquellos casos en que la empresa realice habitualmente enajenaciones de valores mobiliarios, dichos valores deben ajustarse aplicando las mismas normas del activo fijo.

La corrección monetaria de las acciones debe aplicarse sobre el valor de adquisición y, si se hubiesen recibido dividendos en acciones (crías liberadas) durante el ejer

cicio, éstos aumentarán sólo el número de acciones, pero no su valor.

Si la empresa no realiza habitualmente enajenaciones de valores mobiliarios (acciones, bonos y debentures) dichas inversiones deben ser actualizadas, con cargo o abono a la cuenta "Fluctuación de Valores", la cual no es capital propio. También podrá ajustarse contra esta cuenta la diferencia por cotización bursátil de las acciones. El monto que resulta como fluctuación de valores no tiene ningún efecto tributario, por lo tanto, no deberá considerarse para aplicar corrección monetaria en ejercicios futuros y si se enajenaren los valores que dieron origen a la cuenta fluctuación de valores (por corrección monetaria) el saldo de ésta se debe traspasar a la cuenta Revalorización del capital propio.

Este tratamiento persigue el objetivo de no afectar con el ajuste de las acciones los resultados del ejercicio, ya que dichos bienes no fueron considerados en el capital propio tributario, al no existir la habitualidad; por lo tanto, el cargo o abono de actualización se debe registrar contra la cuenta "Fluctuación de Valores", la cual, si tiene saldo acreedor, no se considerará Pasivo Exigible.

Desde un punto de vista financiero, la Circular N° 368 de la Superintendencia de Valores y Seguros señala que los valores negociables con cotización bursátil y que representan menos del 10% del capital social de la emisora deberán registrar el menor valor entre el costo de adquisición de la cartera corregida y el valor de cotización bursátil de la misma. La actualización del valor se realiza, ajustando de acuerdo con la variación del I.P.C., con cargo o abono a la cuenta corrección monetaria; por lo tanto, existiría una diferencia entre el criterio tributario y financiero para actualizar acciones, bonos y debentures, en caso de no habitualidad.

Conclusión:

Teniendo presente la habitualidad o no habitualidad de las operaciones con acciones, tributariamente, va a depender si el ajuste por actualización se abona o se carga a la cuenta "Corrección Monetaria" o "Fluctuación de Valores" y, desde un punto de vista financiero, toda actualización se registrará con cargo o abono a corrección monetaria.

5.6.- Aportes a sociedades de personas.

De acuerdo a lo dispuesto en el número 9° del artículo 41°, los aportes a sociedades de personas deben ajustarse de acuerdo a la siguiente modalidad:

1.- Ajuste por variación del IPC: a la fecha del balance, el aporte se ajusta aplicando la variación del IPC que corresponda, según su tiempo de permanencia,

2.- Ajuste al valor patrimonial proporcional (V.P.P.). Una vez conocido el patrimonio de la sociedad de personas, deberá rectificarse el monto del aporte de la empresa inversionista, de acuerdo a la participación que le corresponda.

Debe tenerse presente que, mientras el primer ajuste se contabiliza con abono a la cuenta Corrección Monetaria, el segundo se carga o abona a la cuenta Revalorización del Capital Propio, según corresponda. Este último ajuste se podrá hacer en el ejercicio o en el siguiente, por motivos de disponibilidad de la información, pero su efecto será desde el primer día del ejercicio siguiente al de determinación de la corrección monetaria.

El inciso segundo del N° 9 del Artículo 41º relativo a los aportes a sociedades de personas, dispone que que dan comprendidos como tales "todos los haberes entregados por los socios, a cualquier título, a la sociedad de personas respectiva". En consecuencia, se consideran como aportes de capital, para los efectos de la aplicación de la corrección monetaria, las operaciones que revistan la calidad de préstamo o mutuo y las utilidades retiradas de ejercicios anteriores.

En todo caso, el procedimiento indicado para los haberes entregados por los socios a "cualquier título" no es aplicable al movimiento de cuenta corriente de carácter comercial que pueda existir entre la sociedad de personas y uno de los socios que tenga la calidad de comerciante, industrial o prestado.

En cuanto al tratamiento financiero de la actualización de los derechos o aportes en sociedades de personas, la metodología establecida por el Colegio de Contadores, reconoce el método del V.P.P. para valorizar inversiones permanentes, sólo cuando se tiene la facultad de ejercer una influencia significativa en las políticas financieras y la Superintendencia de Valores y Seguros, utiliza el método del V.P.P. sólo para aquellos derechos en sociedades que representan el 10% o más del capital social de la emisora.

En el primer ajuste a V.P.P., es decir, al momento de efectuarse la inversión, este valor se calcula sobre la base de los estados financieros trimestrales o mensuales inmediatamente anteriores a la fecha de adquisición y cualquier diferencia deberá cargarse o abonarse a las cuentas "Menor valor de inversiones" o "Mayor valor de inversiones", según corresponda. Posteriormente, en los años siguientes, se a-

justarán periódicamente al V.P.P., considerando los estados financieros a la fecha del cierre del ejercicio o a la fecha del ajuste, según corresponda, llevando las diferencias a cuentas de resultados.

IV.- SISTEMA DE ADMINISTRACION DEL IMPUESTO.

1.- Declaraciones anuales.

Los contribuyentes afectos a impuestos de primera categoría, segunda categoría para independientes, global complementario o adicional, por regla general deben efectuar una declaración anual de ellos durante el mes de abril de cada año.

Cabe señalar que el procedimiento y normas que regulan esta obligación no han sido afectadas por modificaciones de importancia, salvo en el Artículo 72 que obliga a la presentación de declaraciones el que ahora especifica que la falta de pago no será impedimento para que la declaración se efectúe oportunamente.

De este modo, se puede y debe declarar aún cuando no se pague el impuesto declarado, en cuyo evento se incurrirá sólo en la infracción por falta de pago tipificada en el Código Tributario como postergación del impuesto y no, adicionalmente, por la de falta de declaración.

2.- Retenciones de impuesto.

Los Artículos 73 a 83 de la Ley de la Renta contemplan las normas que regulan el procedimiento de reten-ción de ciertos impuestos, que consiste básicamente en trasladar la responsabilidad por la declaración y pago del impuesto desde quien la percibe hacia quien la paga, debiendo este último satisfacer tales obligaciones.

Estas normas no han experimentado modificaciones de importancia, y al respecto sólo nos merecen un comentario las siguientes:

a) En el Artículo 74, N° 2, se suprimió la retención del 15% que afectaba a quienes ejercen profesiones liberales, dejándose subsistente la retención del 10%, la que ahora será general y uniforme para todos los contribuyentes que obtengan rentas del Artículo 42 N° 2, a contar del 1° de enero de 1986.

La modificación en comento derogó un distin

go en las retenciones que no tenía una justa y clara razón de ser.

Por otra parte, dejó subsistente la retención del 10% a las sociedades de profesionales, lo cual consideramos injustificado debido a que, a contar del 1° de enero de 1985, estos contribuyentes no estarán afectos a tributo alguno por la derogación definitiva del impuesto de segunda categoría para independientes. Esto tiene especial importancia si se considera que, por la derogación del Artículo 87 y 94 N° 3, los pagos provisionales de la sociedad no podrán ser imputados al global complementario de los socios.

b) Las retenciones por rentas de valores mobiliarios (Art. 20, N° 2) y por rentas afectas a impuesto adicional (Arts. 58 N° 1, 59, 60 y 61) deben ser declaradas y pagadas hasta el día 12 del mes siguiente en que tales rentas fueron puestas a disposición del interesado, lo que constituye una reducción del plazo indicado el que antes se extendía hasta el día 15 del mes que correspondía.

3.- Pagos Provisionales Mensuales.

Se encuentran obligados a enterar Pagos Provisionales Mensuales (P.P.M.) tanto los contribuyentes de primera categoría como los de segunda categoría, no encontrándose afectos a esta obligación los siguientes contribuyentes:

a) Personas naturales o sociedades de personas que exploten bienes raíces agrícolas a cualquier título.

b) Personas naturales o sociedades de personas que exploten bienes raíces no agrícolas.

c) Personas naturales o jurídicas que obtienen rentas de capitales mobiliarios (intereses, dividendos y otras), sólo cuando estas rentas puedan legalmente clasificarse en el N° 2 del Artículo 20° de la ley. Si estas rentas son obtenidas por empresas cuyas actividades se clasifican en los N°s 3, 4 ó 5 del Artículo 20 de la ley, obligadas a practicar balance general, éstas no se clasifican en el N° 2, sino en el N° 3, 4 ó 5 según corresponda y, por ende, quedan sometidas a P.P.M..

d) Pequeños mineros artesanales, definidos en el N° 1 del Artículo 22 de la ley.

e) Pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública, definidos en el N° 2 del Artículo 22° de la ley.

f) Suplementeros, definidos en el N° 3 del Artículo 22° de la ley.

g) Mineros de mediana importancia, definidos en el N° 1 del Artículo 34° de la ley.

h) Empleados, obreros y pensionados, sujetos al impuesto Único de Segunda Categoría.

i) Socios de sociedades de personas, ya que la obligada al P.P.M. es la persona jurídica y no los socios individualmente considerados.

j) Empresas clasificadas como "Gran Minería del Cobre" (Ley 16.624, modificada por D.L. 1.349, de 1976). Estas empresas tienen un sistema especial de pagos y declaraciones provisionales; por tanto no les alcanza el régimen de P.P.M. contemplado en la Ley de la Renta.

k) Sociedades mineras mixtas (Ley 16.624, Título III. Idem. anterior).

l) Corporación Nacional del Cobre de Chile, continuadora legal de las sociedades colectivas del Estado: Cía. de Cobre Chuquicamata, Cía de Cobre El Salvador, Cía. Minera Andina, Sociedad Minera El Teniente y Cía. Minera Exótica. Idem. letra (j).

m) Contribuyentes totalmente exentos de impuesto a la renta.

n) Cooperativas regidas por el R.R.A. N° 20, de 1963, tanto aquellas que operan sólo con sus socios como las que ejecutan operaciones con terceros. Esta liberación de efectuar P.P.M., está contemplada en el N° 10 del Artículo 17° del D.L. 824, de 1974.

o) Corporaciones de derecho público y privado que estén totalmente exentas del Impuesto de Primera Categoría.

p) Establecimientos particulares de enseñanza, se encuentran liberados de efectuar P.P.M. en virtud de lo dispuesto por el Artículo 21 de la Ley N° 17.940, publicada el 06.06.73.

La tasa de P.P.M. en el caso de los contribuyentes que obtengan rentas del N° 1 letra (a), 3, 4 y 5 Artículo 20° es variable y debe ser calculada en abril de cada año, para ser aplicada a los ingresos brutos percibidos o devengados a contar de ese mes, mediante el siguiente procedimiento:

a) Determinar el promedio ponderado de las tasas aplicadas en el ejercicio anterior, esto es, multiplicando los porcentajes por el número de meses en que estos se aplicaron. La suma de los productos obtenidos de las multiplicaciones anteriores se divide por el número de meses que abarque el ejercicio (12).

El mismo resultado puede lograrse sumando todas las tasas aplicadas durante el ejercicio anterior y dividiendo el total por el número de meses que abarque el ejercicio.

b) Ajustar la tasa promedio ponderada determinada según (a) de acuerdo a la relación porcentual entre los pagos provisionales obligatorios efectuados en el ejercicio anterior (debidamente actualizados) y el monto total del impuesto de primera categoría que afectó el resultado del ejercicio anterior.

De acuerdo a la relación porcentual que se determine en esta forma deberá aumentarse o disminuirse el promedio ponderado calculado según la letra (a) anterior.

La tasa determinada de esta forma deberá aplicarse a contar de los ingresos brutos percibidos o devengados en el mes de abril de cada año hasta aquellos ingresos brutos percibidos o devengados en el mes anterior a aquél en que deba presentarse la próxima declaración anual de renta.

A continuación exponemos un modelo de la determinación de tasa variable de pagos provisionales.

PAGOS PROVISIONALES

Determinación de tasa variable de pagos provisionales.

<u>I. Porcentaje promedio ponderado (X)</u>	<u>Tasa</u>

Suma total	=====

Suma total _____ = X = _____ = %
 N° de meses del ejercicio

II. Ajuste de porcentaje promedio ponderado

I: Impuesto de Primera Categoría del ejercicio anterior. \$

PPM: Pagos provisionales obligatorios efectuados en el ejercicio anterior _____
 D = Diferencia =====

a) Tasa de ajuste:

a: $\frac{D \times 100}{PPM} =$ %

b) Tasa de PPM a aplicar: %

+ - Porcentaje promedio ponderado:
 Ajuste (más si D es positiva) (a.x)
 Ajuste (menos si D es negativa) (a.x) _____
 Tasa de P.P.M. =====

Conforme a la letra (a) del Artículo 86° de la Ley de la Renta, los contribuyentes sometidos al sistema de tasa "variable" calculan sus P.P.M. en base a una tasa fija del 1% (anteriormente esta tasa era del 2%), en reemplazo de la tasa "variable", en los siguientes casos:

a) Cuando se trate del primer ejercicio comercial, por iniciación de actividades.

b) Cuando se trate del primer ejercicio en que el contribuyente quedará afecto a los impuestos de la Ley de la Renta, por cuanto con anterioridad gozaba de exención total de tales tributos.

c) Cuando en el ejercicio comercial inmediatamente anterior se ha obtenido pérdida "tributaria" y, por ende, no ha quedado afecto a ningún impuesto a la renta.

d) Esta tasa del 1% se aplicará hasta el mes anterior a aquél en que deba presentarse una declaración anual afecta a impuestos a la renta, ya que a contar de los ingresos brutos del mes en que se presente dicha declaración se aplicará la tasa "variable" que resulte de acuerdo al cálculo explicado anteriormente.

Los ingresos que el contribuyente debe considerar para aplicar la tasa de P.P.M. que corresponda según lo señalado precedentemente, son aquellos que se encuadran en el concepto de "ingresos brutos" definido en el Artículo 29° de la ley, dentro del cual quedan comprendidos todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades clasificadas en la Primera Categoría, con excepción de aquellos no constitutivos de renta según el Artículo 17° de la ley. Sin embargo, expresamente el Artículo 29° dispone que deben formar parte de los ingresos brutos los reajustes de inversiones rentísticas y de operaciones de crédito de dinero, como también las diferencias de cambio devengadas a favor de la empresa.

Los reajustes que se devengan por los propios pagos provisionales mensuales no forman parte de la "base imponible" sobre la cual se aplica la respectiva tasa, sin perjuicio de que tales reajustes integren los ingresos brutos "anuales" de la empresa. Todo ello, por disposición expresa del inciso final del Artículo 84° de la ley.

Cabe señalar que, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 86° de la Ley, si durante un ejercicio se obtienen rentas total o parcialmente exentas del impuesto de Primera Categoría, en circunstancias que en el ejercicio anterior no se había obtenido ese tipo de ingresos, puede reducirse la tasa "variable" de P.P.M. en la misma proporción que corresponda a los ingresos exentos dentro de los ingresos brutos totales de cada mes en que ello ocurra.

La aplicación de la tasa así reducida tendrá lugar únicamente en el mes o meses en que se produzca la

obtención de los mencionados ingresos total o parcialmente exentos del impuesto de Primera Categoría.

Cabe hacer presente el carácter excepcional de esta norma, ya que ella está circunscrita a aquellas empresas que durante el ejercicio comercial inmediatamente anterior no han obtenido ingreso alguno que tenga el carácter de renta total o parcialmente exenta de Primera Categoría.

Finalmente, se debe señalar que esta norma que se conservó sin modificaciones en el texto actualmente vigente de la Ley de la Renta, tendrá escasa aplicación como consecuencia de la modificación del Artículo 39, en virtud de la cual, si las rentas de los números 2 y 4 de ese precepto son obtenidas por contribuyentes del Artículo 20°, ellas quedarán gravadas con Primera Categoría.

De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 90° de la ley, el cual no ha experimentado modificaciones, los contribuyentes de Primera Categoría sometidos obligatoriamente al sistema de pagos provisionales pueden optar por suspender su cumplimiento cuando los resultados de la empresa reflejen "pérdida tributaria". Tal suspensión opera sólo respecto de los pagos correspondientes a los ingresos brutos del trimestre inmediatamente siguiente a aquel en que se determinó el resultado negativo.

Por otra parte debemos señalar que tampoco existe modificación al Artículo 88° de la ley, sobre pagos provisionales voluntarios; por lo tanto, los contribuyentes pueden efectuar pagos provisionales voluntarios por cualquier cantidad, ya sea de un modo esporádico o permanente, en cualquier fecha, pudiendo ser imputados al cumplimiento de los P.P.M. posteriores que correspondan al mismo ejercicio comercial. También pueden imputarse al pago de los impuestos anuales del mismo ejercicio comercial en que estos se enteren en Tesorería.

En cuanto a la actualización de los pagos provisionales mensuales, reglamentada por el Artículo 95° de la ley, no existe modificación alguna, por lo que el procedimiento sigue consistiendo en reajustar tales pagos de acuerdo a la variación experimentada por el I.P.C. entre la fecha efectiva en que se efectuó el P.P.M. y la fecha de cierre del ejercicio comercial respectivo, con desfase de un mes.

Cuando el monto de los pagos provisionales mensuales debidamente actualizados resulten superiores a los impuestos anuales a la renta que deba pagar el contribuyente, se produce un remanente de P.P.M., el cual será devuelto a éste por el Servicio de Tesorerías, debidamente reajustado de acuer

do a la variación del I.P.C. ocurrida entre el último día del mes anterior a la fecha del balance y el último día del mes anterior en que venza el plazo legal para efectuar el pago del impuesto correspondiente a la respectiva declaración anual.

4.- Pago Provisional de Profesionales y ocupaciones lucrativas independientes.

Conforme a la letra (b) del Artículo 84° de la Ley de la Renta, los profesionales liberales, los auxiliares de la administración de justicia, contadores, constructores, periodistas, otros profesionales, quienes desarrollen ocupaciones lucrativas independientes y las sociedades de profesionales, deben efectuar un pago provisional del 10% sobre el monto de sus ingresos mensuales.

La disposición en comento derogó la diferencia que antes existió entre una tasa del 15% y otra del 10% según se trate de profesionales liberales o de otro tipo de trabajador independiente, para uniformarla en esta última tasa, lo cual parece de toda justicia ya que no se concebía una razón elocuente para tal distinción.

Sin embargo, cabe hacer presente que, la rebaja de la tasa del 15% al 10% será gradual, ya que durante el año comercial 1984 deberá aplicarse una tasa del 14%, el año 1985 una del 13% y sólo a contar de 1986 la tasa definitiva del 10%.

5.- Imputación de los Pagos Provisionales.

A este respecto existen importantes modificaciones derivadas de la derogación del Artículo 87°, del N° 2° y 3 del Artículo 93° y N° 2 y 3 del Artículo 94° de la ley.

La derogación del Artículo 87° y el N° 3 del Artículo 94° produce la imposibilidad de que los pagos provisionales efectuados por las sociedades de personas incluyan lo que corresponda por Global Complementario o Adicional de los socios, y que el exceso de tales pagos puede ser imputado a estos impuestos.

Las derogaciones señaladas, con los efectos indicados, tiene su explicación en el hecho de que en el cálculo de la tasa variable de P.P.M. se debe considerar actualmente sólo el impuesto de primera categoría y ningún otro, por lo que los P.P.M. de la empresa no cubren otros tributos, y en el hecho de que tales pagos provisionales se efectúan con recursos de la sociedad, y si luego son utilizados en provecho de los socios constituirían "retiros" que debieran tributar y como no se desea estimular los retiros de los socios, ni menos dar lu-

gar a situaciones encubiertas sobre el particular, se optó por el simple expediente de eliminar este procedimiento de imputación de los pagos provisionales de las sociedades de personas.

Lo anterior representa problemas para los socios de sociedades de personas que efectuando retiros, no tengan pagos provisionales voluntarios a su favor, por cuanto bien podrían tener que soportar de una vez el impacto económico del Global Complementario o Adicional por tales retiros, al momento de presentar su declaración anual. Sin embargo, se debe señalar que en parte el efecto anterior se puede ver disminuido por el carácter de crédito que ahora tiene el impuesto de primera categoría, pero con todo, puede representar un costo financiero adicional para la empresa en la medida que tenga exceso de P.P.M., ya que éstos serán recursos inmovilizados que sólo serán restituidos, reajustados.

El problema planteado es aún más ostensible en el caso de las sociedades de profesionales, las que se encuentran obligadas a un pago provisional del 10% sobre sus ingresos mensuales; pero a contar de 1985 no tendrán impuesto al cual imputarlos por la derogación del tributo de segunda categoría del artículo 42 N° 2 y tampoco sus socios podrán imputar dichos pagos provisionales a su Global Complementario o Adicional, lo cual no encuentra, a nuestro juicio, una explicación razonable.

Por otra parte, debemos señalar que la derogación del N° 2 y 3 del Artículo 93 y N° 2 del Artículo 94° no tienen otro propósito que armonizar estas normas con la derogación de los impuestos Habitacional y Tasa Adicional, ya que ellas se referían a la imputación de los pagos provisionales a estos impuestos.

En consecuencia, los pagos provisionales mensuales en la normativa actual de la Ley de la Renta puedan ser imputados a las siguientes obligaciones tributarias anuales:

- a) Impuesto de Primera Categoría.
- b) Impuesto Global Complementario o Adicional.
- c) Otros impuestos de declaración anual.
- d) Los P.P.M. de las sociedades de personas sólo podrán ser imputados a:
 - d.1) Impuesto de Primera Categoría.
 - d.2) Otros impuestos de declaración anual de la sociedad.

V. ESQUEMA GENERAL DE LAS MODIFICACIONES.

NUEVO ESQUEMA DE TRIBUTACION

IMPUESTOS EXISTENTES

Sobre las rentas
del capital

- PRIMERA CATEGORIA
- IMPUESTO UNICO A SOCIEDADES ANONIMAS Y C.P.A. sobre ciertas rentas.
- TASA ADICIONAL (transitoriamente con tasas decrecientes hasta cero en 1986).

Sobre las rentas
de las personas

- SEGUNDA CATEGORIA
- UNICO A TRABAJADORES
- PROFESIONALES (transitoriamente para desaparecer comercial 1985)
- GLOBAL COMPLEMENTARIO
- ADICIONAL

- Subsiste impuesto de PRIMERA CATEGORIA pero constituye CREDITO para el Global Complementario y Adicional.
- Se radica la tributación a nivel de las personas (Empresario individual, socio, accionista, comunero).
- Su tributación será por las cantidades retiradas o distribuidas.
- Dichas rentas tributarán en o con cualesquiera de los siguientes impuestos:
 - GLOBAL COMPLEMENTARIO
 - ADICIONAL
- Las empresas mantienen el sistema de determinación de utilidades por los beneficios percibidos o devengados, de acuerdo al mismo procedimiento.

(INGRESOS - COSTOS - GASTOS + AJUSTES)

NUEVO ESQUEMA DE TRIBUTACION.

- En el caso de rentas afectas a Impuesto Adicional las cantidades se ENTENDERAN RETIRADAS CUANDO SEAN REMESADAS AL EXTERIOR.
- Las rentas presuntas se afectarán al período al cual correspondan (INDEPENDIENTEMENTE DE SU RETIRO), pero debe distinguirse, si las recibe:
 - Soc. de personas - Se entienden retiradas por los socios, según su participación.
 - Soc. Anónimas - Deben computar renta efectiva (implicará llevar contabilidad)
- Se establece que los retiros hechos de una sociedad, para ser INVERTIDOS EN OTRA SOCIEDAD no tributan, sino cuando sean retirados de la receptora. Esto importará un control de utilidades.

ANALISIS COMPARATIVO DE LOS TEXTOS LEGALES.

Vigente al 31.12.1983

Vigente al 01.01.1984.

TITULO I

Normas Generales
(Arts. 1° al 18°)

TITULO I

Normas Generales
(Arts. 1° al 18°).

TITULO II

Del impuesto ced. 1^a cat.
por categorías 2^a cat.
(Arts. 19° al 51°)

TITULO II

1^a Categoría.
2^a Categoría.
(Arts. 19° al 51°)

TITULO III

Del Impuesto Global
Complementario
(Arts. 52° al 57°)

TITULO III

Global Complementario
(Arts. 52° al 57° bis)

TITULO IV

Del Impuesto Adicional
(Arts. 58° al 64°)

TITULO IV

Del Impuesto Adicional
(Arts. 58° al 64°)

TITULO V

De la Administración
(Arts. 65° al 103°)

TITULO V

De la Administración
(Arts. 65° al 103°)

INGRESOS QUE NO CONSTITUYEN RENTA. (Artículo 17)

- NO SE DEROGA NINGUNO

- SE MODIFICAN:

- N° 5 Sobreprecio, reajuste o mayor valor obtenido por las sociedades anónimas en la colocación de acciones de propia emisión. Pasa a ser renta cuando son distribuidos. Pretende evitar distribuciones de rentas no afectas a tributos.
- N° 7 Devoluciones de capital. Cuando está constituida por utilidades capitalizadas, es RENTA.
- N° 8 Letra (A) Mayor valor proveniente de la enajenación de acciones. Es RENTA cuando entre adquisición y enajenación hay menos de 1 año. Es no renta sólo el reajuste según I.P.C.
- N° 8 Letra (B) Enajenación de Bienes Raíces. Es RENTA cuando el bien es activo de una empresa que declare renta efectiva. Ampliación del requisito.
- N° 8 Letra (I) Enajenación de derechos sobre bienes raíces poseídos en comunidad. Es RENTA cuando el derecho forma parte de una empresa. Restricción.
- N° 8 Letras (A), (C), (D), (E), (H), y (J) es sólo no renta el reajuste según IPC.

Lo que excede se grava con impuesto único de primera categoría.

Están exentas de este impuesto las personas no obligadas a declarar renta efectiva que en el conjunto de estas rentas obtengan menos de 10 UT mensuales.

HABITUALIDAD. (Artículo 18°)

- Se incorpora en la calificación de habitualidad al mayor valor obtenido en la enajenación de acciones. Aún cuando no sea habitual, si transcurre menos de 1 año entre la adquisición y enajenación, constituyen renta. (Art. 17 N° 8 letra (a)).

Calificación de Habitualidad -sólo en caso- Art. 17 N° 8 (b)
ENAJENACION DE BIENES RAICES

Carga de la prueba - Contribuyente

Presunción de derecho

NORMA	- Subdivisión de Terrenos	4 años
ANTIGUA	- Venta Edificios	
NUEVA		
NORMA	- Demás casos	1 año.

ENTAS DE PRIMERA CATEGORIA. LEY ACTUAL.

.- Bienes Raíces (Art. 20 N° 1)

.- Capitales Mobiliarios (Art. 20 N° 2)

.- Industria y Comercio (Art. 20 N° 3)

- Tributación Especial:

- o Pequeños Mineros
- o Comercio en la Vía Pública
- o Suplementeros
- o Taller Artesanal u Obrero

Art. 22

.- Corredores/Comisionistas (Art. 20 N° 4)

.- No Clasificados (Art. 20 N° 5)

.- Premios Lotería (Art. 20 N° 6)

INGRESOS BRUTOS

- Concepto de Ingresos Brutos se conserva.

- Rentas Vitalicias (Art. 20° N° 2 Letra f)

Se gravan al percibirse

Antes: Se gravaban al devengarse.

GASTOS NECESARIOS

MODIFICACIONES

1.- Las pérdidas de ejercicios anteriores pueden ser deducidas sin límite de tiempo.

Sin embargo, si hay utilidades de ejercicios anteriores, deben ser primero imputadas a éstos y luego a los obtenidos en ejercicios siguientes.

2.- Gastos de organización y puesta en marcha PODRAN ser amortizados hasta en 6 ejercicios.

Esto implica que pueden ser amortizados en menos tiempo e incluso en el primer año.

El plazo se cuenta desde que se generaron los gastos o deudas o desde que se generen ingresos de la actividad principal.

3.- Gastos que constituyen desembolsos rechazables tributariamente.

a) Se consideran retirados por el empresario o socio y por ello son gravados en el Global Complementario o Adicional.

b) Si socio es Sociedad Anónima, tributa con impuesto único con tasa 40% .

Objetivo: evitar que se efectúen estos gastos.

c) Préstamo a socio persona natural, se considera retiro y tributa con Global Complementario o Adicional.

4.- Se deroga sueldo empresarial, constituye retiro.

CORRECCION MONETARIA

MODIFICACIONES

Revalorización del Capital Propio:

- Correspondiente a Capital y Reservas

- No Tributan

- Correspondiente a Utilidades

- Tributan al ser retiradas.

SEGUNDA CATEGORIA

- Dependientes

- Impuesto Unico progresivo con tasa del 0 al 50%.

- Independientes - Se aplica transitoriamente con tasa del 3,5% durante el año comercial 1984, tributario 1985.
- A contar del 1° de enero de 1985 se deroga definitivamente.
- Desde esta fecha sólo tributarán con Global Complementario o Adicional.
- Directores de S.A. - Por sus asignaciones y participaciones tributarán sólo con Global Complementario o Adicional.

RENTAS DEL TRABAJO DEPENDIENTE.

Sueldos, sobresueldos, premios, gratificaciones, etc.

- Escala definitiva: Hasta 10 U.T.M. = Exento
Hasta 150 UTM y más = 50%
- Créditos : 10% de UTM por ser contribuyente
10% de UTM por carga familiar
Por rebaja a la base imponible, se reco
noce una proporción de ciertas inversio
nes para lo cual se debe reliqui
dar el impuesto.

Rentas accesorias pagadas con retraso

- Se ubicarán en el período en que se devengaron y tributarán con tasa más alta.
- Si no hubiere aplicado tasa alguna (exento) tributarán con tasa más baja, por aquella parte que excede del tramo exen
to.
- Si excede de 30 UTM la suma de la renta ya percibida y la que se paga con retraso, en uno o más meses, debe reliqui
darse el impuesto.

RENTA TRABAJO INDEPENDIENTE.

No tributan con Segunda Categoría a partir del 1° de enero de 1985. Sólo Global Complementario o Adicional.

Por rentas de 1984 tributarán con Segunda Categoría con tasa del 3,5%.

IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

- Afecta a: Personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, por rentas de fuente chilena o extranjera.
- Tasa progresiva:
 - 0 a 10 UTA = exento
 - 150 a más UTA = 50%
- Base Imponible:
 - * Cantidades percibidas o retiradas correspondientes a rentas imponibles de Primera o Segunda Categoría.
 - * Cantidades que se presumen retiradas:
 - Las partidas del N° 1 del Art. 33 cuando corresponde a retiro de especies o desembolsos no imputables a bienes del activo. En caso de socio, en proporción a su participación en utilidades.
 - Préstamos a socios personas naturales
 - Rentas presuntas
 - * Utilidades acumuladas no retiradas en caso de término de giro.
 - * Cantidades distribuidas por S.A. y C.P.A.
 - * Los ingresos, beneficios, utilidades y participaciones provenientes de una sociedad de personas afecta a Primera Categoría, que no se afectaron con este tributo. (Salvo que no constituyan rentas).
 - * Rentas exentas de Global Complementario
 - * Rentas exentas del impuesto de categoría o afectas a impuestos sustitutivos.
- Rebajas a la base:
 - * Impuesto territorial, siempre que no se hubiere rebajado en Categorías.
 - * Imposiciones previsionales de cargo del contribuyente, no rebajadas en Segunda Categoría.
 - * Proporción de ciertas inversiones.
- Créditos

- * 10% U.T.A. por ser contribuyente
 - * 10% U.T.A. por cada carga familiar
 - * 10% sobre las rentas que tributaron con Primera Categoría
 - * El impuesto efectivamente pagado por las rentas exentas de Global Complementario.
 - * Se deroga el crédito del 40% por los dividendos de Sociedades Anónimas por la derogación de la Tasa Adicional. Esto tiene un período de transición en que la Tasa Adicional se aplicará con un 30% y un 15% en los años comerciales 1984 y 1985 para desaparecer en 1986. En los mismos años el crédito quedará vigente con tasa del 30% y 15% respectivamente.
 - * Si aplicado el crédito de Primera Categoría hay exceso, es te se devolverá.
- Rebaja a la renta imponible por ciertas inversiones:
- * Se puede rebajar de la renta imponible el 20% de los valores invertidos en acciones y el 20% anual de las inversiones efectuadas en pagarés y otros valores que cumplan ciertos requisitos y el total de las cotizaciones previsionales adicionales.
 - * El límite a rebajar por inversiones en acciones y pagarés es de un 20% de la renta imponible anual y un 25% para las cotizaciones adicionales. El total de las sumas a deducir no pueden exceder de 50 UTA.
 - * Todas las inversiones que pueden dar derecho a rebaja deben permanecer un cierto tiempo en su condición de tales y en el patrimonio del contribuyente.

IMPUESTO ADICIONAL. (Artículos 56° al 61°)

- Se mantiene, en general, el antiguo esquema pero con la incorporación de las normas del nuevo Artículo 14°, ES DECIR, LAS RENTAS TRIBUTARAN, EN GENERAL, CON EL 40% CUANDO SE RE MESEN AL EXTERIOR O SEAN RETIRADAS.
- Se establece, que las empresas que declaren sus rentas efectivas según contabilidad, se registrarán por el sistema de GRAVAR LAS RENTAS RETIRADAS.
- Se elimina, al igual que en el impuesto sobre la renta glo-

bal, EL CREDITO DE 40% SOBRE LOS DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS POR S.A. O EN C.P.A. QUE REGIA CON LA EXISTENCIA DEL IMPUESTO DE TASA ADICIONAL.

- Se da de crédito contra el impuesto, el 10% de las cantidades que hayan tributado con Primera Categoría. El crédito lo hace efectivo el contribuyente que efectúe las retenciones de este impuesto.

ADMINISTRACION DEL IMPUESTO

Declaración y pago anual.

Se mantienen normas de declaración y pago, salvo en cuanto a que se puede y debe declarar aún cuando no haya pago.

Retenciones

En general se mantienen las normas, excepto en lo siguiente:

- La retención a los trabajadores independientes se iguala para todos en un 10%, y se deroga el 15% que afectaba a los profesionales.
- La retención a los Directores de S.A. será también del 10%.
- Se rebaja el plazo para declarar las retenciones. Este debe presentarse dentro de los primeros 12 días de cada mes.

DECLARACION Y PAGO PROVISIONAL MENSUAL.

En general se mantienen las normas sobre la materia excepto en lo siguiente:

- La tasa de P.P.M. para el primer ejercicio o para el posterior a las pérdidas será de 1% .
- Para el cálculo de la tasa variable de P.P.M. se considerará sólo el impuesto de Primera Categoría.
- La tasa de P.P.M. para trabajadores independientes y profesionales se uniforma en 10%.
- Los contribuyentes de Impuesto Adicional que tengan un establecimiento permanente en Chile (Art. 58 N° 1) un P.P.M.

con tasa del 40% por las remesas al exterior.

- Se deroga el Artículo 87°, que permitía comprender en el P.P.M. efectuado por la sociedad de persona, el Global Complementario o Adicional que le corresponda a los socios, en proporción a las rentas obtenidas en la respectiva sociedad.
- En consecuencia se deroga el N° 3 del Artículo 94 que permitía imputar los P.P.M. excedentes de las sociedades de personas, al Global Complementario o Adicional de los socios.

Con posterioridad al término de este trabajo, en declaración pública del Ministro de Hacienda, relativas a una serie de medidas de ajuste económico, se puso en conocimiento del país la iniciativa de promover una postergación o suspensión de la vigencia de lo que en esa oportunidad se denominó "la segunda etapa de la Reforma Tributaria", cuya aplicación se desarrollaría durante el año 1985.

Conforme a lo expuesto por el Ministro de Hacienda, la postergación sería hasta el año 1986.

La medida en comento resulta explicable dada la situación económica que enfrenta el país, la que, entre otras consecuencias, ha motivado un rol más protagónico del Estado como agente activador de nuestra economía, por cuanto ella importa allegar recursos adicionales a las arcas fiscales, con respecto a lo que permitiría la aplicación de la Reforma Tributaria para el año 1985.

Sin embargo, cabe señalar que lo precedentemente expuesto, proviene de circunstancias que ya existían a la época de publicación de la Ley 18.293, esto es, al 31 de Enero de 1984.

En efecto, a la fecha indicada, el país aún experimentaba dificultades económicas derivadas del fenómeno recesivo cuyas manifestaciones datan del último trimestre del año 1981, y también a esa época existían medidas vigentes y otras en estudio que colocaban al Estado en un rol activador de la economía, todo lo cual le demandaría mayores gastos y en consecuencia mayor necesidad de recursos.

En medio de tales circunstancias entró en vigencia la Reforma Tributaria, la que, teniendo por objeto promover el ahorro interno y la inversión, no podía tener otra

consecuencia que una merma significativa en la recaudación fiscal, proveniente de la disminución de la carga tributaria que se estableció en beneficio de los contribuyentes para el logro de los fines señalados.

En condiciones como las descritas, era previsible la postergación de la vigencia de a lo menos una de las etapas de la Reforma Tributaria, por cuanto con ello también se posterga la disminución que experimentarían los ingresos fiscales como consecuencia del avance hacia la plena vigencia de dicha Reforma, la que, conforme a un texto actual, se produce a partir del año 1986.

Cabe precisar que lo expuesto por el Ministro de Hacienda, a menos que su iniciativa tenga un efecto más amplio y que ello se materialice en una ley, no importa postergar la vigencia de la totalidad de la Reforma Tributaria a la Ley de la Renta, sino sólo a una parte de ella.

En principio, y considerando la salvedad ya indicada, la parte de la Reforma a la Ley de la Renta cuya vigencia se posterga, comprendería los siguientes aspectos:

1.- La rebaja de tasas de impuesto único de segunda categoría equivalente a un punto por cada tramo, que debía producirse a contar del 1° de Enero de 1985, se postergaría hasta el 1° de Enero de 1986.

De este modo, la escala de tasas para este impuesto el próximo año, seguirá siendo del 0 al 57%.

2.- En una situación igual a la anterior, que daría la rebaja de tasas del impuesto global complementario que correspondía para 1985.

3.- El Impuesto de Tasa Adicional, contemplado en el artículo 21 del anterior texto de la Ley de la Renta, durante el año tributario 1985 se aplicaría con una tasa del 30% , la que afectaría a las rentas generadas durante el año comercial 1984. A las rentas generadas durante el año comercial 1985, les afectaría una tasa del 15% para el año tributario 1986.

Con la postergación anunciada, las rentas generadas durante el año comercial 1985 seguirían estando afectas a una tasa del 30% para el año tributario 1986.

4.- Como consecuencia de lo anterior, el crédito a que da derecho el impuesto de Tasa Adicional que afectó

a rentas que además deban tributar con Impuesto Global Complementario o Adicional, debería aplicarse con tasa del 30% si las distribuciones corresponden a utilidades de los ejercicios 1984 y 1985.

5.- El pago provisional obligatorio que afecta a las rentas de profesionales liberales y otros similares seguiría durante el año 1985 teniendo una tasa del 14% , en circunstancia que conforme al actual texto de la Ley 18.293 debería bajar a un 13%.

6.- El impuesto de segunda categoría que afecta los profesionales liberales, de producirse la postergación anunciada, se seguiría aplicando a las rentas generadas durante el año 1985, con una tasa del 3,5% , la que se haría efectiva el año tributario 1986.

Debemos señalar que todo lo precedente responde a una interpretación restringida y literal de lo que cabría consignar como la etapa postergada según lo anunciado, ya que lo escueto de este anuncio aplicado al texto mismo de la ley, no permiten, con un grado de certeza razonable, vislumbrar otros efectos, aún cuando el hecho de que éstos se produzcan no es una posibilidad descartable dadas las circunstancias que motivan la medida propuesta.