

## LA DETERMINACION DE LA RENTA IMPONIBLE DE LAS EMPRESAS, SEGUN REFORMA TRIBUTARIA, Y SUS PRINCIPALES DIFERENCIAS CON EL SISTEMA ANTERIOR

Por ALVARO RECORET B., Prof. de Derecho Tributario en la Facultad de Economía (Universidad de Chile).

### I

En la antigua ley, para llegar a determinar la renta imponible, se partía del concepto de RENTA BRUTA, contenido en el artículo 15 de la ley derogada y equivalente, en cierto modo, al de INGRESOS BRUTOS que se contiene en el artículo 23 de la nueva ley, el cual comprende a "todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría" (la Primera).

Mientras el antiguo artículo 16 enunciaba las "entradas" que se excluían de integrar la renta bruta, ahora es el propio artículo 23 el que elimina de los ingresos brutos a aquellos "a que se refiere el artículo 17", entre los cuales y sin entrar en detalles, merecen destacarse:

La indemnización del daño emergente, hasta concurrencia del valor inicial actualizado del respectivo bien; el valor de los aportes; la distribución de acciones liberadas o el aumento del valor nominal de las ya emitidas, como expresión de una capitalización equivalente; las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos efectuados en conformidad a la ley;

el mayor valor ganado al enajenar, esporádicamente, acciones de sociedades anónimas y bonos; lo mismo, tratándose de bienes muebles de uso personal del contribuyente o de los que constituyen el mobiliario de su casa habitación; las sumas percibidas por concepto de gastos de representación; etc.

—o—

Debe notarse que los "ingresos brutos" de la nueva Primera Categoría comprenderán a "todos" los que antes correspondían a las cuatro primeras categorías de la ley derogada.

Pero, esta conjunción o "unidad" es más aparente que real, toda vez que la nueva ley mantiene cierta independencia entre la tributación sobre rentas provenientes de inmuebles, de valores moviliarios o de otras fuentes.

Así, por ejemplo, si un comerciante que fuese dueño de inmuebles de renta que le procuraran un entrada líquida de 100, perdiera una cantidad igual en su empresa mercantil, tendría una renta de Primera Categoría igual a cero, consecuencia, podría pensarse en que no tendría impuesto que pagar, correspondiente a esta Categoría.

Sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el N° 1 del artículo 20 del nuevo texto, el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponda la declaración de renta, podrá rebajarse "del monto del impuesto de esta categoría que corresponda aplicar por las rentas a que se refiere este número"; y "este número", o sea, el N° 1 es el que se refiere a la renta efectiva de los bienes raíces.

Y, luego, el nuevo texto agrega: "Si el monto de la rebaja contemplada en este inciso excediera del impuesto aplicable a las rentas de este número, dicho excedente no podrá imputarse a ningún otro impuesto de esta ley".

De manera que en el caso del ejemplo, el contribuyente debería pagar impuesto de la Primera Categoría (20%) sobre la renta efectiva de los bienes raíces. Ese impuesto ascenderá a una cantidad igual a aquella en que el 20% de la renta efectiva de los referidos bienes supere lo pagado por concepto de impuestos territorial, con prescindencia de la pérdida sufrida en la empresa mercantil.

Y ya que de inmuebles se trata, es oportuno referirnos a los que su dueño tiene destinados al funcionamiento de alguna empresa que, también, le pertenece.

En la antigua ley, el problema se resolvía a la luz de lo que preceptuaban los artículos 7; 17, letra c) y 26. Dichos preceptos establecían: una presunción de renta, para los efectos de los impuestos global complementario y adicional, igual al 7% del respectivo avalúo; el derecho a deducir, el correspondiente impuesto territorial, como gasto de la empresa; y, para aplicar el impuesto de Tercera Categoría,

la deducción de aquel 7%, de la renta imponible de la empresa.

La reforma suprime toda presunción de renta respecto de estas propiedades y prohíbe deducir el impuesto territorial como gasto de la empresa. Eliminada la presunción de renta, desaparece la deducción de ésta, como la consagraba el antiguo artículo 26; en cambio, se permite deducir, del impuesto correspondiente a los beneficios de la actividad comercial, "la contribución territorial pagada por los bienes raíces referidos", es decir los que están destinados al financiamiento de la empresa.

Algo semejante a lo que acontece con la renta de los inmuebles no ocupados por la empresa, sucede —en la nueva ley— con la renta de capitales mobiliarios, cuya suma o conjunción con los ingresos comerciales está expresamente ordenada en el artículo 23.

Según la frase final del inciso 1° de este artículo 23, los contribuyentes pueden "rebajar, del impuesto, el importe retenido sobre dichas rentas".

Debemos entender que se trata "del impuesto" de Primera Categoría aplicable al conjunto constituido por los beneficios líquidos de la empresa más las rentas de capitales mobiliarios por el mismo empresario.

Este precepto no contempla el caso de que el impuesto retenido exceda al impuesto del cual puede rebajarse; como hemos visto que lo hace, respecto del impuesto territorial, el N° 1 del artículo 20.

Con todo, nos inclinamos a creer que el exceso de impuesto retenido —respecto del que corresponda sobre los resultados del ejercicio comercial,

acrecentados con las rentas mobiliarias— se pierde para el contribuyente.

En relación con esta materia, debe tenerse presente que el impuesto sobre rentas de capitales mobiliarios tendrá un campo de aplicación considerablemente reducido, porque, además de que se mantienen las exenciones en favor de los intereses de bonos de la deuda pública y de bonos hipotecarios, la nueva ley exime de tributo a los dividendos pagados por sociedades anónimas a sus accionistas (Nº 10 del artículo 33). Como es ya de conocimiento general, esta exención se compensa con un recargo de 50% en la tasa del impuesto de Primera Categoría que pagarán las sociedades anónimas, o sea que para ellas la tasa no será de 20%, sino de 30%.

\* \* \*

La independencia tributaria de las rentas de la propiedad raíz y de las rentas de valores mobiliarios no impide que se relacionen —en forma de constituir uno solo— los resultados obtenidos de diversas fuentes de ingresos pertenecientes a un mismo "número" o grupo de rentas integrantes de la Primera Categoría. Así, el comerciante que explota dos o más establecimientos comerciales, puede y debe sumar o compensar los resultados de todos ellos; del propio modo que el propietario de dos edificios de renta, no tiene dos, sino una sola "renta efectiva de los bienes raíces".

Lo que decimos de las rentas de un mismo "número" del artículo 20, lo pensamos también del conjunto constituido por las rentas provenientes de los números 3º, 4º y 5º (equivalente a las antiguas Tercera y Cuarta Categorías) porque, respecto a ellos no

existen normas como las que la ley establece para las rentas de los números 1º y 2º (bienes raíces y valores mobiliarios) y que importan "excepciones a la unidad" de la Primera Categoría o que —por ser excepciones— son de aplicación estricta.

## II

Después de estas observaciones, de carácter previo y general volvamos al tema específico de la determinación de la renta imponible:

De la definición de los INGRESOS BRUTOS, contenida en el artículo 23, la nueva ley pasa a determinar, en el artículo 24, la RENTA BRUTA. Y lo hace, deduciendo de aquellos ingresos "El costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta, tales como materias primas y mano de obra".

¿Qué proporción de contribuyentes estará en situación de poder establecer "claramente" estas deducciones? La propia redacción de lo que hemos transcrito del Art. 24, está indicando que esto de "costo directo" es un concepto bien relativo; y como si el Legislador estuviese muy consciente de esta relatividad, el inciso 2.º del artículo 24 agrega:

"En los casos en que no puedan establecerse claramente estas "deducciones, la Dirección Regional podrá autorizar" que se practiquen conjuntamente con los demás gastos necesarios para producir la renta.

En todo caso, creemos que la regla del inciso 4º del artículo 17 del Código Tributario hacía innecesario consignar ésta del artículo 23 de la nueva Ley sobre Impuesto a la Renta, que comentamos. En efecto, aquella

disposición concede al Director Regional facultades suficientes para exigir que se lleven los libros —y con mayor razón las cuentas— adicionales o auxiliares que "a su juicio exclusivo" aconseje el mejor cumplimiento o fiscalización de las obligaciones tributarias.

A continuación, el artículo 25 de la nueva ley —equivalente al antiguo 17, con las modificaciones que luego veremos— establece, en su inciso 1.º, que la RENTA LIQUIDA se determina deduciendo de la renta bruta "todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan "sido rebajados en virtud del artículo 24, pagados o adeudados durante el ejercicio anual correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio".

Con evidente acierto, el nuevo texto incorpora y consagra, como norma general en materia de deducciones de la renta bruta, lo que en la antigua ley era la letra a) del artículo 17.

En resumen, para que un gasto sea admitido como deducción de la renta bruta es preciso que haya sido "necesario" y que se pruebe, fehacientemente, que fue "pagado" o que "se adeuda".

Lo mismo que la antigua ley hacía en su artículo 17, en el sentido de dar normas particulares relativas a determinados rubros de gastos, lo hace el actual artículo 25; con las modificaciones que, en sus aspectos más salientes, destacamos a continuación:

### **Intereses**

Tratándose de ellos, la nueva ley no distingue entre intereses adeudados en el país o en el extranjero. Sin

embargo, respecto de estos últimos, deberá tenerse presente lo que dispone el artículo 60, sobre impuesto adicional, y la obligación de retenerlo que establece el N° 4 del artículo 79.

Es oportuno anotar que la obligación de retener el impuesto sobre rentas mobiliarias —establecida en el artículo 80 de la nueva ley— es más amplia que la antigua, por cuanto afecta a todas las personas naturales y jurídicas, sin excepción ni dístico.

### **Impuestos**

La nueva ley exige que ellos sean "establecidos por leyes chilenas". Como la antigua, prohíbe la deducción de los "de esta ley" y de los que "constituyen contribuciones especiales de fomento o mejoramiento"; además, incluye en la prohibición, a los "de bienes raíces" y a aquellos cuyo pago se "haya substituído por una inversión en beneficio del contribuyente".

Ya hemos visto que el impuesto territorial, correspondiente a inmuebles destinados exclusivamente al desarrollo de una empresa comercial o industrial, se rebajará del impuesto de Primera Categoría aplicable a las utilidades de dicha empresa.

### **Pérdidas.**

En esta materia, la novedad consiste en que no sólo podrán deducirse las pérdidas "sufridas durante el año a que se refiere el impuesto", sino también las "de hasta dos ejercicios anteriores".

Recordemos que la Ley N° 7.747, de 1943, dispuso en su artículo 13 que "Los contribuyentes de la Tercera Categoría tendrán derecho a descontar de la utilidad, para los efectos de todos los impuestos, las pérdidas que se hayan originado en dos ejercicios anteriores"; de manera que la nueva disposición "no es tan nueva". Es verdad que en 1955, por Ley N° 11.791, había sido derogada la aludida norma de la Ley 7.747.

### **Créditos incobrables**

Respecto de ellos, no hay modificación de fondo.

### **Amortizaciones.**

En esta materia, se han refundido las reglas de la letra f) del antiguo artículo 17 y la del artículo 34, también antiguo, relativo a la inadmisibilidad de amortización por agotamiento de las substancias naturales contenidas en la propiedad minera.

Se dispone que el Presidente de la República, dentro del plazo de 120 días y previo informe de la CORFO, dictará normas "para establecer amortizaciones aceleradas de maquinarias e instalaciones, conforme a los sistemas de balances decrecientes u otros generalmente aceptados". Ello, sin perjuicio de lo que dispone el D. F. L. N° 258, sobre franquicias a capitales extranjeros, destinados a iniciar, ampliar, impulsar, mejorar o renovar actividades productoras.

### **Sueldos y salarios.**

En cuanto a este grupo de deducciones, la nueva ley ofrece algunas novedades de forma y de fondo:

En primer término, aparecen refundidas las disposiciones de la antigua letra g) del Art. 17 y la del Art. 39, también antiguo, que facultaba a la Dirección para calificar la cuantía, deducible como gasto, de las remuneraciones pagadas a determinadas personas. El nuevo Art. 26 somete al mismo régimen de calificación, a cualesquiera beneficios, ventajas, granjerías o privilegios otorgados a esas mismas personas.

Tratándose de remuneraciones de Directores de sociedades anónimas, se limita el gasto deducible a un sueldo vital anual por Director, con máximo de 4 en total. De acuerdo con lo prevenido en el Art. 39, las participaciones o asignaciones de los Directores tributarán en la Segunda Categoría, pero con tasa de 20%.

Respecto de las remuneraciones pagadas por servicios prestados en el extranjero —en los mismos términos en que los aceptaba como gastos la ley antigua— se aceptarán en el futuro. Pero, respecto de ellas, deberá tenerse presente lo que dispone el N° 2 del Art. 61, sobre aplicación del impuesto adicional.

\* \*

En su Art. 27, la nueva ley establece que, para la determinación de la RENTA LIQUIDA IMPONIBLE, renta líquida debe ser objeto de determinados agregados y deducciones.

### **Agregados:**

\* \*

Ellos corresponden a las deducciones expresamente rechazadas por el antiguo Art. 16. Según la nueva ley esas partidas se agregarán a la renta líquida "siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada".

## Deducciones:

Ellas deben practicarse "siempre que hayan aumentado la renta líquida declarada" y son: las ganancias de capital, que tributan conforme al Título IV; los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente; las rentas exentas por esta misma ley o por leyes especiales; y la parte del reajuste anual del capital propio (mecanismo contemplado en el Art. 35) que no hayan absorbido la revalorización de los bienes físicos del activo inmovilizado y la de los valores mobiliarios

Según el citado Art. 35, esta última deducción no puede exceder "del veinte por ciento de la renta líquida imponible del mismo año, calculada antes de efectuar esta operación". Como se sabe, este límite, en la antigua ley, era del 10%.

Pero —¡ah! delicias de la estabilidad tributaria— ya en el proyecto de ley sobre reajuste de remuneraciones del sector público, en trámite ante el Congreso Nacional y según los térmi-

nos aprobados por la Cámara de Diputados, se dice que este mismo límite "será de sólo un diez por ciento por el año tributario de 1964"....

## Sueldo patronal.

Digamos, finalmente, que todos los contribuyentes de la Primera Categoría que no sean sociedades anónimas y en cuanto sus rentas no provengan de capitales mobiliarios, podrán deducir como "sueldo patronal" y solamente para aplicar el N° 1 del Art. 37, con la "tasa en él indicada (3,5%) una cantidad igual a un sueldo vital anual por persona, con un máximo de cuatro sueldos vitales anuales en total, tratándose de comunidades o sociedades".

Como se ve, sobre el "sueldo patronal" no se aplicará la tasa de la Sexta Categoría antigua (7% en la nueva ley) sino la de Quinta que, en la nueva ley, constituye el primer grupo de rentas de la Segunda Categoría, conservando su antigua tasa de 3,5%.