

LOS IMPUESTOS GLOBAL COMPLEMENTARIO Y ADICIONAL

por JAIME ROSS B., profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho (U. Católica).

Consecuente con las finalidades de una mejor redistribución de la renta nacional, desde hace algún tiempo se había venido propiciando en el país, un cambio de estructuras en el impuesto a la renta, a fin de que quienes dispusieren de un mayor ingreso, aportaren al bienestar general una mayor cuota progresiva.

Esta finalidad se puede obtener a través del impuesto progresivo personal, y admite dos variantes: o bien se establece un impuesto único progresivo personal, o bien este tributo se convina con un impuesto cedular o de categoría; este último considera para el gravamen la fuente de la renta y es de tasa proporcional.

En los estudios preliminares de la reforma tributaria, e incluso en la discusión en el Congreso se debatió acerca de cual de estos sistemas era el más adecuado. Por diversas razones, que no es del caso analizar en esta oportunidad, tanto el Ejecutivo como el Congreso acordaron mantener un sistema convalidado de impuesto progresivo e impuesto proporcional, aumentando los efectos del primero y restando cierto impacto a este último, para que en una futura etapa poder eliminar el impuesto cedular o proporcional, salvo para las sociedades anónimas.

Al ser ésta la filosofía de la reforma tributaria, se comprenderá que el

aumento de la incidencia del impuesto global complementario, no sólo se obtiene a través de una elevación de las tasas, sino que también mediante las siguientes reglas:

a) Gravamen de las rentas de las sociedades de personas en el global complementario de los socios o empresarios, sean éstas retiradas o no, con lo cual se eliminan las franquicias de capitalización que contemplaba el artículo 48 de la Ley N° 8.419. De acuerdo a la nueva ley, las rentas obtenidas por sociedades de personas, sin volver a tributar con impuesto cedular por los socios, se imputarán a la renta bruta del impuesto global complementario de éstos.

b) Gravamen sobre cualquiera suma repartida por las sociedades anónimas a sus accionistas, fuere o nó renta para la sociedad, con las solas excepciones que señala la ley y las provenientes de contratos leyes. Esto significa que el reparto de cualquiera suma por sociedades anónimas, aunque no constituya renta para la sociedad deberá considerarse y gravarse en el global complementario, con lo cual quedarán sin efecto en este aspecto las exenciones por repartos de ganancias de capital en general, diferencia en la venta de acciones y otros ingresos que no constituyen renta o son rentas exentas; lo recién expuesto no afecta, transitoriamente, a los

fondos acumulados con anterioridad a la vigencia de la ley, que mantendrán la situación tributaria anterior a ella.

c) Gravamen indirecta de las rentas exentas del impuesto global complementario, al incluirse ellas en la renta bruta global, para los efectos de aplicar la tasa progresiva, aún cuando del impuesto así calculado, puede deducirse la parte del impuesto que corresponde a las rentas exentas relacionadas en la renta bruta global.

d) Cambio en el sistema de deducción por cargas de familia, educación, médicos y otros, que se reemplaza por un sistema de crédito en contra del impuesto por concepto sólo de cargas familiar, con lo cual para todos los contribuyentes las cargas de familia tendrán una misma deducción tributaria. Lo que no sucedía con la ley N° 8.419, ya que al rebajarse sumas de la renta bruta, esta deducción favorecía en mayor grado a quienes tenían una mayor renta.

Estas serían las normas más fundamentales que tienden a un robustecimiento del impuesto global complementario.

En cuanto a quiénes están obligados a pagar este impuesto, podemos decir que él se aplica principalmente, a las personas naturales que tienen domicilio o residencia en el país.

Para determinar el monto del impuesto, la ley establece un proceso que comprende las siguientes fases:

1º.—En primer término, se determina cuál es la renta bruta del contribuyente. Para este efecto, se suman todas las rentas afectas a impuesto de categoría, y además la parte de las utilidades que le corresponden a ese

contribuyente en sociedades de personas. También se incluyen, como se indicó, la totalidad de las sumas que haya percibido de sociedades anónimas, con las solas exclusiones de las sumas correspondientes a ganancias de capital y devoluciones de capital que se efectúen al liquidarse la sociedad.

Tratándose de las rentas exentas de categoría, en general y de las exentas de global complementario, la ley ordena su inclusión, pero en definitiva estas rentas no estarán afectas a impuesto, sino que ello acarreará un aumento de la tasa media sobre las rentas afectas al impuesto.

Así, por ejemplo, si un contribuyente tiene rentas exentas por una suma de E° 6.000.— y rentas afectas por la misma cantidad, se sumarían tanto las rentas exentas como las afectas, lo que daría E° 12.000.— A continuación se aplicaría sobre esta cantidad las tasas del global, resultando:

E° 6.000	al 10%	600
6.000	al 15%	900
			<hr/>
			1.500

Para determinar cual es la tasa media, se divide la suma que teóricamente se pagaría sobre el total de rentas exentas y afectas, lo que da un 12,5%.

A continuación se aplica esta tasa de 12,5% sobre las rentas exentas, y el resultado se resta del impuesto teórico.

Como se puede apreciar, mediante este sistema se aumenta la tasa media del global para las rentas afectas, lo que no sucedería si sencillamente las rentas exentas se excluyeran.

Sumadas las partidas anteriores se tendría la renta bruta global.

La operación siguiente consiste en determinar la renta neta global, que se obtiene deduciendo de la renta bruta: los impuestos de categoría pagados y las contribuciones de bienes raíces pagados en el año anterior. La ley señala que no podrán rebajarse las contribuciones de bienes raíces correspondientes a inmuebles cuyas rentas están exentas del impuesto global complementario, como es el caso de las viviendas acogidas a ley 9135 y al Plan Habitacional D. F. L. N° 2.

Hay que advertir que las anteriores son las únicas deducciones que se pueden hacer a la renta bruta, y que no está permitido descontar el impuesto global complementario pagado en el año anterior, situación que nos parece inconveniente ya que su rebaja puede ser un eficaz estímulo para el mejor cumplimiento de este impuesto. Tampoco pueden deducirse las pérdidas que se tengan en una sociedad de personas.

Sobre la renta neta global se aplican las tasas del global complementario, resultando el impuesto teórico, ya que a esta cantidad deben deducirse todavía la suma por cargas de familia y el crédito que se puede tener por rentas exentas imputadas, que ya fué analizado.

Las expuestas son, a grandes líneas, las disposiciones más sobresalientes referente al impuesto global complementario.

En íntima relación con este impuesto, se encuentra el impuesto adicional, ya que tiene por finalidad nivelar la tributación por rentas de fuente chilena entre los residentes, que se encuentran afectos a global complementario, y los no residentes, que no lo están, ya sea que estos últimos ob-

tengan rentas de fuente chilena en forma directa o a través de sociedades o establecimientos permanentes que laboran en Chile.

De aquí que este impuesto también tenga modificaciones de consideración.

Desde luego, se eliminan los porcentajes de capital extranjero que se requerían, conforme a la Ley N° 8.419, para que se produjere este impuesto.

Se contempla, por otra parte, una disposición que a pesar de su ubicación constituye la norma general, en el sentido de gravar con este impuesto a las rentas obtenidas de fuente chilena por personas que no tengan domicilio o residencia en el país, y las personas jurídicas constituídas fuera del país, con lo cual quedarían sin efecto las disposiciones contenidas en el Decreto Ramírez de 1927, sobre exención de impuesto adicional, a ciertas empresas extranjeras de inversión.

Quedan afectas al impuesto adicional:

a) Los establecimientos permanentes que operen en Chile, en cualquier forma, ya sea como agencia, sucursales u otros. Les afecta el impuesto adicional, con tasa de 30%, sobre todas las rentas de fuente chilena.

b) Las sumas percibidas, por personas que carecen de domicilio, de sociedades anónimas constituídas en Chile, con excepción de las devoluciones de capital en caso de liquidación. Esta norma es similar a la vista para el global complementario.

c) Cualquiera renta, no incluida anteriormente, de fuente chilena, percibida por personas sin domicilio o residencia en el país.

d) Ciertas rentas pagadas al extranjero por asesoría, uso de marcas y otras, que se encuentran afectas a un impuesto único, sin deducción alguna, de 30%. Este mismo impuesto afecta a los intereses, salvo los que correspondan a instituciones bancarias extranjeras o internacionales o de instituciones públicas financieras extranjeras, por créditos otorgados directamente por ellas, como también los intereses de los debentures o pagareés emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile, cuando la emisión correspondiente haya sido destinada a mejorar las condiciones de producción o capitalización de la sociedad emisora. También el impuesto afecta al pago de remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, con las excepciones que indica la ley.

e) También se grava con este impuesto a las rentas de fuente chilena de los nacionales que no tienen domicilio en Chile y de los domiciliados que se ausentan. Respecto de es-

tos últimos, pueden darse conjuntamente el impuesto adicional con el global, después del primer año de ausencia.

Para terminar este rápido bosquejo del impuesto adicional, habría que señalar que la ley contempla disposiciones que permiten disminuir la incidencia del gravamen conjunto del impuesto de categoría y adicional, a fin de aprovechar franquicias impositivas de países extranjeros, Estados Unidos principalmente. Y, por otra parte, el Presidente de la República está facultado para eximir de impuesto a las rentas de fuente externa obtenidas por ciertas sociedades anónimas constituidas en Chile. Esta disposición, al igual que la anterior, tienen por finalidad atraer capitales extranjeros.

Esta última norma es consecuente con las que existen en otros países, especialmente Panamá y Uruguay y está referida especialmente a la Zona de Libre Comercio.