

CONCEPTOS BASICOS EN LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA

por GALVARINO PALACIOS GOMEZ, extractado de su Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales.

I.— LOS CONCEPTOS DE AGRICULTURA Y ACTIVIDAD AGRICOLA.

La palabra AGRICULTURA deriva de las voces latinas "ager" y "cultura" cuyo significado etimológico es el de cultivo del campo o de la tierra. El Diccionario de la Lengua Española la define como "labranza y cultivo de la tierra" y como "arte de cultivar". Definida de este modo, la significación de esta palabra es muy estrecha, porque no va más allá de la simple labranza de los campos y excluye cualquier otra actividad que no constituya directamente un laboreo de las tierras, como ocurre con la ganadería, la avicultura, la apicultura, etc. Comentando este concepto don Antonio Zuloaga declara que "el nombre de Agricultura conviene, pues, con toda propiedad y exactitud, a la industria dedicada al cultivo del campo, quedando excluida de ella lo que diga relación con dicho campo, porque éste puede servir para objetos que nada tengan que ver con la agricultura". (1) Confirma nuestro aserto, en el sentido de que el Diccionario de la Lengua Española sólo atribuye una limitada significación al concepto Agricultura, el hecho de que defina el calificativo AGROPECUARIO

como aquello "que tiene relación con la agricultura y la ganadería", de donde se colige que la primera es una actividad económica que no comprende ni supone a la segunda.

Siendo demasiado estrecho el concepto de AGRICULTURA que nos proporciona el Diccionario de la Lengua Española para designar las muchas formas que puede revestir la explotación económica de un predio, nos parece más adecuado utilizar la expresión ACTIVIDAD AGRICOLA; la que, a nuestro juicio, puede extenderse a cualquier forma de explotación que no sea únicamente el cultivo de la tierra. ACTIVIDAD AGRICOLA significaría "actividad relativa al campo o a la tierra", concepto éste que es más amplio que el de "cultivo y labranza de la tierra".

La Ley de Impuesto a la Renta utiliza el concepto de ACTIVIDAD AGRICOLA, el que se encuentra definido en el N° 2 del artículo 2° del Reglamento sobre Contabilidad Agrícola en los términos siguientes: "el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la obtención de los productos de predios agrícolas, incluyendo su elabora-

1) "Derecho Industrial y Agrícola". Apuntes de clases. Versión de Sergio Valdés. Imprenta de la Dirección General de Prisiones. Santiago, 1937, pág. 133.

ción y/o acondicionamiento, siempre que sean de producción propia y predominen en el producto final resultante. La crianza y engorda de animales, en cualquier forma, constituye actividad agrícola".

Cabe observar, primeramente, que la definición transcrita se remite al concepto de predio agrícola, en cuanto declara que es actividad agrícola aquella que tiene por finalidad la obtención de productos de esta clase de predios. Nos parece que esta remisión constituye una impropiedad de la definición, porque habría sido más razonable definir previamente la actividad agrícola para referir a este concepto el de predio agrícola. De este modo hubiese bastado, para definir el predio agrícola, con declarar que es aquel destinado predominantemente a una actividad agrícola o susceptible, económicamente, de ser destinado a ella. El Reglamento de Contabilidad Agrícola, en cambio, define como PREDIO AGRICOLA a "todo inmueble o parte de él, cualquiera que sea su ubicación, que esté destinado a la obtención de productos primarios del reino vegetal o animal, o en que existan establecimientos cuyo fin sea la obtención de dichos productos, o que, económicamente sea susceptible de producir tales bienes en forma predominante".

En consideración a lo expuesto, es imprescindible estudiar el concepto de PREDIO AGRICOLA, puesto que es ACTIVIDAD AGRICOLA la que tiene por objeto la obtención de sus productos.

De la definición legal de esta clase de predios aparece que es la obtención de productos primarios del reino vegetal o animal la circunstancia que determina su calificación de agrícola. Además es necesario que el produc-

tor tenga la intención de hacer de la explotación agrícola la actividad principal; puesto que no podría entenderse que un predio se encuentra "destinado" a ella si la explotación agrícola no es la principal que se haga de la finca.

Tratándose de una explotación real y principal, no existe dificultad alguna para calificar adecuadamente el bien raíz como predio agrícola, salvo el problema que significa precisar, en cada caso, si la producción agrícola es o no la principal. Al decir explotación real nos referimos a la explotación efectiva, a la actual y no a la potencial.

Tratándose, en cambio, de predios que no están actual y realmente explotados, la ley admite que puedan ser calificados como agrícolas cuando sean capaces de producir económicamente y en forma predominante productos primarios del reino vegetal o animal. No se trata en este caso de la explotación real sino del rendimiento potencial del predio: éste no produce actualmente, pero es capaz de producir en términos que correspondan a la rentabilidad normal de esta clase de inversiones en la región.

De lo expuesto se desprende que son dos los requisitos necesarios para que el rendimiento potencial de un predio baste para calificarlo de agrícola: 1) Que el predio sea capaz de rendir productos del reino vegetal o animal en forma predominante, es decir, que puesta en ejercicio la explotación integral del predio, sea esta clase de producción su giro principal; y 2) que, dándose la exigencia anterior, dicha explotación resulte económica, o sea, capaz de producir una utilidad al empresario, la que deberá ser concordante con la rentabilidad normal de esta clase de inversiones en la región.

Además de los predios real o potencialmente productivos, son también predios agrícolas aquellos en que existen establecimientos cuyo fin sea la obtención de productos primarios vegetales o animales.

Los bienes raíces que no se encuentran comprendidos en las tres clases de predios agrícolas que hemos indicado, constituyen PREDIOS NO AGRÍCOLAS, cualquiera que sea su ubicación. El Manual del Servicio de Impuestos Internos, suplemento N° 6 (12)-29 de fecha 30 de diciembre de 1964 señala, por vía ejemplar, los siguientes bienes raíces no agrícolas: a) Los inmuebles destinados a la habitación; b) Las oficinas; c) Locales para el comercio y la industria; d) Bodegas y galpones; e) Locales y playas de estacionamiento; f) Sitios eriazos.

Como ha podido apreciarse, las definiciones de predio agrícola y no agrícola no coinciden con las de predio rural y predio urbano; aunque, por regla general, los predios rurales sean agrícolas y los urbanos no agrícolas. El carácter agrícola de un predio lo determina su destinación a una actividad de esta naturaleza y no su ubicación.

Atendiendo a la forma en que cada predio produce una renta, el sistema de calificación que comentamos es el más adecuado; porque grava la actividad económica a cuyo servicio se encuentra, prescindiendo de la ubicación. De este modo el predio urbano destinado a la avicultura o a la jardinería es agrícola y el predio rural destinado a la habitación es no agrícola.

Ya dijimos que el Reglamento de Contabilidad Agrícola definía impropiamente la actividad agrícola, declarando que es aquella que tiene por finalidad la obtención de productos de

los predios agrícolas. Condensando ambas definiciones la ACTIVIDAD AGRÍCOLA puede ser definida como EL CONJUNTO DE OPERACIONES ECONOMICAS QUE TIENE POR FINALIDAD LA OBTENCION DE PRODUCTOS PRIMARIOS DEL REINO VEGETAL O ANIMAL, INCLUYENDO SU ELABORACION, CONSERVACION Y ACONDICIONAMIENTO SIEMPRE QUE LAS HAGA EL MISMO EMPRESARIO Y PREDOMINEN EN EL PRODUCTO FINAL.

Omitiendo las críticas formales que hemos hecho a la definición, elogiamos la amplitud del concepto que el legislador ha dado de la actividad agrícola; amplitud que se manifiesta en el sentido de comprender en ella todos los productos primarios vegetales o animales y extenderlo, no sólo a su producción, sino a su elaboración, conservación y acondicionamiento. Dentro de este amplio concepto no cabe duda que son actividades agrícolas no sólo la agricultura y la ganadería que, tradicionalmente han sido reconocidas como tales, sino otras actividades cuya naturaleza agrícola, en ciertos casos, se ha puesto en duda. Tales son, por ejemplo, la avicultura, la apicultura, la piscicultura, la crianza de gusanos de seda y, en general, de toda clase de especies pertenecientes al reino animal. Debe tenerse presente, además, que esta clase de producciones tiene carácter agrícola cualquiera que sea la ubicación del predio destinado a ellos, como antes lo hemos señalado.

En el suplemento N° 6(12)-34 del Manual del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 27 de febrero de 1965, se comenta el concepto de actividad agrícola expresando que éste es amplio e involucra tanto la producción agraria como la pecuaria o forestal, indicándose a continuación diversas

variedades clasificadas en estos tres órdenes de productos. Entre los productos pecuarios se mencionan dos grupos: a) Carnes y b) Otros productos pecuarios como leche, mantequilla, queso, huevos, lana, miel, cera, crin, capullos de gusano de seda, cueros. A nuestro juicio hay un error conceptual al calificar de pecuarios ciertos productos tales como los capullos de gusanos de seda o la miel, puesto que el significado estricto de la expresión "productos pecuarios" es productos de la ganadería y los mencionados no lo son. Además se considera producción pecuaria la de carnes y otros productos, pero no se considera como tal la crianza y engorda de animales que es, en sí, una actividad agrícola y propiamente la pecuaria. A nuestro juicio el comentario del Manual citado no traduce adecuadamente el amplio concepto que se encuentra presente en la intención de la ley.

Ya sabemos que es actividad agrícola no sólo la producción sino también la elaboración, conservación y acondicionamiento de los productos primarios del reino vegetal o animal siempre que ellos predominen en el producto final y sean de producción propia, es decir, no sean adquiridos de terceros. Se trata en este caso de una industria agrícola accesoria o complementaria de la explotación principal. El objeto o propósito de esta industria agrícola accesoria debe ser el mejor aprovechamiento de la explotación principal y no la especulación, lo que aparece de la exigencia de que elabore, conserve o acondicione productos que no sean adquiridos de

terceros. Esta exigencia del concepto tributario de industria agrícola accesoria lo asimila al mismo concepto en el orden mercantil. La industria agrícola es una forma de industria normalmente civil y no pierde este carácter ni admite otra calificación, aunque aplique procedimientos industriales a la conservación o elaboración de sus productos, siempre que dichos procedimientos no sean utilizados para industrializar productos de terceros o adquiridos de terceros, porque la ley supone que en este caso la industria pierde su accesoria a la explotación agrícola principal y debe ser calificada de mercantil.

"El viñatero que extrae licores de las uvas, peras, manzanas y otros frutos de su finca no hace acto de comercio, sino un acto de industria puramente civil. El no compra esos frutos con el ánimo de venderlos en esencia o modificados por un procedimiento industrial, como lo verifica el destilador que compra vinos y otros líquidos para convertirlos en licores: elabora simplemente o destila los productos de su fundo para venderlos con más estimación; y al ejecutar tales operaciones no hace actos de comercio sino actos accesorios a la industria principal que ejerce". (2) "Una fábrica de azúcar, que nadie vacilaría en calificar de mercantil no lo será, sin embargo, cuando se alimente con la beterraga que el dueño de ella cultiva en su propio fundo". (3).

En el ámbito del Derecho Mercantil la actividad comercial está determinada por la intermediación entre la producción y el consumo de los bienes.

2) Don Gabriel Ocampo en carta dirigida a don Francisco Ugarte Z. y citada por éste en su obra "De los actos de comercio en su relación con la competencia de jurisdicción, pág. 19.

3) Francisco Ugarte Zenteno. Obra citada pág. 93.

Por ello el dueño de una industria que elabora sus propios productos no es intermediario ni realiza actos de comercio; pero lo es cuando elabora productos adquiridos de terceros.

A nuestro juicio, al calificar de actividad agrícola la elaboración, conservación y acondicionamiento de los productos primarios del reino vegetal o animal, que haga el mismo productor, se está aplicando el mismo criterio que sirve para diferenciar la industria comercial. Los ejemplos de Ocampo y Ugarte, que hemos transcrito, quedan perfectamente incluidos, en el campo tributario entre las industrias que deben calificarse de agrícolas. Lo mismo puede decirse de las industrias conservera, molinera y otras destinadas a manufacturar los productos de una explotación agrícola. (4) Aplicación y confirmación de este aserto es la disposición del artículo 184 de la ley N° 11.256 que declara: "La industria vinícola y los anexos que ella requiera, ejercida por los productores mismos, es una industria agrícola en todas sus faces, y, por lo tanto, no queda afecta al impuesto de Tercera Categoría de la Ley de la Renta; pero ejercida en productos adquiridos de terceros pierde su carácter agrícola y queda afecta al impuesto referido. La destilación agrícola ejercida por las personas que exploten sus propios productos o por sociedades compuestas exclusivamente de productores, que destilen únicamente productos propios, es una industria agrícola, pero deja de serlo cuando es ejercida por personas o sociedades que destilan productos adquiridos de terceros y, en este último caso, queda afecta al impuesto de Tercera Categoría de la Ley de la Renta".

En el orden tributario la definición de industria agrícola complementaria o accesoria no se satisface sólo con los conceptos de elaboración, conservación y acondicionamiento de productos primarios del reino vegetal o animal que haga el mismo empresario productor; exige, además, que ellos predominen en el producto resultante. Es preciso determinar, en consecuencia, el alcance de esta exigencia, porque de ella dependerá que una industria pueda ser calificada o no de agrícola.

El requisito consistente en que los productos primarios predominen en el resultante nos ofrece variadas dudas sobre su verdadero alcance. Desde luego, podría interpretarse en el sentido de que la naturaleza física o química de los productos primarios no debería sufrir alteración en el producto resultante para ser, de este modo, predominantes en él. Esta es una interpretación superficial, porque si la aplicásemos deberíamos concluir que la industria destiladora de alcoholes ejercida por el viñatero no es una industria agrícola, porque los productos primarios de su viña no predominan como tales en el producto final.

A nuestro juicio, la exigencia comentada tiene un alcance distinto. Se trata, simplemente, de admitir la posibilidad de que en el proceso industrial se utilicen en cierta medida algunas materias primas o productos adquiridos de terceros; pero de modo que no sean éstos los que predominen en el producto final. Así ocurriría, por ejemplo, con las sustancias colorantes, aromatizantes y otras de naturaleza similar utilizadas en un proceso industrial. En este sentido la

4) En este sentido se pronuncia don Gabriel Palma. "Derecho Comercial". Ed. Nascimento. Stgo. Vol. I, págs. 89 y 90.

curtiembre que funciona como industria accesoria de una explotación ganadera o una industria de tejidos no dejan de ser industrias agrícolas por el hecho de utilizar sustancias químicas para el tratamiento de los cueros o lanas. En estos casos tales cueros o lanas, que son productos primarios animales, predominan en el producto resultante.

En los ejemplos propuestos resulta fácil afirmar que predominan los productos primarios porque no han sufrido alteraciones esenciales en su naturaleza física y porque es obvio que son ellos los que dan mayor valor al producto final. Pero hay situaciones en que las variaciones en la naturaleza del producto o en su valor dificultan la solución del problema. Es el caso, por ejemplo, de la industria de licores de un viñatero, que los elabora empleando el alcohol producido por él mismo al cual agrega otras sustancias adquiridas de terceros. Podría ser también el caso de una industria de confitería en la cual se empleara azúcar producida por el mismo empresario pero también otras sustancias adquiridas de terceros. En estos casos resulta difícil decidir si en los productos finales, licores y confites, predominan o no los productos de la explotación agrícola. De esta decisión dependerá, en definitiva, la calificación de la industria en accesoria agrícola o en comercial. Entendemos que tal decisión debe fundarse en un criterio que no es el estudio físico o material del producto final: no se trata de saber si en los licores hay más alcohol que otras sustancias o si en los confites predomina el azúcar. El elemento decisorio es de orden económico en el sentido de que debe declararse predominante aquel producto cuya valor determina más

del cincuenta por ciento del costo del producto final.

Hemos analizado hasta aquí los diversos elementos que integran la definición de actividad agrícola; pero debemos referirnos todavía a la afirmación final que contiene tal definición y en la cual declara que "la crianza y engorda de animales, en cualquier forma, constituye actividad agrícola".

Esta declaración tiene por objeto resolver una antigua controversia. Se discutió mucho si la compra de ganado flaco realizada con el ánimo de engordarlo y venderlo obteniendo una utilidad, constituye una actividad agrícola o una actividad comercial. La Comisión Revisora del Proyecto de Código de Comercio debatió el asunto y a su respecto manifestaron opiniones don Gabriel Ocampo, don Melchor Concha y Toro, don Francisco Ugarte Zenteno y otros distinguidos tratadistas. El Reglamento de Contabilidad Agrícola al hacer la declaración comentada ha venido a impedir la reapertura del debate sobre tan discutido asunto.

La expresión "en cualquier forma" que utiliza el citado Reglamento significa que la crianza y engorda de animales, aunque no tenga por objeto complementar accesoriamente las operaciones principales de una explotación agrícola, es, de todos modos, una industria de esta clase. Significa, además, que es actividad agrícola aunque no sea agricultor la persona que la realiza y cualquiera que sea la ubicación del predio en que esa actividad se radique. Resulta, así, que la engorda de animales realizada por un comerciante en establos situados en predios urbanos con forrajes que adquiere de terceros, es una actividad agrícola. Difícil hubiera sido re-

resolver en esta forma el ejemplo propuesto si no se hubiera agregado la declaración comentada a la definición de actividad agrícola, ya que, para el Derecho Mercantil, la conducta descrita sólo podría calificarse como acto de comercio.

Además de estas explicaciones de orden general sobre el concepto de ACTIVIDAD AGRÍCOLA, debe tenerse presente que existen otras actividades que, no siendo agrícolas por su naturaleza, se consideran como tales para ciertos efectos tributarios. de esta clase las labores de artesanía y de industria doméstica desarrolladas por el dueño de una parcela, de un huerto familiar o de un sitio en villorrio agrícola, formados por la Corporación de la Reforma Agraria y se comprenden también en estas actividades la explotación de posadas autorizadas por la Dirección de Turismo del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción. En este caso las labores de artesanía, de industria doméstica y la explotación de posadas se consideran actividades accesorias de la explotación agrícola principal. Para ser consecuente con estas ideas, la propia Ley declara que en el caso de que tales actividades dejen de ser accesorias para llegar a ser las principales, en términos que exista manifiesta desproporción con la actividad productora propia del predio agrícola, el Director de Impuestos podrá disponer que no se consideren agrícolas las rentas producidas por la artesanía doméstica de los parceleros (artículo 166 del DFL. RRA. N° 11 de 1963 y art. 7 del DFL. RRA. N° 14 de 1963).

Para los efectos antedichos, se entiende por labores de artesanía y pequeña industria la actividad definida en la letra d) del artículo 80 de la ley N° 15.020, es decir, "aquella actividad industrial o de servicios que sea desarrollada directamente por una persona, sin más ayuda que la proveniente del grupo familiar respectivo o de las personas que vivan a su cuidado y a sus expensas".

II.— EL CONCEPTO DE INDUSTRIA.

La palabra industria traduce en nuestro idioma la misma palabra latina, derivada de los vocablos "intus struere" que significan construir en y que denotan una acción inteligente de producción. (5).

El Diccionario de la Lengua Española define la INDUSTRIA como "conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales". Don Antonio Zuloaga hace suya esta definición para aplicarla al Derecho Industrial. (6).

El contenido del concepto, definido de este modo, expone en términos muy amplios un significado de naturaleza económica con el cual se quiere denominar, genéricamente, a todas las actividades que el hombre realiza para la satisfacción de sus necesidades. Esta significación, presenta en el uso común de la palabra INDUSTRIA, la ha constituido en sinónima de la palabra TRABAJO, a lo menos en una de sus acepciones más empleadas.

5) Miguel Cruchaga. "Tratado Elemental de Economía Política". Ed. Reus SA. Madrid 1928, pág. 33.

6) Antonio Zuloaga. "Derecho Industrial y Agrícola" Ob. citada. pág. 15.

En el orden económico la palabra **INDUSTRIA** suele usarse con la misma significación amplia que le asigna el Diccionario de la Lengua. Desde este punto de vista se ha dicho que "es el conjunto de los esfuerzos de la actividad voluntaria del hombre dirigidos a apropiarse la materia a la satisfacción de las necesidades" (7). Este vasto concepto comprende diversas actividades económicas que, agrupadas conforme a su naturaleza, permiten clasificar las industrias en extractivas agrícolas, manufacturas y comerciales.

Las **INDUSTRIAS EXTRACTIVAS** son aquellas que extraen directamente del medio natural, por procedimientos físicos o químicos ideados por el hombre, materias destinadas inmediatamente al consumo o a ser utilizadas como materia prima en la elaboración de otros productos. Son de esta clase de industrias todas aquellas cuyo objeto es la obtención de los frutos espontáneos producidos por la naturaleza, tales como la recolección de frutos silvestres, minería, caza, pesca, recolección de mariscos, algas y otros productos del mar.

El concepto de **INDUSTRIA AGRICOLA** corresponde al de Agricultura o Actividad Agrícola que ya hemos analizado. Presenta muchas semejanzas con la industria extractiva porque se funda en la explotación de los recursos del medio natural; pero difiere de ella porque esta explotación no se refiere a la simple recolección de frutos espontáneamente producidos por la naturaleza, sino a productos que ella ha desarrollado estimulada por la industria humana, con técnicas y procedimientos adecuados.

Las **INDUSTRIAS MANUFACTURERAS O FABRILES** son aquellas que tiene por objeto transformar, mediante procedimientos físicos o químicos ideados por el hombre, los productos de las industrias extractivas y agrícolas, a fin de aumentar su utilidad económica conservando o mejorando los mismos productos o usándolos como materia prima en la elaboración de otros bienes de producción a consumo.

La **INDUSTRIA COMERCIAL** "es la que aumenta la utilidad de los objetos poniéndolos al alcance de los consumidores, ya porque los traslada de un lugar a otro, ya porque conserva de una época para otra". (8) Esta industria comercial o simplemente comercio, no es una actividad productiva, sino principalmente de intermediación entre productores y consumidores. La industria de transportes, que se suele calificar como una especie de industria distinta de la comercial, es —a nuestro juicio— sólo una modalidad en el ejercicio del comercio.

De los cuatro grupos de actividades económicas a que nos hemos referido la Ciencia Económica ha reservado el concepto de **INDUSTRIA** para aplicarlo al grupo que definimos como **INDUSTRIA MANUFACTURERA O FABRIL**. En este concepto, más restringido que el general que habíamos enunciado, la industria es una actividad que se distingue fácilmente de la agricultura, del comercio, de la minería y demás actividades extractivas. Don Daniel Martner define el concepto de industria, desde este punto de vista, como "aquella parte de la producción que se concreta especial-

7) Miguel Cruchaga. Ob. citada, pág. 33.

8) Miguel Cruchaga. Ob. citada, pág. 34.

mente a la transformación de la materia prima suministrada por la agricultura, por la minería y demás fuentes de producción, con el fin de apropiarla a las exigencias de la satisfacción de las necesidades humanas" (9).

Refiriendo los conceptos analizados al texto de la Ley de Impuesto a la Renta, nos parece que el N° 3 del artículo 20 al gravar las rentas de la industria utiliza este concepto en su significación más estricta de industria manufacturera o fabril. Sólo así se explica que la misma ley haga referencia en forma separada a las rentas del comercio, de la minería y demás actividades extractivas.

Resuelto de este modo el verdadero alcance del concepto en la disposición legal citada, llama la atención el hecho de que en ella se mencionan como rentas de naturaleza diferente las producidas por el ejercicio del comercio y de la industria, porque en el ámbito del Derecho Comercial la industria es una actividad que se entiende formar parte del comercio. En otros términos, el concepto de comercio para el Derecho Mercantil es más amplio que el concepto económico utilizado por la Ley de Impuesto a la Renta; puesto que comprende tanto lo que la ciencia económica califica de comercio como lo que califica de industria. El artículo 3° del Código de Comercio declara expresamente que son actos de comercio las empresas de fábricas y manufacturas. Trataremos de esta materia nuevamente al referirnos al concepto de comercio.

La Ley de Impuesto a la Renta ha utilizado los conceptos de INDUSTRIA

y de COMERCIO en su significación económica porque ésta es la más usual respecto de ambas palabras. Si se diere al concepto de COMERCIO su más amplia significación jurídica el impuesto que grava las rentas a que se refiere el N° 3 del artículo 20 siempre se estaría aplicando a las mismas actividades, la Ley de Impuesto a la Renta, al gravar separadamente las que previenen del ejercicio de la INDUSTRIA y del COMERCIO, sólo pretende ser más explicativa para el contribuyente.

En cuanto a la expresión INDUSTRIAS MANUFACTURERAS O FABRILES, cabe observar que la palabra MANUFACTURA, como su significado etimológico lo indica, debe reservarse para designar el procedimiento industrial en el cual la mano de obra asalariada constituye el elemento o factor más importante de producción. La palabra FABRICA, en cambio, debe preferirse para designar el procedimiento industrial mecanizado. En el hecho, sin embargo, ambas palabras han llegado a ser consideradas como sinónimas, seguramente en razón de que la mecanización de las industrias ha sido un proceso cuya imperceptible evolución no llegó nunca a justificar una sustitución de los términos empleados para designar ambos tipos de procedimientos industriales. En el lenguaje común la palabra fábrica se usa, además, para designar los establecimientos industriales cuya importancia excede la de un simple taller; y la palabra manufactura, para designar la mayor parte de los productos industriales, incluso aquellos en cuya fabricación la mano del hombre no tuvo intervención alguna.

9) Tratado de Economía Política. Ed. de la Universidad de Chile. Stgo. 1943, pág. 161.

Para don Gabriel Palma la diferencia entre las empresas de fábrica y manufacturas es de otra naturaleza. Para él son empresas de fábrica aquellas que "sólo se dedican a hacer transformaciones a los productos que les entregan los mismos clientes (tintorería, sastrería)" (10). Las demás serían empresas de manufacturas. El Sr. Palma no indica las razones en que se funda para hacer esta distinción que, a nuestro juicio, no es la más apropiada.

III.— EL CONCEPTO DE COMERCIO.

La palabra COMERCIO, según el Diccionario de la Lengua Española, deriva de los vocablos latinos "cum" y "merx" que significan "con" y "mercaderías". Según el mismo Diccionario esta palabra tiene en el idioma español las siguientes acepciones: 1) Negociación que se hace comprando, vendiendo o permutando géneros o mercancías; 2) Comunicación y trato de unas gentes o pueblos con otros; 3) Fig. Conjunto o clase de comerciantes; 4) Tienda, almacén, establecimiento comercial. Además de las anteriores existen otras acepciones de esta palabra en nuestro idioma, pero ellas no tienen ninguna relación con la materia que nos ocupa.

En lo que respecta a la Ley de Impuesto a la Renta, nos interesa precisar el concepto de comercio en sus significados económicos y jurídicos. Como ya lo dijimos al referirnos al concepto de industria, la Ciencia Económica entiende por Industria Comercial o Comercio las actividades de in-

termediación entre productores y consumidores, que no importen producción ni transformación de bienes sino meros actos de intervención en la circulación de éstos, cuyo objeto es aumentar su utilidad poniéndolos al alcance de los consumidores. Definido de este modo, el Comercio es una actividad económica distinta de las actividades extractivas, de la agricultura y de la industria.

El concepto de COMERCIO en el orden jurídico tiene significaciones diferentes para el Derecho Civil toma la palabra comercio en el sentido lato a que aludimos al comienzo de esta sección y al hablar de cosas que están o no están en el comercio o de cosas incomerciables se refiere a cosas que en el sentido general son o no susceptibles de constituir el objeto jurídico" (11). Para el Derecho Comercial la misma palabra tiene una significación más restringida y un alcance técnico-jurídico preciso, lo que se justifica porque esta noción constituye la base misma de toda la estructura del ordenamiento mercantil. "Nuestra legislación, al igual que la mayoría de las legislaciones del mundo, funda el Derecho Mercantil alrededor de la noción básica del acto de comercio y obligada, entonces, a precisar el concepto de esta actividad rechaza el sistema de la definición y prefiere enumerar los actos que deben ser reputados comerciales y a que deben aplicarse las reglas que da. Hecha la enumeración nada se ha aclarado, sin embargo, en cuanto a la esencia misma del acto de comercio". (12).

10) Gabriel Palma. Obra citada. Vol. I, pág. 87.

11) Julio Olavarría Avila. "Manual de Derecho Comercial". Ed. Jurídica de Chile, II Edición. Santiago, 1956. Vol. II, pág. 40.

12) Idem. Vol. II, pág. 42.

Nuestro legislador, para evitar el peligro de una definición que debería deslindar con absoluta precisión el campo de lo mercantil, prescindió de ella y se limitó a enumerar en el artículo tercero del Código de Comercio aquellos actos jurídicos que deben ser calificados de mercantiles. Así lo declara expresamente el Mensaje de dicho Código: "El Proyecto ha huído del peligro de las definiciones puramente teóricas y en vez de definir los actos de comercio los ha descrito prácticamente enumerándolos con el debido orden, precisión y claridad".

En consecuencia, en nuestro sistema jurídico constituye ejercicio del comercio la realización de cualquiera de los actos mencionados en el Art. 3º del Código del ramo. Debe tenerse presente, sin embargo, que la ejecución de uno solo de estos actos de comercio no basta, normalmente, para que su autor sea calificado de comerciante. Para ello es necesario que la persona tenga capacidad suficiente para comerciar, que celebre dichos actos repetidamente, de modo que constituyan para ella una profesión habitual, y que lo realice por cuenta propia. Lo dicho no obsta a que una persona pueda adquirir la calidad de comerciante por la ejecución de un solo acto de comercio, como la compra de un establecimiento mercantil.

Haciendo una advertencia semejante a la de nuestros legisladores sobre

el peligro que entrañan las definiciones, don Gabriel Palma define el comercio como "el conjunto de operaciones que tiene por objeto realizar beneficios por medio del cambio, del transporte, o de la transformación de los productos de la naturaleza o de la industria, sirviendo de intermediario entre productores y consumidores". (13). Muy semejante a la definición transcrita es la que hace suya don José Alfonso citando al autor francés Rivière, según el cual "el comercio consiste en los diversos actos y negociaciones que tienen por objeto realizar beneficios, sea efectuando en las materias primas, preparaciones y transformaciones que aumenten su valor, sea operando y facilitando los cambios de productos de la naturaleza o de la industria" (14). Semejantes a estas definiciones son las que nos proporcionan Nemesio Bertrán Arbe (15), Luis Larraín Cotapos (16), y Florencio Bonilla Rivera (17).

Para los efectos de nuestro estudio nos basta con precisar que son tres los elementos fundamentales que deben encontrarse en toda definición del concepto jurídico de COMERCIO:

1) La indicación de que se trata de una actividad de intermediación entre productores y consumidores que comprende todos los actos realizados por las personas que se interponen en la circulación de los productos de la agricultura y las industrias extractivas

13) Obra citada. Vol. I, pág. 9.

14) "Répétitions écrites sur le Code de Commerce" citado por J. Alfonso en su Obra "Comentario del Título Preliminar y del Título Primero del Libro Primero del Código de Comercio". Imp. Cervantes. Santiago, 1886 págs. 67 y siguientes.

15) "Calificación de los actos de comercio" Imp. El Mercurio, Stgo. 1944, pág. 12.

16) "Nociones generales sobre el comercio y el derecho mercantil", Imp. Mejías, Santiago, 1904, pág. 12.

17) "Compendio tributario práctico para una empresa comercial distribuidora de mercaderías" Ed. Universitaria. Stgo. 1963, pág. 17.

hasta llegar a poder del consumidor en su forma natural, elaborados o transformados en otros productos secundarios. En este sentido constituye ejercicio del comercio la explotación de industrias fabriles y manufactureras que deben considerarse excluidas del concepto económico de comercio.

2) La indicación de que ésta es una actividad que se ejerce siempre con la intención precisa y determinada de obtener una ganancia, derivada directamente de la intermediación en la circulación de los bienes. Los actos de intermediación sin este ánimo de lucro no son actos de comercio.

3) La indicación de que sólo pueden ser objeto de este tráfico comercial los bienes muebles.

La Ley de Impuesto a la Renta, al gravar las rentas que produce el ejercicio del comercio debió utilizar este concepto jurídico y no un concepto económico porque, a pesar de las dificultades que ofrece su definición, es una noción técnica cuyo alcance se puede precisar con mayor facilidad que la amplitud de este último, si se analiza con detenimiento el artículo 3º del Código de Comercio. Sin embargo, como ya lo señalamos al referirnos a la Industria, dicha Ley parece hacer referencia a la significación económica de las palabras industria y comercio en el número 3º de su artículo 20. Si hubiese utilizado el concepto jurídico, en lugar de aquel, habría bastado con hacer referencia a esta actividad y no habría sido necesario mencionar la industria, porque éste debe entenderse jurídicamente como una forma de ejercicio del comercio. Se ha sacrificado

la noción técnica para dejar lugar a la significación usual de las palabras.

IV.— EL CONCEPTO DE ACTIVIDAD

El N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesta a la Renta, luego de referirse a las que provienen del ejercicio del comercio y de la industria, menciona las que tienen su origen en la minería, la explotación de las riquezas del mar y demás actividades extractivas. La minería y la explotación de las riquezas del mar son dos especies de actividades extractivas, junto a las cuales pueden mencionarse la caza y la recolección de frutas silvestres.

Las industrias extractivas, como ya lo dijimos, son aquellas que extraen directamente del medio natural, mediante procedimientos físicos o químicos indicados por el hombre, materias destinadas inmediatamente al consumo o a ser utilizadas como materia prima en la elaboración de otros productos. Entre las actividades extractivas, las de mayor importancia económica son la minería y la pesca.

a) LA MINERÍA:

Según el Diccionario de la Lengua Española, la Minería es el "arte de laborar las minas". En el orden jurídico-económico ha sido definido como "el conjunto de actividades destinadas a la extracción de las sustancias inorgánicas en cuanto ellas representan valores como materias primas, o en otra forma, para la producción de una riqueza" (18). A nuestro juicio este concepto no explica debidamente la ver-

18) Armando Uribe H. "Manual de Derecho de Minería". Ed. Jurídica de Chile. II. Ed. 1960, pág. 11.

dadera naturaleza y objeto de la minería; puesto que no indica de donde se extraen las sustancias inorgánicas que menciona y le atribuye a esa actividad el propósito de que tales sustancias sirvan para la producción de una riqueza, en circunstancias que ellas podrían estar destinadas directamente al consumo. Nos parece más conveniente definir la Minería como la actividad cuyo objeto es la extracción de las sustancias inorgánicas contenidas en los suelos o en estratos más o menos profundos de la corteza terrestre, a fin de permitir que dichas sustancias sean aprovechadas económicamente, ya sea en forma de bienes de consumo inmediato (sal gema, mármol, materiales de construcción) o de materias primas para la industria (cobre, hierro).

El objeto principal de la actividad minera es la explotación de las minas, es decir, de depósitos de sustancias inorgánicas formados naturalmente en la corteza terrestre. Decimos objeto principal, porque en nuestro Derecho la mina no es el objeto único y exclusivo de la explotación minera. Pueden serlo también los desmontes, escorias y relaves. "Los desmontes o desechaderos son las piedras estériles o sin la suficiente ley que se botan o desprecian en el escogido o pallaqueo de un mineral porque no se puede o no conviene beneficiarlos". Las escorias son los residuos que quedan como resultado del beneficio del mineral por un procedimiento seco; los relaves son los residuos resultantes de igual beneficio por la vía húmeda" (19).

Según el criterio adoptado por el

Servicio de Impuestos Internos, el concepto de actividad minera o minería se extiende solamente a la extracción de minerales, es decir, cuando los productos extraídos no sufran modificación, a lo más sean triturados. No quedaría comprendida, en consecuencia, dentro de este concepto ninguna actividad que importara alguna forma de elaboración o modificación de los productos minerales. "La explotación de canteras de piedra, mármoles, pizarras, talco, etc., no es una industria manufacturera, sino una industria extractiva minera. Sin embargo, cuando a estos mismos productos debe dárseles una forma determinada, como ocurre con las soleras, adoquines, piedras o mármoles tallados o pulidos, la actividad debe considerarse industria manufacturera". (20).

Discrepamos de la opinión que manifiesta el Servicio de Impuestos Internos en cuanto cualquier forma de elaboración o modificación de los productos minerales puede ser motivo suficiente para sustituir la calificación de industria minera por la de industria manufacturera. Hemos visto que el criterio aplicado por el legislador para calificar una industria agrícola es mucho más amplio que el que se le supone, en la opinión comentada, para calificar una industria minera. Constituyen actividades agrícolas no sólo la producción sino también la elaboración, conservación y acondicionamiento de los productos primarios del reino animal y vegetal que haga el mismo productor. Si le suponemos al legislador la misma amplitud de criterio que tuvo para decidir esta forma de calificación, debemos resolver que

19) Idem., pág. 88.

20) Manual del Servicio. Suplemento Nº 6 (12) 23 de fecha 6 de Noviembre de 1964.

son actividades mineras y que deben recibir el tratamiento de tales, la elaboración, conservación y acondicionamiento de los productos minerales que haga el mismo productor. No existe razón que justifique la aplicación de un sistema diferente de calificación. Donde existe la misma razón debe existir la misma disposición.

Dijimos oportunamente, al referirnos al concepto de actividad agrícola que al extenderse su alcance hasta comprender la elaboración de sus productos primarios, el legislador aplica el mismo criterio jurídico que sirve para diferenciar la industria civil de la industria comercial. Esta razón se encuentra presente también cuando se trata de diferenciar la minería de la industria manufacturera: aquella es una industria civil, ésta una industria comercial. Nos parece que la unidad del sistema exige que se fijen los límites exactos de la industria comercial con respecto a dos industrias civiles, como la agricultura y la minería, aplicando los mismos principios. Por ello sostenemos que la elaboración, conservación y acondicionamiento de los productos minerales que haga el mismo productor forma parte de la industria minera y no de la manufacturera o fabril. Pero dijimos también al tratar de la industria agrícola que para darle este carácter era necesario que los productos primarios del reino vegetal y animal predominasen en el producto final y que entendíamos esta exigencia legal en el sentido de que debería juzgarse predominante aquel producto cuyo valor determinó más del 50% del costo del producto resultante. Como en el caso de la Minería la ley nada ha dicho sobre el particular, nos parece que el régimen aplicado a la industria agrícola debería considerarse también como el más adecuado respecto de aque-

lla. En este orden de ideas la Minería no quedaría reducida a la simple extracción de las sustancias minerales yacentes en el suelo y en el subsuelo, sino que se extendería a la elaboración, conservación y acondicionamiento de ellos, siempre que las hiciera el mismo empresario y predominasen en el producto final.

Aplicando la solución que proponemos la producción de mármoles, pulidos por la misma empresa que los extrae de la cantera, no constituye una industria manufacturera, sino una industria minera. La actividad extractiva no dejaría de ser calificada como industria minera en este caso, porque la elaboración del producto primario mineral no afecta al predominio suyo en el producto resultante. Del mismo modo el minero que extrae sal de un yacimiento y luego la somete a procedimientos de molienda, no ejerce una industria comercial, fabril o manufacturera, sino una industria minera. Esta será la solución mientras el producto primario mineral predomina en el producto resultante.

Pero, si el minero utiliza otras sustancias adquiridas de terceros para mezclarlas con las de producción propia y el valor de aquellas excede el de éstas y tienen mayor influencia en la determinación del costo del producto resultante, habrá traspuesto el límite de la simple industria minera y la suya deberá ser calificada como industria fabril o manufacturera. En términos generales puede decirse que hay que dilucidar en cada caso si en el producto resultante predomina la industria extractiva civil o la intermediación que caracteriza la industria comercial.

b) LA EXPLOTACION DE LAS RIQUEZAS DEL MAR.

Dijimos anteriormente que entre las actividades extractivas destacaban por su importancia económica la minería y la pesca. Para eludir a esta última la Ley sobre Impuesto a la Renta ha preferido referirse a la "explotación de las riquezas del mar". Esta expresión tiene mayor amplitud que aquella, porque abarca todas las actividades extractivas de especies marinas, animales o vegetales, que pueden tener alguna importancia económica. Sin embargo, la misma expresión es, en cierto sentido más estrecha que el concepto PESCA, porque ésta puede desarrollarse no sólo en el mar sino, además, en ríos y lagos. El problema de la amplitud de estos conceptos no tiene gran importancia práctica porque la Ley después de referirse a la explotación de las riquezas del mar utiliza la expresión genérica "y demás actividades extractivas".

Según el Diccionario de la Lengua Española "PESCAR" es coger peces con redes, cañas u otros instrumentos y PESCA, el oficio y arte de pescar. El concepto de pesca y de industria pesquera en nuestro sistema jurídico es mucho más amplio que la acepción común de la palabra. El artículo 1º del D. F. L. N° 266 de 6 de abril de 1960 y su Reglamento (Decreto N° 133 de 9 de Febrero de 1961) se ocupan de esta materia y definen las industrias pesqueras principales, anexas, y complementarias.

Son INDUSTRIAS PESQUERAS aquellas que tienen por objeto la extracción, pesca o caza de seres u organismos que tienen en el agua su medio normal de vida.

Son INDUSTRIAS PESQUERAS

ANEXAS aquellas que, sin extraerlos, pescarlos o cazarlos tienen por objeto la elaboración, conservación o transformación de dichos seres u organismos.

Son INDUSTRIAS PESQUERAS COMPLEMENTARIAS las que tienen por objeto la construcción o reparación de embarcaciones para la pesca industrial, comercial o la fabricación de equipos o elementos destinados a su propio consumo.

Como puede apreciarse, la PESCA como actividad extractiva no consiste sólo en coger peces, como lo expresa la definición del Diccionario de la Lengua sino, además, en la extracción y en la caza de los seres u organismos que tienen en el agua su medio normal de vida. En consecuencia, la recolección de mariscos es una forma de practicar la pesca y también lo es la caza de la ballena. A esto puede agregarse que las industrias pesqueras anexas y complementarias rebasan el concepto usual de industria pesquera.

Los conceptos de industrias pesqueras anexas y complementarias nos aproximan nuevamente a la distinción entre las industrias civiles y las comerciales, a la que hicimos alusión a propósito de la agricultura y de la minería. Como se trata de un problema que ya hemos analizado no volveremos sobre él y nos limitaremos a señalar que la ley ha sido consecuente con sus principios al calificar de industria pesquera aquella que tiene por objeto la elaboración, conservación o transformación de los objetos de la pesca. Esta nueva ratificación de los criterios de distinción que utiliza el legislador para determinar el límite entre la industria civil y la industria comercial es una razón más para sostener que ellos deben ser

aplicados a la minería, en cuyo caso no se hizo reconocimiento tan explícito de ellos.

c) OTRAS ACTIVIDADES EXTRACTIVAS.

Además de la minería y de la explotación de las riquezas del mar el N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta menciona en términos generales a otras actividades extractivas. Entre estas actividades designadas genéricamente, deben entenderse comprendidas la pesca no marítima, la caza y la recolección de frutos silvestres. Ninguna de estas tres actividades tiene importancia económica en nuestro país.

A la pesca ya nos hemos referido, sin distinguir entre la marítima y la fluvial o lacustre, y la recolección de frutos silvestres no merece ningún co-

mentario especial. En consecuencia, sólo nos resta referirnos brevemente a la caza.

Según la definición del Diccionario de la Lengua Española, CAZAR es buscar o seguir las aves, fieras u otras muchas clases de animales para cogerlos o matarlos, y CAZA, la acción de cazar.

Desde el punto de vista jurídico la caza y la pesca son especies de ocupación por las cuales se adquiere el dominio de los animales bravíos (artículo 607 del C. Civil). Y se llaman animales bravíos o salvajes los que viven naturalmente libres e independientes del hombre, como las fieras y los peces. (Art. 608 del C. Civil). Definido desde el punto de vista de la acción, la caza es una actividad cuyo objeto es la muerte o captura de animales bravíos o salvajes.