

## REFORMA TRIBUTARIA- PROYECTO PRIMITIVO ABRIL 2012

### Alejandro Dumay Peña

Magíster en Tributación,  
Licenciado en Cs. Jurídicas y Sociales,  
Abogado.  
Socio Director Addens Consultores,  
Colaborador CET UChile.



### **1.- INTRODUCCIÓN – COMENTARIOS A LAS MODIFICACIONES MÁS RELEVANTES QUE EL PROYECTO INTRODUCE AL TEXTO DE LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA**

El proyecto de reforma tributaria, en lo relativo a medidas anti elusión, se centra en las sociedades de personas y sus socios, cuyo tratamiento impositivo se pretende asimilar al de las sociedades anónimas y sus accionistas, respectivamente.

La forma en que se pretende materializar dicha nivelación genera numerosas inquietudes e interrogantes, desde el momento que el distingo, que tradicionalmente ha consagrado la ley, no es arbitrario o antojadizo.

Los aportes y retiros, que sin ninguna formalidad legal pueden efectuar los socios, explican que el costo tributario de los derechos sociales no pueda identificarse con el valor del aporte de capital o del precio de adquisición de los derechos, como ocurre con las acciones.

Esas diferencias - entre sociedades anónimas y de personas -, justificaba también el distinto tratamiento que la normativa vigente contempla en materia de gastos rechazados.

Sin embargo, por sobre las consideraciones anteriores, son las dudas que genera el proyecto en materia de constitucionalidad de algunas normas que se proponen, lo que debería privilegiarse al momento de su evaluación.

## 2.- MODIFICACIONES AL RÉGIMEN DE LOS RETIROS EN EXCESO DE FUT

La expresión “retiro en exceso” es un concepto que alude al retiro de sumas que van más allá del monto de las utilidades tributables existentes o acumuladas en la empresa, vale decir, que se efectúe en exceso del Fondo de Utilidades Tributarias.

Es efectivo que la figura posibilita alternativas de elusión y que en las sociedades anónimas no existe un equivalente (dividendos en exceso), puesto que por norma legal expresa, en el caso de las sociedades anónimas, los dividendos corresponden, necesariamente, a reparto de utilidades.

Pero es, precisamente, por tal razón, que las situaciones no son equiparables, ya que en el caso de las sociedades anónimas se tiene la certeza de que los dividendos corresponden a distribución de utilidades, lo que, con independencia de la calidad de éstas (tributarias o simplemente financieras) hace posible gravarlas, sin contradecir la esencia del tributo.

En cambio, disponer que los empresarios individuales o socios de sociedades de personas “pagarán los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre las **cantidades que a cualquier título retiren**”, desnaturaliza el impuesto, puesto que necesariamente implica aceptar la aplicación del impuesto **a la renta** sobre sumas que no constituyan utilidades, ganancias, beneficios o incrementos de patrimonio.

La normativa vigente, consecuente con la naturaleza del tributo, sólo grava al empresario individual y a los socios de sociedades de personas, cuando acceden - a través del retiro - a sumas que han formado parte de la renta imponible de la empresa o, más exactamente, cuando se trata de rentas o utilidades que se incorporan al patrimonio personal del contribuyente.

El tratamiento tributario “simétrico” entre sociedades de personas y sociedades anónimas, que se consigna como uno de los principios del proyecto, olvida el presupuesto esencial a que se ha hecho referencia, vale decir, la circunstancia de que por ley, las sociedades anónimas sólo pueden distribuir utilidades, en tanto que gravar, en las sociedades de personas y en las empresas individuales, los retiros que se

efectúen “a cualquier título” implica la posibilidad cierta de afectar, con el Impuesto a la Renta, sumas que pudieran corresponder a meras recuperaciones de aportes, a devoluciones de capital o a otros conceptos distintos de una ganancia, utilidad o incremento patrimonial que, por definición, es lo único que, el tributo contenido en el DL 824, podría o debería afectar.

Se dice que “esta reforma tributaria no pretende cambiar la esencia del sistema impositivo” sino que mejorar normas como “las de los retiros en exceso”.

El Mensaje señala, expresamente, que nuestro sistema descansa “en el principio conforme al cual los impuestos Global Complementario o Adicional se aplican en la medida que **las rentas** sean retiradas o distribuidas por las empresas que las generan”, lo que, sin embargo, se desvirtúa cuando se gravan los retiros que se efectúan **a cualquier título**, vale decir, flujos que pudieran o no corresponder o no a rentas existentes o acumuladas en la empresa.

En ausencia de utilidades, la afectación de los retiros se traduce en un gravamen sobre sumas que no son constitutivas de renta, vale decir, eventualmente, en un impuesto a los retiros de capital o, en todo caso, a sumas que no serían representativas de lo que, por definición, cualquier Impuesto a la Renta debe afectar.

Por lo tanto, la fórmula que se plantea, claramente no conduce a una correcta nivelación o tratamiento “simétrico” respecto de sociedades anónimas y de personas, ya que en el primer caso, tal como ocurre en la actualidad, se tiene la certeza de que todo reparto constituye, necesariamente, una distribución de utilidades, -tributarias o, a lo menos, financieras-, lo que, evidentemente, no ocurriría si se afecta a los socios por los retiros que efectúen a cualquier título.

En consecuencia, el objetivo del proyecto debería lograrse a través de una fórmula que no desnaturalice el tributo, como sería, por ejemplo, una normativa a través de la cual se estableciera la obligación de establecer, en forma previa a cualquier retiro, la composición del patrimonio social. A partir de ello, si se determina que la sociedad carece de utilidades, por lo que debe concluirse que el retiro que se pretende deberá imputarse a capital, podrían hacerse exigibles los trámites propios de una disminución de capital, cumplidos los cuales, los retiros o distribuciones, no se afectarían con impuesto (conforme a lo establecido en el artículo 17 # 7 de la ley), en tanto que si no se da cumplimiento a las exigencias que para las disminuciones de capital la ley establece, los retiros se afectarían, por entenderse que corresponden a retiros de utilidades.

Lo que se pretende evitar, según lo señala el Mensaje, son los retiros en exceso desde sociedades que posteriormente se mantienen sin movimiento, postergándose de manera indefinida la tributación de sus socios personas naturales (Párrafo b) del Punto 4), pero se agrega -impropiamente, a mi juicio-, que ello deriva de una distinción que hace la ley, entre las sociedades de personas y las sociedades anónimas, “que no tiene justificación”.

Ello no es correcto, si se tiene en cuenta lo que se ha venido señalando, en cuanto la Ley sobre Sociedades Anónimas garantiza -a diferencia de lo que ocurre con las sociedades de personas-, que todo reparto corresponde a utilidades, en ausencia de las cuales la S.A. está impedida de distribuir dividendos.

No existe, para las sociedades de personas y empresas individuales que se asimilan a ellas, una norma equivalente, lo que hace perfectamente posible que los retiros que se efectúen desde estas últimas, no correspondan a utilidades.

Por lo tanto, frente a una normativa tan diversa, la solución no puede pasar por equiparar situaciones sujetas a una normativa legal tan diversa, sino que, por el contrario, debería generarse un procedimiento que haga factible la equiparación y, como ello no podría implicar la prohibición para los socios de acceder a recursos sociales en ausencia de utilidades, ello debería lograrse a través de restricciones como la señalada: Obligación de cumplir las formalidades propias de una disminución de capital, cuando se pretenda retirar, desde sociedades de personas, recursos que no correspondan a utilidades existentes en ellas.

Según señala el Mensaje, lo que se pretende es que en las sociedades de personas, al igual que en las anónimas, “todo **reparto de utilidades** sea gravado con los impuestos finales, independiente del FUT de la compañía”.

Sin embargo, dicho objetivo no se condice con la afectación de “las cantidades que a cualquier título se retiren”, ya que con el texto que se propone, pasarían a gravarse los retiros, aun cuando no correspondan a utilidades.

No se trata de que la nueva norma pase a gravar los retiros “de utilidades”, aun cuando éstas no correspondan a utilidades tributarias, -como ocurre en la actualidad con las sociedades anónimas-, ya que el texto que se plantea, no pasa a gravar los retiros de utilidades, con prescindencia del FUT, sino que “las cantidades que a cualquier título se retiren”.

En relación a la materia debe tenerse especialmente presente que, en las sociedades de personas, a diferencia de las anónimas, son posibles los aportes informales, vale decir,

los dineros que los socios ingresan, en cualquier momento, al patrimonio social, sin las formalidades propias de un aumento de capital, esto es, a través del mero registro contable.

La restitución o recuperación de esos aportes -que tampoco se han formalizado como préstamos, vale decir, mediante un contrato de mutuo-, no puede materializarse, en la normativa vigente, en calidad de devolución, puesto que, existiendo FUT, lo que de hecho podría calificarse como restitución o recuperación de los aportes informales, pasa a constituir un retiro y debe tratarse como tal.

Resultaría razonable gravar los retiros en exceso de FUT, pero en cuanto correspondieran a un retiro de utilidades.

El Proyecto, en cambio, posibilita la afectación, con el Impuesto a la Renta, de sumas que no correspondan a utilidades, ni encuadren en la definición de “renta” que señala la ley.

Así lo reconoce, en definitiva, el propio proyecto, cuando, más adelante -y dentro de las modificaciones que se introducen al propio artículo 14 de la ley-, sustituye la palabra “rentas” por “cantidades”, y también cuando en el punto vi) de la letra c), a propósito de las modificaciones que se introducen a la actual letra d) del número 3 de la letra A) del actual Art. 14, intercala, entre las palabras “rentas” y “utilidades”, la expresión “o cantidades”.

El texto que se propone alude expresamente a las “distribuciones o devoluciones de capital” (en la letra e) que se agrega al nuevo número 4 de la letra A) del artículo 14) y el texto de la norma que sustituye el actual # 7 del artículo 17 ( norma que desgrava las devoluciones de capital), establece un orden de prelación respecto de las sumas que por tal concepto se retiren, la que concluye con “las demás **cantidades** que deban gravarse con los impuestos de esta ley”.

Como, de acuerdo a lo señalado en los párrafos anteriores, la ley pasa a gravar “cantidades” que pueden no corresponder a rentas o utilidades, las “cantidades” que según el nuevo texto “deban gravarse”, se apartan, claramente, del concepto básico del actual artículo 17 # 7, que desgrava -califica de no constitutivas de renta- toda devolución de capital que no corresponda a “utilidades tributables”.

### 3.- MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 17 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A AL RENTA

A propósito del artículo 17 de la ley, es del caso recordar o hacer presente que dicha norma, contrariamente a lo que consigna su enunciado, no contiene un listado de ingresos no constitutivos de renta. Excepcionalmente, alguno de sus números aluden, efectivamente, a ingresos que se sustraen de tributación por no representar utilidad, ganancia o beneficio, cual es el caso, precisamente, del # 7 a que se hacía referencia. Pero, en su gran mayoría, se trata, simplemente, de exenciones, disfrazadas - indebidamente por cierto- del carácter supuestamente “no constitutivo de renta” que tendría el ingreso que se libera de tributación.

Si estuviéramos, efectivamente, frente a ingresos no constitutivos de renta, la norma del artículo 17 se haría innecesaria, desde el momento que el ingreso, al quedar, por su naturaleza, al margen de la definición de renta que da la ley -Art. 2 # 1- quedaría necesariamente -sin necesidad de norma que así lo ratifique-, excluido de tributación.

La reforma, a pesar de involucrarse en la normativa del artículo 17, no aprovecha de abordar el perfeccionamiento de texto positivo que habría sido tan pertinente.

En lugar de corregir la señalada deficiencia de técnica legislativa, se adentra en la modificación de algunos numerandos, no profundizando en el perfeccionamiento de la normativa tributaria y del texto de la Ley de la Renta, en particular.

El Proyecto mantiene, como supuestamente “no constitutivo de renta” el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones, en lugar de racionalizar la franquicia que tradicionalmente ha beneficiado a la ganancia ocasional en la venta de acciones, en forma sistemática con la franquicia del artículo 107 de la ley y otros beneficios impositivos de que gozan las ganancias a que pueden dar lugar la cesión de estos títulos.

Se restringen algunas de las **exenciones** contempladas en el artículo 17, en lugar de abordar un perfeccionamiento de la norma, a partir del reconocimiento de que la desgravación que ella contempla corresponde a franquicias concedidas por el legislador a determinados ingresos y no a la supuesta calidad de no constitutivos de renta -vale decir, no representativos de un beneficio, ganancia, utilidad o incremento de patrimonio- que ellos pudieren tener.

No se aprovecha de terminar con la dualidad de la normativa vigente, refundiendo en un solo artículo lo que el texto actual, a través de normas separadas, dispone a efectos de desgravar la ganancia en venta de inmuebles y en venta de derechos o cuotas sobre

inmuebles, no obstante que se modifican -o más exactamente, se sustituyen- las letras b) e i) del número 8 del artículo 17.

Tampoco se aprovecha de generar una normativa más consistente y armónica entre las normas que gravan las rentas derivadas de bienes raíces, las que regulan la forma de determinar tales rentas y las que se refieren al tratamiento del mayor valor que se obtenga en la enajenación de los inmuebles, no obstante que la reforma incide, - aunque de manera bastante inorgánica -, en todas esas materias.

Si la intención era mantener, aunque con modificaciones, tanto la alternativa de renta presunta para la explotación de inmuebles, como la franquicia respecto del mayor valor obtenido en su venta por parte de contribuyentes no sujetos a renta efectiva, habría bastado señalar quienes pueden acogerse a renta presunta, para que de ello se hubiera derivado, automáticamente, y sin necesidad de una normativa adicional, tan innecesaria como compleja: \* Quienes quedan obligados a determinar renta efectiva ( obviamente, los que no cumplan los requisitos para acogerse a renta presunta) y \* Quienes pueden acceder a la franquicia de desgravación del mayor valor que obtengan en la enajenación de los inmuebles ( obviamente, los que pudieron acogerse al régimen de renta presunta ).

En cambio, la situación se aborda de una manera que en lugar de sistematizar, clarificar y simplificar la normativa, se recurre a reglas que pudieran resultar confusas y plazos arbitrarios, que determinan distinto tratamiento según el tiempo transcurrido entre la fecha en que se decide la venta y la fecha en que ésta se materializa<sup>81</sup>.

#### **4.- INCIDENCIAS MÚLTIPLES DEL CAMBIO DE RÉGIMEN A LOS RETIROS EN EXCESO Y OTRAS REFORMAS**

La modificación del artículo 14, en materia de retiros en exceso, tiene efectos transversales, según se consigna más adelante, a partir de lo ya señalado en cuanto a la sustitución del # 7 del artículo 17, que regula las devoluciones de capital.

También son sustantivas las modificaciones que se introducen al artículo 15 (norma que regula el ejercicio al cual deben imputarse los ingresos), ya que se elimina la flexibilidad que, para situaciones especiales, establece el texto vigente, disponiéndose que, necesariamente, los ingresos deben imputarse al ejercicio en que se hayan devengado o percibido (lo primero que ocurra).

---

<sup>81</sup> Ya no basta tener en cuenta el tiempo transcurrido entre la compra y la venta, sino que pasa a tener relevancia la existencia de una promesa que de cuenta de la intención de vender.

Se incorpora a esta disposición una norma que regula la valorización de activos en los casos de fusión o absorción de sociedades, cuando el valor de la inversión (precio que se pagó por el 100 % de los derechos o acciones de la sociedad absorbida), resulte inferior al valor de libro de los activos de la sociedad absorbida (de los que se hace dueña la absorbente).

La situación inversa -valor de la inversión superior al de los activos que tenía la sociedad absorbida o fusionada-, queda regulada en el nuevo texto del artículo 31.

Sin embargo, en las modificaciones que se introducen al artículo 15, no se aprovecha de perfeccionar la normativa sobre concesionarios (construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra), la que requiere de urgentes aclaraciones, como lo evidencia la lectura del único instructivo existente sobre la materia -la Circular 49, de 27/8/1996-, la que no logra resolver las interrogantes que plantea la aplicación de la norma.

## **5.- MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 17**

En el artículo 17, como se ha dicho, se sustituye el # 7, para ajustarlo a las reformas introducidas al artículo 14.

En la nueva letra a) del # 8, la restringida franquicia al mayor valor obtenido en la enajenación de acciones poseídas por más de un año, se hace extensiva a la ganancia en la enajenación de derechos sociales.

En el nuevo texto de las letras b) e i) del # 8 del artículo 17, se introduce una normativa compleja que restringe la franquicia que por concepto de mayor valor en la enajenación de inmueble, o de derechos o cuotas sobre ellos, obtengan los contribuyentes no sujetos a renta efectiva.

En esta parte, la técnica legislativa conduce a diversos escenarios complejos, en lugar de una normativa que hubiera establecido, con claridad, quienes quedan sujetos a determinar la renta efectiva por la explotación de inmuebles y quienes en situación de acceder a renta presunta y, consecuentemente, a desgravación por mayor valor en la venta.

Tampoco aprovecha de corregir lo que significa la existencia de dos normas separadas, aunque idénticas, respecto a la ganancia en la enajenación de inmuebles - letra b - y en la venta de derechos o cuotas sobre bienes raíces - letra i -, que, por cierto, era el caso aprovechar de refundir en una regla común para ambas alternativas tan equivalentes.



En cambio, se da un gran paso en la nivelación del tratamiento de la ganancia en venta de derechos sociales, la cual se equipara con el que se obtenga en la enajenación de acciones. Al efecto, se eliminan los tres últimos incisos del artículo 41, que corresponden a las normas que actualmente regulan la determinación del costo de los derechos sociales que se transfieren, costo que, comparado con el precio de venta de los derechos, determina el resultado de la operación, la que en caso de ser positiva se afecta con Primera Categoría y Global o Adicional.

Es necesario advertir, a este respecto, que la diferencia existente en la normativa vigente, no tiene su origen en deficiencias legales, sino que en características propias de las sociedades de personas, que el permitir aportes adicionales, aportes de reinversión, retiros no necesariamente ajustados a los porcentajes de distribución pactados y otras variables, impiden identificar el costo de los derechos sociales con el monto del aporte efectuado o con la suma pagada por su adquisición.

A diferencia de lo que ocurre con las acciones, en que hay un precio de compra objetivo a comparar, previa actualización, con el precio de venta, el socio que adquirió los derechos sociales en una determinada suma, pudo haber efectuado aportes adicionales -no necesariamente escriturados- o retiros a cuenta de utilidades futuras u otras operaciones, que distorsionan el valor de compra e impiden, simplemente, compararlo con el precio de venta a efectos de establecer el resultado tributario de la operación.

## **6.- MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 21**

El nuevo texto del artículo 21 presenta sustanciales diferencias con la norma vigente y también se ve incidido por las modificaciones al artículo 14 relativas a los retiros en exceso.

Se gravan numerosas partidas con la tasa del 35 %. Entre ellas, las diferencias que se hayan determinado mediante tasación o presunción, sea que ella se haya practicado de acuerdo a las nuevas normas del artículo 64 del Código Tributario o en virtud de reglas especiales como las contenidas en el artículo 35 o 70 de la Ley de la Renta.

Discutibles resultan las facultades que se confieren al Servicio de Impuestos Internos para determinar que operaciones de las empresas configuran retiros encubiertos de sus propietarios, así como la aplicación de “multas” por tales conceptos.

Conceptual y doctrinariamente, las multas corresponden a sanciones que deben estar asociadas a infracciones tributarias, las que deben estar tipificadas en el Código

Tributario, donde también se contienen los procedimientos para su aplicación, en tanto que la Ley de la Renta debe contemplar tributos, cuyo origen debe estar en los hechos gravados expresamente previstos en el texto, los que, a su vez, deben estar en consonancia con la definición de “renta” que señala la propia ley.

El término “multa”, tan impropio de una ley tributaria sustantiva, se repite en el nuevo texto del artículo 31 (norma que trata de los gastos necesarios para producir la renta), reemplazando la actual referencia a la presunción de derecho que se contiene en el inciso primero. Lo propio ocurre con el nuevo texto del artículo 33.

También se manifiesta, en el nuevo texto del artículo 31 el efecto transversal de la modificación relativa a los retiros en exceso, ya que se modifica el número 3 (rebaja de pérdidas) para incorporar la expresión “cantidades”. Lo propio ocurre en el nuevo texto del artículo 38 bis, conforme al cual el término de giro no sólo libera el FUT acumulado en la empresa, sino que las rentas o “cantidades acumuladas”.

A propósito de la imputación de pérdidas, llama la atención la disparidad de criterios entre los artífices del Proyecto y la Dirección del Servicio de Impuestos Internos.

De acuerdo a la ley, pérdidas tributarias se compensan con utilidades de igual naturaleza.

El Servicio, en sus instructivos oficiales cuestionó este concepto para plantear un distingo de acuerdo al cual la renta líquida imponible, positiva o negativa, de primera categoría, no sería una sola, ya que habría que discriminar según si esa renta imponible, en el caso de ser positiva, se afectaba o no, posteriormente con Global Complementario o Adicional.

Según el criterio administrativo, existirían utilidades afectas a primera categoría aplicado como impuesto único, vale decir, no seguido por global o adicional ( lo que podríamos llamar utilidades tipo a ) y utilidades afectas a primera categoría en régimen general, esto es, gravadas posteriormente con global o adicional ( a las que llamaremos utilidades afectas a primera, tipo b ).

De acuerdo a las instrucciones vigentes, las pérdidas deben sujetarse a igual clasificación, lo que determina que una pérdida de primera categoría, no se imputa necesariamente a una utilidad que estuvo afecta al mismo impuesto cedular, sino que debe respetarse el distingo antes indicado, de modo que lo que se imputa a las utilidades tipo a), son, exclusivamente, las pérdidas tipo a) y, a su vez, las pérdidas tipo b), sólo se rebajan de las utilidades tipo b).

El Proyecto, en tanto, no sólo se desentiende de la fineza antes referida, sino que, ajeno a toda sutileza, dispone que las pérdidas del ejercicio - o sea, la RLI negativa - debe imputarse, tanto a utilidades que estuvieron afectas a Primera Categoría, como también a otras cantidades, hayan estado o no afectas al impuesto de Primera Categoría.

## **7.- TRATAMIENTO DE LOS GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA**

Como ocurre en tantas otras materias, nada aporta el Proyecto en lo relativo al distinguo de los gastos necesarios para producir la renta (los “indispensables”, de acuerdo a la jurisprudencia administrativa), los no deducibles (que no cumplen los requisitos para su rebaja) y los gastos rechazados, que en la actualidad se gravan con el impuesto del artículo 21, al que se le denomina “impuesto sanción” por lo elevado de la tasa (35%).

La indicada denominación, que en la actualidad es simplemente metafórica, pasa a tener consagración legal, puesto que, como se ha señalado, al citado tributo se adicionan, en determinados casos, multas.

Lejos de un perfeccionamiento a la norma del artículo 31, el Proyecto consulta una modificación al inciso primero, precisamente para incorporar la expresión “multa” a que se ha hecho referencia y luego al número 3 (que regula la deducción de pérdidas), para sancionar efectos que son consecuencia de las modificaciones introducidas al artículo 14.

También como consecuencia de las reformas que sufre el artículo 14, se elimina el párrafo tercero del # 5 del artículo 31, que se refiere al tratamiento de la depreciación acelerada.

Por último, se agregan al # 9, que trata de los gastos de organización y puesta en marcha, normas relativas al denominado “badwill”, pudiendo contravenir el principio de sistematización, ya que dicha materia no tiene relación alguna con los gastos de organización y puesta en marcha y, además, la regulación de la situación inversa (goodwill) queda regulada en el artículo 15.

Por lo tanto, si bien resulta positiva la incorporación de normas que regulen el tratamiento tributario de la diferencia positiva (goodwill) o negativa (badwill) que pueda producirse entre el valor pagado por los derechos o acciones de una sociedad y el valor de libro de ésta, -el que difiere del que se aplica en la actualidad, de acuerdo a las instrucciones oficiales del Servicio de Impuestos Internos sobre la materia-, hubiere sido aconsejable un mayor esfuerzo de sistematización, en lugar de dispersar las

normas regulatorias en los artículos 15 y 31, los que, por otra parte, regulan imputación de ingresos y deducción de gastos, respectivamente.

En lo sustantivo, los efectos de la nueva normativa podrían verse afectados por los múltiples mecanismos de tasación con que cuenta el Servicio de acuerdo a las facultades que le confiere el nuevo texto que se propone para el artículo 64 del Código Tributario, así como de las facultades que en el mismo sentido se contienen en la propia Ley de la Renta.

## 8.- EN CONCLUSIÓN

Sintetizando las observaciones a que da lugar el Proyecto, en cuanto a los temas comentados, puede señalarse:

- A) Se pretende, en materia de retiros, asimilar la situación de las sociedades de personas a las anónimas, sin tener en cuenta el distingo esencial que emana de la norma que se contiene en el artículo 78 de la Ley 18.046, que es lo que permite gravar los dividendos que se repartan, en la certeza de que corresponderán a utilidades.

Obviamente, no ocurre lo mismo en las sociedades de personas, en que pueden darse retiros de capital u otras situaciones que no hacen procedente o aceptable un gravamen indiscriminado.

Se ha sugerido, como control a los retiros en exceso que pudieran utilizarse en forma abusiva, la obligación de formalizar disminuciones de capital cuando se pretenda realizar retiros que no correspondan a utilidades, pudiendo la ley contemplar una presunción en el sentido que los retiros realizados desde una sociedad de personas, que no hayan estado precedidos de las formalidades propias de una disminución de capital, se reputarán efectuados con cargo a utilidades.

- B) En cuanto al régimen tributario de la renta de los inmuebles, bastaría que el artículo 20 señalara con claridad los requisitos que permiten acceder al régimen de renta presunta, con lo que quedaría automáticamente definido los que deben someterse a renta efectiva.

A partir de lo anterior, quedarían automáticamente definidos los beneficiarios de la franquicia del artículo 17, que serían, precisamente, los que cumplieron los requisitos para acogerse al régimen de renta presunta.

- C) El texto que se propone para reemplazar la norma del # 7 del Art. 17, resulta a nuestro juicio, poco afortunado, teniendo claro que sus potenciales deficiencias son consecuencia directa de la quizás desacertada solución que se pretende dar al uso abusivo de los retiros en exceso.

Como se señaló, la citada norma corresponde a uno de los pocos casos en que el encabezamiento o párrafo inicial del artículo 17 resulta acertado.

No existe franquicia, sino que consistencia con la definición de renta, cuando el texto vigente del citado # 7 nos señala que no constituyen renta las devoluciones de capital, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas.

Esa norma, que salva al artículo 17 de una crítica más despiadada por parte de la doctrina, no merecía ser modificada.

- D) También es consecuencia de la manera errónea con que se ha enfocado el tema de los gastos rechazados, la modificación que se pretende introducir a la norma del inciso segundo del # 3 del artículo 31, que regula la rebaja de las pérdidas del ejercicio -las que en la actualidad deben imputarse a las utilidades acumuladas-, y que pasarían a imputarse a las cantidades referidas en el nuevo número 4 de la letra A) del artículo 14, señalándose que dicha imputación procederá, sea que tales cantidades se hayan afectado o no con el impuesto de categoría.
- E) Como se ha dicho, las normas de las letras b) e i) del # 8 del artículo 17, deberían haberse refundido en una sola (igual tratamiento para el mayor valor en la venta de inmuebles, que en la enajenación de derechos o cuotas sobre inmuebles) ya que se trata de idéntica situación, con la única diferencia -irrelevante para fines impositivos-, que en el primer caso el dueño del bien raíz es uno sólo, en tanto que en el segundo caso hay dos o más propietarios, debió reducirse a un texto muy breve, que se limitara a señalar que la franquicia no aprovecha a los que han debido explotar el inmueble que se enajena en régimen de renta efectiva.

La regulación de los que tienen acceso a renta presunta -y por lo tanto a la franquicia-, así como la indicación de los requisitos que deben cumplirse al efecto, ha debido ser materia del artículo 20 # 1, vale decir, de la norma que regula el tratamiento de las rentas de los bienes raíces.

Una clara regulación, dentro del artículo 20 # 1 de la ley, respecto de los requisitos que deben cumplir los propietarios de bienes raíces, agrícolas o urbanos, para acceder al régimen de renta presunta, hubiera posibilitado una regla dentro del artículo 17 que, sin la complejidad que presenta la normativa planteada, hubiera regulado la desgravación que beneficia al mayor valor obtenido en la enajenación de esos inmuebles.

- F) El Proyecto pretende perfeccionar el texto del artículo 21, (que grava los denominados gastos rechazados), pero con reglas conflictivas y de compleja y peligrosa interpretación, como la que confiere al Servicio de Impuestos Internos facultades para asumir que un gasto no acreditado, corresponde a un retiro encubierto, situación en la cual, la tasa del 35 % con que se gravan los gastos rechazados, se incrementa sustantivamente, configurándose una infracción tributaria que da lugar a una multa.

La sanción indicada es tan sui géneris, que la norma propuesta dispone en lo pertinente: “Esta multa deberá ser declarada anualmente por el contribuyente...”.

Hacemos presente, al respecto, que concordamos plenamente con la doctrina que sostiene que el tema infraccional y sancionatorio, en el área impositiva, debe estar regulado en el Código Tributario.

El texto propuesto contraviene principios esenciales en materia impositiva, como el relativo a la clara diferenciación entre tributos y sanciones.

El impuesto jamás puede ser consecuencia de un acto ilícito. Los hechos gravados deben corresponder, necesariamente, a actos legítimos, normalmente asociados a la actividad económica, en tanto que las sanciones pecuniarias (las multas), la consecuencia de infracciones, claramente tipificadas en un texto expreso, cuya aplicación, por parte del tribunal que indique la ley, se materializa a través del correspondiente procedimiento para la aplicación de sanciones.

Por lo tanto, existen elementos que permiten poner en duda la constitucionalidad de algunas de las normas que se pretenden incorporar al artículo 21 de la ley.

- G) Parece adecuado que se legisle sobre valorización de bienes que se adquieren con motivo de fusión o absorción de sociedades, materia relevante que, hasta la fecha se encontraba regulada a través de instructivos de la Administración.

Sin embargo, como ya se ha señalado, la normativa que se consulta para tal efecto, dispersa en los artículos 15 y 31 de la ley, genera diversas interrogantes.

- H) Tradicionalmente, el artículo 31 de la ley ha arrastrado una deficiencia en su redacción, ya que califica como “gastos” deducibles todas las partidas a que se refieren los 12 números que comprende la norma, en circunstancias de que, claramente, existen partidas deducibles que tienen tal carácter porque el legislador así lo ha determinado, pero que no corresponden, propiamente, a gastos necesarios para producir la renta.

Es el caso, especialmente, del # 3, que autoriza la deducción de las pérdidas y del # 7, que autoriza la rebaja de determinadas donaciones, las que por cierto no encuadran en el concepto de “gastos”, generando situaciones que suele tener relevancia.

El Proyecto, a pesar de que incursiona en el texto del artículo 31 (al que introduce diversas modificaciones), no aprovecha de depurar la redacción y, además, como ya se ha señalado, tampoco contempla ningún aporte en el distingo de los gastos deducibles, no deducibles y rechazados.

Se incluyen en el Proyecto otras modificaciones al texto de la Ley de la Renta, como la que eleva al 20% la tasa del impuesto de Primera Categoría, la que modifica la escala de tasas del Impuesto Único de Segunda Categoría y del Global Complementario, la que introduce nuevas regulaciones en materia de precios de transferencia, la que introduce modificaciones al Impuesto Adicional del artículo 59, la que deroga el artículo 61, la que modifica el artículo 10, que define lo que debe entenderse por rentas de fuente chilena, la que establece nuevos criterios en materia de relacionamiento, la que modifica el régimen especial a que están sujetas las rentas derivadas de la actividad del transporte terrestre (34 bis), la que modifica el tratamiento impositivo a que están sujetas las rentas de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes (38), la que modifica el artículo 38 bis, que regula los efectos del término de giro, la que introduce cambios en el texto de los artículos 41 A, 41 B y 41 C, e introduce el nuevo artículo 41 E y la que sustituye el texto del artículo 74 # 4, sobre retenciones por remesas al exterior, a las cuales deben adicionarse las reformas a otros textos impositivos, como el Código Tributario, la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado y la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas.

También deberán ser materia de análisis las normas transitorias, tanto en lo que dice relación con la entrada en vigencia de las nuevas disposiciones, - prevista para el 1 de enero de 2013-, como respecto de reglas especiales previstas para determinadas situaciones, tales como los retiros en exceso que se determinen al 31 de diciembre de 2012, enajenación de derechos sociales que se realicen a partir de la vigencia de la reforma y otras materias.