



ANALISIS DEL PROYECTO DE LEY
DE REFORMA TRIBUTARIA

(30-ABRIL-1990)

El proyecto contiene ocho artículos permanentes y ocho transitorios. Las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta se encuentran contenidas en el artículo 1º del proyecto, en tanto que aquéllas referente al Impuesto al Valor Agregado están en el artículo 8º del mismo.

El resto de las disposiciones permanentes y transitorias tienen por objeto complementar las modificaciones de que el artículo 1º introduce a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por razones de claridad en la exposición se ha preferido seguir el mismo orden del articulado.

ARTICULO 1, N°1: SUSTITUYE EL ARTICULO 14

TRIBUTACION DE LOS PROPIETARIOS DE EMPRESAS Esta disposición sustituye el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. El artículo 14 es una norma fundamental dentro de la ley, ya que se refiere a la forma en que tributan con los impuestos global complementario o adicional los propietarios de empresas, sean éstas unipersonales, agencias y sucursales de empresas extranjeras, o sociedades de distinto tipo.

En el nuevo texto se mantiene la idea central de la legislación en actual vigencia, consistente en que las utilidades empresariales sólo quedan gravadas con los referidos tributos una vez que las utilidades son retiradas de la empresa. A pesar de que lo esencial de la norma se mantiene, se ha optado por sustituir el artículo por un nuevo texto por razones de un mejor ordenamiento.

La disposición consta de dos partes. En la letra A se legisla sobre la situación de las empresas que declaran su renta según contabilidad completa, en tanto que en la letra B se dan normas para otros contribuyentes.

A continuación se comentan las principales disposiciones del artículo propuesto:

1. Letra A.1.a)

**SOCIOS, AGENCIAS
Y EMPRESARIOS
UNIPERSONALES** En esta letra se contempla la situación de los socios de sociedades de personas, socios gestores de las en comandita por acciones, empresarios individuales y agencias o establecimientos permanentes de empresas extranjeras con actividades en Chile.

Se mantiene en esta disposición el principio conforme al cual estos contribuyentes quedan afectados con los impuestos global complementario o adicional cuando se efectúen retiros de la empresa, pero sólo hasta completar el fondo de utilidades tributables.(1)

2. Letra A.1.b)

**RETIROS
ANTICIPADOS** Debido a que las disposiciones tributarias, las normas contables y el flujo de caja no siempre coinciden en el tiempo es perfectamente posible que en una empresa existan recursos financieros en un ejercicio anterior a aquél en que la renta debe reconocerse para fines tributarios. Si ello ocurre y si los propietarios de la empresa retiran estos recursos, se produce en la legislación actual el fenómeno de que tales sumas pasarán a sus manos sin que se paguen los impuestos que corresponde, ya que el retiro se produce en un ejercicio en que no hay en la empresa utilidades tributarias acumuladas.

La norma contenida en esta letra del artículo se hace cargo de este vacío estableciendo una norma conforme a la cual, si se efectúan en un ejercicio retiros o remesas en

(1) Véase el fondo de utilidades tributables en la letra A.3.A)

exceso del fondo de utilidades tributables, que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, se considerará tales recursos como retirados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables. De esta manera se da cumplimiento a la obligación tributaria que no se había solucionado cuando se retiraron los recursos. Los socios o propietarios de la empresa tributarán así en un ejercicio posterior por los retiros que habían efectuado en años precedentes. Si en el tiempo intermedio se hubieren enajenado parte de los derechos en la sociedad, se coloca la responsabilidad de tributar a aquéllos que adquirieron las referidas participaciones. Con lo anterior, se cierra un importante vacío que contiene la legislación actual.

3. Letra A.1.c)

RETIROS PARA INVERSION

Aquí se mantiene el sistema contemplado en la actual legislación conforme al cual estos propietarios de empresas pueden efectuar retiros para ser invertidos en otras empresas que determinen su renta efectiva según contabilidad, sin pagar los impuestos global complementario o adicional mientras los recursos respectivos no sean retirados de la empresa que los recibe.

Como se verá más adelante, el proyecto modifica la determinación de la utilidad tributaria en la venta de participaciones o derechos sociales en determinadas circunstancias. En el texto actual de la disposición que se comenta se complementa de manera que la utilidad obtenida en este tipo de transacciones también puede considerarse como un retiro para la inversión. En otros términos, si un socio de una sociedad de personas debe, en principio, pagar impuestos al enajenar los derechos o

participaciones sociales, puede invertir los recursos recibidos en otra empresa, liberándose del pago de los referidos impuestos mientras las cantidades invertidas se mantengan dentro de la empresa receptora.

4. Letra A.2

ACCIONISTAS

En esta letra del artículo 14 se mantiene el principio conforme al cual los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones pagan los impuestos global complementario o adicional, sobre todas las distribuciones que reciban la empresa respectiva.

5. Letra A.3.a)

En la letra A.3 del artículo 14 se contemplan algunas normas destinadas a complementar las anteriores.

**FONDOS DE
UTILIDADES
TRIBUTABLES**

En el párrafo A.3.a), se legisla sobre el fondo de utilidades tributables que deben llevar las empresas. Este fondo, constituye un registro ordenado de la historia en el tiempo de las utilidades que ha obtenido la empresa y tiene por objeto, por una parte, precisar la situación tributaria de los retiros de utilidades que se hacen contra dicho fondo y, por la otra, establecer los crédito que puedan tener los propietarios de la empresa, deducibles de sus impuestos global complementario o adicional, cuando las referidas utilidades han quedado sujetas al impuesto de primera categoría.

Debe señalarse que el fondo de utilidades tributables es una consecuencia necesaria del régimen de base retirada para los impuestos global complementario o adicional y, aun cuando no tenía una definición expresa en la ley, ha sido objeto de reglamentación administrativa por parte del Servicio de Impuestos Internos. Dicho en otros términos, en esta materia simplemente se viene a precisar en la ley algo que ya tenía aplicación por la vía de la instrucción administrativa.

En síntesis, el fondo de utilidades tributables incluye la renta líquida imponible de primera categoría, positiva

o negativa, de la empresa, los dividendos, participaciones y otras rentas obtenidas por la empresa, que sin formar parte de su propia renta líquida imponible de primera categoría, se afectan con los impuestos global complementario o adicional cuando se retiren o distribuyan. A esta suma se le efectúan determinados ajustes relacionados con la situación de ejercicios anteriores. También se permite la deducción de los retiros o distribuciones efectuados por los propietarios de la empresa, ya que éstos se imputarán a la utilidad tributable. De la misma manera, se permite la rebaja de aquellos gastos no aceptados tributariamente que, por lo mismo, la ley considera retirados por los propietarios o afectados, en el caso de las sociedades de capital, con el impuesto de 35% contemplado en el artículo 21. Finalmente, la ley contempla la necesidad de registrar de manera separada del fondo de utilidades tributables todas aquellas cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas, de los impuestos global complementario o adicional, percibidas por la empresa que pueden ser retiradas por los propietarios de la misma a continuación del fondo de utilidades tributables.

6. Letra A.3.b)

FONDO

UTILIDADES

TRIBUTABLES.

ACCIONISTAS

Se establece una disposición que simplemente viene a confirmar que, tratándose de los accionistas, el fondo de utilidades tributables sólo resulta aplicable para establecer los créditos que éstos tienen por las distribuciones recibidas, y habida consideración que la sociedad ha pagado el impuesto de primera categoría que es acreditable en contra de los impuestos que deben pagar los accionistas. Lo señalado es simplemente consecuencia de que, como ya lo señala la legislación vigente, los

accionistas tributan por las distribuciones efectuadas a cualquier título por la sociedad anónima o en comandita por acciones.

7. Letra A.3.c)

**PRELACION DE
RETIROS**

Se establece que los retiros, remesas o distribuciones que efectúen las empresas a sus propietarios, socios o accionistas, deben imputarse en primer lugar a las rentas tributables más antiguas, y sólo en el exceso a las rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta. En esta materia, como en otras, se trata simplemente de poner de manera expresa en la ley un principio que ya había consagrado la práctica tributaria y la interpretación administrativa del Servicio de Impuestos Internos.

8. Letra B.1

**EMPRESAS CON
CONTABILIDAD
SIMPLIFICADA**

Esta letra se refiere a los contribuyentes que no declaran su renta efectiva según contabilidad completa, contemplando normas ya contenidas en el actual artículo 14. Conforme a ellas, cuando se trata de empresas que declaren renta efectiva, pero no sobre la base de un balance general según contabilidad completa, los impuestos global complementario o adicional se pagan sobre la utilidad devengada a nivel de la empresa, independientemente de que ésta efectúe o no distribuciones. Como se ha señalado, esta disposición ya existe en la ley y es consecuencia necesaria de que la ausencia de contabilidad completa dificulta o impide el debido registro de un fondo de utilidades tributables al cual se puedan imputar los retiros.

9. Letra B.2

**EMPRESAS CON
RENTA PRESUNTA**

Contempla una norma conforme a la cual las rentas presuntas se afectan con los impuestos global complementario o adicional en el ejercicio a que corresponda, independientemente de la existencia de

retiro efectivo de utilidades. Por lo tanto, existiendo renta presunta sobre la cual se aplican los impuestos, carece de todo sentido verificar la existencia o inexistencia de retiros efectivos de utilidades. Aquí tampoco se innova en relación a la actual ley.

ARTICULO 1 N°2 MODIFICA ARTICULO 14 BIS

**REGIMEN DE
TRIBUTACION
PARA PEQUEÑOS
CONTRIBUYENTES**

El artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece un sistema de tributación simplificada diseñado para los pequeños contribuyentes. Para estos efectos la ley señala que pueden acogerse al sistema en análisis los contribuyentes cuyos ingresos promedios mensuales en los tres últimos ejercicios no excedan de 250 unidades tributarias mensuales. Conforme a las normas de esta disposición, tales contribuyentes pagan sus impuestos global complementario o adicional sobre los retiros que efectúen a cualquier título de la empresa respectiva, sin entrar a calificar si se trata o no de rentas afectas a impuesto. Como contrapartida, se libera a estos contribuyentes de la obligación de llevar determinada información de tipo contable y tributario.

El proyecto introduce las siguientes modificaciones a esta disposición:

1. Letra a)

En primer lugar, se mantiene para los pequeños contribuyentes la posibilidad de pagar el impuesto de primera categoría solamente sobre aquella parte de la utilidad tributaria de la empresa que sea distribuida a sus propietarios. Dicho en otros términos, respecto de estos contribuyentes se mantiene el principio de la legislación vigente con carácter general, conforme al cual el impuesto de primera categoría sólo se paga sobre la porción retirada de la utilidad de la empresa. Estos contribuyentes, en consecuencia, no quedan afectos al

impuesto de primera categoría sobre aquellas rentas ganadas pero no distribuidas a los propietarios de la empresa.

2. Letra b)

Esta modificación tiene por objeto adecuar la referencia que se hace al artículo 14 a su nueva redacción.

3. Letras c) y d)

- Los actuales incisos noveno y décimo permiten ingresar al sistema a contribuyentes de mayor nivel de actividad. Estas disposiciones se han suspendido limitando la aplicación de este régimen simplificando sólo a los pequeños contribuyentes.

- Se ha sustituido el inciso noveno por otro conforme al cual los contribuyentes acogidos a este sistema deben pasar al régimen general si durante tres ejercicios sus ventas exceden del límite establecido en la ley.

- Se suprime el inciso décimo primero que permitía ingresar al sistema a contribuyentes que no estén en condiciones de acreditar su promedio de ventas en los tres últimos ejercicios. La supresión se fundamenta en que no parece lógico incorporar al sistema a quienes no están en condiciones de acreditar los requisitos que la ley señala. Adicionalmente, el requisito de capital propio máximo allí señalado, en muchos casos no tiene relación con el volumen del negocio, sea por el tipo de actividad o porque el financiamiento se hace principalmente con préstamos obtenidos.

4. Letra e)

La oración que se propone suprimir deja de tener aplicación pues se propone también la derogación del artículo 20 bis, a que se refiere.

ARTICULO 1 N°3 MODIFICA EL ARTICULO 17 N°8

GANANCIAS EN

ENAJENACION DE

PERTENENCIAS,

DERECHOS Y

ACCIONES EN

SOCIEDADES

MINERAS

El artículo 17, número 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta contempla diversos tipos de enajenaciones a las cuales la ley les da el tratamiento de ingresos no constitutivos de renta, quedando por ende al margen de toda tributación. En relación con esta materia se proponen las siguientes modificaciones:

1. Letras a) y c)

PERTENENCIAS

Se modifica la letra c) del artículo 17 número 8 que confería tal carácter al mayor valor obtenido en la enajenación de pertenencias mineras. Se restringe la disposición eliminando del beneficio a las enajenaciones de pertenencias que formen parte del activo de empresas que declaren renta efectiva en primera categoría. De esta manera, se deja las enajenaciones de pertenencias en la misma situación en que se encuentran actualmente las enajenaciones de bienes raíces, cuotas de dominio sobre los mismos y derechos de aguas. Debe señalarse, además, que esta modificación va acompañada, para las empresas mineras que declaran renta efectiva, de la posibilidad de rebajar de sus ingresos el costo del mineral extraído, lo que de acuerdo a la legislación vigente es cuestionable. Dicho en otros términos, la utilidad obtenida en la enajenación de la pertenencia tributará de acuerdo a las reglas generales, precisamente porque se permitirá descontar como pérdida la explotación de este activo, como veremos después.

Adicionalmente, y tratándose de la enajenación de pertenencias que efectúen contribuyentes que no declaren renta efectiva, y que por ende puedan quedar favorecidas con el beneficio, se las sujeta a las mismas reglas que para la enajenación de acciones de sociedades anónimas, bienes raíces y derechos o cuotas sobre los mismos. Por lo tanto, cuando estas transferencias se hagan a empresas

vinculadas al enajenante la utilidad obtenida, por sobre el valor de adquisición reajustado de la pertenencia, quedará sujeta a tributación normal.

Con estas modificaciones también se cubre un vacío que se ha utilizado para eludir el pago justo de impuesto.

2. Letra b)

**ACCIONES Y
DERECHOS**

Por otra parte se elimina el carácter de ingreso no constitutivo de renta para la enajenación de acciones o derechos sobre sociedades legales o contractuales mineras, que contemplaba el artículo 17 número 8 letra h). En este sentido, la enajenación de estos derechos queda en la misma situación que el mayor valor que se obtenga en la enajenación de derechos o participaciones en las otras sociedades de personas.

ARTICULO 1, N°4 SUSTITUYE EL ARTICULO 19

**IMPUESTO DE
PRIMERA
CATEGORIA SOBRE
BASE DEVENGADA**

El artículo 19 de la ley es de carácter genérico y establece un principio sobre la oportunidad en que tributan las rentas de primera categoría. Se sustituye este artículo cambiándolo por su versión vigente hasta antes de las modificaciones introducidas por la Ley N°18755, que cambió la tributación de primera categoría de base devengada a base retirada. El texto que se propone simplemente señala que las rentas indicadas tributan sobre base percibida o devengada, por oposición al régimen de tributación sobre base retirada que se encuentra en actual vigencia. Se trata, por lo tanto, de una modificación de ajuste para conciliar el texto del precepto con el resto de las modificaciones que se proponen sobre la oportunidad en que se paga el impuesto de primera categoría.

ARTICULO 1 N°5 MODIFICA EL ARTICULO 20

TRIBUTACION DE
LA ACTIVIDAD
AGRICOLA

El artículo 20 de la ley es la norma central respecto del impuesto de primera categoría y señala las distintas actividades que se encuentran afectas a dicho tributo.

Letra a)

Se modifica el inciso primero de la disposición eliminando la referencia al artículo 20 bis, que se propone derogar y que contempla el sistema de tributación de primera categoría sobre una base retirada. Se trata, en consecuencia, de una modificación de coordinación.

Letra b)

Se sustituyen las letras a) y b) del artículo 20 número 1, referente a la tributación de la explotación de bienes raíces. Ello, con el objeto de dar cabida a las nuevas disposiciones sobre tributación del sector agrícola.

1.

REGLA GENERAL

En el texto que se propone del artículo 20 número 1 letra a), se establece la regla general conforme a la cual los contribuyentes que posean o exploten bienes raíces agrícolas deben tributar sobre la base de renta efectiva. Se mantienen en el precepto las disposiciones relativas a la utilización del impuesto territorial pagado por el contribuyente, como una rebaja al impuesto de primera categoría determinado. En este sentido, por lo tanto, no hay cambio.

2.

RENTA PRESUNTA
REQUISITOS

En el texto que se propone para el artículo 20 número 1 letra b) se contiene el nuevo régimen para la agricultura que tributa con renta presunta.

En el proyecto se parte de la base que la racionalidad para tributar con renta presunta radica en que a reducidas escalas de actividad no puede exigirse al contribuyente la complejidad y recargo en los costos que significa llevar información contable. Dicho de otro

modo, la presunción de renta no constituye una franquicia tributaria sino una medida de administración del sistema que tienda a facilitar a los pequeños contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones.

En el texto actual, el único requisito para tributar de acuerdo a renta presunta consiste en que el contribuyente no se encuentre organizado como sociedad anónima. Se mantiene este requisito pero se agregan otras exigencias que se analizan a continuación.

- En primer lugar, no pueden acogerse al régimen de presunción de renta los contribuyentes cuyas ventas anuales excedan de 6.000 unidades tributarias mensuales, excluyendo las ventas ocasionales de activo fijo.

Si el contribuyente sobrepasa dicho límite queda definitivamente obligado a declarar su renta de acuerdo a contabilidad efectiva, salvo el caso del contribuyente que por más de cinco ejercicios haya abandonado la actividad, circunstancia en la cual para establecer el régimen con que reingrese se estará a las reglas generales.

- En segundo lugar, sólo podrán acogerse al sistema de presunción de renta aquellas sociedades o personas jurídicas formadas exclusivamente por personas naturales. Ello debido a la circunstancia de que se parte de la base que estructuras societarias más complejas reflejan un nivel de actividad global incompatible con la presunción de renta.

- Además tampoco podrán tributar con presunción de renta aquellos contribuyentes que obtengan rentas de cualquier otro origen por las cuales declaren impuesto según renta efectiva. Esta limitación es lógica puesto que, si el contribuyente declara renta efectiva por otras actividades perfectamente puede hacerlo también por la actividad agrícola.

- Por otro lado, y con el objeto fundamental de evitar subdivisiones de predios que permitan burlar el pago de los impuestos sobre renta efectiva, se ha establecido una serie de normas conforme a las cuales, para establecer los límites sobre los cuales se paga renta efectiva, el contribuyente debe consolidar su propia situación con la de aquellas sociedades o empresas con que se encuentre relacionado. Una disposición semejante se establece para la consolidación entre sí de las sociedades relacionadas con un determinado contribuyente.

La situación anterior ha llevado a definir en el artículo lo que debe entenderse por persona relacionada con una sociedad. En el caso de sociedades de personas o comunidades se entiende que una persona está relacionada con la sociedad o comunidad si tiene, como socio, facultades de administración o si participa por lo menos en un 10% de las utilidades o posee a lo menos el 10% del capital. Tratándose de sociedades anónimas la ley exige que la persona sea dueña o tenga derecho a lo menos al 10% de las acciones, de las utilidades o de los votos en la junta de accionistas. Finalmente, se establece también relación respecto de quien es partícipe en a lo menos un 10% en un contrato de asociación u otro negocio fiduciario. Adicionalmente se establece un principio conforme al cual si una persona está relacionada con una sociedad y ésta a su vez con otra, la primera también lo está con esta última.

Debe señalarse en este aspecto que los criterios utilizados son objetivos y demuestran una vinculación directa de una persona con respecto a la propiedad del capital o a la participación en las utilidades de la empresa, así como con la administración de la misma. Es preciso enfatizar que el concepto de persona relacionada se utiliza exclusivamente con el propósito de establecer

el régimen tributario aplicable y no tiene incidencia en otras disposiciones que no sean las referentes a los sectores que puedan tributar con renta presunta o efectiva. Cabe hacer presente además, que estos requisitos son incluso bastante más claros que los que establece actualmente el artículo 17 número 8 inciso cuarto de la ley para otro tipo de transacciones y, por lo pronto, más objetivos que aquellas limitaciones que establecen la legislación bancaria y otras normas de derecho económico para definir transacciones entre partes relacionadas.

- Con el propósito de evitar que, de hecho, se proceda a la subdivisión de predios por la vía del arrendamiento a diversas personas se ha introducido una norma conforme a la cual, en el caso de arrendamiento de predios el arrendatario queda en renta efectiva si este es el régimen tributario del arrendador. Se exceptúan de esta norma los predios de un avalúo inferior a 200 unidades tributarias mensuales.

- Por otra parte, se mantiene la opción para que los contribuyentes que tienen derecho a tributar de acuerdo a renta presunta lo hagan de acuerdo a contabilidad completa. Esta opción es irreversible para el contribuyente, pero no compromete al predio con su nuevo régimen tributario aún después de su enajenación como ocurre en la legislación vigente.

- Finalmente, cabe señalar que para aquellos contribuyentes que tributan con renta presunta se mantiene la presunción en 10% del avalúo fiscal del predio para los propietarios y usufructuarios y en 4% para los que los exploten a otros títulos.

Letra c)

**SOCIEDADES
ANONIMAS**

Se agrega a la letra d) del artículo 20 número 1 un inciso final conforme al cual las sociedades anónimas que

exploten predios no agrícolas deben tributar según renta efectiva. La disposición no altera el régimen tributario actual de estos contribuyentes pero fue necesario introducirla debido a que, por la nueva estructura del artículo habían quedado sin mención expresa. Aun cuando, por aplicación de las reglas generales el régimen tributario aplicable habría sido en todo caso el de contabilidad completa, se optó por señalarlo expresamente por razones de mayor claridad.

ARTICULO 1, N°6 DEROGA ARTICULO 20 BIS

**IMPUESTO DE
PRIMERA
CATEGORIA SOBRE
BASE DEVENGADA**

El artículo 20 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, introducido por la Ley N°18775, estableció, en síntesis, que el impuesto de primera categoría de las empresas se debe pagar solamente sobre aquella parte de la utilidad tributaria que sea retirada por los empresarios o socios o distribuida como dividendo en el caso de las sociedades anónimas. Esta disposición, con efecto y vigencia a partir del 1° de enero de 1989, modificó el régimen anteriormente vigente conforme al cual el impuesto de primera categoría se pagaba sobre toda la renta líquida imponible del contribuyente, y no sólo sobre la parte retirada o distribuída.

El proyecto de reforma tributaria que se somete a consideración del Parlamento propone volver a la situación anterior a las modificaciones que se comentan. En otros términos, de aprobarse la reforma tributaria, el impuesto de primera categoría se pagará sobre la renta tributaria ganada o devengada en la empresa, independientemente de la existencia de retiros o distribuciones a los propietarios de la misma.

En razón de lo anterior se propone derogar el artículo 20 bis.

ARTICULO 1, N°7 MODIFICA ARTICULO 21

Letra a)

NORMAS DE CONTROL.

SOCIEDAD ANONIMA CON PARTICIPACION EN SOCIEDAD DE PERSONAS

El artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta contiene normas de control conforme a las cuales ciertos gastos cuya deducción tributaria la ley no acepta y que corresponden a desembolsos de dinero o retiros de especies, se entienden retirados por el empresario individual o los socios de sociedades de personas para los efectos de incrementar la base de sus impuestos global complementario o adicional. En el caso de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, por lo que respecta a sus accionistas, estas mismas partidas se mantienen afectas a un impuesto único de 35%.

El proyecto propone sustituir el inciso cuarto del artículo 21 por una disposición conforme a la cual las sociedades anónimas que sean socias de sociedades de personas pagan el referido impuesto de 35% por aquellas cantidades que deban entenderse retiradas de la sociedad de personas respectiva. Esta disposición viene a llenar un vacío que existía en la ley, la que no se ponía en el caso de una sociedad de personas que tuviere entre sus socios a una sociedad anónima. En tal situación, se producía el efecto que los socios personas naturales debían agregar a sus impuestos global complementario o adicional las cantidades que se entienden retiradas de las sociedades de personas, y no ocurría lo mismo con la participación del socio que sea sociedad anónima. Dicho de otro modo, se considera la parte que a la sociedad anónima le corresponde en los gastos no aceptados tributariamente de la sociedad de personas, de la misma manera que si dichos gastos hubieren sido incurridos directamente por la sociedad anónima. En contra del impuesto de 35% se da a la sociedad anónima el crédito

correspondiente, ya que estas cantidades han incrementado la renta tributaria de la sociedad de personas sufragando el impuesto de primera categoría correspondiente.

Debe señalarse que esta disposición sustituye a un inciso del artículo 20 que dejaría de tener aplicación al aprobarse la reforma tributaria. En efecto, esta disposición se refería a las sociedades anónimas que sean socias de una sociedad de personas que declara sus impuestos según presunción de renta. Como ya se ha explicado, de acuerdo a las normas que se propone respecto de la tributación agrícola no pueden haber sociedades sujetas a presunción cuyos socios sean, a su turno, otras sociedades.

Letra b)

Se introduce también en el artículo 21 una modificación al inciso final de coordinación con el nuevo inciso final del artículo 41, que se analizará más adelante.

ARTICULO 1, N°9 MODIFICA ARTICULO 29

INGRESOS BRUTOS El artículo 29 de la Ley de la Renta se refiere a los in-
SITUACIONES gresos brutos de los contribuyentes de primera categoría
ESPECIALES y a la oportunidad en que éstos deben registrarse para
 fines tributarios.

1. Letra a)

PROMESA DE En relación con este artículo se deroga, en primer lugar,
VENTA DE su inciso tercero, que señalaba que en los contratos de
INMUEBLES promesa de venta de inmuebles el ingreso correspondiente
 debe reconocerse al momento de suscripción de la compra-
 venta definitiva. La derogación viene a colocar este
 tipo de contratos en la misma situación que la ley actual
 contempla para los demás contratos de promesa de
 enajenación de bienes, terminando con la posibilidad que

existía en las promesas de venta de bienes raíces de postergar el reconocimiento de un ingreso devengado hasta el momento de la suscripción del contrato. Por lo que dice relación con aquella parte del inciso derogado que se refiere a los contratos de construcción, la situación se mantiene en la forma actual, en los incisos que se propone agregar.

Cabe a lo anterior agregar que el sistema que se propone viene simplemente a retrotraer la situación tributaria de las promesas de venta de inmuebles al tratamiento que tenían hasta antes de las modificaciones de la Ley Nº18682, publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1987.

2. Letra b)

CONTRATOS

PREPARATORIOS

De acuerdo con el primero de los incisos que se propone agregar, si con motivo de un contrato de promesa, opción u otro contrato preparatorio, incluyendo obviamente la promesa de venta de bienes raíces, el contribuyente recibe o tiene derecho a parte del precio antes de la suscripción del contrato definitivo, deberá reconocer dicha parte como un ingreso devengado. Esto es una simple consecuencia del principio general contenido en la ley conforme a la cual los ingresos deben registrarse cuando existe título o derecho sobre ellos, vale decir cuando se devengan. Así lo señalan, por lo demás, los artículos 15 y 29 de la ley.

Como se ha indicado, esta disposición sólo tiene como objeto colocar en una misma situación a todos los contratos que contemplan la promesa de enajenación de bienes.

3.

En el inciso final que se propone se considera una norma conforme a la cual en los contratos de suscripción, confección de obra material o servicios de cualquier tipo el ingreso se devenga cuando se formule el cobro o estado

de pago respectivo. Se trata de una disposición que simplemente viene a precisar por la vía legal una materia que ya había sido resuelta en tal sentido por la práctica tributaria y las instrucciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos.

ARTICULO 1, Nº10 MODIFICA ARTICULO 30

**COSTO DIRECTO
DEL MINERAL
EXTRAIDO**

El artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta permite deducir de los ingresos brutos de la empresa el costo directo de los bienes y mercaderías vendidos por ésta.

Se propone incorporar una norma que permite de manera expresa a las empresas mineras rebajar de sus ingresos el costo directo del mineral extraído, rebaja dudosa bajo la legislación vigente que impide deducir depreciación por el agotamiento de las sustancias minerales incluidas en la propiedad minera (artículo 31, número 5 de la Ley de la Renta). Aun cuando la depreciación y la deducción de costo son dos rebajas conceptualmente diversas y la imposibilidad de hacer la primera no excluye necesariamente la segunda, se ha preferido zanjar la discusión por la vía de incluir expresamente la posibilidad de rebajar el costo efectivo del mineral contenido en el yacimiento.

Esta rebaja es de toda lógica para las empresas que pasarán a declarar sus impuestos sobre renta efectiva por aplicación de las modificaciones que se contienen en el proyecto. Si ello no se permitiere se estaría obligando a la empresa a tributar sobre cantidades que realmente no corresponden a rentas o utilidades.

Letra b)

**ESTIMACION DE
COSTOS**

El inciso tercero del artículo 30 contiene una norma para la estimación del costo en operaciones de enajenación o

promesa de enajenación de bienes que no se encuentren terminados al término del ejercicio y respecto de los cuales no se conoce por tal motivo su costo definitivo.

El actual inciso cuarto extiende este sistema de costo estimado a las promesas de venta de bienes inmuebles y a los contratos de construcción. En el inciso que se propone se hace lo propio, pero considerando las modificaciones ya introducidas a estos contratos en el artículo 29 de la ley y agregando el caso de los contratos de confección de obra material y de servicios.

A título de comentario general debe señalarse que estas normas sobre estimación de costos tienen por objeto evitar que el contribuyente se vea obligado a pagar impuestos sobre los ingresos sin poder rebajar los costos asociados, que aún no se conocen al término del ejercicio.

ARTICULO 1, N°11 MODIFICA EL ARTICULO 31, N°3

**PERDIDAS DE
ARRASTRE**

El artículo 31 número 3 de la Ley de la Renta permite a los contribuyentes de la primera categoría deducir las pérdidas incurridas por el negocio o empresa. También se les permite deducir de las utilidades de un ejercicio las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que cumplan determinados requisitos.

Esta disposición se modificó al dictarse la Ley N°18775 en el mes de enero de 1989, con el objeto de ajustar la disposición al sistema introducido por dicha ley a la Ley sobre Impuesto a la Renta, conforme al cual el impuesto de primera categoría sólo se paga sobre aquella porción de las rentas tributables que son retiradas o distribuidas.

La modificación que se propone tiene por objeto simplemente reestablecer la redacción de la norma

conforme al texto que regía antes de la modificación legal citada. Este cambio tiene por finalidad exclusivamente coordinar el régimen de recuperación de pérdidas de ejercicios anteriores con el sistema de tributación de primera categoría sobre base devengada, que se reestablece luego de haber sido derogado por la Ley N°18775.

El resto de las modificaciones al artículo 31 número 5 son sólo de coordinación con otras disposiciones del mismo cuerpo legal.

ARTICULO 1, N°12 MODIFICA EL ARTICULO 33

AJUSTES A LA RENTA TRIBUTARIA En el artículo 33 de la ley se contemplan determinados agregados y deducciones a la renta líquida imponible de primera categoría de las empresas.

Letra a)

REUBICACION DEL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES La modificación que se propone suprime el actual número 4 del artículo 33 que contempla dentro del proceso de formación de la renta líquida imponible las normas del fondo de utilidades tributables. Bajo un esquema en que el impuesto de primera categoría se paga sobre una base devengada, y no retirada, la ubicación del fondo de utilidades tributables dentro del proceso de determinación de la renta líquida imponible de la empresa carece de todo sentido. Por tal motivo, y como ya se ha dicho, el fondo de utilidades tributables se incluyó, de manera más completa en el artículo 14 ya analizado. En consecuencia, la derogación que se propone tiene por objeto exclusivo eliminar una norma que ha dejado de tener aplicación práctica.

Letra b)

NORMA DE AJUSTE Esta modificación propone reestablecer el texto anterior que había sido modificado para hacerlo consistente con el

régimen de impuesto de primera categoría sobre base retirada. Como el proyecto propone volver al régimen de base devengada se hace el ajuste correspondiente.

ARTICULO 1, N°13 AGREGA ARTICULO 33 BIS

**CREDITO POR
INVERSIONES
PRODUCTIVAS**

Se agrega a la Ley sobre Impuesto a la Renta un artículo 33 bis que contempla un crédito por inversiones. Dicho crédito consiste en que las empresas que declaran el impuesto de primera categoría según contabilidad completa pueden rebajar del referido tributo un valor equivalente al 2% de los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio.

La rebaja por concepto de este crédito tiene una naturaleza semejante a la deducción que se permite por concepto del impuesto territorial en el sentido de que aquella parte del crédito que no es utilizable no se puede aprovechar en ejercicios posteriores ni da derecho a devolución.

El crédito que se comenta tiene un límite máximo equivalente a 500 unidades tributarias mensuales por cada ejercicio.

Señala la norma que no dan derecho a este crédito desembolsos que constituyan simplemente mantención y reparación de los referidos activos. Ello, debido a que tales desembolsos no constituyen realmente inversión.

Tampoco otorgan derecho a crédito los activos que puedan ser usados para fines habitacionales o de transporte, salvo aquellos vehículos que claramente tienen por finalidad exclusiva el transporte de carga.

Finalmente no tienen derecho a esta rebaja las empresas del Estado ni aquéllas en que sus organismos o empresas o

las municipalidades tengan una participación superior al 50% del capital.

ARTICULO 1, N°14 MODIFICA EL ARTICULO 34

TRIBUTACION DE LA ACTIVIDAD MINERA El actual artículo 34 de la Ley de la Renta legisla sobre el régimen tributario de las empresas de transporte de pasajeros, de carga y las actividades mineras no acogidas al régimen especial vigente para los pequeños mineros artesanales.

El nuevo texto del artículo 34, que se propone, se limita su aplicación a la actividad minera, pasando las rentas del transporte a un artículo 34 bis que se propone agregar al actual texto.

Letra a)

NORMA DE AJUSTE Modificación de nueva redacción derivada de que el nuevo texto del artículo 34, que se propone, sólo reglamenta la tributación de la minería.

Letra b)

REGIMEN DE RENTA PRESUNTA. REQUISITOS En el nuevo artículo 34 se propone mantener, con modificaciones de mera redacción, el actual número 1 que establece el régimen de presunción de renta aplicado como un porcentaje variable sobre las ventas, que depende del precio promedio del mineral.

Letra c)

En el número 2 del nuevo artículo 34 se contempla la situación de las empresas mineras obligadas a declarar sus impuestos según renta efectiva de acuerdo a contabilidad completa.

Los principales aspectos de esta disposición se pasan a señalar:

1. En primer lugar, quedan sujetas al régimen de renta efectiva las siguientes empresas:

- Las sociedades anónimas y las en comandita por acciones;
 - Las empresas, cualquiera sea su forma de organización jurídica, cuyas ventas anuales excedan de 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso, y
 - Todas aquéllas cuyas ventas anuales excedan de 6.000 unidades tributarias anuales, cualquiera sea el tipo de mineral que exploten y su forma de organización jurídica.
2. Se contempla una norma similar a aquélla establecida para la actividad agrícola, conforme a la cual si un contribuyente pasa a tributar con renta efectiva por aplicación de los criterios anteriores, sigue sujeto a dicho sistema aun cuando, por causales sobrevinientes, sus rentas resulten inferiores a los límites antes indicados. Al igual que lo que ocurre en la actividad agrícola se contempla una norma especial para aquellos contribuyentes que se han marginado durante por lo menos cinco ejercicios de la actividad minera, caso en el cual para establecer el régimen aplicable cuando vuelvan a este tipo de actividades, debe establecerse de acuerdo a las reglas generales.
3. También se contemplan normas similares en lo referente a la necesidad de considerar en conjunto la situación del contribuyente y de aquellas sociedades con las cuales se relaciona, para los efectos de determinar los límites que le obligan a tributar según renta efectiva, al contribuyente o a las sociedades con las cuales se relaciona.

ARTICULO 1, Nº15 AGREGA ARTICULO 34 BIS

TRIBUTACION DE En este artículo se propone agregar a la Ley sobre Impues-
LA ACTIVIDAD to a la Renta un nuevo artículo 34 bis que contiene la
DEL TRANSPORTE tributación de la actividad del transporte.

1. **REGLA GENERAL** En el número 1 de la disposición se establece el principio general conforme al cual los que exploten a cualquier título vehículos motorizados de transporte quedan sujetos al impuesto de categoría sobre la base de renta efectiva según contabilidad.
2. **TRANSPORTE DE PASAJEROS** En el número 2 se establece que los contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones y que que exploten vehículos de transporte terrestre de pasajeros quedan sujetos a un régimen de presunción de renta conforme al cual ésta se considera equivalente a un 10% del valor corriente en plaza de los vehículos.
3. **TRANSPORTE DE CARGA. REGIMEN DE RENTA PRESUNTA. REQUISITOS** En el número 3 del mismo artículo se legisla sobre la situación de la actividad del transporte terrestre de carga ajena, consagrándose como norma general el mismo principio de presunción de derecho de renta basada en el avalúo de los vehículos.
- Para acogerse a este sistema sin embargo, se establecen las siguientes exigencias:
- (a) Que los servicios facturados por la empresa, al término del ejercicio, no excedan de 3.000 unidades tributarias mensuales.
 - (b) Que, en el caso de sociedades, éstas no se encuentran constituidas como sociedades anónimas o en comandita por acciones y que, tratándose de otro tipo de sociedades, de cooperativas o comunidades, éstas deben estar formadas exclusivamente por personas naturales. La razón para esta exigencia ya se ha señalado al analizar la presunción agrícola.
 - (c) También se establece, al igual que en el caso de la agricultura, que no pueden acogerse al régimen de renta presunta aquellos contribuyentes que por otros conceptos obtengan renta de cualquier origen sobre las cuales deban declarar renta efectiva según contabilidad completa, así

como cuando el contribuyente esté relacionado con alguna sociedad que se encuentre en la misma situación.

La racionalidad de esta proposición es la misma que en el caso de la agricultura.

(d) A lo anterior debe agregarse que se contemplan aquí las mismas medidas de consolidación del contribuyente con empresas relacionadas, y de éstas entre sí, para determinar los límites sobre los cuales debe pagarse renta efectiva.

4. Se contempla además el principio que si el contribuyente pasa a tributar con renta efectiva no puede volver al régimen de presunción de renta, exceptuando el caso de aquellos contribuyentes que se han marginado de la actividad por más de cinco ejercicios consecutivos, situación en la cual deben volver a aplicarse las reglas generales para establecer su régimen impositivo.
5. Se mantiene también en esta disposición la norma conforme a la cual en el caso de arrendamiento de vehículos el arrendatario debe tributar de acuerdo al régimen tributario del arrendador, si es que éste lleva renta efectiva, salvo que la facturación de aquél sea inferior a 1.000 unidades tributarias mensuales en el año.
6. De igual manera, se conserva la opción que tienen estos contribuyentes para declarar según renta efectiva, aun cuando cumplan los requisitos para hacerlo conforme a presunción.

ARTICULO 1, N°16 MODIFICA ARTICULO 38 BIS

TRIBUTACION DEL TERMINO DE GIRO En el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta se reglamenta la situación tributaria de las empresas que efectúan término de giro, señalándose que deben considerar retiradas en dicha oportunidad las rentas

tributarias que se encuentren acumuladas y pendientes de distribución.

Estas sumas se afectan en la actualidad con un impuesto de 35%, que tiene el carácter de único respecto de la empresa y sus propietarios, socios o accionistas.

El texto actual de la disposición concede la alternativa de que estos últimos incluyan las rentas acumuladas en sus impuestos global complementario o adicional del ejercicio en que se produce el término de giro, dando de crédito el impuesto único pagado por la empresa.

En este sentido, se propone una modificación que tiende a otorgar a estos contribuyentes un beneficio adicional consistente en que pueden distribuir estas rentas hasta por tres ejercicios anteriores gravándolas con la tasa promedio más alta de impuesto global complementario que haya pagado por dichos ejercicios. El propósito consiste en evitar el impuesto global complementario del ejercicio del término de giro se vea afectado en su progresividad por la agregación de rentas que pueden corresponder a varios años. Ello se logra, congelando la tasa que afecta a estas rentas de acuerdo al promedio más alto. Esta disposición es similar a la que existía para la reliquidación de remuneraciones laborales devengadas en más de un período y pagadas con atraso, que contenía el artículo 46 de la Ley de la Renta antes de ser modificado por la Ley N°18489, publicada en el Diario Oficial de 4 de enero de 1986.

En contra del impuesto global complementario así determinado se da como crédito el impuesto único de 35% pagado por la empresa.

Esta modalidad no se otorga a los contribuyentes de impuesto adicional ya que su tasa, de 35%, coincide con el impuesto único antes referido, razón por la cual carece de todo sentido una reliquidación.

ARTICULO 1, N°17 MODIFICA ARTICULO 40 N°6

MODIFICACION DE JUSTE El propósito de esta modificación es solamente eliminar de este artículo la referencia al artículo 20 bis, que se propone derogar.

ARTICULO 1, N°18 MODIFICA ARTICULO 41

ENAJENACION DE DE DERECHOS SOCIEDADES ENTRE PARTES RELACIONADAS El actual artículo 41 inciso final de la ley se refiere a la forma de determinar la utilidad en la enajenación de participaciones o derechos en sociedades de personas. Conforme a esta disposición, para determinar dicha utilidad debe rebajarse del precio de venta, y en la proporción que corresponda al enajenante, el valor de libros de los derechos sociales en la sociedad que se vende al término del ejercicio anterior, incrementado o disminuido, según proceda, con las variaciones de capital experimentadas durante el ejercicio; todo ello reajustado monetariamente.

Como consecuencia de esta norma el enajenante no tributa sobre aquella parte del precio de venta que corresponde en realidad a utilidades retenidas en la empresa y sobre las cuales no ha tributado con anterioridad, ya que los impuestos global complementario o adicional se devengan cuando dichas utilidades son retiradas.

En principio, esta norma no afecta en definitiva el interés fiscal ya que los referidos impuestos serán pagados por el adquirente cuando efectúe retiros de la empresa.

No obstante lo anterior, la disposición ha sido utilizada con frecuencia con el propósito de extraer de las empresas recursos financieros al margen de tributación, mediante el expediente de vender los derechos en la

sociedad que posee dichos recursos a una empresa relacionada. El pago del precio al vendedor se hace precisamente con los recursos que la sociedad adquirente recibe a título de distribución de utilidades de la empresa que se enajena, los que no pagan los impuestos global complementario ni adicional ya que las sociedades no son contribuyentes de los mismos. De esta manera, el socio de una sociedad termina recibiendo las utilidades, no ya en calidad de tales, sino a título de pago de precio en una operación que tampoco ha quedado sujeta a impuestos puesto que el valor de la enajenación coincide precisamente con el valor patrimonial de sus derechos.

**FORMA DE
DETERMINAR LA
UTILIDAD EN
ESTAS
OPERACIONES**

Frente a esta realidad, no se ha estimado conveniente modificar el principio general, pero sí establecer una norma especial en el caso de enajenación de derechos sociales a empresas vinculadas, que son precisamente las operaciones realizadas con el propósito antes indicado.

Para ello se propone agregar un inciso final al artículo 41 conforme al cual tratándose de la enajenación de derechos sociales que hagan los socios o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueñas de más del 10% de las acciones, a la empresa o sociedad respectiva, la utilidad en la operación se determinará deduciendo del precio de venta, no ya el valor de libros de su participación, sino el valor de aporte o adquisición de los derechos sociales, incrementado o disminuido con las variaciones de capital y debidamente reajustado.

El efecto práctico de esta modificación consiste en que, tratándose de este tipo de operaciones la participación que el enajenante le corresponde en las utilidades retenidas forma parte de la base tributable con los impuestos global complementario o adicional. Dicho en otros términos, el efecto es similar a si dichas utilidades se consideraren retiradas por el enajenante.

Cabe al respecto señalar que la norma que se propone lo único que hace es colocar las ventas de derechos en sociedades de personas a empresas vinculadas en igual situación que las enajenaciones de acciones de sociedades anónimas, bienes raíces y otros valores, también a empresas también vinculadas, de acuerdo a la norma del inciso cuarto del artículo 17 número 8 de la ley. Se trata, pues, de la simple extensión de una norma ya vigente a una situación del todo similar.

Como contrapartida a esta nueva disposición se confiere al enajenante la facultad para destinar los recursos obtenidos a inversión en otras empresas obligadas a llevar contabilidad completa, conforme a las normas de retiros para inversión que establece el artículo 14 en actual vigencia y que se mantienen en el proyecto. De este modo, y en la medida que los recursos se mantengan dentro del patrimonio de la sociedad que los recibe, no se devengan los impuestos global complementario o adicional para el enajenante.

ARTICULO 1, Nº19 MODIFICA EL ARTICULO 43, Nº1

**IMPUESTO UNICO
DE SEGUNDA
CATEGORIA.
TRAMOS Y TASAS**

En este artículo se modifica la escala de tasas del impuesto único de segunda categoría contenida en el artículo 43, número 1 de la ley. Como se sabe, este tributo afecta las remuneraciones percibidas por los trabajadores como consecuencia de los servicios prestados a la empresa. En relación con la escala actual, la que se propone presenta las siguientes características:

1. Se mantiene en 10 unidades tributarias mensuales el límite exento del impuesto. De la misma manera se mantiene la tasa de 5% por la renta que exceda del monto recién indicado y no sobrepase las 30 unidades tributarias mensuales.

- Como consecuencia de ello los trabajadores que tengan una renta mensual imponible inferior a \$300.000, descontadas las cotizaciones previsionales, no se verán afectados en su actual carga tributaria.
2. Los trabajadores que ganan en exceso de dicha cifra ven incrementados sus impuestos de manera moderada, aun cuando en mayor medida los trabajadores de más altos ingresos.
 3. Al observar la escala de tasas se advierte que los actuales ocho tramos se reducen a seis y que se mantiene en 50% la tasa más alta, con la diferencia que ella se aplica para remuneraciones que excedan de 100 unidades tributarias mensuales y no de 150 como establece la ley vigente.

ARTICULO 1, Nº20 MODIFICA EL ARTICULO 52

IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO. TRAMOS Y TASAS En este artículo se sustituye también la escala de tasas del impuesto global complementario contenida en el artículo 52 de la ley. Como se sabe este tributo es pagado por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile por las rentas de diverso origen que obtengan con exclusión de aquéllas que sufragan el impuesto único de primera categoría, sin perjuicio de su inclusión para efectos de la determinación de los tramos aplicables, rebajándose posteriormente el impuesto de primera categoría efectivamente pagado.

En lo que dice relación con las tasas de impuesto valen aquí los comentarios efectuados para el artículo anterior, con la salvedad de que, por tratarse de un impuesto de declaración anual, las referencias deben hacerse a utilidades tributarias anuales.

Sin embargo, el profesional debe considerar formando parte de la base imponible de su impuesto global complementario los pagos provisionales efectuados durante el año o las retenciones que se le han realizado, las que de esta manera quedan sujetas a tributación con el impuesto recién indicado. Distinta es la situación de quienes reciben rentas empresariales afectas a global complementario. En tal caso, el contribuyente no incluye en la renta bruta global el crédito de primera categoría que utiliza y que constituye una deducción del impuesto idéntica a la aplicación que el profesional hace en contra del referido impuesto por los pagos provisionales hechos o las retenciones que se le han practicado.

La modificación que se propone introducir al inciso final del artículo 54 número 1 tiene por exclusivo objeto terminar con esta distinción y nivelar en la tributación del impuesto global complementario y único de segunda categoría la carga tributaria a que se encuentran sujetos quienes reciben rentas empresariales frente a los que tienen rentas de otro origen.

Para estos efectos se establece que, cuando corresponda aplicar el crédito por impuesto de primera categoría, un monto equivalente a este deberá agregarse para determinar la renta bruta de impuesto global complementario del respectivo ejercicio. De la misma manera, este agregado debe considerarse como suma afectada con el impuesto de primera categoría; gracias a ello, dicho agregado se encuentra también favorecido con el crédito, al igual que el resto de las rentas del contribuyente.

Debe señalarse, finalmente, que la agregación a la renta impositiva de los créditos tributarios, representa un principio muy frecuente en la legislación de otros países.

ARTICULO 1, N°22 MODIFICAR EL ARTICULO 56, N°3

El artículo 56 de la ley sobre Impuesto a la Renta contiene los créditos deducibles del impuesto global complementario, los que prácticamente se mantienen en la misma forma en el proyecto.

Las modificaciones introducidas por el proyecto tienen los siguientes propósitos:

1. Letra a)

Se sustituye el inciso primero del número 3 del artículo 56.

**ADECUACION DEL
CREDITO A LA
TASA DE PRIMERA
CATEGORIA PAGADA**

El texto que se introduce permite rebajar como crédito la cantidad que resulte de aplicar la misma tasa de impuesto de primera categoría con la que se gravaron las rentas o cantidades que se encuentran comprendidas en la base del impuesto global complementario. El texto actual, en cambio, hace referencia expresa a crédito de 10%, que equivale a la tasa de primera categoría.

Lo anterior significa, en primer lugar, que se mantiene el mecanismo que utiliza el impuesto de primera categoría como un adelanto de la tributación final que corresponde a los propietarios de las empresas. En segundo lugar, la redacción que contiene el proyecto pretende adecuar el crédito por el impuesto de primera categoría pagado a la circunstancia de que existirán cantidades en la base del impuesto global complementario afectadas con distintas tasas de impuesto de primera categoría. En efecto, dependiendo del año tributario en el cual las rentas incluidas en la base del impuesto global complementario hayan estado afectas con el impuesto de primera categoría, la tasa de este último podrá ser 10%, ó 15%. La norma que se propone se hace cargo de este fenómeno.

2. Letra b)

**PRELACION EN EL
APROVECHAMIENTO
DE CREDITOS**

En la letra b) se agrega un inciso final al artículo 56, el cual introduce una norma de orden o prelación en la aplicación de los créditos deducibles del impuesto global

complementario.

Los créditos o deducciones a un impuesto determinado pueden enmarcarse en dos categorías. Existen créditos que no dan derecho a pedir devolución, es decir, que en el caso que el crédito exceda del impuesto que debe pagarse el remanente no puede ser recuperado por el contribuyente. Así ocurre, por ejemplo, de la deducción del impuesto territorial que la empresa puede aplicar a su impuesto de primera categoría. A su vez, también hay créditos que sí permiten solicitar la devolución del remanente cuando se produce la situación descrita. En este último caso se encuentra, por ejemplo, el crédito establecido en el artículo 56, número 3 recién comentado. La norma que se propone señala que del impuesto global complementario se debe deducir en primer lugar aquellos créditos que no otorguen derecho a devolución y en seguida aquéllos que sí la permiten. Esta regla introduce un elemento de justicia respecto de los contribuyentes que tienen derecho a deducir tanto créditos con derecho a devolución, como créditos sin derecho a ella. El orden de aplicación de los créditos que se propone evita que el contribuyente pueda extinguir el impuesto global complementario aplicando en primer lugar los créditos con derecho a devolución, y que luego se pueda encontrar con un remanente de créditos sin derecho a ella, con lo cual en la práctica perdería el beneficio que dichos créditos teóricamente deberían haberle dado.

ARTICULO 1, N°23 MODIFICA EL ARTICULO 62

**IMPUESTO
ADICIONAL.
INCLUSION DE
CREDITO
TRIBUTARIO EN
LA BASE
IMPONIBLE**

En este número se agrega un inciso final al artículo 62. La modificación propuesta es del todo análoga a la introducida en el número 21 comentado anteriormente respecto del impuesto global complementario. En este caso se trata simplemente de la aplicación de la misma norma al impuesto adicional que deben pagar los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile por las rentas generadas en nuestro país.

La norma que se introduce establece que en la base del impuesto adicional se debe agregar el crédito por el impuesto de primera categoría en términos similares a los expuestos en el número citado, por lo que se remite a lo allí mencionado.

ARTICULO 1, N°24 MODIFICA EL ARTICULO 63

El artículo 63 se refiere al crédito por concepto de impuesto de primera categoría que tienen los contribuyentes de impuesto adicional.

La modificación contiene dos normas también análogas a las ya comentadas a propósito del impuesto global complementario en el número 22.

1. Letra a)
**CREDITO POR
IMPUESTO**

Se sustituye el inciso primero del artículo 63. En ese inciso se establece el crédito por el impuesto de primera categoría correspondiente a aquellas rentas incluidas en la base del impuesto adicional. Lo dicho respecto de la modificación al artículo 56 número 3 es totalmente aplicable en esta parte.

2. Letra b)

**PRELACION EN
APREVECHAMIENTO
DE LOS CREDITOS**

Se agrega un inciso final, el cual contiene una norma de orden o prelación de los créditos deducibles del impuesto adicional. Nuevamente la regla es que los créditos que dan derecho a devolución del excedente se deben aplicar a continuación de aquéllos que no lo dan.

ARTICULO 1, Nº25 MODIFICA EL ARTICULO 74, Nº4

**RETENCIONES A
CONTRIBUYENTES
DEL IMPUESTO
ADICIONAL.
DERECHO A
CREDITO**

El número 4 del artículo 74, en su texto actual, contiene las normas de retención aplicables a los contribuyentes que distribuyan o paguen rentas afectas al impuesto adicional. La tasa general de retención establecida en dicho número es un 20%, aplicables a las cantidades que se paguen, se abonen en cuenta, se pongan a disposición o correspondan a los contribuyentes de impuesto adicional, sin deducción alguna. En el caso de la distribución o retiro de utilidades la tasa es de 35%.

La modificación que se propone sustituye la norma contenida en la última parte del inciso primero del número 4 del artículo 74, que se refiere al crédito por impuesto de primera categoría imputable a las distribuciones hechas a contribuyentes de impuesto adicional. La norma está redactada bajo el supuesto que el impuesto de primera categoría se paga sobre retiros y no sobre utilidad devengada como ocurre con el proyecto que se propone. Como consecuencia de ello parte también del supuesto de un régimen de pagos provisionales diverso. La norma que se desea establecer se hace cargo del cambio de régimen tributario y distingue los retiros o pagos de utilidades a contribuyentes del impuesto adicional efectuados por agencias, sociedades de personas, y demás contribuyentes, de las distribuciones efectuadas por sociedades anónimas a contribuyentes de ese impuesto.

REGLA GENERAL

Como regla general, tratándose de la remesa, retiro, o pago de utilidades o de las cantidades retiradas a que se refiere el artículo 14 bis, la empresa desde la que se efectúa el retiro o remesa debe efectuar una retención con tasa de 35%, deduciendo el crédito por el impuesto de primera categoría correspondiente. De esta forma, el contribuyente de impuesto adicional en la práctica adelanta el total de la tributación que afecta a la renta que retira o se le remesa, incluso con la deducción del principal crédito que le beneficia. En caso que la aplicación de este crédito finalmente no corresponda, por no producirse utilidades afectas al impuesto de primera categoría en la empresa desde la que se efectúa el retiro, el contribuyente de impuesto adicional deberá solicitar la devolución de los impuestos retenidos en exceso, ya que en tal caso tampoco debería pagar impuesto adicional.

SITUACION DE LOS DIVIDENDOS

Tratándose de dividendos pagados por sociedades anónimas a contribuyentes afectos al impuesto adicional, la norma que se propone establece que si la deducción del crédito por el impuesto de primera categoría resulta finalmente indebida, total o parcialmente, la sociedad anónima debe restituir al Fisco por cuenta del accionista el crédito deducido en exceso. Esta regla se hace cargo del régimen especial que afecta a las distribuciones de dividendos efectuadas por sociedades anónimas. Como se sabe, éstas están afectas al impuesto adicional, sea que la sociedad que efectúa la distribución tenga o no utilidades tributables en primera categoría con cargo a las cuales pagar los dividendos. Dicho de otra manera, el dividendo está siempre afecto a impuesto adicional, a menos que se impute a un ingreso no constitutivo de renta percibido por la empresa en caso de no haber renta tributaria de primera categoría. La cuestión es sólo si dicho

dividendo da o no derecho a crédito. A lo anterior es preciso agregar que en el caso de los dividendos la retención que hace la sociedad anónima por aquéllos pagados a accionistas contribuyentes de impuesto adicional es definitiva y no provisoria. Vale decir, la obligación tributaria se extingue con la retención y no hay posterior declaración del accionista en la que puedan solicitar compensación por los créditos que no se rebajaron al momento de la retención y que en definitiva proceden.

Por consiguiente, cuando la sociedad anónima efectúa la retención a los contribuyentes de impuesto adicional con una tasa de 35%, y al hacerlo deduce el crédito por el impuesto de primera categoría, está implícito el riesgo de que ese crédito resulte finalmente indebido, por no presentar la sociedad anónima utilidades afectas con el impuesto de primera categoría al término del ejercicio. En este caso, en virtud de la norma que se propone la sociedad anónima queda como responsable de restituir al Fisco el crédito indebidamente deducido del impuesto adicional que afecta al accionista sin domicilio ni residencia en el país. La modificación propuesta concluye con una norma de reajuste en proporción a la variación del Índice de Precios al Consumidor. La devolución se hace por cuenta del accionista afectado, y no como propia de la sociedad, con el propósito de no afectar al resto de los accionistas.

**REGIMEN
TRIBUTARIO DE
LA INVERSION
EXTRANJERA**

Es necesario hacer presente que las modificaciones que se proponen en relación con las remesas de utilidades a inversionistas extranjeros sólo tienen por objeto permitir una más expedita aplicación de los créditos a que tienen derecho, en relación a su situación actual.

En este sentido, el proyecto no contiene para estos inversionistas normas que no resulten también aplicables

a los inversionistas locales. Tal es el caso del retorno a la base devengada para la primera categoría, la nueva tasa de 15%, la inclusión de los créditos en la base imponible del impuesto adicional y las modificaciones en las rentas presuntas.

De otro lado debe también señalarse que se mantiene la situación de aquellos contribuyentes acogidos a regímenes especiales de contrato ley, como son los contenidos por ejemplo en el Estatuto de la Inversión Extranjera, Decreto Ley N°600, y en la Ley N°18657 sobre Fondos de Inversión de Capital Extranjero.

ARTICULO 1, N°26 MODIFICA EL ARTICULO 84

**PAGOS
PROVISIONALES**

En este número se introducen diversas modificaciones al artículo 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que es la disposición que contiene las normas sobre pagos provisionales mensuales obligatorios.

Estas modificaciones son principalmente consecuencia de aquéllas introducidas por el proyecto al régimen de tributación de primera categoría.

En primer lugar, el retorno a la base devengada para este tributo hace inaplicable el actual sistema consistente en un pago provisional de 10% sobre los retiros o distribuciones a los propietarios de la empresa. Por ello es preciso volver al anterior sistema de pagos provisionales mensuales determinados como un porcentaje de los ingresos brutos.

Por otra parte al modificarse los sistemas de presunción de renta es preciso ordenar la estructura de pagos provisionales a dicha situación.

Letra a)
**REGIMEN
GENERAL**

Propone sustituir la letra a) del citado artículo 84.
La modificación propuesta reestablece, prácticamente sin

variaciones, la norma sobre pagos provisionales mensuales que estuvo en vigencia hasta el año 1988, respecto de los contribuyentes que deben declarar el impuesto de primera categoría sobre su renta efectiva.

Se ha incluido en la redacción propuesta a aquellos contribuyentes que en conformidad con las modificaciones comentadas anteriormente dejan de estar afectos al impuesto de primera categoría sobre la base de renta presunta, y que ahora deberán regirse por un sistema de contabilidad completa.

En lo demás, se mantiene el sistema de cálculo para establecer la tasa variable de pagos provisionales mensuales que debe efectuar cada contribuyente. Dicha tasa sigue siendo una función que depende de la tasa de pagos provisionales mensuales aplicada en el ejercicio anterior y del impuesto de primera categoría correspondiente a dicho ejercicio. La tasa resultante se aplica sobre los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente entre los meses de abril del año en que se hace el cálculo y marzo del año siguiente.

Se mantiene también la norma que establece que cuando no puedan aplicarse las reglas para determinar la tasa variable deberá aplicarse una tasa de 1%, aplicable sobre los ingresos brutos del contribuyente.

También se mantiene la norma que excluye de los ingresos brutos aquellas ventas que se realicen por cuenta de terceros, y las cantidades que correspondan a reembolso de pagos hechos por cuenta de clientes, debidamente documentados.

Letra b)

PAGOS
PROVISIONALES
DE LA ACTIVIDAD
MINERA

Se propone sustituir la letra d) del artículo 84.

Esta modificación consiste simplemente en la adaptación de la redacción hoy existente respecto del sistema de pagos provisionales que efectúan los contribuyentes que se dedican a actividades mineras. Dichos contribuyentes

cumplen su obligación mediante las retenciones que efectúan los compradores de minerales, en la forma que menciona el artículo 74, número 6, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Dado que en el proyecto se propone la incorporación al sistema de renta efectiva determinada según contabilidad para algunos contribuyentes de la actividad minera, es necesario excluir a estos últimos del régimen de pagos provisionales mensuales contemplado en la letra d), ya que a ellos les es aplicable el régimen general del artículo 84, letra a), comentado anteriormente.

Letra c)

**MODIFICACION
DE ADECUACION**

Se propone agregar en la letra e) del artículo 84, después de la expresión "34º", el término "bis". Esta modificación recoge la nueva ubicación que en el proyecto se da a los contribuyentes que se dedican a las actividades de transporte. La norma actualmente en vigor hace referencia al artículo 34, en tanto que la modificación propuesta cambia las normas del artículo 34 en esta parte al artículo 34 bis.

Letra d)

**PAGOS
PROVISIONALES
DEL
TRANSPORTE**

Se propone agregar una letra f) al artículo 84.

La norma que se introduce obedece a la distinción que el proyecto hace entre transporte de pasajeros y transporte de carga. Este último se encuentra regulado en el número 3 del artículo 34 bis, en tanto que el primero lo está en el número 2 de ese artículo.

La letra f) que se propone, es análoga a la letra e) que hoy contiene el artículo 84. Se establece en ella un sistema de pagos provisionales obligatorios sobre la base del valor corriente en plaza de los vehículos de transporte de carga terrestre explotados por los contribuyentes. La tasa en este caso es también un 0,2% del valor corriente de los vehículos mencionados.

Letra e)

**BASE IMPONIBLE
DE PAGOS
PROVISIONALES**

Se propone reponer el inciso final que había sido derogado por la Ley N°18897 publicada en el Diario Oficial de 9 de enero de 1990 por ser incompatible con un sistema de pagos provisionales sobre distribuciones y retiros. Como el sistema que se propone vuelve al régimen de pagos provisionales sobre los ingresos brutos mensuales se hace necesario reponer la disposición. Cabe al efecto señalar que los pagos provisionales enterados en Tesorería constituyen para la empresa un activo reajutable. Ahora bien, de acuerdo al artículo 29 de la Ley estos reajustes son ingreso bruto y, por lo tanto deberían quedar sujetos a nuevos pagos provisionales. La norma soluciona este problema marginando este reajuste de la base imponible de los pagos provisionales. Con ello se evita la situación anómala de hacer pagos provisionales sobre el reajuste de los pagos provisionales.

ARTICULO 1, N°27 AGREGA EL ARTICULO 86

**PAGOS
PROVISIONALES.
REDUCCION DE
TASA POR RENTAS
EXENTAS**

La norma que se propone corresponde al texto que estuvo en vigencia hasta enero de 1990, cuando fue derogado en la última modificación a la Ley de la Renta introducida por la Ley N°18897.

El artículo 86 que se propone repone la forma de cálculo de la tasa de los pagos provisionales mensuales, cuando los contribuyentes obtienen rentas exentas total o parcialmente del impuesto de primera categoría en un ejercicio, en circunstancias que en el ejercicio comercial anterior no tuvieron ese tipo de ingresos. La regla aplicable en la situación descrita es que la tasa de pagos provisionales mensuales debe reducirse en la misma proporción que representen los ingresos exentos

dentro de los ingresos brutos totales de cada mes en que se presenten los citados ingresos exentos. La tasa así reducida debe ser aplicada sólo respecto de esos meses. Esta disposición era obviamente innecesaria en un sistema de pagos provisionales sobre retiros o distribuciones, pero ha pasado a ser nuevamente necesaria con un régimen de pagos provisionales mensuales sobre ingresos brutos.

ARTICULO 1, N°28 SUSTITUYE EL ARTICULO 90

**PAGOS
PROVISIONALES.
SUSPENSION**

En este artículo están contenidas las normas para la suspensión de los pagos provisionales mensuales en aquellos casos en que los contribuyentes estén en situación de pérdida.

La modificación propuesta reestablece el texto que estuvo en vigencia hasta enero de 1990. El sistema contenido en este artículo permite a los contribuyentes que estén en situación de pérdida suspender sus pagos provisionales obligatorios. Este mecanismo no hace sino reconocer el hecho que en una situación de pérdida el contribuyente no estará afecto al impuesto de primera categoría, por lo que desaparece el sentido de exigir que se efectúen pagos a cuenta de dicho tributo.

El mecanismo de suspensión opera de la siguiente forma. Cuando un contribuyente presenta pérdidas al final de un ejercicio, puede suspender los pagos provisionales obligatorios del primer trimestre del ejercicio siguiente. Si la situación de pérdida se mantiene o se produce en ese trimestre o en los posteriores, puede suspender los pagos del trimestre siguiente y así sucesivamente. Si en algún trimestre el contribuyente presenta utilidades, en el trimestre siguiente debe reanudar los pagos provisionales obligatorios.

Para estos efectos los contribuyentes deben mantener, a disposición del Servicio de Impuestos Internos, un estado de pérdidas y ganancias mensual. Dicho estado debe ajustarse de acuerdo con las reglas dadas para el cálculo de la renta líquida imponible de primera categoría. El último inciso del artículo 90 que se propone contempla la sanción aplicable a los contribuyentes que presenten dicho estado de pérdidas y ganancias en una forma maliciosamente incompleta o falsa. Establece la norma que en tal caso se les sancionará en conformidad con lo dispuesto en el artículo 97 número 4 del Código Tributario, pero con las penas más altas contempladas en esa disposición.

ARTICULO 2 NORMAS DE VIGENCIA

En este artículo se contienen las normas sobre vigencias de las modificaciones introducidas en el artículo 1.

1. **REGLA GENERAL** Como regla general se establece que las modificaciones regirán a contar del año tributario 1991; por lo tanto, son aplicables al ejercicio que va desde el 1º de enero al 31 de diciembre de 1990.

2. **SITUACIONES DE CARACTER MENSUAL** Los números 1 y 2 del artículo 2 contienen normas de vigencia especial aplicables a algunas de las modificaciones contenidas en el artículo 1.

En el número 1 se señala que regirán a contar del día primero del mes siguiente del de publicación de la ley las siguientes modificaciones: la del número 16, en lo que respecta a los términos de giro que deban efectuarse a contar de la fecha mencionada; la del número 19, es decir, la nueva escala de tasas aplicables respecto del impuesto único del trabajo; la del número 25, que se refiere a las retenciones de impuesto adicional; las de

los números 26, 27 y 28, o sea, aquéllas referidas a pagos provisionales mensuales.

Como se puede apreciar, se trata de las modificaciones introducidas a aquellas normas que inciden en procesos tributarios mensuales, razón por la cual rigen a contar del mes siguiente al de publicación de la ley.

Se debe destacar que las normas anteriores, incluyendo la vigencia general, no hacen sino reproducir las reglas contenidas en el artículo 3 del Código Tributario en materia de vigencia de las leyes sobre impuestos.

3.

**VIGENCIAS
ESPECIALES**

En el número 2 se establece que regirán a contar del 1º de abril las modificaciones establecidas en los números 3 y 18. La modificación del número 3 se refiere a los cambios en el artículo 17 número 8, es decir, respecto de ciertos ingresos no renta. A su vez, el número 18 se refiere a la modificación introducida al inciso final del artículo 41; esto es, la limitación propuesta para la enajenación de derechos en sociedades de personas efectuadas en las condiciones y a las personas que hoy establece el artículo 17, número 8, inciso cuarto, respecto de las acciones en sociedades anónimas.

Esta norma de vigencia especial tiene como propósito evitar la evasión tributaria que se podría producir en el período de discusión parlamentaria de la ley, por parte de quienes pretendan hacer uso de las normas actualmente vigentes, y que conocidamente representan una forma de obtener materialmente recursos de las empresas sin quedar afectas a los impuestos correspondientes.

ARTICULO 3 BALANCE INICIAL PARA LA ACTIVIDAD AGRICOLA

En este artículo se establece el sistema general aplicable a los contribuyentes que se dedican a

actividades agrícolas y que, por efecto de las modificaciones propuestas en el artículo 1, pasen desde el régimen de renta presunta al régimen de renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Dichos contribuyentes deberán confeccionar un balance inicial el cual estará regido por las normas que se contienen en el artículo 3 del proyecto. Las reglas contenidas en ese artículo pueden resumirse de la siguiente forma:

1. El balance inicial debe confeccionarse al 1º de enero del
FECHA año en que el contribuyente pase a declarar renta efectiva según contabilidad.

2. En el balance inicial los terrenos agrícolas se registra-
rán por su avalúo fiscal a la fecha del balance o por su
PREDIOS valor de adquisición debidamente actualizado de acuerdo
AGRICOLAS con la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición del predio y el último día del mes anterior al balance. Se da al contribuyente la alternativa de elegir entre cualquiera de esos dos valores.

La norma propuesta reconoce el hecho que el precio de adquisición de los predios agrícolas pueden no estar disponible o muy alejado del verdadero valor de los inmuebles. Así por ejemplo, en el caso de una herencia para los herederos el valor de adquisición del predio puede ser prácticamente cero. En tal caso, los contribuyentes podrán registrar el valor correspondiente al avalúo fiscal del predio, con el beneficio que ello implica. Esta norma se complementa con el artículo 5 transitorio, que establece un régimen tributario especial para la primera enajenación de predios agrícolas efectuada después de la vigencia de la reforma.

3. En el número 2 se contiene la regla aplicable al registro
ACTIVO en el balance inicial de los demás bienes físicos del ac-
INMOVILIZADO tivo inmovilizado, es decir, aquéllos que no

correspondan al terreno. En este caso, el registro debe hacerse de acuerdo con el valor de adquisición o construcción de dichos bienes físicos, debidamente actualizado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición o desembolso y el último día del mes anterior al balance, deduciendo la depreciación normal que corresponda por el mismo período. Todo esto debe efectuarse en concordancia con la documentación fidedigna correspondiente.

Esta norma permitirá a los contribuyentes dar a los bienes que conformen su activo inmovilizado tales como maquinarias y construcciones, el mismo tratamiento que habrían tenido si es que dichos contribuyentes hubieran estado desde siempre sometidos al régimen de renta efectiva. En efecto, en primer lugar esta norma permite al contribuyente reconocer el valor efectivo de adquisición de dichos bienes, y les hace aplicable la corrección monetaria correspondiente. En segundo lugar, esta disposición reconoce el natural desgaste u obsolescencia de esos bienes como consecuencia del tiempo transcurrido entre la adquisición de los mismos y la fecha del balance. Respecto de esto último, se debe tener presente que la depreciación aplicada para estos efectos es la normal, es decir, aquélla que corresponde a la vida útil efectiva de cada bien de acuerdo a su naturaleza. Por último el contribuyente, ya sujeto al régimen de renta efectiva, podrá aplicar los sistemas de depreciación normal o acelerada a los bienes del activo físico que registre en su balance, de acuerdo con las normas generales. En otras palabras, si el contribuyente adquirió los bienes usados deberá aplicar depreciación normal; si los adquirió nuevos, podrá aplicar esta última, o bien, la depreciación acelerada que autoriza el artículo 31 número 5 de la Ley sobre Impuesto a la

Renta. Esta norma se complementa con el artículo 6 transitorio que contempla adicionalmente la posibilidad de una revalorización de estos bienes mediante el pago de un impuesto único.

4.
**ACTIVO
REALIZABLE**

En el número 3 está contenida la regla aplicable en el caso de bienes del activo realizable. Estos bienes deben registrarse en el balance de acuerdo con las normas de costos dadas en el artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de acuerdo con la documentación sustentatoria correspondiente. El valor que resulte de aplicar las normas mencionadas deberá actualizarse a su costo de reposición en conformidad con lo dispuesto en el artículo 41, número 3 de la misma ley.

5.
**BIENES
PRODUCIDOS EN
EL PREDIO**

En el número 4 se propone una norma que se hace cargo de la especial circunstancia que se da en la agricultura respecto de los bienes que se producen en el predio agrícola, y que por lo tanto carecen de documentación sustentatoria, y de aquellos bienes cuyo valor se incrementa con el paso del tiempo y que también carecen de dicha documentación. Así, este número señala que el valor de las plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él, se valorizarán a su costo de reposición a la fecha del balance, considerando su calidad, el estado en que se encuentren, su duración real a contar de esa fecha y su relación con el valor de bienes similares existentes en la misma zona.

En consecuencia, la regla general para los bienes mencionados es que deben registrarse a su costo de reposición. Es decir, se reconoce al agricultor el derecho de considerar en su balance el costo que actualmente representaría para él reemplazar los bienes citados.

Al efectuar la valorización el agricultor debe considerar la calidad, estado y duración real de los bienes a la

fecha del balance, y su relación respecto del valor de ese mismo tipo de bienes en la zona donde estén ubicados.

6.

OTROS ACTIVOS

En el número 5 está contenida la norma aplicable a los otros bienes del activo, tales como derechos de agua, créditos, etc. Tales bienes deberán registrarse en el balance inicial por su valor de adquisición, debidamente documentado, y actualizado de acuerdo con las normas sobre corrección monetaria.

7.

PASIVOS

En el número 6 existe una regla similar a la anterior respecto de los pasivos. Estos deberán registrarse por su monto efectivo debidamente documentado y actualizado de acuerdo a las normas de corrección monetaria.

Se debe destacar en este número la norma relativa a pasivos que correspondan a operaciones de crédito de dinero. Estas deudas sólo podrán registrarse en el balance inicial si es que se ha pagado oportunamente el impuesto de timbres y estampillas correspondiente a dichas operaciones. Esta norma tiene por propósito evitar que mediante la inclusión de deudas inexistentes en el balance se produzca el retiro de recursos financieros de la empresa sin la tributación correspondiente. Es preciso agregar que esta norma no hace sino reiterar las reglas generales aplicables a las operaciones de crédito de dinero. En efecto, en tanto se exige documentación fidedigna para demostrar los pasivos que se incluyan en el balance, en la medida que ellos correspondan a operaciones de crédito de dinero deberían haber estado afectas con el impuesto de timbres y estampillas correspondiente, salvo las exenciones que la propia Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas establece.

8.

PATRIMONIO

En el número 7 se señala que la diferencia entre los activos y pasivos registrados en conformidad con las reglas antes descritas, se considerará capital o pérdida, según sea que ella resulte positiva o negativa.

Lo anterior significa que, al patrimonio positivo se le reconoce su carácter de haberse generado bajo un régimen de renta presunta y no se obliga al contribuyente a tributar sobre él. Por lo que dice relación con la pérdida se le da el carácter de deducible, lo que evidentemente constituye una franquicia ya que dicha pérdida corresponde a operaciones efectuadas bajo el régimen de renta presunta y bien pudiere haberse negado el derecho a su deducción simplemente aplicando las normas generales sobre la materia. Esta franquicia favorece especialmente a los contribuyentes agrícolas con altas deudas de arrastre.

9.
**TASACION DEL
SERVICIO DE
IMPUESTOS
INTERNOS**

El inciso segundo del número 3 faculta al Servicio de Impuestos Internos para reducir los valores registrados en el balance inicial, en conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 64 del Código Tributario, en aquellos casos en que la valorización hecha por el contribuyente no cumpla los requisitos señalados en el artículo o cuando no sea debidamente demostrada.

Esta norma de control permitirá al Servicio de Impuestos Internos ajustar los valores del balance cuando el contribuyente carezca de la documentación exigida, o bien, cuando haya efectuado una valorización desproporcionada o ajena a la realidad. De la resolución del Servicio puede reclamarse de acuerdo a las normas generales del Código Tributario, correspondiendo la decisión final a los tribunales superiores de justicia si la decisión del Director Regional del Servicio es objeto de recursos.

10.
**AVISO DE CAMBIO
DE SISTEMA**

Finalmente, el artículo 3 establece que el contribuyente dispone de los cuatro primeros meses del año comercial en que deba incorporarse al sistema de renta efectiva, para dar aviso de este hecho al Servicio de Impuestos Internos, acompañando el balance inicial cuyas reglas se ha comentado anteriormente. Esta norma permitirá que el Servicio de Impuestos Internos conozca cuando un

contribuyente ha dejado de estar sometido al régimen de renta presunta. La falta del aviso al Servicio de Impuestos Internos extiende los plazos de prescripción de las obligaciones tributarias del contribuyente hasta seis años contados desde la fecha en la que debió presentar dicho aviso.

ARTICULO 4 BALANCE INICIAL PARA LA MINERIA Y TRANSPORTE

En este artículo se contienen las normas aplicables al balance inicial de los contribuyentes de la minería y el transporte que pasen al régimen de renta efectiva determinada según contabilidad.

Esta disposición es análoga a la comentada anteriormente respecto de la agricultura. La única diferencia en este caso, es que el artículo 4 no contiene una disposición similar a la del número 4 del artículo 3, por cuanto las plantaciones, cosechas, y los demás bienes allí mencionados, son propias de la actividad agrícola. En lo demás, son plenamente aplicables en este caso los comentarios y explicaciones dadas a propósito del artículo anterior.

ARTICULO 5 FACULTADES DE REGLAMENTACION

Se otorga al Presidente de la República la facultad de dictar dos decretos supremos que están en relación con las modificaciones introducidas en el proyecto de ley.

1. En el primer inciso se faculta al Presidente de la República para dictar mediante decreto supremo que llevará las firmas de los Ministros de Hacienda y de Agricultura, un reglamento de contabilidad agrícola. Dicho

REGLAMENTO DE
CONTABILIDAD
AGRICOLA

reglamento derogará, cuando entre en vigencia, los reglamentos de contabilidad agrícola que están actualmente en vigor.

Este reglamento tendrá por objeto adecuar las normas y principios contables generales, a lo que son las circunstancias especiales de la agricultura.

2.
**DETERMINACION
DEL COSTO DEL
MINERAL
EXTRAIDO**

En el proyecto se propone incluir en el artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta una norma especial relativa al costo del mineral extraído. Como se comentó anteriormente, se pretende que el costo del mineral extraído considere la parte proporcional del valor de adquisición de la pertenencia respectiva que el mineral represente respecto del mineral que técnicamente se estima contiene el yacimiento.

En el inciso segundo del artículo 5 se faculta al Presidente de la República para que, mediante decreto supremo que llevará las firmas de los Ministros de Hacienda y Minería, se dicte el reglamento que determine la parte del valor de las pertenencias mineras que se incluirá en el costo directo del mineral extraído, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Señala el inciso segundo que en todo caso, al establecer el valor inicial de la pertenencia deberá deducirse la parte que proporcionalmente corresponda al mineral extraído hasta ese momento.

ARTICULO 6 DEROGACION

En esta disposición se derogan los artículos 1 y 2 transitorios de la Ley N°18775, en aplicación desde el 1° de enero de 1989.

CREDITOS QUE
HAN DEJADO DE
TENER
APLICACION

Como se sabe el referido cuerpo legal sustituyó el régimen de tributación de primera categoría sobre base devengada por otro conforme al cual el impuesto sólo se debe pagar por la empresa sobre aquella parte de la utilidad tributaria que sea retirada o distribuida a sus propietarios.

Bajo este esquema debe incluirse en la base imponible de la empresa todas aquellas distribuciones tributables que se efectúen a los propietarios, aún cuando tengan su origen en participaciones o dividendos recibidos de terceras empresas. Como éstos han sufragado normalmente, en la empresa de origen, el impuesto de primera categoría se producía de esta forma una doble tributación. Para evitar esta anomalía, en los artículos 1 y 2 transitorios de la Ley Nº18775, se contempló normas conforme a las cuales la empresa que recibe la distribución, que ha pagado el impuesto en la sociedad que distribuye, tiene derecho a un crédito equivalente al tributo pagado en la sociedad de origen.

Como bajo el esquema que se propone se retorna el impuesto de primera categoría sobre base devengada, estas disposiciones pasarán a carecer de sentido. En efecto, los dividendos o participaciones recibidas no tributan en la empresa receptora con el impuesto de primera categoría, sin perjuicio de otorgar derecho a crédito cuando son distribuidos a sus propietarios.

La derogación que se propone de los artículos 1 y 2 transitorios de la Ley Nº18775 se justifica entonces por la circunstancia de que dejarían de tener aplicación de aprobarse el proyecto que se somete a consideración del Parlamento.

ARTICULO 7 AGREGA ARTICULO AL CODIGO TRIBUTARIO

**NORMA DE
CONTROL**

Esta disposición agrega un artículo 75 bis al Código Tributario que tiene por objeto establecer una norma de control en el caso de arrendamientos ó cesiones temporales de predios agrícolas. Como se explicó anteriormente, cuando dichos actos son realizados por un contribuyente que debe declarar sus rentas sobre la base de contabilidad, el arrendatario o cesionario queda también sujeto a ese régimen, a menos que se trate de predios de un avalúo fiscal inferior a 200 unidades tributarias mensuales. La norma que se propone incorporar al Código Tributario obliga a dejar constancia, en los contratos respectivos, del régimen de impuesto a la renta que afecta al arrendador o cedente. De esta forma se pretende facilitar por una parte la fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, y por otra, se quiere evitar que el arrendatario o cesionario celebre el contrato sin estar debidamente advertido de la tributación que puede afectarle.

El artículo 75 bis concluye con un inciso que obliga a los notarios a no autorizar las escrituras públicas o documentos en los que falte la declaración por parte del arrendador o cedente.

ARTICULO 8 MODIFICA ARTICULO 14 DEL DECRETO LEY N°825

**ALZA DE TASA
DEL IVA**

Esta disposición contiene el alza de la tasa del impuesto al valor agregado desde un 16% a un 18%.

De acuerdo a la norma de vigencia de este artículo la mayor tasa se aplicará al impuesto al valor agregado que se devengue a contar del primero del mes siguiente al de la publicación de la ley en el Diario Oficial.

ARTICULO 1 TRANSITORIO PRELACION DE RETIROS

IMPUTACION DEBE La disposición del artículo 14 letra A, número 3, c), que
HACERSE se propone consagra el principio que las distribuciones o
CONSIDERANDO retiros de utilidades que efectúan desde las empresas de-
UTILIDADES ben imputarse a las rentas tributables más antiguas. La
ANTERIORES disposición del artículo 1 transitorio reafirma este
principio señalando que la referida imputación debe
hacerse tomando en consideración incluso las rentas
tributables de ejercicios anteriores a la vigencia de la
reforma, dando con ésto la posibilidad de aprovechar los
créditos de que gozan dichas rentas.
El artículo concluye señalando que también deberá
aplicarse lo señalado en el inciso segundo del artículo 2
de la Ley Nº18293 y el artículo 3 transitorio de la Ley
Nº18775. Esto significa, que se reconoce y mantiene la
situación tributaria de las rentas generadas hasta el año
1983, las cuales pueden ser retiradas o distribuidas
libremente sin pago de impuesto o con derecho al crédito
que se menciona a continuación. Además, que se mantiene
el mecanismo de crédito por el impuesto de tasa adicional
pagado por las sociedades anónimas en conformidad con el
antiguo texto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a
la Renta.

ARTICULO 2 TRANSITORIO IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA

ALZA TRANSITORIA En este artículo se contiene la norma especial relativa a
DE TASA la tasa de impuesto de primera categoría para los años
comerciales 1991, 1992 y 1993. Como se sabe, durante
esos años el impuesto de primera categoría se pagará con
una tasa de 15%.

ARTICULO 3 TRANSITORIO INCORPORACION A RENTA EFECTIVA A CONTAR DE 1990

DETERMINACION
DE LIMITES

Como se sabe, el proyecto de ley contempla la incorporación al sistema de renta efectiva para algunos contribuyentes que se dedican a actividades agrícolas, de transporte y de minería. En las normas permanentes que se proponen existen límites objetivos que determinan el paso de los contribuyentes desde el régimen de renta presunta al régimen de renta efectiva. Pues bien, este artículo 3 transitorio contiene las normas especiales aplicables en el año 1990 para determinar qué contribuyentes deberán entrar al sistema de renta efectiva determinada según contabilidad completa.

1. En la letra a) se señala que los contribuyentes que desarrollaban actividades agrícolas al 31 de diciembre de 1989, para determinar si quedan obligados a declarar el impuesto de primera categoría sobre renta efectiva deben considerar las ventas que hayan tenido en ese año. En otras palabras, el límite de 6.000 unidades tributarias mensuales debe calcularse respecto del total de ventas efectuadas durante 1989, debidamente actualizadas mediante el valor de la unidad tributaria en cada uno de los meses de ese año. De esta forma, deberán declarar su renta efectiva en el año comercial 1990, tributario 1991, aquellos agricultores que al 31 de diciembre de 1989 hubieran efectuado en ese años ventas superiores a 6.000 unidades tributarias mensuales.
2. En la letra b) se establece una norma similar respecto de las ventas efectuadas por los contribuyentes que se dediquen a la actividad de la minería. Ellos también deberán considerar las ventas que hubieran efectuado al 31 de diciembre de 1989 para determinar si quedan obligados a declarar el impuesto de primera categoría sobre renta efectiva. En este caso los límites

contemplados en el artículo 34 número 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta son ventas anuales superiores a 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso o ventas superiores a 6.000 unidades tributarias anuales.

3. Finalmente, en la letra c) se prevee la norma correspondiente al transporte. En este caso los contribuyentes que hayan desarrollado actividades como transportistas terrestres de carga ajena al 31 de diciembre de 1989, deberán considerar el total de su facturación de servicios en ese año.

En todos los casos anteriores son aplicables las normas especiales de consolidación establecidas en los respectivos artículos.

ARTICULO 4 TRANSITORIO NORMAS TRANSITORIAS PARA CONTABILIDAD AGRICOLA

En este artículo se establecen las normas especiales que deberán seguir los contribuyentes que desarrollan actividades agrícolas y que en el año 1990 se incorporen al sistema de renta efectiva. Dichas reglas pueden resumirse como sigue:

1. **CONTRIBUYENTES QUE LLEVAN CONTABILIDAD COMPLETA** En el número 1 se señala que los contribuyentes que, para los efectos contemplados en el artículo 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, llevaban contabilidad completa en libros autorizados y timbrados por el Servicio de Impuestos Internos con anterioridad al 31 de diciembre de 1989, podrán continuar utilizando dichos libros.

Como se sabe, en el artículo 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta se autoriza a los contribuyentes sometidos al régimen de renta presunta para que demuestren sus rentas efectivas mediante contabilidad. De esta manera, ellos pueden disfrutar del excedente de la renta efectiva por sobre la renta presunta, sin que ello signifique mayores impuestos sobre dicho excedente.

La norma del número 1 reconoce a los contribuyentes citados el derecho de continuar utilizando los libros que llevaban para los efectos citados siempre que se trate de contabilidad completa. Esto es sin perjuicio de los ajustes que deban efectuar en dichos registros en conformidad con las demás normas contenidas en el proyecto que se somete al Congreso, y de las facultades de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos respecto de las anotaciones contenidas en los libros citados y de la documentación sustentatoria de dichos registros.

2. **OTROS CONTRIBUYENTES** En el número 2 se señala que los demás contribuyentes, es decir aquellos que no llevaban una contabilidad completa en libros autorizados y timbrados por el Servicio de Impuestos Internos con anterioridad al 31 de diciembre de 1989, deberán ceñirse a las normas del reglamento de contabilidad agrícola aplicables a los contribuyentes que lleven contabilidad completa.

3. **NORMAS COMUNES** En el número 3 se establecen las normas especiales aplicables tanto a los contribuyentes mencionados en el número 1 como a los mencionados en el número 2.

- En la letra a) se prescribe que el balance inicial de activos y pasivos deberá confeccionarse al 1º de enero de 1990, ciñéndose a las normas del artículo 3 del proyecto de ley, con los ajustes contables que corresponda.

Como se explicó anteriormente, el artículo 3 del proyecto de ley establece que los agricultores que se incorporen desde el régimen de renta presunta al régimen de renta efectiva deben confeccionar un balance inicial al 1º de enero del año en que ello suceda. En este caso, los contribuyentes deberán hacerlo al 1º de enero de 1990.

Los ajustes a los que hace mención el artículo, son aquéllos que deberán efectuar los contribuyentes que llevaban su contabilidad completa en conformidad con el artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta. Dichos contribuyentes aplicaban ciertas reglas especiales para los efectos de demostrar cual era su renta efectiva disponible.

Estas normas en varios casos no coinciden con las reglas generales aplicables a los contribuyentes que deben declarar su renta efectiva según contabilidad completa, por lo que los agricultores en esta situación deberán efectuar las correcciones correspondientes. Además, deberán ajustarse en el balance inicial a las normas establecidas en el artículo 3 antes mencionado.

4. En la letra b) se establece que el aviso y presentación del balance inicial al Servicio de Impuestos Internos prescrito en el inciso tercero del artículo 3 antes citado, debe efectuarse dentro de los cuatro meses calendarios posteriores a la publicación de la ley en el Diario Oficial.

Este artículo confiere a los contribuyentes que por aplicación de la ley deban incorporarse en este año al régimen de renta efectiva, el mismo plazo de cuatro meses que el artículo 3 consagra en forma permanente para los contribuyentes que en el futuro pasen del régimen de renta presunta al régimen de renta efectiva.

5. Finalmente en la letra c) se señala que cuando se dicte el reglamento de contabilidad agrícola a que se refiere el inciso primero del artículo 5 del proyecto de ley, los agricultores que deban declarar sus rentas efectivas según contabilidad deberán ajustar sus registros contables de acuerdo a las disposiciones que dicho reglamento establezca.

**ARTICULO 5 TRANSITORIO REGIMEN TRIBUTARIO DE LA UTILIDAD EN LA
ENAJENACION DE PREDIOS AGRICOLAS**

Como se sabe, el artículo 17 número 8 letra b), da el carácter de ingreso no constitutivo de renta al mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces. Se excluye del beneficio a aquellos inmuebles que forman parte del activo de empresas que declaran su renta efectiva en la primera categoría.

La norma descrita no ha sido alterada en el proyecto de ley que se somete a consideración del Congreso. Sin embargo, dado que en el proyecto se propone la incorporación de algunos contribuyentes que se dedican a la actividad agrícola al régimen de renta efectiva, tales contribuyentes quedarán comprendidos dentro de la norma de excepción contenida en el artículo 17 número 8 letra b). En efecto, los predios agrícolas de esos contribuyentes, pasarán precisamente a formar parte del activo de empresas que declararán su renta efectiva en la primera categoría.

Se reconoce que la plusvalía ganada por los predios agrícolas de los contribuyentes que hasta 1989 declararon el impuesto de primera categoría sobre la base de renta presunta, ha estado hasta este momento por dicho sistema tributario. No es un propósito del proyecto de ley privar a esos contribuyentes del mayor valor ganado por sus predios agrícolas con motivo de su incorporación al sistema de renta efectiva según contabilidad. Sin embargo, mantener sin limitaciones el carácter de ingreso no constitutivo de renta para estas enajenaciones puede ser utilizado como un mecanismo para extraer utilidades agrícolas al margen de impuesto por la vía de enajenar los predios a un precio que incluya dichas utilidades. Por lo tanto, ha sido necesario establecer un artículo que contenga normas especiales aplicables en este caso a

la actividad agrícola, de manera que al incorporarse los contribuyentes al sistema de renta efectiva no pierdan el beneficio de que pudieron disfrutar hasta 1989. El artículo 5 transitorio contiene esas reglas especiales, las que pueden resumirse como sigue:

1.
**SITUACION
TRIBUTARIA DE
DE LA PRIMERA
ENAJENACION**

El artículo es aplicable sólo a la primera enajenación de predios agrícolas efectuada, después del 1º de enero de 1990, por contribuyentes que pasen a tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad, de acuerdo a las normas del artículo 20 número 1 letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según el texto introducido por esta ley.

En el número 1 del artículo 5 transitorio se establece que en la primera enajenación antes mencionada, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta el valor de enajenación, incluido el reajuste de saldo de precio, hasta la concurrencia con la cantidad que resulte de aplicar al valor de adquisición del predio respectivo el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor, entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior a la enajenación, o hasta su avalúo fiscal a la fecha de enajenación, a la fecha del contribuyente.

Como se puede ver, este número establece que tiene el carácter de ingreso no renta el valor obtenido en la enajenación de predios agrícolas hasta su valor de adquisición actualizado, o bien, hasta su avalúo fiscal.

Esta norma se encuentra en concordancia con la contemplada en el artículo 3 número 1, del proyecto de ley que se somete al Congreso, y que ha sido comentada anteriormente.

2.

**TASACION A
VALOR COMERCIAL**

Es posible que tanto el valor de adquisición actualizado como el avalúo fiscal del predio cuya primera enajenación se haga después de 1990, sean inferiores al valor de mercado de dicho bien raíz. En el número 2 se introduce una norma especial que permite aumentar la parte del valor de enajenación a la que se da el carácter de ingreso no constitutivo de renta.

El número 2 del artículo 5 transitorio permite al contribuyente que no está satisfecho con el ingreso no renta que le confiere el costo de adquisición actualizado o el avalúo fiscal de su predio, en su caso, solicitar una tasación especial del valor comercial del predio al Servicio de Impuestos Internos. De esta manera el contribuyente tiene la posibilidad de aumentar la cantidad hasta la cual el valor de la enajenación de su bien raíz agrícola constituirá para él un ingreso no constitutivo de renta. El número 2 concluye señalando que el contribuyente podrá reclamar de la tasación hecha por el Servicio de Impuestos Internos con arreglo a las normas del Título III, del Libro III del Código Tributario.

Así, el contribuyente dispone de un mecanismo para ser usado con anterioridad a la enajenación de su predio agrícola, que le permitirá saber exactamente cuál es la parte del valor de enajenación de su predio que podrá considerar como ingreso no constitutivo de renta.

3.

**LIMITACION DE
LAS NORMAS
ESPECIALES**

El número 3 del artículo 5 transitorio dispone que las normas de ese artículo no se aplicarán a las enajenaciones que se hagan a las sociedades o empresas indicadas en el inciso cuarto del número 8, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Dado el carácter excepcional del ingreso no constitutivo de renta que se contempla en este artículo 5 transitorio, ha sido necesario expresar en el número 3 la norma de control general del inciso cuarto del número 8 del

artículo 17 respecto de la enajenación de bienes inmuebles entre partes vinculadas.

4.
**TERMINO DE LAS
NORMAS
ESPECIALES**

Finalmente, en el número 4 se prescribe que la norma especial del número 2, es decir, la tasación del valor comercial hecha por el Servicio de Impuestos Internos no se aplicará a las enajenaciones que se efectúen con posterioridad a la entrada en vigencia de la primera tasación de bienes raíces de la primera serie, que se haga una vez publicada la Ley de Reformas Tributarias que se somete a consideración del Congreso.

Como se sabe en el artículo 3 de la Ley N°17235 se ordena efectuar retasaciones de los avalúos fiscales de los predios agrícolas, entre otros, con una cierta periodicidad. Esta tasación de avalúo debería dejar a los predios agrícolas con un valor aproximadamente equivalente a su valor comercial, atendidas las características de cada inmueble. Por lo tanto, se ha estimado que el mecanismo de tasación especial contemplado en el número 2 del artículo 5, carecerá de sentido una vez que entre en vigencia la tasación general de avalúos fiscales para todos los bienes raíces de la primera serie, esto es para los predios agrícolas.

En consecuencia, el mecanismo descrito anteriormente a propósito del número 2 sólo podrá ser utilizado respecto de las enajenaciones de inmuebles que se efectúen antes de que entre en vigencia la primera tasación de bienes raíces que se haga con posterioridad a la publicación de la ley cuyo proyecto se ha sometido al Congreso Nacional.

ARTICULO 6 TRANSITORIO INCORPORACION DE LA ACTIVIDAD AGRICOLA
A RENTA EFECTIVA EN 1990

REVALORIZACION DE ACTIVOS Esta norma también contiene una disposición aplicable sólo a los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas que, en el año 1990, pasen al régimen de renta efectiva según contabilidad.

Dichos contribuyentes tendrán derecho, por una sola vez, a revalorizar los bienes mencionados en el número 2 del artículo 3 de esta ley, de acuerdo con su valor comercial y hasta por un monto que no exceda en más de un 50% del valor de dichos bienes registrado en el balance inicial.

Como se puede apreciar, se trata de una revalorización especial de los bienes del activo físico inmovilizado. Esta revalorización contempla un monto máximo equivalente al valor comercial de dichos bienes el cual, en ningún caso podrá exceder en más de un 50% del valor de dichos bienes registrado en el balance inicial.

IMPUESTO ESPECIAL

El mayor valor resultante de la revalorización antes indicada, quedará afecto a un impuesto único de 8% que se declarará y pagará dentro de los 12 primeros días del mes siguiente a aquél en que se haga la revalorización mencionada. Tal es la norma del inciso segundo del artículo 6 transitorio.

En el inciso tercero se establece que esta revalorización deberá practicarse al momento de la confección del balance inicial mencionado en el artículo 3 inciso primero del proyecto de ley, e incorporarse a él, es decir, la valorización debe realizarse dentro de los cuatro meses siguientes a aquél en que se publique la ley en el Diario Oficial, según lo dicho a propósito del artículo 4 transitorio, número 2, letra b). El monto de la revalorización deberá incorporarse al valor inicial registrado para el activo físico inmovilizado. El

detalle de los cálculos de dicha revalorización deberá acompañarse con el balance al momento de dar el aviso a que se refiere la norma del artículo 4 transitorio antes señalada.

**ENAJENACION
DE BIENES
REVALORIZADOS**

El inciso final del artículo 6 transitorio prescribe que en caso de enajenación de bienes que hayan sido revalorizados de acuerdo con ese artículo, para determinar el resultado de dicha operación no se admitirá la deducción de aquella parte del valor contabilizado de los bienes que proporcionalmente corresponda a la revalorización. Es decir, en caso de enajenación de bienes del activo físico que hayan sido objeto de revalorización, deberá deducirse del costo de los mismos la parte que proporcionalmente corresponda a la revalorización.

**ARTICULO 7 TRANSITORIO NORMAS TRANSITORIAS PARA CONTABILIDAD
EN MINERIA Y TRANSPORTE**

Esta disposición contiene las regulaciones para los contribuyentes que se dediquen a actividades mineras o de transporte que en el año 1990 pasen a declarar su renta efectiva según contabilidad completa.

Se trata de un artículo análogo al ya comentado a propósito de la agricultura, es decir, el artículo 4 transitorio. La única diferencia es que en este caso no es aplicable la norma dispuesta en la letra c) del número 3 de ese artículo, ya que en materia de transporte y minería no existe un equivalente al reglamento de contabilidad agrícola.

ARTICULO 8 TRANSITORIO NORMAS TRANSITORIAS SOBRE PAGOS PROVISIONALES

En este artículo se contienen las normas sobre pagos provisionales mensuales aplicables al momento de entrar en vigencia el proyecto de ley que se somete al Congreso Nacional. Las normas contenidas en este artículo pueden resumirse de la siguiente manera:

1. En el primer inciso se establece la regla general aplicable a los contribuyentes que deben efectuar pagos provisionales mensuales de conformidad con el artículo 84, letra a) de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Es decir, los contribuyentes que declaran el impuesto de primera categoría sobre la base de su renta efectiva determinada según contabilidad completa. Dichos contribuyentes deberán aplicar, a contar de los ingresos percibidos o devengados en el mes siguiente al de la publicación de la ley en el Diario Oficial, la tasa de pagos provisionales mensuales obligatorios que les fue aplicable en el mes de diciembre de 1988, incrementada en un 50%.

TASA INICIAL

Con esta norma se pretende que las empresas efectúen pagos provisionales mensuales con la última tasa que en 1988 les fue aplicable, en el entendido que dicha tasa refleja por lo menos la realidad económica de cada una de esas empresas. El incremento de un 50% respecto de dicha tasa obedece al hecho que durante 1990 habrá varios meses en los que los contribuyentes habrán efectuado pagos provisionales mensuales sino sólo sobre los retiros realizados. Esta situación implica que, los pagos efectuados a cuenta del impuesto de primera categoría, de no corregirse la tasa por el resto del año, serán notoriamente inferiores a dicho impuesto, con el consiguiente desajuste financiero que ello implicaría en el mes de abril de 1991 cuando deba pagarse en una sola

oportunidad el monto total de la diferencia. Así, el incremento de la tasa en un 50% reduce la probable brecha entre pagos provisionales mensuales y el impuesto de primera categoría definitivo por el año 1990, tributario 1991.

2.

TASA MINIMA

En el mismo inciso primero del artículo 8 transitorio se contiene la norma supletoria aplicable en el caso que no hubiere efectuado pagos provisionales durante el año 1988 o no fuere posible establecer la tasa de pagos provisionales mensuales que correspondía al contribuyente en dicho año. En tal caso, el contribuyente deberá aplicar una tasa de un 1,5% sobre los ingresos que obtenga a contar del mes siguiente al de publicación de la ley en el Diario Oficial.

La razón de haber incrementado la tasa de 1% que contiene el artículo 84, letra a), es la misma dada respecto del aumento de 50% comentado anteriormente.

3.

**DURACION DE LAS
NORMAS
TRANSITORIAS**

En el inciso primero se señala finalmente que las tasas antes comentadas se mantendrán y aplicarán hasta el mes anterior a aquél en que deba presentarse la declaración anual de impuestos a la renta para el año tributario 1991. En otras palabras, tendrán aplicación hasta los ingresos percibidos o devengados en el mes de marzo de 1991.

4.

**INCREMENTO
TEMPORAL DE
TASA VARIABLE**

En el inciso segundo se indica que a contar de abril de 1991, se aplicarán las normas de determinación de la tasa variable prescritas en el artículo 84 letra a) de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Sin embargo, ese inciso concluye señalando que en el período de abril de 1991 a marzo de 1992, la tasa que resulte de aplicar lo dispuesto en el artículo 84 antes mencionado se incrementará en un 50%.

En este caso el incremento en un 50% obedece al cambio de tasa de impuesto de primera categoría que operará a

partir del año comercial 1991, tributario 1992. Como se sabe, la tasa del impuesto sube de un 10% a un 15%, según lo señalado en el artículo 2 transitorio del proyecto de ley. En consecuencia, se hace necesario incrementar proporcionalmente la tasa de pagos provisionales mensuales para adecuarla al nuevo monto del impuesto.

5.
**REDUCCION
POSTERIOR DE
TASA VARIABLE**

El inciso tercero del artículo 8 transitorio contempla la reducción de la tasa de pagos provisionales mensuales a contar del mes de abril de 1994 y hasta marzo de 1995. La reducción en ese período será de un 33%.

Esta norma es la contrapartida de la comentada anteriormente. En efecto, en el año 1994 la tasa del impuesto de primera categoría se rebajará de un 15% a un 10%. Por lo tanto, también deberá reducirse en una forma proporcional la tasa de pagos proporcionales mensuales obligatorios.

6.
**NORMAS
ESPECIALES**

Finalmente, el último inciso del artículo 8 transitorio contempla normas de adecuación de la tasa de pagos provisionales mensuales obligatorios en las demás letras del artículo 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y en el artículo 74 número 6 de la misma ley. Estas se refieren a las actividades desarrolladas por lo pequeños talleres artesanales y por los contribuyentes que se mantengan dentro del régimen de renta presunta. Nuevamente la adecuación consiste en el incremento de la tasa de pagos provisionales mensuales en un 50% respecto de los años comerciales 1991, 1992 y 1993. Como se dijo, este incremento refleja el aumento que tendrá la tasa del impuesto de primera categoría en esos años.