

LOS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA

*Por: Patricio Figueroa Velasco
Profesor del Departamento de
Derecho Económico
Facultad de Derecho. U. de Chile.*

1.- EL ARTICULO 17 de LA LEY DE LA RENTA.-

Nuestra ley incluye en su definición de renta "todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación". Este concepto de "renta" es de una amplitud tal que incluye no sólo la riqueza nueva proveniente de una fuente productiva durable (renta en la Doctrina Económica), sino también cualquier aumento patrimonial, sea que se derive de una fuente permanente u ocasional, de una fuente productiva o de una mera liberalidad. Esta definición legal de renta es comprensiva de ingresos a título gratuito, como las herencias y donaciones, que se encuentran gravadas en una ley especial; incluye, asimismo, la asignación familiar y determinados beneficios previsionales.

les que, tradicionalmente, han estado al margen de la tributación de renta. De aquí que el legislador, después de dar la regla general de lo que debe entenderse por "renta" en el artículo 2° N° 1 se encarga de señalar, en forma taxativa, en el artículo 17, los ingresos que no constituyen renta, a través de una larga enumeración que incluye 29 casos diferentes.

2.- ANTECEDENTE LEGAL DEL ARTICULO 17.-

El artículo 17 de nuestra ley actual, que señala los ingresos que no constituyen renta, tiene su antecedente preciso en el artículo 17 de la anterior Ley de la Renta, esto es, la contenida en el artículo 5° de la Ley N°15.564 del año 1964, en forma que muchos de los números del actual artículo son fiel transcripción de los indicados en la anterior Ley. Sin embargo, debemos recordar que la Ley 15.564 gravaba con un impuesto especial y único, denominado "impuesto a las ganancias de capital", a los ingresos provenientes de determinadas operaciones, especialmente de bienes raíces y valores mobiliarios, siempre que dichas operaciones no tuvieran el carácter de habituales para el contribuyente. La reforma tributaria del año 1974, que en materia de impuesto a la renta se tradujo en el D.L. 824, tuvo como uno de sus objetivos derogar el impuesto a las ganancias del capital, atendido su poco rendimiento tributario y las dificultades administrativas para su control. Ahora bien, los ingresos que bajo la Ley 15.564 estaban gravados con el referido impuesto, pasaron -en algunas oportunidades- a aumentar los casos de ingresos no constitutivos de renta señalados en el artículo 17 de la Ley y, en otros casos, se incorporaron al régimen tributario general.

3.- CARACTERISTICAS FUNDAMENTALES DE LOS INGRESOS SEÑALADOS
EN EL ARTICULO 17.-

- a) El Decreto-Ley 824 establece impuestos sobre la "renta" (art. 1º) y el artículo 17 determina que NO constituyen renta los ingresos que se señalan en dicha disposición. Por consiguiente, los ingresos que en conformidad al artículo 17 no constituyen renta, pierden su carácter de tal para todos los efectos tributarios: no constituyen "hecho gravado" para la Ley de la Renta y están totalmente al margen de sus normas impositivas. (*) No debe confundirse la situación de estos ingresos no constitutivos de renta con las denominadas "rentas exentas", las cuales son consideradas por la Ley para la determinación de la base imponible del impuesto global complementario (Art. 54 N°3), de manera que, no obstante estar exentas de este tributo, determinan en definitiva que las rentas no exentas queden gravadas con una tasa media más alta de impuesto.
- b) Como consecuencia de la característica antes señalada, los ingresos no constitutivos de rentas percibidos o devengados por el socio de una sociedad de personas, no se consideran renta para ningún efecto y, por lo mismo, no influyen en la determinación del Impuesto Global Complementario o adicional del socio, lo que está expresamente dicho respecto del primero de estos impuestos, en el artículo 54 N° 1, inciso final y respec

(*).- Ver Suplemento I. Internos 6 (11) -30 de 12-7-68, publicado en Boletín Impuestos Internos año 1968, pág. 6.122-3.

to del Adicional, por la norma del artículo 62, inciso 2°. (*)

- c) Los ingresos no constitutivos de renta que las sociedades anónimas distribuyan a sus accionistas, tampoco constituyen actualmente renta para ningún efecto, ya sea que el reparto se efectúe mediante el pago de dividendos o bien mediante la distribución de acciones total o parcialmente liberadas o mediante al aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente. Es lo que resulta de los artículos 17 N°6; 54 N°1, inc. 2° y 58 N°2, conforme a la nueva redacción dada a estos preceptos por el Decreto-Ley 3.454, publicado en el Diario Oficial del 25 de Julio de 1980.

Debemos hacer presente que la situación señalada en esta letra c), sólo rige a partir del 1° de Enero de 1980, conforme a lo dispuesto por el D.L. 3.454 (art. 3°) ya que con anterioridad las normas legales respectivas eran discriminatorias en contra de los accionistas de las sociedades anónimas, en forma que éstos debían incluir en sus declaraciones de impuestos global complementario y adicional las sumas correspondientes a ingresos no constitutivos de renta que les hubieren sido repartidos como dividendos por socieda-

(*) .- Puede consultarse Suplemento 6 (15)-12 de 1966 en Boletín de Impuestos Internos, año 1966, pág. 5.132 y ss. especialmente le - tras e) y h) del número (6).

des anónimas. (*) Asimismo, dichos ingresos se consideraban para la determinación y pago de la Tasa Adicional del artículo 21 que grava a las sociedades anónimas y en comandita por acciones -tasa que es del 40%, en razón de que este tributo tiene el carácter de un verdadero anticipo del global complementario o adicional que afectará al accionista cuando la Sociedad le reparta los dividendos correspondientes. (**)

4.- CLASIFICACION DE LOS INGRESOS SEÑALADOS EN EL ARTICULO 17.

Los ingresos no constitutivos de renta del artículo 17 están especificados a través de una enumeración de 29 casos, cuya inclusión en el artículo no obedece a ningún orden conceptual ni sistema. De aquí que para facilitar la comprensión y retención de los casos incluidos en el artículo,

(*).- Este criterio fue claramente expresado en el Suplemento citado en la nota (1), analizado en base al texto de los artículos 45 N° 1 y 60 N°2, de la anterior Ley de la Renta 15.564, que eran similares a los artículos 54 N°1, inc. 2° y 58 N°2 del actual D.L. 824, vigentes hasta la dictación del D.L. 3.454 (D.Of. 25-7-80). Asimismo, en relación al global complementario, este criterio aparece también expresado en el Supl. 6 (15)-14 de 1966, publicado en MANUAL DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA de Alberto J. Aguilera, tomo IV, año 1974, pág. 383. En relación al Impuesto Adicional, el principio está claramente expresado en el Supl. 6 (16) -18 de 1967, publicado en Boletín de I. Internos año 1967, pág. 5.577.

(**).- La circunstancia de que la tasa adicional del art. 21 afectaba a los ingresos no constitutivos de renta que obtenían las sociedades anónimas y en comandita por acciones, fue señalada en el Oficio 1.449 de 1-4-77 de la Subdirección de Operaciones del Departamento de Renta (Boletín I. Internos año 1977, págs. 12-155-6) y en la Circular N°138 de 13-11-1975, publicado en Boletín I. Internos, año 1976, pág. 10.647 y ss.

hemos estimado conveniente clasificar estos ingresos en cuatro grandes grupos o categorías, sobre la base de que cada caso incluido dentro de un grupo tiene un fundamento común o similar en el orden conceptual. Es así como los cuatro grupos son:

- 1°).- Ingresos derivados de adquisiciones a título gratuito;
- 2°).- Ingresos que sólo en apariencia constituyen aumentos del patrimonio;
- 3°).- Ingresos derivados de ciertos beneficios de carácter laboral, social o previsional; y,
- 4°).- Aumento del patrimonio con ocasión de ciertas enajenaciones generalmente no habituales.

5.- INGRESOS DERIVADOS DE ADQUISICIONES A TITULO GRATUITO.-

En este grupo podemos incluir los siguientes ingresos:

- a) Bienes adquiridos por accesión, prescripción, sucesión por causa de muerte o donación. (Art. 17 , N°9).

Esta disposición tiene su antecedente en el artículo 17 N°10 de la Ley 15.564. La norma incluye la "accesión", que según el art. 643 del Código Civil es un modo de adquirir, por el cual el dueño de una cosa pasa a serlo de lo que ella produce, o de lo que se junta a ella, por lo que cabe distinguir las accesiones del suelo y las de cosas muebles a inmuebles. Contempla también la ley la "prescripción", en cuanto modo de adquirir, y las herencias y donaciones, las cuales están gravadas con impuesto en ley especial (Ley 16.271, D. Oficial de 10-7-1965).

- b) Remisiones por ley de deudas, intereses u otras sanciones. (Art. 17, N°22).

Esta disposición tiene su antecedente en el art. 17 N°23 de la Ley 15.564. Las condonaciones señaladas no constituyen renta sólo cuando son concedidas por ley y no en forma voluntaria o convencional. Cabe tener presente que la condonación produce un acrecentamiento del patrimonio del beneficiario, ya que se extingue una obligación, disminuyendo su pasivo exigible.

- c) Pensiones alimenticias que se deban por ley a ciertas personas, únicamente respecto de éstas. (art. 17 N°19). como asimismo cierto tipo de pensiones o rentas vitalicias, cuyo monto no exceda de un cuarto de unidad tributaria. (Art. 17, N°4).

Las disposiciones señaladas son iguales a las del artículo 17, números 20 y 4, respectivamente, de la Ley 15.564.

Las normas sobre obligación de conceder alimentos a ciertas personas están contenidas en el Título XVIII del Libro Primero del Código Civil. En cuanto a la renta vitalicia, recordemos que también está reglamentada en el Código Civil, que en su artículo 2264 la define como un contrato aleatorio en que una persona se obliga, a título oneroso, a pagar a otra una renta o pensión periódica, durante la vida natural de cualquiera de estas dos personas o de un tercero.

- d) Distribución de utilidades o fondos acumulados que las sociedades anónimas hagan a sus accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente, como así también, la parte de los dividendos que provengan de ingresos no constitutivos de renta del artículo 17 (Art. 17 N°6).

Esta disposición tuvo su origen en el art. 17, N° 6 de la Ley de la Renta N°15.564, habiendo sido modificada por el D.L. 3.454 (D. Of. 25-7-80) que hizo extensivo el beneficio a los dividendos que se repartan a los accionistas de las sociedades anónimas y que provengan de alguno de los ingresos no constitutivos de renta del artículo 17. En concordancia con esta norma están los artículos 54 N°1, inciso 2° y 58, N°2, que excluyen estos ingresos para el cálculo de la renta imponible de los impuestos global complementario y adicional, respectivamente. (*)

El reparto de acciones liberadas a los accionistas de una sociedad anónima o el reemplazo de sus títulos de acciones por otros de mayor valor nominal, son procedimientos usuales a que recurren las empresas para aumentar su capital, sin necesidad de recurrir a nuevos aportes de dinero. El procedi-

(*).- Sobre el alcance de esta exención de renta antes de la dictación del D.L. 3.454, puede consultarse la interpretación amplia de ella dada por la Excm. Corte Suprema, en "Fallos del Mes", Mayo de 1971, página 61, y Marzo de 1973 pág. 4 y ss, como asimismo la interpretación restrictiva dada por el Servicio de Impuestos Internos en Suplemento 6 (II)-27 de 14-5-1968, el cual aparece transcrito en Manual de la Ley de Impuesto a la Renta de Alberto J. Aguilera y otros, edición Marzo de 1969 de Prensa Latinoamericana.

miento opera en forma bastante simple, ya que basta un acuerdo tomado en una Junta Extraordinaria de accionistas para que los fondos que debían ser repartidos entre los accionistas como dividendos, pasen a aumentar el capital de la sociedad. En virtud de este acuerdo de la Junta, el accionista se verá privado de recibir en dinero los dividendos a que tenía derecho, por lo que, en reemplazo de tales dividendos, se le entregan acciones cuyo valor corresponde al monto de los fondos capitalizados, o bien, se le reemplazan sus títulos de acciones por otros representativos de un mayor valor nominal. Es evidente que al recibir estos nuevos títulos el accionista aumenta el valor de su capital en acciones, esto es, acrecienta su patrimonio, por lo que tal aumento debería tributar como renta; sin embargo, el legislador ha querido favorecer tributariamente a los accionistas de una sociedad anónima que capitalizan utilidades, y con tal objeto los ha eximido del impuesto a la renta, declarando que estos ingresos o aumentos de patrimonio no constituyen renta.

- e) El hecho de obtener una merced de parte de la autoridad o una concesión o permiso fiscal o municipal.
(Art. 17, N°21.)

Esta disposición es idéntica al anterior artículo 17 N°22 de la ley 15.564. El goce de una concesión o de un permiso fiscal o municipal implica un beneficio que de acuerdo con la ley no constituye renta.

- f) Los premios de rifas de beneficencia. (Art. 17 N°24).

Y los premios recibidos de parte del Estado, de Corporaciones públicas y privadas y premios de la Polla del Deporte. (art. 17, N°23).

Estas normas tienen su antecedente en el artículo 17 números 25 y 24, respectivamente, de la Ley 15.564 (*).

g) Cuotas que eroguen los asociados. (Art. 17, N°11).

Esta disposición tiene su antecedente en el art. 17 N°12 de la Ley 15.564. Las cuotas a que se refiere esta norma no corresponden a aportes de capital, sino a contribuciones fijas o variables, periódicas, que los asociados de una persona jurídica o de cualquiera organización colectiva hacen a ésta para afrontar gastos u otros fines sociales.

h) Cantidades percibidas con motivo de becas de estudio.
(Art. 17, N° 18)

Esta norma tiene su antecedente en el art. 17 N° 19 de la Ley 15.564. Conforme al criterio de Impuestos Inter^{nos} las becas de estudio son beneficios que se conceden en fa^{vor} del becario mismo, sin posibilidad de que puedan ser apro^{vechados} por terceros.

Esto no significa que necesariamente las becas de estudio deban pagarse en forma directa al instituto o estable^{cimiento} de enseñanza respectivo, sino que también podrá ha^{cerse} a través del respectivo becario, siempre y cuando las normas que reglamenten el otorgamiento de tales becas permitan concluir, sin lugar a dudas, que ellas efectivamente se destinan al financiamiento de los cursos pertinentes" (Circu

(*).- Sobre los premios de la Polla del Deporte, puede consultarse la Circular N°54 de I. Internos de 26-4-1977, publicada en Boletín de Impuestos Internos del año 1977, pág. 11.822 y ss.

lar 66 de 20-5-77). Es necesario no confundir las "becas de estudio" con las denominadas "asignaciones de estudio o de escolaridad", que son aquellas cantidades que los empleadores otorgan a sus trabajadores con el fin de ayudarles en los gastos derivados de la educación de sus hijos, pero que queda al arbitrio de ellos darles el destino para el cual se otorgaron, cantidades que, según Impuestos Internos, constituyen una mayor renta para el trabajador, afecta al impuesto único a los sueldos y salarios. (*)

- i) Extinción de la obligación de pago de una renta vitalicia, como también el incremento patrimonial derivado del cumplimiento de una condición o de un plazo suspensivo en el caso del fideicomiso y del usufructo. Art. 17 N°10).

Esta norma tiene su origen en el art. 17 N°11 de la Ley 15.564. Conforme a lo señalado por Impuestos Internos (Boletín año 1967, pág. 5.689) "las rentas vitalicias a título gratuito (instituidas por testamento) no están sujetas a ninguno de los impuestos de la actual Ley de la Renta", pero quedan afectas a la Ley de Impuesto de Herencias y Donaciones.

(*).- El criterio del Servicio sobre las becas de estudio y las asignaciones de escolaridad, pueden consultarse en Suplemento 6 (13)-16 de 1965 y complemento de 1970, transcritos en Manual de la Ley de Impuestos a la Renta de Alberto J. Aguilera y otros, Ediciones Encina, año 1974, págs. 156 y 157; Circular N°66 de 20-5-1977, Boletín de I. Internos, año 1977, pág. 11.829 y ss; y en el Oficio 2.582 de 15-5-78 de la Subdirección de Operaciones del Departamento de Renta, Bol. I. Internos, año 1978, pág. 12.871. Hay también una circular especial, la 129 de 21-1-75 respecto a becas otorgadas a los profesionales médicos regidos por la Ley 15.076 y otra sobre becas de estudio para cursos de perfeccionamiento en el extranjero. Supl. 6 (11) - 16 de 9-8-67.

En el caso de la propiedad fiduciaria, cuando se cumple la condición o plazo suspensivo, ella pasa al dominio pleno del fideicomisario, incrementando su patrimonio, incremento que conforme a la norma legal que comentamos no se considera "renta"; asimismo, se exime de la tributación a la renta el beneficio que obtiene el nudo propietario por el hecho de cumplirse el plazo durante el cual tenía la obligación de soportar el gravamen de un usufructo.

- j) La constitución de la propiedad intelectual, como también los derechos que se originen de acuerdo a los títulos III, IV, V y VI del Código de Minería y su artículo 72° sin perjuicio de los beneficios que se obtengan de dichos bienes: (Art. 17, N°20).

Esta norma tiene su antecedente en el art. 17, N° 21 de la Ley 15.564. La expresión "propiedad intelectual" se ha entendido en su sentido natural y amplio de cualquier descubrimiento o producto de la inteligencia, sea científico, artístico o industrial.

En cuanto a los derechos mineros a que alude la disposición, son relativos a la facultad de catar y cavar para buscar minas en la heredad ajena y a las diligencias previas a la constitución de la propiedad minera, que termina con la inscripción del acta de mensura.

Tanto en el caso de la "propiedad intelectual" como de la "propiedad minera" el beneficio tributario está referido al incremento del patrimonio que significa su constitución. Respecto de la enajenación de la propiedad intelectual

y de la minera, las normas están dadas en el N° 8 , letras c) y e) del artículo 17. En cuanto a los beneficios derivados de la explotación de este tipo de propiedades, tributan en la Ley de la Renta, conforme al sistema general de ésta.
(*)

6.- INGRESOS QUE SOLO EN APARIENCIA CONSTITUYEN AUMENTOS DEL PATRIMONIO.

En este grupo podemos incluir los siguientes ingresos:

- a) Indemnización del daño emergente y también del daño moral, pero siempre que este último haya sido establecido por sentencia ejecutoriada. (Art. 17, N° 1).

Esta disposición tiene su antecedente en el art. 17, N° 1 de la Ley 15.564, pero su texto actual difiere del primitivo.

La indemnización de los perjuicios comprende, según el art. 1556 del Código Civil, el daño emergente y el lucro cesante, ya provengan de no haberse cumplido la obligación, o de haberse cumplido imperfectamente o de haberse retardado el cumplimiento. Se entiende por daño emergente, "la disminución efectiva y actual que ha experimentado el patrimonio

(*).- Esta conclusión aparece corroborada por el artículo 10, inc. 2° de la ley, que califica de "renta de fuente chilena", entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual. Asimismo, el Director de I. Internos en oficio a la E. Jurídica de Chile de 7-3-77, señala que los pagos correspondientes a Derecho de Autor constituyen renta.

nio del acreedor a causa del incumplimiento, como los gastos en que hubiere incurrido para dar ejecución a lo convenido en el contrato que no se cumplió". "Lucro cesante, en cambio, es la utilidad real que el acreedor habría obtenido con el cumplimiento exacto, íntegro y oportuno de la obligación".

(*) Tanto en el caso del daño emergente como del lucro cesante se requiere que sean una consecuencia directa e inmediata del incumplimiento.

De los conceptos señalados puede deducirse que la indemnización del daño emergente tiene por objeto resarcir sólo el empobrecimiento real y efectivo experimentado por una persona en su patrimonio, de manera que el ingreso correspondiente no es en realidad renta. La indemnización del daño emergente podrá provenir no sólo del incumplimiento de obligaciones contractuales, sino también tener otro origen, como ser, indemnización pagada con ocasión de delitos o cuasidelitos, siniestros asegurados, etc. La indemnización del lucro cesante constituirá renta. (**)

La jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos ha establecido que la cantidad de dinero que una persona recibe con ocasión de una cláusula penal estipulada en un contrato, está destinada a compensarle el daño emergente que las partes avaluaron anticipadamente y, por lo

(*) .- "De las Obligaciones", por David Stitchkin, 2 a . parte, Editorial Universitaria. S.A. , año 1948, pág. 114.

(**) .- Boletín de Impuestos Internos. Diciembre de 1965, pág. 4.762.

mismo, tal indemnización no constituye renta, salvo que el Servicio pruebe que la cantidad pagada a título de cláusula penal corresponde no sólo a pérdida o disminución de patrimonio, esto es, a daño emergente, sino que además, a lucro cesante.
(*)

Tratándose de la indemnización del daño moral, la ley exige para considerarla un ingreso no constitutivo de renta, que haya sido establecida por sentencia ejecutoriada, no distinguiéndose si dicha sentencia emana de un Juez ordinario o de un tribunal arbitral. (**).

La disposición legal que estamos analizando establece que tratándose de bienes susceptibles de depreciación, esto es, aquéllos que el contribuyente emplea en su giro ordinario (máquinas, instalaciones, herramientas de trabajo, etc.), la indemnización no es renta, pero sólo hasta concurrencia del valor inicial del bien, reajustado en la forma que la misma disposición legal señala. Sin embargo, el inciso final agrega que dicha norma no regirá tratándose de la indemnización del daño emergente en el caso de bienes incorporados al giro de un negocio, empresa o actividad, cuyas rentas efectivas deben tributar con el impuesto de la Primera Categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente. Lo dicho significa que si por ejemplo al contribuyente se le incendia una máquina, el daño emergente (valor de la máquina según libros de contabilidad) irá a "pérdida" de la

(*).- Supl. 6 (11)-17 en Boletín I. Internos año 1967, pág. 5.722 y complemento, publicado en Boletín año 1968, pág. 6.153.

(**).- Supl. 6 (11)-31 de 1968, Boletín I. Internos año 1968 página 6.122.

Empresa, pero la indemnización del siniestro irá a utilidades. En esta forma, si la indemnización por el siniestro es de igual monto que la pérdida efectiva, no habrá renta tributable para el contribuyente.

b) Devolución de capitales sociales y de sus reajustes.
(Artículo 17, N° 7).

Esta disposición es igual al art. 17, N°7 de la Ley 15.564. La norma señala que esta excepción es "sin perjuicio de lo dispuesto en el N° 1 del art. 54, y en el N° 2° del art. 58", lo que significa que, aún cuando en principio no constituyen rentas las devoluciones de capitales sociales y de sus reajustes, tales ingresos, sin embargo, forman parte de la renta bruta del accionista de una sociedad anónima o en comandita por acciones, para la determinación de su impuesto global complementario o adicional, según el caso, salvo que la devolución se haga en caso de liquidación de la sociedad respectiva.

c) Indemnizaciones percibidas por el asegurado en ciertos tipos de seguros, v. gr. seguros de vida (Art. 17 N°3).

Lo que el beneficiario recibe en cumplimiento de contratos de seguros de vida, seguros de desgravamen, seguros dotales o seguros de rentas vitalicias, tampoco constituye renta, lo que es lógico, dada la naturaleza aleatoria de estos contratos.

- d) Reajuste correspondiente a la variación del I.P.C. obtenido con motivo de la enajenación de : bonos y debentures; pertenencias mineras; derechos de agua; derechos de propiedad industrial o intelectual por parte del inventor o autor; acciones y derechos en sociedades legales mineras que no sean anónimas (art. 17, n° 8, letras j, c, d, e y h).

La disposición legal recién citada (art. 17 N°8) señala que NO CONSTITUYE RENTA "el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio", obtenido en las operaciones descritas desde la letra a) a k), inclusive. Sin embargo, sólo nos referiremos por ahora a las operaciones de las letras j), c), d), e) y h), dado que ellas tienen en común un elemento, que las diferencia de otras operaciones descritas en el mismo número 8°. Este elemento común consiste en que el mayor valor obtenido en estas operaciones no constituye renta en cuanto no exceda de la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor, I.P.C. entre el último día del mes anterior al de la adquisición y el último día del mes anterior al de la enajenación del bien. Es por ello que estas operaciones las incluimos en el grupo de ingresos que sólo en apariencia constituyen renta, ya que , la liberación del impuesto sólo cubre el reajuste derivado de la variación del I.P.C. entre la fecha de adquisición y la de enajenación, entendiéndose por ésta última "la del respectivo contrato, instrumento u operación". La parte del mayor valor que exceda del I.P.C., queda gravada con el impuesto de primera categoría, en el carácter de impuesto único a la renta, según lo prescribe el inciso final de este número 8°.

Debemos señalar que en todas las operaciones indi

cadras en este número 8° del art. 17, y desde luego en las que analizaremos a continuación, para que el ingreso del contribuyente no sea calificado de "renta" es preciso que se trate de una operación no habitual del contribuyente, ya que si existe habitualidad, se aplica la tributación común de renta, según lo explicaremos más adelante.

Los casos incluidos en la situación que estamos analizando son los siguientes:

1) Enajenación de bonos y debentures: (Art. 17, N°8, letra j). Esta norma tiene como antecedente el art. 14, inciso 1°, de la Ley 8.419 y el art. 17 N°9 de la Ley 15.564. Los bonos y debentures son títulos de crédito negociables, emitidos por instituciones o corporaciones públicas o por empresas públicas o privadas. (*)

Hacemos presente que el mayor valor obtenido en la enajenación ocasional de acciones de sociedades anónimas no constituye renta, sin que exista en dicho caso la limitación del I.P.C. establecida en relación a la enajenación de bonos y debentures. En verdad, no se divisa la razón para establecer una norma diferente en uno y otro caso.

2) Enajenación de pertenencias mineras. (Art. 17, N°8, letra c). Esta norma tiene su antecedente en el Art. 50, letra b) de la Ley 15.564 que gravaba con el impuesto a las ganancias de capital el mayor valor obtenido en la enajenación

(*).- Sobre concepto de bonos y debentures, consultar Circular N°160, de Impuestos Internos, de fecha 22 de Diciembre de 1977, en Boletín de I. Internos, año 1978, pág. 12.244 y ss.

de pertenencias mineras. (*)

3) Enajenación de derechos de agua efectuada por personas que no sean contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva en la Primera Categoría. (Art. 17 , N°8, letra d). Esta norma tiene su antecedente en el art. 50, letra g) de la Ley 15.564 que gravaba el mayor valor obtenido en la enajenación de derechos de agua con el impuesto a las ganancias de capital. (**)

Conforme a la actual legislación en materia de de rechos de agua, se reconoce el dominio de los particulares so bre las aguas y se ha facultado al Presidente de la República para desglosar del avalúo total de los bienes raíces agrícolas, el valor del inmueble propiamente tal y de los derechos de apro vechamiento de aguas que estuviere utilizando el predio; además, se confeccionarán roles separados del predio y de sus aguas para el cobro de las contribuciones de bienes raíces. Finalmente, la ley establece que en los actos y contratos que importen la transferencia de dominio de un predio agrícola o de un establecimiento industrial, minero u otro de aquellos que para su funcionamiento o explotación requieren utilizar derechos de aprovechamiento de aguas, deberá expresarse la circunstancia de que dicho acto se efectúa incluyendo o no de rechos de aprovechamiento, según sea el caso. La omisión de esta exigencia acarrea la nulidad absoluta del acto o contra-

(*) .- Sobre la situación tributaria de la promesa de venta de la pertenencia minera bajo el régimen de impuesto de ganancia de capital, consultar Boletín I. Internos, año 1967, pág. 5.693.

(**) .- Sobre el valor inicial que debía atribuirse a los derechos de agua, se dieron instrucciones por el Servicio, publicadas en Boletín de I. Internos. año 1966, pág. 5.220.

to (D.L. 2.603, arts. 3º y 8º., D. Of. de 23 de Abril de 1979).

4) Enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial, en caso que dicha enajenación sea efectuada por el inventor o autor. (Art. 17, Nº 8, letra e). Esta norma tiene su antecedente en el art. 50, letra h) de la Ley 15.564, que gravaba con impuesto de ganancia de capital el mayor valor proveniente de la enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial, efectuada por el autor o inventor. Entre los servicios de la propiedad industrial se incluyen las patentes de invención, las marcas comerciales y los modelos industriales; por consiguiente, si el autor o inventor de una marca comercial enajena sus derechos sobre ella, el mayor valor percibido de esta operación no es renta, en cuanto no exceda el reajuste del I.P.C. (*)

5) Enajenación de acciones y derechos de una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera no anónima. (Art. 17, Nº 8, letra h). Esta norma tiene su antecedente en el art. 59, letra c) de la Ley 15.564 que declaraba exentas de impuesto a las ganancias de capital el mayor valor proveniente de la enajenación de pertenencias mineras. La disposición actual exige determinados requisitos para gozar de esta exención. Nos remitimos al texto de la norma, como asimismo el art. 136. del Código de Minería que define la sociedad legal minera.

e) Aportes recibidos por sociedades de personas o por una asociación o cuentas en participación, sólo respecto de éstas. (Art. 17, Nº 5), incluida la revalorización del capital propio del art. 41 Nº 13.

(*).- Puede consultarse Boletín I. Internos año 1969. pág. 6.702.

Es lógico que los aportes aquí indicados no constituyan renta respecto de la sociedad o de la asociación que los percibe, ya que se trata de capital que, en la oportunidad que corresponda, estarán obligadas a restituir a los aportantes, es decir, respecto de la sociedad o asociación se trata de ingresos que sólo en apariencia pudieran considerarse renta. El texto de esta disposición ha sido aclarado por el art. 1º N° 1 del D.L. 3.454 (D.O. 25-7-80).

7.- INGRESOS DERIVADOS DE CIERTOS BENEFICIOS DE CARACTER SOCIAL, LABORAL O PREVISIONAL.-

En este grupo podemos incluir los siguientes ingresos:

- a) La asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio o retiro.

El artículo 17 sobre ingresos que no constituyen renta, señala en su número 13 lo siguiente: "La asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio o retiro, ya sea que ésta última se encuentre establecida en la ley o en un convenio o contrato colectivos, todo ello, sin perjuicio del impuesto que corresponda por las pensiones, jubilaciones y rentas análogas. Tampoco constituirá renta la indemnización establecida en un contrato individual y/o la pagada voluntariamente, sólo por aquella parte que, en conjunto con la indemnización legal y/o con la establecida en un contrato colectivo no exceda de la que tienen derecho los empleados civiles de la administración pública, considerando los años de servicio o trabajo y el monto de la remune-

ración mensual imponible." (*)

La disposición recién transcrita nos merece las siguientes observaciones:

a.1) La asignación familiar: es aquella cuyo pago ordena la ley o emana de los sistemas orgánicos de las respectivas Instituciones de Previsión, casos en que el ingreso correspondiente no constituye renta. En cambio, los pagos a título de mayor asignación familiar que las empresas efectúen con cargo a sus propios recursos constituyen un complemento de la remuneración del trabajador, y, por lo mismo, tienen el carácter de renta.

a.2) Beneficios previsionales: debe entenderse por tales aquéllos que emanan de los sistemas orgánicos de las Cajas o Instituciones de Previsión o de leyes especiales que han establecido estos beneficios. El origen del beneficio previsional se encuentra en la relación jurídica de afiliación entre el trabajador y la entidad previsional correspondiente. Los ingresos derivados de este tipo de beneficios previsionales no constituyen renta.

(*) .- Esta norma tiene su antecedente en el art. 17 N°14 de la Ley 15.564, modificado por art. 4° N° 2 , Ley 17.073, D. O. 31-12-68 y que fue objeto de instrucciones del Servicio en cuanto al subsidio por enfermedad y reposo preventivo (Bol. I.I. año 1966, pág. 4.954), beneficios previsionales (Bol. I.I. año 1967, pág. 5.689, y año 1968, pág. 5.871) y sobre alcance de la indemnización legal por desahucio (Bol. I.I. año 1968, pág. 6.185). Cabe señalar que la norma de la Ley actual tiene varias diferencias con la anterior, y ha sido objeto de nuevas Circulares a las que nos referiremos oportunamente, por lo que las recién citadas son sólo un antecedente en relación a algunos puntos de la disposición.

En cuanto a los beneficios que suelen otorgar los Departamentos u Oficinas de Bienestar de las Empresas Privadas, el criterio oficial del Servicio de Impuestos Internos (*) es el de considerar que tales beneficios no constituyen renta para el trabajador sólo en el caso que estén destinados a solucionar problemas económicos de carácter contingente o eventual, en forma que de no preverse estos problemas su solución afectaría a los recursos destinados a la subsistencia ordinaria del trabajador. Tal es el caso de las subvenciones que otorgan las Empresas a sus trabajadores en caso de hospitalizaciones, intervenciones quirúrgicas, partos, exámenes de laboratorio, defunciones, nacimientos, matrimonios, etc. Por el contrario, según el Servicio, constituirán rentas gravadas, afectas al Impuesto Unico de Sueldos y Salarios, las cantidades que el obrero o empleado reciba normalmente como asignación de máquinas, de título profesional, de casa; aguinaldos de fiestas patrias o Navidad; bonos de vacaciones, premios de estímulo por antigüedad, productividad, eficiencia, etc.

Conforme a la jurisprudencia administrativa del Servicio no constituye renta la compensación en dinero del feriado, siempre que sea pagada al trabajador con ocasión del término de su contrato de trabajo. (**) Tampoco constituye renta el pago en dinero del beneficio de Sala Cuna (**), ni

(*) .- Consultar Circular N°66 de 20-5-1977, publicada en el Diario Oficial del 27-5-1977 sobre los beneficios que otorgan los Departamentos de Bienestar de las Empresas Privadas.

(**) .- Circular N° 4, de 15 de Enero de 1976, Bol. I. Internos año 1976, pág. 10.764.

(***) .- Circular N° 79 de 6-7-76, Bol. I. Internos año 1976, pág. 11.176.

las asignaciones de pérdida de caja (*), ni el subsidio por enfermedad o reposo preventivo. (**)

a.3) La indemnización por desahucio o retiro: La indemnización por desahucio o retiro pagada al trabajador no constituye renta en dos casos: a) Cuando la indemnización es pagada en virtud de lo establecido en una ley o en un contrato colectivo de trabajo; y 2) Cuando la indemnización, sea ella voluntaria o pagada en virtud de un contrato individual, no exceda -en conjunto con la legal o la establecida en contrato colectivo del trabajo- de aquélla a que tienen derecho los empleados civiles de la Administración Pública, considerando los años de servicio o trabajo y el monto de la remuneración imponible. (***) Si la indemnización voluntaria o establecida en el contrato individual de trabajo supera este monto, el exceso es tributable como renta, quedando gravado con el impuesto único a los sueldos y salarios.

La jurisprudencia administrativa ha establecido que las indemnizaciones por desahucio o retiro que no constituyen renta según la disposición que estamos analizando, mantienen este beneficio aunque se paguen anticipadamente, esto es, sin que se haya puesto término a la relación laboral. (****)

(*).- Circular N°109, de 20-10-78, Bol. año 1978, pág. 12.995.

(**).- Bol. I. Internos año 1966, pág. 4.954.

(***).- Ver sobre indemnización por desahucio o retiro la Circular N° 9 de 12-1-77, Bol. Impuestos Internos, año 1977, pág. 11.709.

(****) .- Circular N°50 de 21-4-76, Boletín Impuestos Internos año 1976, pág. 10.960.

b) Indemnización por accidentes del trabajo. (Art. 17, N°2).

Esta disposición tiene su origen en el art. 17 N°2, de la Ley 15.564. El beneficio incluye tanto a las indemnizaciones que consistan en sumas fijas, como a las rentas o pensiones. Los empleados que se imposibiliten absolutamente para el desempeño de sus empleos a causa de accidentes de servicio, jubilarán con sueldo íntegro según lo establece el art. 14 del Decreto Supremo 2.259, publicado en el Diario Oficial del 12 de Enero de 1932. (*)

c) La alimentación o alojamiento proporcionado al empleado u obrero sólo en el interés del empleador o patrón, o la cantidad que se pague en dinero por esta misma causa, siempre que sea razonable a juicio del Director Regional." (Art. 17, N°14).

Esta norma tiene su origen en el art. 17, N°15 de la Ley 15.564. Para que la asignación pagada por alimentación o alojamiento del trabajador se califique de ingreso que no constituya renta, es requisito que el pago se origine en una necesidad del empleador, en razón de la naturaleza o características de las faenas que desarrolle. Por consiguiente, la asignación no debe representar un beneficio para el trabajador, sino que será sólo una compensación a éste por alimentación o alojamiento, en razón de prestar servicios en lugares apartados.

(*) .- Sobre pensiones de montepío por fallecimiento en actos de servicios pagadas por la Caja de Previsión de la Defensa Nacional puede consultarse Circular N° 92 de 18-7-1977, boletín de Impuestos Internos de Agosto de 1977, pág. 11.971.

La asignación de colación que exceda del valor de un almuerzo corriente para cada nivel de empleados u obreros constituye renta. (*)

d) Las asignaciones de traslación y viáticos, a juicio del Director Regional". (Art. 17, N°15).

Esta disposición tiene su antecedente en el art. 17 N°16 de la Ley 15.564. La Dirección Nacional ha dado instrucciones a los Directores Regionales (**) acerca de los criterios que deben considerar para calificar o no de renta a estas asignaciones, expresando estas pautas en la siguiente forma: "a) Que se compruebe que efectivamente el funcionario o empleado se ausentó del lugar de su residencia, y que su ausencia fue para cumplir con las funciones que le encomendó su empleador en otra ciudad; b) Que la cantidad pagada guarde relación con el rango del empleado o funcionario, pues debe suponerse que el viático pagado a un gerente de empresa u otro ejecutivo debe ser superior al que se pague a un empleado de menor categoría; c) Que el pago de estas asignaciones guarde relación con el lugar donde viajó el empleado, pues es innegable que en algunas ciudades o lugares del país los hoteles y otros gastos accesorios son más subidos que en otras ciudades o lugares del país". (**).

(*) .- Circular N°66 de 20-5-1977 del Director de Impuestos Internos, publicada en el Diario Oficial del 27-5-1977.

(**) .- Suplemento 6 (11)-2 de 24 de Febrero de 1965 publicado en el Boletín de Impuestos Internos del mes de Marzo de 1965, pág. 4.338.

(***) .- Sobre viáticos en la administración pública, consultar Decreto de Hacienda N°1.177, D.O. de 3-1-77 y Reglamento, publicado en D.O. de 3-5-77. En relación a viáticos en dólares para el personal que debe cumplir comisiones de servicio en el extranjero, están las normas del Decreto 217 de Hacienda, D.O. 9-3-79 y sobre el mismo tipo de viáticos para personal Defensa Nacional, Decreto 397 de Hacienda, D. O. 30-5-79.

En opinión del Profesor Rencoret (*) dentro del concepto de "asignación de traslación" debe entenderse no sólo la que cubre los gastos del trabajador con ocasión de cambiar el lugar o ciudad en que debe cumplir su labor, sino también la suma destinada a cubrir sus gastos de desplazamiento a diversos puntos dentro del radio de su ubicación permanente.

El monto de los gastos de traslación y viáticos deberá acreditarse con facturas, boletas, pasajes u otros comprobantes o antecedentes que demuestren la efectividad del gasto y lo razonable de su monto (**) y, por lo mismo, no son aceptables como gasto del empleador las "provisiones" para gastos de traslación y viáticos.

Finalmente, cabe tener presente que existe una relación directa entre el hecho de que el monto de la asignación de traslación y viático, sea razonable -a juicio del Director Regional- y por lo mismo, tal ingreso no se califique como "renta" para el trabajador, con el hecho de que el pago de esta asignación por parte del empleador constituya para éste un "gasto", aceptado como tal por la Ley de la Renta, y que, por ende, disminuya su renta imponible. (**).

(*) .- El Impuesto sobre la Renta de Alvaro Rencoret, obra citada, pág. 63.

(**) .- Es lo que indica el Supl. 6 (11)-2 de 24-2-1965, Boletín de Marzo de 1965, pág. 4338.

(***) .- Suplemento N°6 (12)-160, de 1968, Boletín de Impuestos Internos año 1968, pág. 6.158-9.

e) Gratificaciones de zona establecidas o pagadas en virtud de una Ley. (Art. 17, N° 27)

Esta norma tiene su antecedente en la disposición del art. 24 de la Ley 16.250, que declaró exentas a estas gratificaciones del impuesto de segunda categoría. (*)

De acuerdo a la norma que analizamos las gratificaciones de zona pagadas al personal del Sector Público no constituyen rentas para los funcionarios respectivos, ya que se pagan "en virtud de una ley"; en cambio, las gratificaciones de la misma naturaleza pagadas a los trabajadores del Sector Privado constituyen para éstos ingresos tributables en el Impuesto Unico a los sueldos y salarios. (**)

f) Montepíos regulados por la Ley 5.311, relativa a servicios prestados en guerras de Chile. (Art. 17 N°26).

Los montepíos aquí señalados tienen su origen en servicios prestados en la guerra de la Independencia, de 1810-1826; en la Campaña Restauradora del Perú, 1838-1839; en la guerra contra España, de 1865-1866; contra el Perú y Bolivia, de 1879-1884 y Campaña de 1891. Esta norma tuvo su origen en la Ley 17.073, hasta cuya dictación estas pensiones sólo disfrutaban de exención de impuesto global complementario.

(*) .- El D.L. 249 publicado en el D.O. del 5-10-74 establece asignaciones de zona en relación a personas que prestan sus servicios en determinadas zonas del país.

(**) .- Así lo señala la Circular N°66 del Servicio, de 20-5-77, publicada en Boletín de Impuestos Internos del año 1977, pág. 11.829 y ss.

g) "Las sumas percibidas por concepto de gastos de representación siempre que dichos gastos estén establecidos por ley."

(Art. 17 N° 16).

Esta disposición tiene su antecedente en el artículo 17 N°17 de la Ley de la Renta N°15.564 que señalaba que no constituían renta "las sumas percibidas por concepto de gastos de representación siempre que dichos gastos estén determinados legalmente o SEAN RAZONABLES, a juicio del Director". Esta norma mantuvo idéntica redacción en el Decreto-Ley 824 (Art. 17 N°16); sin embargo, el D.L. 3.473 (D.Of. 4-9-1980) cambió su redacción, dándole la que hemos transcrito más arriba, conforme a la cual sólo los "gastos de representación" que estén establecidos por Ley no tienen el carácter de renta. A la inversa, cualquier suma que reciba un contribuyente a título de "gastos de representación" en virtud de una estipulación de su contrato de trabajo o de una decisión voluntaria de la Empresa en la cual presta sus servicios, será considerada renta y quedará afecta como tal al impuesto único a los sueldos y salarios. Lo dicho no obsta para que desde el punto de vista de la Empresa o del empleador, las sumas pagadas por servicios personales a título de "gastos de representación", sean consideradas tributariamente un desembolso deducible de la renta bruta, como expresamente lo reconoce el texto del número 6° del artículo 31, conforme a la redacción que le fue dada por el D.L. 3.473, recién citado.

Cabe señalar que la modificación legal que comentamos ha venido a poner término a una antigua y constante pugna entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos, ya que mientras los primeros trataban permanentemente de

aumentar el campo de aplicación de los "gastos de representación", por los beneficios tributarios que éstos les representaban, el Servicio se empeñaba en reducir a un mínimo el monto aceptable de estos gastos. La nueva norma legal tiene aplicación desde el 1º de Octubre de 1980, por lo que respecto a períodos anteriores deberá estarse a la norma legal ahora derogada, cuyo alcance jurídico fue objeto de interpretaciones administrativas por parte del Servicio de Impuestos Internos. (*)

8.- AUMENTOS DE PATRIMONIO CON MOTIVO DE CIERTAS ENAJENACIONES, GENERALMENTE NO HABITUALES.

En este grupo podemos incluir los siguientes ingresos:

(*).- Conforme a los criterios básicos de Impuestos Internos contenidos en las circulares que luego indicaremos, para calificar los "gastos de representación" como razonables, debía atenderse a las siguientes circunstancias:

- 1) Considerar en primer término si había sido necesario para producir la renta;
- 2) Sólo eran aceptables los "gastos de representación" que hubieran sido objeto del desembolso correspondiente y no las simples provisiones;
- 3) No era indispensable que los gastos se acreditaran con facturas, boletas u otros tipos de comprobantes, siendo suficientes -según el caso- las explicaciones y antecedentes proporcionados por el contribuyente, considerando si dichos gastos pudieron realizarse; si tuvieron relación con los negocios de la empresa; si fueron provechosos para la obtención de la renta; si su cuantía estuvo de acuerdo con la renta, etc.
- 4) Función dentro de la empresa de la persona que recibía dinero por gastos de representación.

Pueden consultarse Suplemento 6 (11)-4 Boletín I. Internos año 1965, pág. 4.712; suplemento 6 (11)-4 complemento de 4-11-65, Boletín año 1966, pág. 4.821 y supl. 6 (11)-4, complemento 2, Bol. I. I. año 1968, pág. 6.090-1.

- a) El mayor valor obtenido en la enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas. (Art. 17 N° 8, letra a).

Esta norma tiene su origen en el art. 14, inc. 1° de la Ley 8.419 y en el art. 17 N°9 de la Ley 15.564. Cabe señalar que para que el mayor valor que obtenga un contribuyente al enajenar o ceder acciones de sociedades anónimas no constituya renta, es necesario que tal operación no represente el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, en la forma que lo explicaremos más adelante, al tratar el artículo 18 de la ley sobre la habitualidad.

Esta disposición establece un privilegio para el accionista de la sociedad anónima en relación al socio de la sociedad de personas, ya que mientras el mayor valor que obtiene el primero al enajenar sus acciones no constituye renta, este mismo valor obtenido por el socio de una sociedad de personas que enajena sus derechos sociales constituye renta tributable. (Art. 41, inc. final D.L. 824).

- b) El mayor valor obtenido en la enajenación, no habitual de bienes raíces, excepto aquellos que formen parte del activo inmovilizado de empresas obligadas a declarar su renta efectiva en la primera categoría. (Art. 17, N°8, letra b).

Esta disposición tiene su antecedente en el art. 50 de la Ley 15.564 que gravaba con el impuesto a las ganancias de capital, en calidad de impuesto único, el mayor valor

percibido en la enajenación no habitual de bienes raíces.

La ley actual da un tratamiento tributario diferente al mayor valor obtenido en la enajenación de un bien raíz, según si el bien forma parte o no del activo inmovilizado de una empresa obligada a declarar su renta efectiva en la primera categoría. (*) Si el bien raíz es parte del referido activo, el mayor valor percibido en su venta será un ingreso más, que se suma a los obtenidos en el giro de la empresa, quedando afecto al impuesto de primera categoría y de más que correspondan. Si por el contrario, el bien raíz no formaba parte del activo inmovilizado de una empresa que tribute en primera categoría, el mayor valor obtenido por su dueño al enajenarlo no constituye renta.

Al igual que en el caso anterior de la venta de acciones de sociedades anónimas, reiteramos que para que el mayor valor obtenido en la enajenación del bien raíz no constituya renta, es necesario que tal operación no represente el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente.

- c) El mayor valor obtenido con ocasión de adjudicarse bienes en una partición de herencia o en una liquidación de sociedad conyugal. (Art. 17, N°8, letras f-g)

(*).- El "Activo Inmovilizado" está representado por aquellos bienes que han sido adquiridos por el contribuyente para usarlos en el giro del negocio, sin el propósito de venderlos, como ocurre generalmente con los bienes raíces, maquinarias, vehículos, instalaciones, etc. En cuanto a que la Empresa deba declarar su renta efectiva en primera categoría, es la regla general de las empresas industriales, comerciales, mineras, constructoras y demás que emplean capital para la obtención de la renta.

Las normas aquí citadas tienen su antecedente en el artículo 51, inc. 3° de la Ley 15.564 sobre renta, que eximía del impuesto a las ganancias de capital al comunero que en una herencia o liquidación de sociedad conyugal se adjudicaba un bien de la comunidad o sociedad en un precio mayor que el valor inicial actualizado.

Cabe señalar que en relación a las particiones y liquidaciones de sociedades conyugales, el beneficio tributario alcanza no sólo al comunero y cónyuge, respectivamente, sino también a los cesionarios de ambos. El beneficio de "no renta" tampoco reconoce el límite del reajuste conforme al Índice de Precios al Consumidor. Finalmente, por la naturaleza misma de este tipo de actos, el legislador no ha establecido como requisito la "no habitualidad", reglamentada en el artículo 18.

- d) El mayor valor obtenido en la enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad.
(art. 17, N°8, letra i).

Esta disposición tiene su antecedente en el artículo 50, letra d) de la Ley 15.564 que gravaba con el impuesto único a las ganancias de capital "la enajenación de derechos o cuotas en una comunidad". La norma de la ley actual ha limitado el beneficio tributario al mayor valor obtenido en la enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad. El beneficio no está limitado por el reajuste del índice de precios al consumidor, ni tampoco por la exigencia de la "no habitualidad" reglamentada en el artículo 18 de la Ley. (*)

(*).- Bol. I. Internos, Noviembre de 1975, pág. 10.561.

e) El mayor valor obtenido en la enajenación de vehículos destinados al transporte de pasajeros o de carga, de propiedad de personas naturales que no posean más de uno de dichos vehículos. (Art. 17, N°8, letra k).

Esta exención tributaria fue incorporada a la Ley de la Renta por el N°1, del artículo 1° del D.L. 1.362 (D.O. de 6-3-76) y rige desde la fecha de su publicación. (*)

f) El sobreprecio, reajuste o mayor valor obtenido por una sociedad anónima en la colocación de acciones de su propia emisión. (Art. 17 N°5).

En relación al "sobreprecio", esta norma nació en el art. 17, N°5 de la Ley 15.564, poniendo fin a la discusión que existía sobre el particular, ya que Impuestos Internos había resuelto que el premio o prima, es decir, el sobreprecio en la colocación de acciones de su propia emisión por una sociedad anónima, era renta tributable para la respectiva sociedad y los Tribunales, en algunas oportunidades, habían resuelto lo mismo. Con posterioridad, el D.L. 3.454, art. 1 N°1 (D. O. 25-7-80) ha precisado la disposición al dar igual tratamiento tributario que al sobreprecio de las acciones a las cantidades correspondientes a reajuste o mayor valor de las referidas acciones.

(*).- Puede consultarse la Circular 61, de 12-5-76, publicada en Boletín I. Internos año 1976, pág. 11.043.

- g) El mayor valor que se obtenga en la enajenación ocasional de bienes muebles de uso personal del contribuyente o de todos o algunos de los objetos que forman parte del mobiliario de la casa habitación. (Art. 17 N°12).

Esta exención tiene su antecedente en el art. 14 de la Ley 8.419 y en el art. 17, N°13 de la Ley 15.564. Es útil recordar que estas enajenaciones ocasionales de los bienes muebles de uso personal del contribuyente o que forma parte del mobiliario de su casa habitación, tampoco están afectas al Impuesto al Valor agregado (IVA), establecido en el D.L. 825, ya que esta ley grava las transferencias que efectúan los "vendedores", entendiéndose por tales a los que en forma habitual se dedican a la enajenación de bienes muebles.

Finalmente antes de dar por terminado el estudio de los ingresos que según el artículo 17 "no constituyen renta", debemos hacer mención al número 29 de dicho artículo, conforme al cual no constituyen renta "los ingresos que no se consideren rentas o que se reputen capital según texto expreso de una ley." Esta norma tiene su antecedente en los artículos 14,16, letra a) y 26 bis de la Ley 8.419.

Entre los beneficios incluidos en esta disposición podemos citar:

- a) Las rentas que producen para sus dueños las "viviendas económicas" amparadas por contratos - leyes, conforme a las normas del D.F.L. N° 2 del año 1959 sobre Plan Habitacional;
- b) La asignación de movilización establecida en el art. 20

- del D.L. 97 (D.O. 24-10-73) y,
- c) Subvenciones que paga el Estado a la educación particular gratuita, conforme al D.L. 456, de 22 de Mayo de 1974.

9,- EL REQUISITO DE LA "NO HABITUALIDAD" PARA QUE DETERMINADOS INGRESOS NO CONSTITUYAN RENTA. (*)

Hemos visto que el artículo 17 en su número 8º, expresa que no constituye renta el mayor valor - incluido el reajuste del saldo de precio- obtenido en las operaciones que especifica en sus letras a) a k) inclusive, agregando que ello es "sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18", el cual, a su vez, señala que tratándose de los casos indicados en las letras a), b), c), d) y j) del N° 8 del art. 17, "si tales operaciones representan el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, el mayor valor que se obtenga estará afecto a los impuestos de Primera Categoría, tasa Adicional del artículo 21 y Global Complementario o Adicional, según corresponda". Las letras mencionadas corresponden a los casos de enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, enajenación de bienes raíces que no estén formando parte del activo inmovilizado de empresas obligadas a declarar su renta efectiva en la primera categoría, enajenación de pertenencias mineras, enajenación de derechos

(*).- La norma del artículo 18 sobre "habitualidad" tiene su antecedente en el art. 50, inc. 2º, 3º y 4º de la Ley de la Renta N° 15.564, que regulaba la "habitualidad" en la calificación de las ganancias de capital, concepto que fue objeto de interpretación por el Servicio en los Suplementos 6 (14)-19; 6 (11)-18 y 6 (14)-19, publicados en los Boletines de Impuestos Internos del año 1967, pág. 5.725, 5.753 y 5.758, respectivamente, y Suplemento 6 (14)-22 publicado en Boletín I. Internos, año 1968, pág. 6.098.

de agua y enajenación de bonos y debentures. Por consiguiente, tratándose de las enajenaciones recién mencionadas será de fundamental importancia determinar si hay o no habitualidad en la respectiva operación. En efecto, si hay habitualidad, el mayor valor que se obtenga estará afecto al régimen normal de tributación de la Ley de la Renta; si por el contrario, no hay habitualidad, el mayor valor obtenido por el contribuyente no será constitutivo de renta.

La ley no ha precisado lo que debe entenderse por "negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente", por lo que debemos recurrir al Diccionario de la Lengua, conforme al cual "habitual" es lo que se hace con continuación o por hábito, y "hábito" es la "costumbre adquirida por la repetición de actos de la misma especie"; es decir, que las operaciones indicadas representarán el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, si éste continuamente ejecuta tales operaciones, caso en que el mayor valor que obtenga de ellas quedará afecto a la tributación normal de la Ley de la Renta para los ingresos de la actividad comercial. Si por el contrario, el mayor valor obtenido por el contribuyente en estas operaciones, corresponde a una negociación que no hace habitualmente, tal ingreso no constituirá renta para los efectos tributarios.

El inciso 2° del artículo 18 dispone que: "Cuando el Servicio determine que las operaciones a que se refiere el inciso anterior son habituales, considerando el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate, corresponderá al contribuyente probar lo contrario." En atención a que la determinación de habitua

lidad del Servicio debe fundamentarse -según el texto legal- en un "conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate", la prueba que corresponderá al contribuyente para desvirtuar la determinación de "habitualidad" estará dirigida a impugnar la veracidad o alcance de los hechos invocados por el Servicio para fundamentar la "habitualidad", sin que le pueda ser exigible la prueba de hechos negativos, esto es, el no haber efectuado operaciones similares a la que originó el mayor ingreso obtenido por él. No obstante, que el concepto de "habitualidad" y las propias expresiones de la Ley en su artículo 18, parten de la base de pluralidad de negociaciones realizadas por el contribuyente, el Servicio ha estimado que tratándose de sociedades basta que en el objeto social se contemple el acto u operación de que se trata, v. gr. compraventa de acciones, para que dicho acto se considere habitual en la Sociedad, no teniendo importancia para su calificación de habitualidad "el número de operaciones ni el lapso en que se realicen". (*) Disentimos de esta

(*).- Esta interpretación está contenida en la Circular N°158 de I. Internos, de 29-12-76, publicada en Boletín I. Internos, año 1977, pág. 11.541 y ss., circular que es repetición casi textual, en cuanto a las circunstancias para apreciar la habitualidad en la compraventa de acciones, bonos y debentures, del Suplemento 6 (110-18 de 23-10-67, publicado en Boletín año 1967, pág. 5.753. Sin embargo, el texto de la disposición que comentaba dicho Suplemento difiere del actual. En efecto, el art. 50, inc. 3° de la Ley 15.564 señalaba como uno de los elementos que debían considerarse para apreciar la "habitualidad", el "objeto social, tratándose de sociedades". En cambio, en el texto actual de la disposición, contenido en el art. 18, inc. 2°, se suprimieron los ejemplos de las circunstancias que debía considerar Impuestos Internos para apreciar la existencia o no de la habitualidad, entre los que figuraba, como ya hemos dicho, el "objeto social" en las sociedades.

interpretación, ya que el objeto social determina el campo de acción en que puede moverse la sociedad en el ámbito jurídico, pero no significa, de manera alguna, que efectivamente la sociedad ejecute todos los actos, contratos y negociaciones comprendidos dentro de su objeto social. Es frecuente la existencia de sociedades de personas de objeto múltiple, que en la práctica sólo desarrollan uno o dos rubros de todos los que el objeto social les permite. En cambio, la "habitualidad" exigida por el artículo 18 está indisolublemente unida a circunstancias de hecho, esto es, a que efectivamente el contribuyente, en forma más o menos continuada o repetida, haya ejecutado o celebrado los actos u operaciones a que se refiere el artículo 18, inc. 1°.

El inciso 3° de la disposición que comentamos dice que: "Se presumirá de derecho que existe habitualidad en los casos de subdivisión de terrenos urbanos y en la venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso." (*) Por consiguiente, tratándose de los casos señalados en la norma recién transcrita, la presunción de "habitualidad" es de derecho, es decir, de aquellas que no admiten prueba en contrario, por lo que bastará que se produzcan ventas de sitios provenientes de la subdivisión de un terreno urbano o la venta de departamentos de un edificio, para que se entienda que el mayor valor percibido en tales operaciones es "renta", siempre que la enajena-

(*) .- Este inciso tiene su antecedente en el artículo 50, inc. 3° de la Ley 15.564, pero la expresión "construcción en su caso", fue agregada por el artículo 14 N° 38 de la Ley 17.073, D.O. de 31-12-68.

ción se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición del terreno o a la terminación de la construcción del edificio, en su caso.

10.- NORMAS SOBRE CALCULO DE LA RENTA IMPONIBLE EN OPERACIONES DEL ART. 17 QUE POR SER HABITUALES PARA EL CONTRIBUYENTE QUEDAN AFECTAS A IMPUESTO.

Sobre el particular los incisos 4° y 5° del Art. 18 disponen lo siguiente:

"Para los fines de establecer el mayor valor afecto a impuesto en los casos de bienes no sometidos al sistema de reajuste del artículo 41 (bienes de empresas afectas al impuesto de Primera Categoría), se aplicarán las normas sobre actualización del valor de adquisición contempladas en el penúltimo inciso del N°8 del artículo 17" (reajuste I.P.C. entre mes anterior a la adquisición y mes anterior a la enajenación).

"Para los efectos de este artículo, las crias o acciones liberadas únicamente incrementarán el número de acciones de propiedad del contribuyente, manteniéndose como valor de adquisición del conjunto de acciones sólo el valor de adquisición de las acciones madres. En caso de enajenación o cesión parcial de esas acciones, se considerará como valor de adquisición de cada acción la cantidad que resulte de dividir el valor de adquisición de las acciones madres por el número total de acciones de que sea dueño el contribuyente a la fecha de la enajenación o cesión".