

IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

*Patricio Figueroa Velasco
Profesor de Derecho Tributario.*

Determinación de la base imponible de contribuyentes que en un mismo ejercicio tengan actividades con utilidades y otras con pérdidas.

Es frecuente el caso de contribuyentes que tengan dos o más actividades o fuentes de ingresos, registrando en un mismo ejercicio comercial utilidades en una o más de sus actividades y pérdidas en relación a otras. En tal situación se plantea la duda en cuanto al procedimiento que debe seguirse para determinar la "base imponible" afecta al impuesto global complementario, ya que mientras algunos piensan que deben simplemente sumarse las cantidades positivas de las actividades con resultado de utilidades, otros estiman que previamente deben deducirse las cantidades negativas de las actividades con pérdidas.

La adecuada respuesta al problema señalado hace necesario, a nuestro juicio, tener presente las consideraciones que pasamos a señalar:

1) En el D.L. 824 sobre "Impuesto a la Renta", el hecho generador del tributo es la obtención de "renta" por parte del contribuyente, entendiéndose la ley por RENTA "los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una

cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación" (artículo 2 n° 1).

De la norma legal transcrita se desprende que si bien el concepto de renta es muy amplio, necesariamente requiere la existencia de ingresos que constituyan para el contribuyente beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen.

2) Conforme al sistema de nuestra Ley de Impuesto a la Renta, los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio quedan gravados, primeramente, con un impuesto cedular por categorías, de carácter real, esto es, que se determina considerando sólo la naturaleza de la renta, con prescindencia de las condiciones personales del contribuyente, mediante una tasa que permanece constante, cualquiera sea el monto de la renta. Si se trata de rentas que provienen del capital o en que éste predomina sobre el esfuerzo personal, se aplica el Impuesto de Primera Categoría; si por el contrario, la renta deriva del esfuerzo personal, sea físico o intelectual, se la grava con el Impuesto de Segunda Categoría.

Una vez que las rentas han tributado con el impuesto cedular por categoría que corresponda, pasan a ser gravadas nuevamente, pero en este caso con un impuesto de carácter personal, denominado Global Complementario, que se determina considerando el conjunto de rentas del contribuyente, de cualquier naturaleza, tipo u origen que ellas sean, a fin de aplicarles un impuesto progresivo, acorde con la real capacidad de pago del contribuyente. Como lo expresa claramente el Mensaje con que el Ejecutivo envió al Congreso el proyecto de la anterior Ley de la Renta, la N° 15.564, "se considera que este impuesto (el global complementario) es el que mejor cumple con los fines de justicia tributaria, puesto que además de acumular todas las rentas del contribuyente, considera su situación personal. Por estas razones se ha procurado por todos los medios que la renta neta global refleje la real capacidad contributiva," (*)

La circunstancia de que el Impuesto Global Complementario debe reflejar la real capacidad contributiva de la persona afecta a este tributo, se ve reforzada por el hecho de que sólo es aplicable a las personas naturales que tengan su domicilio o residencia en el país (artículo 52, inciso 1°) y contra el impuesto resultante se otorgan al contribuyente créditos

(*) - Obra Reforma Tributaria de Lindor Pérez C. y otros, Ed. Jurídica de Chile, año 1966, página 183.

p
b
l
e
l
t
t
t
d

al
d:
ti
si
ha
ne

do
tr
im
me

4-

4-

personales, considerando su situación familiar (artículo 56 N°s 1 y 2).

3) El Título III del D.L. 824 se titula "Del Impuesto Global Complementario", comenzando con el artículo 52, que señala que este impuesto "se aplicará, cobrará y pagará anualmente sobre la RENTA IMPONIBLE determinada en conformidad al párrafo 2° de este Título". Este párrafo 2° denominado "De la base imponible", se inicia con el artículo 54, que dispone textualmente:

"Para los efectos del presente impuesto, la expresión renta bruta global comprende:

1°) La suma de las rentas imponibles devengadas o percibidas por el contribuyente de acuerdo con las normas de las categorías anteriores".

El artículo siguiente, esto es, el 55, dispone que para determinar la renta neta global se deducirán de la renta bruta global las cantidades que la disposición indica, que son los impuestos de bienes raíces pagados por el contribuyente en el año calendario o comercial correspondiente, como asimismo, los impuestos de categoría relativos a dichas rentas. En otros términos, la Ley permite deducir para el cálculo de la renta neta afecta al Impuesto Global Complementario el pago de aquellos tributos que en definitiva disminuyen la real capacidad de pago del contribuyente.

4) La normativa legal antes descrita nos permite ahora analizar la situación que es materia del presente estudio, esto es, ¿cómo se calcula la renta neta global de un contribuyente para los efectos del Impuesto Global Complementario si ha tenido actividades afectas a impuestos cedulares que le han arrojado pérdida tributaria, junto a la existencia de bienes o actividades que le han reportado utilidad?

A nuestro juicio, la respuesta al problema planteado no puede prescindir de las bases fundamentales que en nuestra Ley de la Renta determinan la aplicación y cálculo de los impuestos de renta y, especialmente, del Impuesto Global Complementario, bases que podríamos sintetizar en la siguiente forma:

4-1: El "hecho gravado" o hecho que genera la aplicación de la Ley de Impuesto a la Renta, es la obtención por parte del contribuyente de ingresos que constituyen beneficios, utilidades o incrementos de su patrimonio.

4-2: Tratándose del Impuesto Global Complementario el "hecho

gravado" se determina considerando la situación global del contribuyente, esto es, atendiendo a los beneficios, utilidades e incrementos de su patrimonio derivados del conjunto de sus bienes y actividades; de aquí que será la situación global del contribuyente, la que permitirá determinar su "real capacidad contributiva" la que, a su vez, permitirá la aplicación del impuesto personal progresivo que contempla el artículo 52 de la Ley de la Renta.

Ahora bien, en el caso de un contribuyente que en el año comercial correspondiente haya tenido PERDIDAS en una de sus actividades afectas al impuesto cedular de Primera Categoría, pero, que también haya obtenido UTILIDADES derivadas de otros bienes o actividades afectas a impuestos de categoría, es indiscutible que su real capacidad contributiva de dicho año estará representada por las utilidades obtenidas menos el monto de las pérdidas sufridas. Será esa diferencia la que determinará el monto de los beneficios, utilidades e incrementos de su patrimonio obtenidos durante el año calendario o comercial correspondiente, y es precisamente esa cantidad la que constituye la RENTA, y como tal el hecho generador del tributo denominado Impuesto Global Complementario.

Estimamos que no se opone a esta interpretación el hecho de que la Ley señale que la "renta bruta global" comprende la suma de las rentas imponibles de las diversas categorías (Artículo 54), ya que efectivamente esta suma corresponde hacerla, sin perjuicio de que también es preciso descontar las cantidades negativas o pérdidas, ya que sólo así podemos en realidad determinar la utilidad, beneficio o incremento de patrimonio que obtuvo el contribuyente en el año correspondiente, que es, precisamente, el "hecho gravado" con el impuesto global complementario de la Ley de la Renta.

Fácil es comprender que la interpretación contraria conduciría al absurdo de que un contribuyente que, en el conjunto de sus actividades, hubiere obtenido un resultado negativo, quedaría afecto al impuesto global complementario por el hecho de que en alguna de sus actividades o fuentes de ingreso hubiere obtenido utilidades. En esta forma, un tributo que tiene como "hecho generador" la renta, se estaría aplicando a un contribuyente que en el año correspondiente no habría tenido utilidades, beneficios o incrementos de patrimonio, es decir, se estaría aplicando un impuesto de renta sin existir "renta".

5) Nuestra interpretación legal estimamos se encuentra confirmada en los criterios oficiales expresados por

5'

(*)

(*)

el Servicio de Impuestos Internos en los documentos que pasamos a indicar:

5-1: Supl. 6 (12)-256 del Manual del Servicio. (*)

En este Suplemento, el Servicio estima procedente que el contribuyente que ha obtenido utilidades en una de sus actividades deduzca las pérdidas sufridas en otra de sus actividades.

En relación a la incidencia de las pérdidas en el Impuesto Global Complementario o Adicional la circular dice en su letra F, lo siguiente:

"Una vez determinada la renta imponible de Primera Categoría, en que se han rebajado las pérdidas cuya deducción fuere procedente de acuerdo con las aclaraciones expresadas en este Suplemento, esa misma renta imponible deberá computarse en el cálculo de la renta bruta afecta al Impuesto Global Complementario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 45 N° 1 de la Ley de la Renta (actual artículo 54 N° 1) o en el cálculo de la renta imponible afecta al impuesto Adicional, en virtud del artículo 64 del citado cuerpo legal (actual artículo 58), según corresponda".

5-2: Circular N° 111, de 24 de Agosto de 1977, relativa a Empresas con actividades dentro y fuera de las Zonas favorecidas con las franquicias regionales del D.L. 889 de 1975 (**)

En la parte pertinente esta Circular dice lo siguiente:
"3.- Forma de hacer efectiva la exención considerando los resultados obtenidos en cada Región.

"El impuesto de Primera Categoría respecto de un contribuyente dado es un solo tributo que se calcula y aplica sobre el conjunto de rentas que se mencionan en los N°s. 1, 2, 3, 4 y 5 del Artículo 20 de la Ley de la Renta. Es decir, respecto de cada contribuyente, individualmente considerado, habrá una sola declaración de rentas de Primera Categoría por el conjunto de actividades afectas a dicho tributo".

Más adelante, la Circular precisa aún más el concepto, se-

(*) .- Boletín de Impuestos Internos de Octubre del año 1970, página 7271 y ss.

(**) .- Boletín de Impuestos Internos N° 287 de Octubre de 1977, pág. 12.083 y ss.

ñalando:

"Lo anterior significa compensar entre sí los distintos resultados que se puedan obtener en cada una de las actividades de Primera Categoría desarrolladas por un mismo contribuyente. O sea, si en alguna de éstas se obtiene pérdida, ella podrá rebajarse para los efectos de conformar la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría, ya que este tributo grava el resultado líquido del conjunto de actividades de cada contribuyente".

Si el Servicio de Impuestos Internos ha estimado que tratándose de un contribuyente que ejerce distintas actividades afectas al impuesto cedular de Primera Categoría, el tributo debe calcularse sobre el resultado líquido del conjunto de sus actividades, compensando entre sí los resultados positivos con los negativos, fácil es comprender que con mayor razón debe aplicarse este criterio tratándose del Impuesto Global Complementario, el que por su esencia es personal, progresivo y fundado en la real capacidad contributiva de quien debe pagarlo.

5-3: Circular N° 95 de 15-9-1978 relativa a obligación de llevar contabilidad separada respecto de las Empresas con actividades dentro y fuera de las zonas de Depósitos Francos. (*)

Esta Circular es relativa a la Zona Franca de Arica y reitera conceptos de la Circular N° 111 de 1977, recién transcrita, reproduciendo literalmente el párrafo relativo a que el tributo de Primera Categoría grava el resultado líquido del conjunto de las actividades del contribuyente.

CONCLUSIONES:

1.- El Impuesto Global Complementario es un tributo de carácter personal, que grava al conjunto de las rentas de las personas naturales, con domicilio o residencia en Chile. El impuesto que se aplica sobre este conjunto de rentas de un contribuyente es de tasa progresiva, fundado en la real capacidad contributiva del sujeto afecto al tributo.

2.- La circunstancia de que el Impuesto Global Complementario grave el conjunto de las rentas de un contribuyente -persona natural-, determina que la base imponible para la determinación del tributo está representada, año a año, por el

(*) - Boletín de Impuestos Internos N° 300, Noviembre de 1978, página 12.934 y ss.

monto de los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio obtenidos por el contribuyente como resultado final de sus diversas actividades económicas y fuentes de ingresos.

3.- Tratándose de un contribuyente que desarrolle diversas actividades, en algunas de las cuales haya obtenido utilidades y en otras pérdidas, la base imponible del impuesto Global Complementario deberá determinarse considerando el resultado final de unas y otras actividades, es decir, el beneficio, utilidad o incremento patrimonial afecto al impuesto estará representado por la diferencia a favor del contribuyente que pueda producirse entre el monto de las utilidades, deducido el monto de las pérdidas tributarias.