

El impuesto a la renta en Chile

Enrique Marshall

I.- Antecedentes históricos y doctrinarios

No hay tal vez en el mundo país que presente, con relación al impuesto a la renta, lecciones más interesantes que Gran Bretaña. Para atender necesidades pasajeras del Tesoro, a fines del siglo XVIII, los ingleses incorporaron en forma transitoria el impuesto a la renta a su Derecho Financiero. Así se justificaron las imperfecciones de la ley desde el punto de vista de la doctrina y las graves dificultades a que su aplicación dio lugar. Fue suprimido y reincorporado una y otra vez hasta que adquirió en 1842, por lo menos en el hecho, el carácter de un tributo de orden permanente. Su importancia crece en forma considerable durante la segunda mitad del siglo XIX. Gracias a múltiples reformas sugeridas por una práctica casi secular, la institución se perfecciona a tal punto que un miembro de la Cámara de los Comunes¹ pudo decir en 1884: 'El impuesto a la renta de Peel ha sobrevivido cuarenta y dos años. Detestado, denunciado, condenado y recondenado a muerte, se ha arrastrado por etapas de tres años, de siete años y, sobretudo, por medio de renovaciones anuales y hoy se encuentra más arraigado que nunca como instrumento permanente de ingresos'. Y Mr. Asquith pudo agregar en 1907: 'El income-tax es uno de los elementos más productivo de nuestro mecanismo fiscal, pero es también uno de los más delicados. No podría encontrarse nada semejante en el mundo. Debe ser considerado como parte integrante y permanente de nuestro sistema tributario². Lloyd Gorge, por último, se expresó así en 1909: El impuesto a la renta, instituido al principio como medio transitorio es hoy, en realidad, el eje y el centro de nuestro sistema tributario³. La historia del impuesto a la renta en Inglaterra nos revela un doble proceso secular de adaptación recíproca: los británicos se adaptaron a una institución tributaria que parecía oponerse a su temperamento nacional y el impuesto a la renta evolucionó, adaptándose a las exigencias de una opinión pública siempre alerta y vigilante.

En 1910 los estadistas ingleses, con un sentido práctico admirable, armonizan su viejo impuesto cedular, que sólo parcialmente permitía realizar la progresividad exigida por los nuevos tiempos, con el impuesto a la renta neta, global de origen prusiano, incorporando a su legislación tributaria este último impuesto, en forma de un impuesto global complementario. Hasta entonces la institución británica había representado una tendencia extrema, la de gravar las diferentes rentas discriminadas con impuestos que necesariamente debían ser proporcionales o casi proporcionales. Se hacía, sin embargo, una distinción de orden social entre las rentas ganadas y no ganadas, gracias a la cual se podía aplicar a las primeras, cuando eran inferiores a cierta suma, una alícuota más baja. Con la reforma de 1910, la institución británica suma a las ventajas que le eran inherentes, las que poseía el sistema germánico, como medio más adecuado para llevar a la práctica el régimen de la imposición progresiva. Los estadistas ingleses que actuaron en la reforma de 1910 proporcionaron a la ciencia financiera una fórmula armónica de la cual será difícil desentenderse más tarde. Más adelante veremos cómo esta fórmula inglesa, a través de su adaptación francesa, ejerció una influencia decisiva

¹ Mr. J. G. Hubbard, citado por Seligman. L'Impot sur le Revenue, Pág. 213.

² Seligman, obra citada, Pág. 217.

³ Seligman, obra citada, Pág. 257

sobre los gobernantes y parlamentarios a quienes correspondió introducir en Chile el impuesto a la renta.

Se atribuye generalmente considerable importancia, como índice revelador de las orientaciones de la política tributaria de un pueblo, al hecho de que figure, dentro de sus sistemas de tributos, el impuesto a la renta, y a las tendencias más o menos influenciadas por las escuelas socialistas que le hayan servido de fundamento doctrinario.

La historia parlamentaria de la última centuria revela, con entera claridad, que las fuerzas políticas tienden a agruparse, cuando se debaten cuestiones de orden tributario, en dos grandes tendencias: una de izquierda, formada por partidos de origen popular, adversa al establecimiento de nuevos impuestos indirectos y a la elevación de los existentes, salvo que se trate de gravar los artículos de lujo, y otra de derecha, a la cual adhieren las clases capitalistas, que prefieren desarrollar el sistema de impuestos indirectos existentes, reduciendo a un mínimo los impuestos directos, en cuyo desenvolvimiento la izquierda pretende encontrar el medio más adecuado para realizar, en forma más o menos radical, el principio de la justicia en materia tributaria.

Las clases capitalistas prefieren gravar la riqueza en cuanto se transfiere o se consume; las clases populares quieren gravar la posesión misma de la riqueza y la percepción de las rentas. Las primeras pretenden gravar la renta en sus manifestaciones externas, los gastos que el individuo realiza; las otras, determinando objetivamente su cuantía como ingreso a la economía del contribuyente. En un sistema de impuestos indirectos, queda sin gravar la parte de la renta que el individuo anualmente capitaliza. El impuesto a la renta, sobre todo cuando tiene carácter progresivo y se aplica a la totalidad de los ingresos de cada persona natural, tiende a gravar, en forma particularmente intensa, los saldos favorables que se originan en las economías individuales cuando el contribuyente goza de grandes rentas. El impuesto a la renta presenta un grave inconveniente: hay ciertos casos en que las rentas no son susceptibles de determinarse con rigor, como acontece con las rentas provenientes del ejercicio de las profesiones liberales y con las utilidades de ciertas empresas o negocios. Las indagaciones a que esta determinación da lugar repugnan al individualismo clásico, a la mentalidad liberal de los hombres del siglo XIX, los cuales ven en ellas un atentado contra las libertades consagradas por el sistema representativo de gobierno.

Para realizar plenamente el principio de la justicia en materia tributaria por medio del impuesto a la renta, es necesario considerar que las cargas de familia, los hábitos de vida, el costo variable de la vida en las diversas regiones del territorio nacional, la situación social u oficial del contribuyente, etc., son circunstancias en virtud de las cuales rentas aritméticamente idénticas no originan, a los individuos que de ellas gozan, condiciones idénticas de bienestar y desahogo económico. Es el problema de la renta libre formulado por Seligman, al cual, en parte, por lo menos, se ha tratado de dar solución en la legislación positiva.

El establecimiento del impuesto a la renta plantea también el problema de la proporcionalidad o de la progresividad de esta carga tributaria. Mientras los autores de tendencias rigurosamente individualistas se inclinan a favor del impuesto proporcional, aquellos que consideran los factores sociales en materia tributaria, se pronuncian a favor del impuesto progresivo, que parece haber triunfado definitivamente en la práctica. Pero una cosa es la tasa moderadamente progresiva, encaminada a salvar las variaciones de valor que la riqueza tiene para el individuo que la posee como consecuencia de la mayor o menor cuantía de su patrimonio, y otra diversa el problema del impuesto progresivo concebido con criterio socialista, o sea, con una doble función: servir de medio para originar ingresos al Estado y como instrumento para modificar, en beneficio de las clases

económicamente inferiores de la sociedad, la natural distribución de la riqueza bajo el régimen económico de la libre concurrencia y jurídico de la propiedad privada.

Es así como socialistas de Estado, que tan considerable influencia ha tenido durante los últimos sesenta años bajo diversas etiquetas políticas en el manejo de los negocios públicos de diversas naciones, ven en el impuesto progresivo a la renta y a las herencias un medio para detener o atenuar la acumulación de grandes fortunas -esa concentración de la riqueza, fenómeno propio del capitalismo de que nos habla Carlos Marx- y los discípulos de este célebre pensador, un procedimiento para llevar a la práctica, desde el poder, la gradual conversión de la riqueza privada en riqueza colectiva. Alrededor del establecimiento del impuesto a la renta o de su modificación para darle, en forma más o menos radical, una orientación socialista, se han desarrollado apasionados debates en los parlamentos.

Veamos ahora las condiciones particulares bajo las cuales surgió en Chile la iniciativa de establecer el impuesto a la renta y los antecedentes de esta nueva institución tributaria en nuestra propia legislación. El problema fue planteado por primera vez en 1919, cuando la institución gozaba de un prestigio universal. No se discutía ya, en esa época, la conveniencia de organizar los impuestos directos sobre la base de un impuesto cedular a la renta al cual se sobrepone, parcialmente, un impuesto complementario a la renta neta global. Esta es tal vez la razón principal por la cual en Chile aparecieron, más o menos simultáneamente, iniciativas que partieron de la derecha y de la izquierda para introducir el impuesto a la renta a nuestra legislación tributaria. Un jurisconsulto de gran prestigio y político de derecha, entonces Ministro de Hacienda del Gobierno de don Juan Luis Sanfuentes, don Luis Claro Solar, elaboró un proyecto de ley de impuesto a la renta que fue enviado al Congreso por el Ejecutivo.

La lectura de este proyecto y la de otros que tuvo a la vista la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados para redactar el que sometió enseguida a la consideración de dicha rama del Congreso, pone de manifiesto la influencia ejercida sobre sus autores por las leyes de 1914 y 1917, que introdujeron en Francia el impuesto a la renta global y el impuesto a la renta por categorías respectivamente. La dictación de estas leyes fue en Francia el resultado de una lucha parlamentaria que comenzó casi junto con el establecimiento de la Tercera República, y constituyó un triunfo para los partidos de izquierda, los cuales habían venido luchando, desde la época indicada, por la abolición del impuesto de puertas y ventanas y otros tributos heredados de la monarquía absoluta. Entre nosotros, en cambio, aparecen en 1919 las izquierdas y las derechas igualmente interesadas en el establecimiento del impuesto a la renta, pero no totalmente de acuerdo, como es natural, sobre las tendencias doctrinarias que debían inspirar la ley que se dictase. Había ambiente general en nuestro Parlamento para establecer un impuesto cedular a la renta.

Conviene anotar, a este respecto, cuáles eran los antecedentes en materias de impuestos directos que registraba nuestra historia tributaria. Si prescindimos del impuesto progresivo a la renta de los empleados públicos de carácter extraordinario establecido en 1817, que era más bien un cupo forzoso que un verdadero impuesto -el Estado se comprometía a reintegrar a los empleados las sumas retenidas cuando las circunstancias del Erario Público lo permitiesen- y del impuesto establecido por la Ley de 10 de Enero de 1867, que tenía también el carácter de cupo forzoso, puede decirse que nuestra primera ley de impuesto a la renta fue la Ley de 30 de Abril de 1866, que estableció un impuesto del 5% sobre las rentas que enumera, prácticamente todas las existentes.

Por Ley de 20 de Mayo de 1879, se estableció una contribución mobiliaria del tres por mil anual sobre los capitales impuestos a censo, propiedades raíces, capitales invertidos en títulos de la deuda del Estado y de las Municipalidades, capitales invertidos

en cédulas de la Caja de Crédito Hipotecario y de los Bancos Hipotecarios, censos redimidos o reconocidos en arcas fiscales, capitales dados en préstamo con obligación personal o bajo hipoteca, con o sin intereses, o en depósito o a plazo, capitales efectivos de los bancos de emisión y de las sociedades anónimas y capitales impuestos en seguros de vida. La ley establecía, además, que serían igualmente gravados los sueldos, rentas, pensiones, gratificaciones, jubilaciones, montepíos y demás emolumentos que se percibiesen del Erario Nacional o Municipal y los sueldos que se obtuviesen como consecuencia del desempeño de cualquier empleo privado. Estas rentas eran consideradas como intereses del 10% de un capital dado. Por consiguiente, ese capital sería igual a diez veces el valor de las rentas y era al capital así determinado al cual se aplicaba el impuesto del 3 por mil, que se deducía de la renta respectiva.

El triunfo obtenido por Chile en la guerra contra, el Perú y Bolivia iniciada ese mismo año, incorporó a nuestro territorio la provincia peruana de Tarapacá y la boliviana de Antofagasta, con lo cual obtuvimos el monopolio de la producción de salitre. Nuestro país encontró entonces en el derecho de exportación a los nitratos, una fuente considerable de ingresos que, unida a la originada por el arancel aduanero de derechos a la importación de mercaderías, permitía a nuestro Gobierno cubrir un elevado porcentaje de los gastos públicos. Como consecuencia de ello se inició una política de supresión de los impuestos internos. La contribución sobre sueldos públicos y privados, montepíos, jubilaciones, etc., establecida en la Ley de 20 de Mayo de 1879, fue eliminada, sin que antes se la derogase de un modo explícito, en 1884. En efecto, de acuerdo con la Constitución Política de 1833, entonces vigente, la percepción de las contribuciones debía ser autorizada por el Congreso por medio de una ley periódica dictada cada 18 meses. En la ley periódica sobre el cobro de las contribuciones de 1884, aparece la Ley de 20 de Mayo en 1879, pero se excluyen expresamente los sueldos públicos y privados, jubilaciones, etc., es decir, todas aquellas rentas en que la ley presumía la existencia de un capital porque se trataba, en realidad, de rentas que tenían su origen en el trabajo.

La Ley de Organización y Atribuciones de las Municipalidades, de 22 de Diciembre de 1891, derogó la Ley de 20 de Mayo de 1879 y la Ley de Impuesto Agrícola de 18 de Junio de 1874, con lo cual los impuestos directos desaparecieron totalmente de nuestro sistema tributario fiscal. La política iniciada a raíz del triunfo en la Guerra del Pacífico había llegado a una meta más allá de la cual era imposible pasar. Durante un cuarto de siglo, desde 1891 hasta 1916, nuestro sistema fiscal de impuestos quedó constituido únicamente por impuestos indirectos.

Pero la mencionada Ley Orgánica de Municipalidades creó, a beneficio de estas Corporaciones, los siguientes impuestos directos: 1. Un impuesto personal de \$ 1 a \$ 3; y 2. Un impuesto sobre los haberes muebles o inmuebles que no podía exceder del 3 por mil.

El impuesto personal de capitación, institución incompatible con las normas doctrinarias universalmente aceptadas en materia de impuestos directos, no fue incluido en la ley periódica de autorización del cobro de las contribuciones de 21 de Enero de 1895, con lo que quedó prácticamente derogado.

A principios del siglo actual se inicia lentamente una política de reacción contra la tendencia que había predominado durante los tres o cuatro últimos lustros del siglo anterior, de radical supresión de los impuestos directos y de notable reducción de los demás impuestos internos. El primer paso que se da es el establecimiento del impuesto a los alcoholes en 1902.

Como consecuencia de esta nueva política, por Ley de 13 de Abril de 1916, se estableció que la propiedad territorial edificada o no, los bienes muebles y los valores mobiliarios, estarían afectados al pago de los siguientes tributos:

1. Un impuesto del 3 por mil a beneficio municipal sobre el monto del avalúo de los predios rústicos y urbanos, de las propiedades salitreras y carboníferas y de los bienes muebles, los cuales serían estimados en un 10% del avalúo de la propiedad dentro de la cual se encontrasen ubicados. La ley autorizaba, además, el cobro de un 2 por mil adicional fiscal siempre que así lo autorizase el Congreso, a proposición del Presidente de la República, al aprobarse en general la Ley de Presupuestos.

2. Un impuesto fiscal del 3 por mil sobre el valor de tasación de los títulos de crédito emitidos por el Estado o las Municipalidades, de los bonos hipotecarios y de las acciones de las sociedades anónimas y en comandita por acciones.

3. Un impuesto fiscal de 2 por mil sobre el valor nominal del capital de las sociedades colectivas y en comandita simples, de los censos y de los depósitos bancarios.

Por leyes especiales, la propiedad raíz se encontraba, además, gravada con otros impuestos adicionales para fines especiales en ellas determinados -servicios de pavimentación, alcantarillado, etc.- que hacían subir el impuesto territorial, en algunos casos, hasta el 11 por mil. Bajo este régimen de impuestos directos se encontraba Chile cuando se inició en el Congreso el estudio del impuesto a la renta.

El natural desenvolvimiento de la política tributaria iniciada en los comienzos del presente siglo, de franca reacción contra las tendencias predominantes en las dos últimas décadas del siglo anterior; las frecuentes crisis de la industria salitrera, que ponían en peligro la estabilidad del régimen financiero del país, y la conciencia cada vez más clara de que en adelante el salitre tendría que luchar con poderosos rivales en el mercado internacional, aconsejaban la reforma de nuestro sistema tributario y la restauración de los impuestos que una política imprevisora había suprimido. No debemos extrañarnos entonces, de que las izquierdas y las derechas coincidiesen en Chile en el deseo de incorporar a nuestra legislación en forma de impuesto a la renta, un sistema racional de impuestos directos, que guardase concordancia, por lo menos hasta cierto punto, con la evolución experimentada por ellos, a través de un dilatado espacio de tiempo, en los países cuyas instituciones han ejercido siempre sobre el nuestro, considerable influencia.

II. - El impuesto a la renta en el congreso. Primera ley de impuesto a la renta

El 17 de Noviembre de 1921 se dio cuenta a la Cámara de Diputados del informe evacuado por la Comisión de Hacienda sobre el mensaje del Gobierno, de 6 de Junio de 1919, a que antes hicimos referencia. La Comisión, después de exponer que había tenido a la vista, además del proyecto del Ejecutivo, la moción presentada por los Diputados señores Robles, Arancibia, Gallardo y Medina, la moción del señor Bañados y el proyecto de la Sociedad Nacional de Minería, concluía por declarar que presentaba a la consideración de la cámara un nuevo proyecto elaborado principalmente sobre la base de otro de que era autor uno de sus miembros, el señor Silva. A juicio de los Diputados informantes, el proyecto de la comisión resumía los demás proyectos, hacía más viable y más prácticas las ideas contenidas en ellos y originaría seguramente, mayores ingresos al Erario público.

Se consultaban en él dos tributos: un impuesto cédular a las diversas rentas discriminadas según su origen, de tasa uniforme y moderada, y un impuesto adicional, que gravaba la renta neta global de las personas naturales con una tasa moderadamente progresiva, impuesto que se sobreponía parcialmente, al impuesto por categorías.

El proyecto distinguía cinco categorías de rentas, según que proviniesen: a) de la propiedad territorial; b) de la Industria, el Comercio y la Minería; c) de los Bonos Hipotecarios; d) de las Profesiones Liberales, y e) de los Sueldos, Salarios, Pensiones;

etc. La tasa del impuesto variaba entre el 2 y el 4%. La del impuesto a las rentas del trabajo era progresiva.

El impuesto global complementario gravaba las rentas superiores a \$25,000 con una escala de tasas que subía desde el 1%, que pagaría la parte de las rentas comprendidas entre \$25,001 y \$50,000, hasta el 7%, a que estarían afectadas las rentas de más de \$600,000, en la parte en que superasen esta cantidad.

A este proyecto se le hicieron en la cámara numerosas objeciones. Como consecuencia de ello, el 5 de Abril de 1922 fue devuelto a la comisión, la cual evacuó, el 2 de Mayo del mismo año, un nuevo informe proponiendo otro proyecto de ley. Para redactarlo, la comisión había tenido principalmente en cuenta el Proyecto de don Luis Claro Solar y un contraproyecto del señor Garcés, miembro de la comisión.

En el informe se hacía presente que la comisión había querido reducir la extensión del texto legislativo, dejando las disposiciones que no fuesen fundamentales para incorporarlas al Reglamento, y mantener el sistema de contribución en tantos por mil al capital respecto al impuesto territorial.

El nuevo proyecto gravaba todas las rentas, menos las que tienen su origen en la propiedad territorial. La clasificación de las rentas, manifiestamente defectuosa en el proyecto anterior, aparecía, por lo demás, notablemente mejorada. Se distinguían, en efecto, cinco categorías de renta: las provenientes de los capitales mobiliarios, gravadas con un impuesto del 4 1/2%; las del comercio y la industria, con uno del 3 1/2%; las de la industria minera y metalúrgica, con uno del 5%; los sueldos, salarios, montepíos, etc., con uno del 2%, y las de las profesionales liberales, con uno del 2%.

El impuesto global complementario gravaría a toda persona natural domiciliada o residente en el país que tuviese una renta igual a lo menos a \$10,000. Las rentas que tuviesen su origen en la propiedad territorial no serían consideradas al apreciar la renta neta global. De la renta total se deducirían los primeros \$10,000, se computaría un quinto de la fracción comprendida entre \$10,001 y \$30,000, dos quintos de la fracción comprendida entre \$ 30,001 y \$50,000, tres quintos de la fracción comprendida entre \$50,001 y \$70,000, cuatro quintos de la fracción comprendida entre \$ 70,001 y \$ 100,000 y el total de la parte de la renta que excediese de \$ 100,000. A la suma así obtenida se le aplicaría una tasa uniforme de 5% susceptible de aumentarse o disminuirse, a petición del Presidente de la República, al aprobarse la Ley de Presupuestos.

A este proyecto, podían formularse dos objeciones de importancia:

1º Es de la naturaleza del impuesto celular a la renta que la carga tributaria abarque todas las categorías de rentas. No hay razón fundamental que aconseje eliminar las rentas de la propiedad inmueble, la primera categoría del clásico impuesto cedular inglés. Una simple operación aritmética fundada en una presunción permite inferir del avalúo del inmueble su renta presunta y aplicar, enseguida, en lugar de una tasa expresada en tantos por mil una en tantos por ciento.

2º Es de la esencia del impuesto a la renta neta global que la tasa respectiva se aplique a la totalidad de las rentas de cada persona natural, porque lo que con dicho impuesto se pretende, es gravar la capacidad contributiva total de las personas, la cual sólo puede estar representada por la suma total de sus ingresos. Un impuesto complementario que prescindiera de las rentas provenientes de la propiedad inmueble, es una institución arbitraria. La renta considerada será global cuando el individuo no posea inmuebles y no lo será en caso contrario. El impuesto complementario así concebido viola el principio de la uniformidad del impuesto, que por medio de esta institución tributaria se pretende precisamente realizar.

Presentaba en cambio dos ventajas sobre el proyecto anterior:

1º La clasificación de las rentas, si prescindimos del error de eliminar las rentas provenientes de los bienes raíces, era más lógica y completa.

2º La fórmula del impuesto complementario, que con tasa proporcional realizaba una progresión decreciente en que la tasa real del impuesto tendía a acercarse, a medida que la renta crecía, al 5% sin igualar jamás este porcentaje, al reducir a \$10,000 el minimum exento, aumentaba considerablemente la productividad del impuesto.

3º Se establecía, respecto al impuesto complementario, una tasa flexible, susceptible de ser aumentada o disminuida por el Congreso a petición del Presidente de la República, en el momento de aprobarse en general la Ley de Presupuestos, de acuerdo con las normas británicas sobre la materia.

El proyecto fue aprobado con modificaciones que no alteraban sus disposiciones fundamentales. Quedó claramente establecido que la renta proveniente de los bienes inmuebles no se computaría, para los efectos de la renta neta global, cuando dichos bienes fuesen explotados por sus dueños. Se gravaba, en cambio, las utilidades del subarrendador de propiedades urbanas y de la explotación de predios rústicos por los arrendatarios.

Se mantuvo la aberración doctrinaria antes señalada que hacía de los terratenientes una clase privilegiada. Los dueños de grandes fortunas invertidas en propiedades agrícolas y urbanas, de haberse aprobado la ley en la forma en que la despachó la Cámara de Diputados, habrían quedado totalmente o en parte muy considerable, exentos del impuesto a la renta neta global, institución creada precisamente para gravar en forma más pesada las grandes acumulaciones de riqueza en manos de un escaso número de individuos. Y la renta de la tierra, aún en los países en que el comercio y la industria han alcanzado un gran desarrollo, tiene una importancia económica considerable. La tenía con mayor razón en Chile por nuestro escaso desarrollo económico.

En Marzo de 1923, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores informó el proyecto aprobado por la Cámara de Diputados. En el informe se llamaba la atención del Senado sobre el hecho de que no apareciesen gravados, con el impuesto a la renta por categorías, los bienes respecto de sus propietarios y las rentas provenientes del salitre, el yodo y el hierro. La comisión planteaba enseguida a la Cámara de Senadores un cuestionario, a fin de que esta rama del Congreso se pronunciase sobre una serie de puntos, porque estimaba necesario, antes de dar forma definitiva a las modificaciones al Proyecto de la Cámara baja, conocer el pensamiento del Senado sobre la materia. En efecto, en ese documento se planteaban las diversas cuestiones fundamentales que deben resolverse previamente, de acuerdo con las orientaciones doctrinarias dominantes, si se desea elaborar un proyecto de ley de impuesto a la renta. He aquí el cuestionario:

1º ¿Se establece o no el llamado impuesto complementario o global?

2º Si se le acepta, ¿la tasa será proporcional o progresiva?

3º La tasa del impuesto global complementario, ¿será permanente o se la fijará anualmente según las necesidades del Presupuesto?

4º La tasa del impuesto por categoría, ¿será proporcional o progresiva?

5º El minimum imponible, ¿será igual para las diversas categorías o no?

6º El minimum imponible, ¿podrá fundarse en consideraciones de justicia tributaria o sólo en la presunción legal de que el contribuyente está imposibilitado para pagar el impuesto?

7º La determinación de las rentas, ¿quedará entregada a la indagación de las autoridades fiscales o se establecerá sobre la base de signos exteriores de la riqueza, mutaciones de la fortuna o presunciones basadas sobre hechos jurídicos?

8º ¿Se acepta o no que se excluyan el hierro, el salitre y el yodo, dejándolos sin otro gravamen que el impuesto de exportación?

Los Senadores informantes pedían, por último, que fuese aprobado en general el Proyecto de la Cámara de Diputados y que el Senado, después de pronunciarse sobre el cuestionario, devolviese el Proyecto a la Comisión, la cual introduciría en él las modificaciones necesarias para ponerlo de acuerdo con los puntos de vista doctrinarios que resultasen aprobados.

La opinión del Senado contraria al impuesto progresivo, era conocida, porque ya este cuerpo legislativo se había pronunciado, por apreciable mayoría, en contra de la progresividad de la alícuota en razón de la cuantía de la herencia o legado, al aprobar la Ley de Impuesto a las Herencias.

Se sostuvo que la implantación de un impuesto progresivo a la renta o a las herencias era inconstitucional. En efecto, se decía, la Constitución Política (la de 1833, entonces vigente), garantiza 'la igual repartición de impuestos y contribuciones a proporción de los haberes y la igual repartición de las demás cargas públicas'. En consecuencia, la Constitución Política del país consagra, la proporcionalidad del impuesto y la Ley debe adaptarse al principio constitucional. Hubo Senadores, como don Eleodoro Yáñez, que rebatieron el punto de vista enunciado y sostuvieron que el impuesto progresivo a la renta no era inconstitucional. A juicio del señor Yáñez, la Constitución Política no empleaba las palabras del texto discutido en el sentido en que entonces se las empleaba. El precepto constitucional sólo quería establecer la igualdad entre los individuos que gozasen de fortunas idénticas.

El punto primero del cuestionario fue resuelto rechazando el impuesto global complementario por 16 votos contra 5, con lo cual quedaron resueltos, también, los puntos 2º y 3º. No se crea, sin embargo, que el resultado de esta votación reflejase exactamente la apreciación hecha por el Senado de la cuestión constitucional a que nos acabamos de referir. Hubo Senadores, entre ellos el propio señor Yáñez, que votaron en contra del impuesto global complementario, porque estimaron todavía prematuro establecer entre nosotros dicha institución tributaria.

Esta resolución del Senado dio origen a que, en la nueva Constitución Política del Estado, promulgada el 18 de Septiembre de 1925 por el Presidente Alessandri, se reprodujese la disposición sobre impuestos y demás cargas públicas de la Constitución de 1833, agregando las palabras 'o en la progresión o forma que fije la ley', a fin de evitar, en el futuro, nuevos debates sobre el particular.

Analicemos brevemente el texto constitucional debatido. Se distinguen en él dos clases de cargas que el Estado puede imponer a los individuos: las cargas pecuniarias, que llama contribuciones e impuestos, y las cargas de otro orden, que son las de carácter personal, aquellas por medio de las cuales el Estado no exige al individuo una prestación en dinero sino la prestación de un servicio, como acontece con el servicio militar. La Constitución Política quiere que las cargas personales recaigan igualmente sobre todos los individuos, que no se hagan excepciones en beneficio de grupos o de castas sociales. La disposición relativa a las cargas pecuniarias era susceptible, a nuestro juicio, de dos interpretaciones: una amplia, de acuerdo con la filosofía política que inspiró a los redactores de nuestra Carta Fundamental, y otra restringida, que se deduce del sentido literal del texto.

Tomando en su sentido literal el texto discutido, la igualdad en materia de impuestos sólo podía realizarse por medio de un impuesto proporcional que gravase el

patrimonio de cada individuo, y por medio de un impuesto igualmente proporcional, que gravase las rentas que no tienen su origen en el patrimonio, ya que los haberes de una persona pueden estar constituidos por sus bienes patrimoniales, por las rentas que obtenga de su trabajo o por los unos y las otras a la vez. De acuerdo con esta interpretación, sólo deberían haber existido en Chile, durante la vigencia de la Constitución de 1833, un impuesto a las rentas ganadas (rentas del trabajo) y un impuesto a las rentas no ganadas (rentas del patrimonio). Los impuestos indirectos, de cualquier naturaleza que ellos sean, no pueden realizar la proporcionalidad de la carga tributaria ni con relación a los bienes patrimoniales de que el individuo goza ni respecto a sus rentas del trabajo. Los impuestos indirectos a los artículos de primera necesidad, tienen carácter regresivo, gravan en forma más dura a las clases inferiores de la población. Los impuestos a los artículos de lujo, al recaer exclusivamente sobre las clases adineradas, se apartan también del principio de la proporcionalidad. Los impuestos a los artículos de consumo general pero no necesario, al gravar igualmente a los individuos que disponen de rentas de cuantía diferente, tampoco son proporcionales. Las cargas de familia hacen variar el monto de los impuestos a los consumos de cualquier categoría que ellos sean entre individuos que tienen rentas idénticas. De varios individuos que gozan de rentas idénticas, unos son consumidores de un artículo gravado y otros no, y entre los que lo consumen, unos lo hacen en mayor cantidad que otros. Por razones que no es del caso explicar ahora, ningún país del mundo ha podido prescindir hasta hoy de los impuestos indirectos, y jamás se pensó en Chile en la inconstitucionalidad de los impuestos indirectos. Esta interpretación literal no sólo es contraria al establecimiento del impuesto progresivo, sino que lo es igualmente a la existencia de los impuestos indirectos. Nos conduce a un absurdo: al establecimiento de un impuesto directo proporcional y único a la renta, que ha sido y es absolutamente irrealizable en la práctica.

Para comprender el verdadero sentido de la disposición constitucional debatida, hay que remontarse a sus orígenes doctrinarios. El antiguo régimen, la monarquía absoluta, no se caracterizó por su respeto a una norma de igualdad en materia de tributos. Existían clases privilegiadas. Contra estas prácticas se levantó un gran teorizante, Adam Smith. 'Los individuos de un estado deben contribuir al mantenimiento del Gobierno del mayor modo posible, en proporción a su capacidad contributiva, es decir, en proporción a la renta de que gozan bajo la protección del Estado', es el enunciado de la primera de las cuatro reglas clásicas o lógicas del impuesto de Smith. El célebre economista escocés, quería realizar la justicia en materia tributaria y estimaba que, para alcanzar este fin, era necesario que las cargas tributarias fuesen en su conjunto, en la medida de lo posible, proporcionales a la renta de que los individuos gozan bajo la protección del Estado. Smith sabía que no era posible prescindir de la pluralidad de los impuestos y, particularmente, de los impuestos indirectos. Sabía que la proporcionalidad, degresividad o progresividad de un impuesto aislado nada prueban respecto de la proporcionalidad, degresividad o progresividad de la carga tributaria total, que son las que importan. Sabía, además, que el ideal de justicia por el enunciado, el de la proporcionalidad de las cargas tributarias totales es, dentro de un sistema plural de impuestos, difícil de alcanzar; constituye una norma ideal hacia la cual el legislador trata de aproximarse combinando hábilmente las diversas categorías de impuestos que integran el sistema. Esta es la razón por la cual se limita a pedir que, del mayor modo posible, se trate de alcanzar la proporcionalidad. Aunque la adhesión de Smith al principio de la proporcionalidad en materias de cargas tributarias totales no es absoluta - alguna vez se pronunció a favor de su progresividad- parece que su mentalidad, moldeada en las normas del individualismo liberal propio de la filosofía política de su siglo, se inclinaba naturalmente, mas del lado de la proporcionalidad.

Ahora bien, no cabe duda que los Constituyentes de 1833, al establecer la norma jurídica que venimos comentando, quisieron traducir un principio de Derecho Político

generalmente aceptado por los partidarios del régimen representativo de gobierno. Los Constituyentes de 1833 quisieron que las cargas tributarias gravasen a todos los chilenos en proporción a sus haberes, bienes y rentas; pero no pretendieron, ni podían pretender, que cada impuesto aisladamente originase una carga tributaria proporcional a los haberes. Un impuesto progresivo a la renta neta total -aún no eliminando las, rentas de la propiedad inmueble- de tasas tan moderadas como el que acababa de aprobar la Cámara de Diputados, sólo podía ejercer, dentro del sistema general de impuestos existentes, el papel de corrector de los efectos de otros impuestos, aprobados sin escrúpulos jurídicos de ninguna especie, que recaían en forma decreciente sobre las rentas a medida que estas aumentaban su cuantía. El establecimiento de un impuesto progresivo a la renta neta global no constituía, pues, en sí mismo, una violación del principio constitucional.

Conviene recordar todavía que la disposición constitucional discutida no era sino un mero corolario del número primero del mismo artículo, que establecía la igualdad de todos los habitantes de la república ante la Ley. Con criterio moderno, la igualdad en materia tributaria puede entenderse de dos maneras: desde el punto de vista individualista, tratando de establecer la proporcionalidad de las cargas tributarias totales, y con criterio social, su progresividad. Pudo entenderse, entonces, que los Constituyentes de 1833 sólo pretendieron establecer el principio de la igualdad ante la Ley en materia tributaria, lo cual implicaba, naturalmente, que debiera existir cierta relación -proporcionalidad o progresividad- entre la cuantía de los tributos y la de los haberes.

Tampoco tenía valor el argumento relativo a la confiscación de la riqueza privada, a la violación del derecho de propiedad, que a juicio de algunos significaba el impuesto progresivo. Todo impuesto, por ínfima que sea su cuantía -proporcional, progresivo o regresivo- constituye siempre una confiscación, la incorporación de una parte de la riqueza privada al patrimonio fiscal. Y las razones que justifican la apropiación de una parte pequeña sirven igualmente para justificar la de otras mayores.

En realidad, el impuesto complementario de tasa progresiva aprobado por la Cámara de Diputados, que no era un impuesto a la renta neta-global, por la exclusión de las rentas provenientes de la propiedad inmueble, fue rechazado por el Senado por dos razones: 1º Por el conservantismo individualista de gran parte de sus miembros, que los inducía a oponerse a toda concepción social del sistema de tributos; y 2º, por temor de algunos de ellos, el señor Yáñez por ejemplo, de que la introducción del impuesto complementario fuese una medida demasiado precipitada.

La Cámara de Diputados aceptó las modificaciones del Senado. Nuestra primera Ley de Impuesto a la Renta fue promulgada de acuerdo con el criterio predominante en la Cámara Alta por el señor Presidente Alessandri, el 2 de Enero de 1924. La gestación de la Ley había durado cuatro años y medio.

Analicemos ahora; sus principales disposiciones.

La Ley Nº 3.996 estableció un impuesto sobre las rentas, conforme a las seis categorías en que ella las divide. Se gravaban todas las rentas obtenidas en el país, aunque sus dueños no tuviesen en él su domicilio o residencia, y las que se devengasen en el extranjero y se percibiesen en territorio chileno.

La primera categoría estaba formada por los bienes raíces, los cuales debían pagar un 9% sobre su renta íntegra, estimada en un 6% del avalúo practicado o que en lo sucesivo se practicara en conformidad a la ley sobre contribución de haberes.

Para determinar la renta imponible se debía rebajar el avalúo en un 10% por razón de gastos de conservación y de mejoras respecto a las casas destinadas a servir de

habitación y en un 20% respecto a la propiedad rural y a los edificios ocupados por fábricas e instalaciones industriales.

El 5 1/2%, se destinaba a los Municipios, y el 3 1/2% restante al Estado. Cuando la renta de una propiedad raíz no excedía de \$300 y su propietario comprobaba que no poseía otros bienes de la misma naturaleza, sólo estaba obligado a pagar el impuesto municipal. Igual excepción se establecía en beneficio de los indígenas que viviesen en un predio común y de los colonos que poseyesen hijuelas de menos de 50 hectáreas sobre las cuales no se les hubiese otorgado título definitivo de dominio.

La segunda categoría, estaba formada por los valores mobiliarios, los cuales debían pagar un impuesto del 41/2% sobre su renta integra. En esta categoría se comprendían las rentas provenientes: a) De los títulos de crédito emitidos por el estado u otras corporaciones públicas; b) De los bonos hipotecarios; c) De las acciones de las Sociedades Anónimas y en comandita por acciones y demás obligaciones emitidas por ellas que redituasen intereses; d) De toda clase de créditos, salvo los comerciales que no tuviesen el carácter jurídico de préstamos; e) De los capitales acensuados; f) De los depósitos en dinero; g) De cauciones en dinero; h) De las participaciones que se distribuyesen a los administradores directos o gerentes de sociedades o compañías; i) De cualquier otro título, incluso los de carácter alimenticio, salvo que las pensiones de esta última clase no excediesen de \$ 200 mensuales y que el acreedor no tuviese otros bienes.

Expresaba enseguida la ley, que se considerarían como alimenticias las rentas periódicas servidas por las cajas de retiro para: obreros y empleados y las de accidentes del trabajo. Incurrió aquí la ley en un error manifiesto, ya que dichas, rentas periódicas son, por su naturaleza, rentas del trabajo y no rentas del capital. Razones de orden social aconsejan, además, eximir por lo menos las rentas de accidentes del trabajo.

No adeudaban el impuesto de la segunda categoría:

a) Los intereses de los depósitos de ahorros que no excediesen de \$5,000; b) Los intereses que percibiesen los bancos hipotecarios, cuando actúan sólo como intermediarios entre los deudores y los tenedores de los bonos; y c) Los bonos del Estado exentos de impuestos a la fecha de la dictación de la ley.

Mientras los contribuyentes gravados con el impuesto de la primera categoría debían integrar en arcas fiscales en los plazos establecidos el monto del impuesto, so pena de incurrir en las sanciones que la ley establecía, para el impuesto de la segunda categoría se establecía el sistema de retención en la fuente: las corporaciones, fundaciones, oficinas públicas y sociedades que pagasen las rentas gravadas debían retener el monto del impuesto, rebajándolo al hacer el pago de dichas rentas. Igual cosa debían hacer las personas naturales o jurídicas que pagasen, en el país, rentas mobiliarias devengadas fuera de él.

La tercera categoría estaba constituida por los beneficios de la industria y el comercio, los cuales debían pagar un impuesto del 31/2%. No quedaban comprendidos en esta categoría los establecimientos mineros o metalúrgicos, que eran gravados con el impuesto establecido en la cuarta categoría. Se exceptuaban también las rentas que obtuviesen sus dueños de la explotación directa, por medio de la industria agrícola o en otra forma, de sus propios predios. En cambio, se gravaban las utilidades que obtuviesen los arrendatarios de propiedades agrícolas: Se presumía de derecho que dicha utilidad era igual al 20% del precio del arrendamiento.

Las sociedades cuyos accionistas pagasen, el impuesto del 41/2% o sobre valores mobiliarios, sólo estaban afectas, en esta categoría, a un impuesto del 2%.

Los dueños de las empresas industriales y comerciales y los que las administrasen o explotasen por cuenta ajena, quedaban obligados a enterar en la tesorería respectiva el monto del impuesto, determinado en conformidad a las normas establecidas en la ley.

Perteneían a la cuarta categoría las rentas provenientes de la explotación minera y metalúrgica, las cuales debían pagar un impuesto de 51/2%.

Se eximía del impuesto establecido en esta categoría el salitre, el yodo, el ácido bórico y los boratos, que quedaban sometidos a los impuestos de exportación existentes, y el hierro que pagaría un derecho de exportación de veinte centavos moneda nacional de oro por tonelada métrica de mineral.

Se eximía de pago del impuesto a los empresarios cuyas utilidades, netas anuales fuesen inferiores a \$ 2,400 anuales, exención que también se establecía en beneficio de los empresarios afectos al impuesto de la tercera categoría.

Las sociedades cuyos accionistas pagasen el impuesto establecido en la segunda categoría, sólo debían pagar un impuesto del 31/2% sobre sus utilidades netas.

Perteneían a la quinta categoría los sueldos públicos y privados, los salarios, las pensiones; los montepíos, las gratificaciones y toda suerte de emolumentos que aumentasen las remuneraciones expresadas con excepción de las asignaciones para gastos de traslación y los viáticos: La tasa del impuesto era de 2%. Se eximían las remuneraciones inferiores a \$ 2,400 anuales. El impuesto debía ser retenido por la oficina pagadora e integrado en arcas fiscales, en el caso de los sueldos privados, por el empleador.

Se exceptuaban los sueldos de los representantes diplomáticos y consulares acreditados ante el Gobierno de la República, siempre que en su país, se eximiese a los funcionarios chilenos similares de los impuestos análogos.

La sexta categoría estaba constituida por las rentas provenientes del ejercicio de las profesiones liberales y de cualquiera, otra ocupación lucrativa no comprendida en las categorías anteriores. La tasa del impuesto era de 2%. La renta imponible no podía ser inferior a una suma igual a 30 veces el valor de la patente municipal que pagase el contribuyente. Se eximían las rentas inferiores a \$ 2,400 anuales.

El resumen que acabamos de hacer de las principales disposiciones de la primera ley chilena de impuesto a la renta -la Ley Nº 3996 de 2 de Enero de 1924- pone de manifiesto las tendencias rigurosamente individualistas de la mayoría del Senado que impuso su criterio sobre el de la Cámara de Diputados. Se quiso gravar, con criterio rigurosamente objetivo, las diferentes clases de rentas. Sólo por excepción, al eximir del impuesto fiscal los bienes raíces cuya renta no fuese superior a \$300 si su dueño comprobaba que no poseía otro bien raíz, quedó en claro el deseo del legislador de proteger al pequeño propietario. Algo análogo acontece con las rentas de la quinta y sexta categorías, que comprenden todas las rentas del trabajo, y con las rentas de la tercera y cuarta categorías que comprenden las rentas obtenidas por la acción combinada del capital y del trabajo. Unas y otras aparecen exentas cuando no exceden de \$2,400 anuales. Aunque respecto de las últimas la exención puede fundarse, más que en motivos de orden social, en una, razón de orden administrativo: cuando la administración de un impuesto demanda gastos considerables, no compensa suficientemente su aplicación a materias imponibles de cuantía muy baja. En ninguna de las cuatro categorías a que acabamos de referirnos, se autoriza al contribuyente para deducir \$2,400 de la renta imponible. Esta circunstancia revela el rigor con que se quiso aplicar las normas del impuesto proporcional, a pesar del inconveniente manifiesto que existe cuando no se rebaja, de las rentas superiores al *minimum exento*, una suma igual a dicho *minimum*.

Otra particularidad de la Ley N° 3996 es que ella, en oposición al Proyecto aprobado por la Cámara de Diputados y de acuerdo con la buena doctrina, consultaba un impuesto a la renta de la propiedad territorial. El Proyecto en referencia se había inspirado en la ley francesa de impuesto a la renta por categorías de 1917, que no comprende la renta de los bienes raíces, aunque si las utilidades de la industria agrícola.

La Ley 3996 no contemplaba el impuesto global complementario. Siendo el fin primordial de dicho impuesto realizar la progresividad de la carga tributaria, carecía de razón en un sistema de impuestos a la renta rigurosamente proporcionales. Por lo demás, el impuesto global complementario, en la forma en que lo había aprobado la Cámara de Diputados, era igualmente inadmisibles desde el punto de vista de los partidarios de esta institución tributaria. Tanto en Francia como en Inglaterra, el impuesto global complementario gravaba, en conformidad a los principios teóricos que lo informan, la totalidad de las rentas de las personas naturales.

Por último, diremos que la Ley N° 3996, estableció tasas rígidas, con lo cual se apartaba de los principios de la legislación inglesa sobre impuesto a la renta, principios a los cuales había adherido la Cámara de Diputados en el Proyecto por ella aprobado. En ese Proyecto se consultaban tasas elásticas, con el fin de que fuese el impuesto a la renta la institución tributaria a la cual correspondiese, por medio del aumento de sus tasas, cubrir el déficit previsto, al aprobarse los Presupuestos. A este respecto, conviene recordar que el sistema de tasas elásticas tenía un antecedente en la legislación chilena. La Ley de 13 de Abril de 1916, vigente a la sazón en materia de impuestos indirectos, consultaba un impuesto sobre la propiedad territorial a beneficio municipal y un impuesto adicional a beneficio fiscal de dos por mil sobre el avalúo, que se aplicaría solo en el caso de que así lo acordase el Parlamento, a petición del Presidente de la República, al aprobarse en general el Proyecto de Ley de Presupuestos.

III.- Desarrollo posterior de la institución

El 5 de Septiembre de 1924, hizo crisis el régimen parlamentario de gobierno establecido en 1891, a raíz del triunfo de la revolución contra el Presidente Balmaceda. Estalló en Santiago una revuelta militar que provocó la caída del gobierno constitucional del señor Alessandri y la clausura del Congreso, a pesar de que nuestro Parlamento, ante la inminencia de los acontecimientos y relacionada contra su propio abandono, aprobó precipitadamente una serie de proyectos de leyes bajo la presión de las fuerzas revolucionarias. Una Junta de Gobierno de tendencia derechista asumió la dirección de los negocios públicos. Bien pronto se hizo notar, entre los oficiales del ejército, su descontento por la política del nuevo Gobierno. El 23 de Enero de 1925, un nuevo golpe de Estado, substituyendo una Junta de Gobierno por otra, cambió la orientación de la política chilena. Entre tanto, se generalizaba el sentimiento público partidario del regreso al país del Presidente señor Alessandri, a fin de que asumiese de nuevo el poder y lo conservase hasta el término de su mandato constitucional.

Llamado por la Junta de Gobierno, el señor Alessandri regresó a Chile, asumió de nuevo el mando supremo y ejerció, durante varios meses, el poder público sin limitaciones. El parlamento había sido disuelto el año anterior y no se había convocado a nuevas elecciones. Durante este segundo Gobierno del señor Alessandri, como igualmente durante el tiempo en que la segunda Junta de Gobierno manejó los negocios públicos, se dictaron numerosos decretos leyes, muchos de los cuales significaron una franca reacción contra el espíritu excesivamente conservador que había animado al Congreso disuelto por los militares.

La influencia de este espíritu innovador se hizo sentir bien pronto sobre el impuesto a la renta recién establecido. En efecto, por Decreto Ley. N.º 330, de 18 de Marzo de 1925, que lleva las firmas de los señores Bello, Ward y Dartnell, Miembros de la Junta de

Gobierno y del Ministro de Hacienda, don Valentín Magallanes, se creó el impuesto global complementario de tasa progresiva.

Este Decreto Ley establecía dos impuestos complementarios diferentes:

1° Uno de 3% sobre el conjunto de sus rentas anuales, al cual quedaban sujetas todas las personas jurídicas que no distribuyesen sus rentas entre personas naturales, con la sola exclusión del Fisco y de las Municipalidades.

2° Un impuesto complementario sobre la renta neta global de todas las personas naturales domiciliadas en Chile o que tuviesen su residencia dentro del territorio nacional. A la renta neta global, determinada en la forma prescrita por la ley, se le aplicaría el impuesto de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las rentas globales que, después de hechas las deducciones legales, resultasen inferiores a \$10,000 quedaban exentas del impuesto, como asimismo, los primeros \$10., 00 de las rentas superiores a esa cantidad.

b) A las rentas de más de \$10,000, se les aplicaba el 0,50% como tasa inicial.

c) A las rentas de más de \$11,000 y no superiores a \$100,000, se les aumentaba la tasa en un 0,08% por cada \$1,000 o fracción de esta cantidad.

d) A las rentas de más de \$ 100,000 y de no más de \$ 150,000, se les aumentaba la tasa en 0,10% por cada \$ 5,000 o fracción de esta suma. e) A las rentas de más de \$ 700,000, se les aumentaba la tasa en 0,70% por cualquier cantidad de exceso.

Parece difícil imaginar un sistema más engorroso de tasa progresiva.

Entre las iniciativas desarrolladas durante el segundo Gobierno del señor Alessandri, figuró la contratación de un grupo de técnicos financieros norteamericanos, los cuales se trasladaron a Chile con el objeto de estudiar una serie de proyectos de leyes que, una vez sometidos a la consideración del Gobierno, fueron promulgados por éste en forma de Decretos Leyes fue así como se dictaron la nueva Ley Monetaria, la Ley Orgánica del Banco Central de Chile, la Ley General de Bancos, etc., y una nueva Ley de Impuestos a la Renta el Decreto Ley N° 755, de 16 de Diciembre de 1925, que resumía y modificaba las leyes anteriores sobre la materia, y la Ley que creaba el impuesto sobre los bienes raíces Decreto Ley N° 756, de la misma fecha que es el natural complemento del anterior.

He aquí las principales modificaciones introducidas por esta reforma:

1° Se eleva del 31/2% al 5% la contribución fiscal sobre la renta de la propiedad territorial. La contribución, municipal es sustituida por el impuesto territorial a beneficio de las Municipalidades, creado por el Decreto Ley N.º 756. Este Decreto Ley grava la propiedad, raíz con un impuesto del 3 por 1,000 sobre el avalúo recargado en un 10%, suma en que se estima el valor de los muebles agregados a todo bien raíz, los cuales quedaban así gravados con la misma tasa. Por lo demás, como la renta de los bienes raíces se presumía igual al 6% del avalúo recargado en el valor presunto de los muebles, prácticamente la base para determinar la carga tributaria era la misma en ambos impuestos: el avalúo practicado en conformidad a las normas legales. Calcular impuestos en tantos por mil sobre el avalúo o en tantos por ciento sobre una renta presunta inferida del mismo avalúo, es sólo aparentemente calcular distintos impuestos. Sea que determinemos la renta presunta o que calculemos directamente el impuesto sobre el avalúo, lo gravado es siempre una renta presunta.

2° se eleva del 4 1/2% al 6% la tasa del impuesto a la renta sobre los capitales mobiliarios (segunda categoría).

3° se eleva del 31/2% al 5% el impuesto a los beneficios de la industria y el comercio (tercera categoría).

4° se eleva del 5% al 6% el impuesto a los beneficios de la explotación minera y metalúrgica (cuarta categoría).

5° se eleva a la suma de \$4,800 anuales el mínimo imponible respecto a las rentas de las categorías quinta y sexta y se eximen los primeros \$4,800 de las rentas superiores a esta cantidad.

6° se modifica el impuesto global complementario que grava las rentas de las personas naturales en la siguiente forma:

a) se eximen las rentas hasta de \$10,000 y los primeros \$10,000 de las rentas superiores a esta cantidad.

b) se grava la parte de la renta que exceda de \$10,000 y no pase de \$30,000 con una tasa, de 1%.

c) se grava la parte de la renta que exceda de \$30,000 y no pase de \$ 50,000 con una tasa de 2%.

d) se grava la parte de la renta que exceda de \$50,000 y no pase de \$ 100,000 con una tasa de 3%.

e) se grava la parte de la renta que exceda de \$100,000 y no pase de \$150,000 con una tasa de 4%.

f) se grava la parte de la renta que exceda de \$150,000 y no pase de \$200,000 con una tasa de 5%.

g) se grava la parte de la renta que exceda de \$200,000 y no pase de \$250,000 con una tasa de 6%.

h) se grava la parte de la renta que exceda de \$250,000 y no pase de \$300,000 con una tasa de 7%.

i) se grava la parte de la renta que exceda de \$300,000 y no pase de \$500,000 con una tasa de 8%.

j) se grava la parte de la renta que exceda de \$ 500,000 con una tasa de 10%.

7° se crea el impuesto adicional que se aplica:

a) A las sociedades u otras personas jurídicas que tengan su domicilio fuera de Chile, las cuales deben pagar un impuesto del 3% anual sobre las utilidades que obtengan en Chile, tomando como base el conjunto de las rentas imponibles de las distintas categorías

b) A las personas naturales domiciliadas en el extranjero o que, sin estar al servicio del Estado, se ausenten del territorio nacional por más de un año. Dichas personas deben pagar, después del primer año de ausencia, un impuesto de 2% sobre el conjunto de las rentas imponibles que hubiesen servido de base para calcular los impuestos cedulares de las distintas categorías.

8° se destinan los ingresos que se obtengan del impuesto a que se refiere la letra b) del número anterior a la creación de un fondo de defensa nacional. La Ley ordena además dedicar otros ingresos a la formación de este mismo fondo.

El mérito principal de esta nueva Ley consiste en haber introducido -ya que los efectos del Decreto Ley N° 330 fueron tan pasajeros- el impuesto global complementario a la legislación chilena, y en haber creado los dos impuestos adicionales a que antes nos hemos referido, inspirados en una tendencia nacionalista.

Con la dictación de los Decretos Leyes N° 755 y 756, que llevan la firma del Vicepresidente de la República señor Barros Borgoño y de su Ministro de Hacienda don

Guillermo Edwards, quedó prácticamente organizada entre nosotros la institución del impuesto a la renta y fijadas sus normas fundamentales. El señor Barros Borgoño había asumido la Vicepresidencia de la República como consecuencia de ciertas dificultades producidas entre el Presidente, señor Alessandri, y los elementos del ejército que mantenían el control del Gobierno.

Las innovaciones introducidas posteriormente, a que nos referiremos en seguida, no modifican en su esencia el sistema de tributos directos de Chile, que alcanza, a su madurez con los Decretos Leyes N°755 y 756. Una circunstancia extraordinaria -la anomalía constitucional que acabamos de explicar- permitió que el impuesto a la renta alcanzase en Chile, antes de dos años de la promulgación de la primera ley sobre la materia, su plenitud desde el punto de vista doctrinario.

El 5 de Septiembre de 1927 fue promulgada una nueva Ley de Impuesto a los Bienes Raíces. En ella se establece que la propiedad territorial queda afectada a los impuestos que se indican y se declara que dichos impuestos gravan los bienes raíces rústicos y urbanos y las cosas adheridas al suelo que por ley se consideran inmuebles.

Se declara asimismo que quedan afectas al impuesto territorial las propiedades salitreras, desde que se constituya, sobre ellas título definitivo de dominio, y las carboníferas, desde que se pongan en explotación o desde que se constituya sobre ellas título definitivo de propiedad minera.

Se establece un impuesto del 4 por mil al año del precio de avalúo de los bienes raíces en conformidad a su tasación, que se debe practicar de acuerdo con las normas establecidas en la ley. De éste impuesto se destina el 11/2 por mil a la formación de rentas para caminos y un medio por mil a la construcción y reparación de puentes. Los propietarios de bienes raíces no afectos al pago de alguna contribución sobre caminos, deben además pagar un impuesto adicional de 1/2 por mil destinado a la formación de rentas para el servicio de caminos. El Presidente de la República queda autorizado a elevar la tasa del impuesto fiscal de 4 por mil, respecto a los predios rústicos, susceptibles de cultivo en la parte en que no fuesen explotados y respecto a los predios urbanos no edificados situados en ciudades de más de 30,000 habitantes o que contengan edificios ruinosos o insalubres.

Se fija el impuesto municipal en un 2 por mil al año y se exige a las Municipalidades de la obligación de contribuir a la formación de las rentas para caminos que les había impuesto la Ley N° 3611, de 5 de Marzo de 1920.

Quedan exentas de todo impuesto las propiedades valuadas en menos de \$ 5.000; y se establece que, cuando una persona tenga más de una propiedad, sus avalúos deben ser acumulados para los efectos de la disposición anterior.

La Ley de 5 de Septiembre de 1927 estableció además que la tasa de impuesto de alcantarillado sería fijada por el Presidente de la República y no podría exceder del 2 por mil para las propiedades ubicadas en los sectores que tuvieran dicho servicio dentro de la ciudad de Santiago, y de 6 por mil para el resto de las ciudades de la República con excepción de Valparaíso y Concepción, que se regirían por disposiciones especiales.

Esta Ley, al crear de nuevo el impuesto territorial a beneficio fiscal, que había suprimido la primera ley de impuesto a la renta de 2 de Enero de 1924, substituyéndolo por el impuesto a la renta de los bienes raíces, eliminó el impuesto a la renta de la primera categoría, cuyas disposiciones sólo quedaron vigentes en cuanto fuesen aplicables a otras disposiciones del Decreto Ley N° 755, de 16 de Diciembre de 1925.

Si prescindimos de otras modificaciones que no tuvieron carácter sustancial, la República Socialista instaurada como consecuencia de un movimiento militar que derrocó al Gobierno Constitucional del Presidente señor Montero el 4 de Junio de 1932,

dictó un Decreto Ley que introdujo modificaciones de importancia a la Ley de Impuesto a la Renta, acentuando en forma considerable la tendencia socialista de la Institución.

En efecto, por Decreto Ley N° 592, de 9 de Septiembre de 1932, que lleva la firma de don Carlos Dávila, ciudadano que había asumido la Presidencia de la República después de eliminar a la primitiva Junta de Gobierno, y de su Ministro de Hacienda don Ernesto Barros, la Ley de Impuesto a la Renta fue modificada.

He aquí las principales innovaciones introducidas por este Decreto Ley:

1° Elevó del 6 al 12% el impuesto a las rentas de capitales mobiliarios (segunda categoría).

2° Elevó las tasas del impuesto de la tercera categoría de rentas (beneficios de la industria y el comercio) e introdujo en este impuesto cierta progresividad, que debe estimarse más bien como una desgravación escalonada de la carga tributaria a las rentas inferiores a cierta cantidad.

He aquí las normas establecidas en la Ley para calcular el impuesto:

a) Las personas naturales sujetas al impuesto de la tercera categoría pueden deducir de su renta imponible \$2,400.

b) Las rentas hasta de \$10,000 y los primeros \$10,000 de las rentas superiores a esta cantidad pagan el 6%.

c) A la parte de las rentas comprendidas entre \$10,001 y \$50,000 anuales, se le aplica el 8%.

d) A la parte de las rentas que supere a 50,000, se le aplica el 10%.

e) El impuesto que grava en esta categoría a las sociedades cuyos accionistas o socios paguen el impuesto de la segunda categoría es igual a la mitad del que resulta de la aplicación de las tasas anteriores.

3° Con criterio análogo, modificó el impuesto a la cuarta categoría, que debía calcularse de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las personas naturales podían deducir de su renta imponible la suma de \$2,400 anuales.

b) Las rentas hasta de \$10,000 y los primeros \$10,000 de las rentas superiores a esta cantidad debían pagar el 7%.

c) A la parte de las rentas comprendidas entre \$10,001 y \$50,000, se le aplicaba el 9%.

d) A la parte de las rentas por encima de \$50,000 anuales, se le aplicaba el 10%.

e) Las sociedades y compañías mineras constituidas en Chile, que tuviesen su explotación y establecimiento de beneficio fuera del país, quedaban gravadas con un impuesto del 3%.

Se establecía en beneficio de las sociedades y compañías cuyos accionistas estuviesen afectos al impuesto de la segunda categoría una rebaja igual a la mitad del impuesto que les correspondía pagar según las normas anteriores.

4° se fijaron nuevas normas, con criterio análogo, para calcular el impuesto a la sexta categoría:

a) Las personas afectas al pago de este impuesto tenían derecho a descontar de su renta imponible la suma de \$4,800 al año, siempre que no se les hubiese hecho la misma rebaja en la quinta categoría.

b) Las rentas imponibles que no excediesen de \$10,000 y los primeros \$10,000 de las rentas superiores a esta cantidad debían pagar el 3%.

c) A la parte de las rentas comprendidas entre \$10,001 y \$50,000 anuales, se fijaba una tasa del 5%.

d) Y a la parte de la renta que superase de \$50,000 anuales, una del 7%.

5.° Se fijó la tasa del impuesto adicional en 6%, tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas afectas a su pago.

6.° Se estableció que el impuesto global complementario sería pagado con un recargo del 25% por los siguientes contribuyentes:

a) Los solteros que el 1° de Enero del año de la imposición hubiesen cumplido 25 años de edad; y b)

Los viudos sin hijos o que, teniéndolos, no viviesen a sus expensas.

A lo dicho conviene agregar que, por Ley N° 5105, de 18 de Abril de 1932, se crearon diversos gravámenes extraordinarios sobre la renta, por cuatro años, gravámenes que deben sumarse a las tasas establecidas por el Decreto Ley N° 592, para apreciar el monto efectivo a que llegan las cargas tributarias sobre las rentas en ese momento de nuestra vida financiera.

He aquí esos gravámenes:

a) 2% sobre las rentas de la segunda categoría.

b) 1% sobre las rentas gravadas de la tercera categoría.

c) Los siguientes impuestos a las rentas de la quinta categoría: 2% sobre las rentas mensuales superiores a \$1,000 y que no excedan de \$2,000; 3% sobre las rentas mensuales superiores a \$2,000 y que no excedan de \$3,000; 4% sobre las rentas mensuales superiores a \$3,000 y que no excedan de \$4,000; y 6% sobre las rentas mensuales superiores a \$4,000.

d) 1% sobre las rentas de la sexta categoría.

e) 50% de aumento sobre lo que se pagaba por concepto de impuesto global complementario sobre rentas hasta de \$100,000, y 100%, sobre el impuesto que corresponde al exceso sobre ese límite.

Durante el año 1932, la depresión económica iniciada en 1930 había llegado a su mayor intensidad. Se notaba una considerable reducción en los ingresos públicos principalmente por el capítulo de los impuestos indirectos. La cesantía, considerable ya en el año anterior, alcanzaba caracteres alarmantes.

Con la dictación de la Ley N° 5105 y del Decreto Ley N° 592, cuyas principales disposiciones acabamos de resumir, el Estado hizo un esfuerzo considerable para saldar el déficit fiscal elevando las tasas de los impuestos directos a cantidades que habrían causado asombro general diez años antes.

El Decreto Ley N° 592 tiene considerable importancia en la historia del impuesto a la renta en Chile, porque introduce la tasa progresiva en el impuesto cedular -tercera, cuarta y sexta categorías- con la moderación recomendada por la Comisión de Parlamentarios designada en 1906 en Inglaterra para estudiar, entre otros problemas que el impuesto a la renta ofrecía, el de la progresividad dentro del impuesto a la renta por categorías. Dicha Comisión fue asesorada por expertos eminentes y sus conclusiones fijaron las normas a que se sujetó el Parlamento Británico en las dos grandes reformas posteriores del impuesto a la renta: la adopción del principio de la discriminación de las rentas en rentas ganadas y no ganadas para aplicar, hasta cierta

suma, un impuesto más bajo a las primeras, y la introducción del impuesto complementario (super-tax) de carácter progresivo en 1910, con lo cual la institución británica parece haberse estabilizado definitivamente.

Conviene a este respecto, llamar la atención sobre el hecho de que las categorías o cédulas del impuesto a la renta no desempeñan la misma función en el sistema inglés que en el francés o en el nuestro. La ley británica distingue categorías para los efectos de determinar los diferentes regímenes de determinación de las rentas y de percepción de los tributos, mientras que el sistema francés y el nuestro distinguen, además, las categorías para fijar a cada una de ellas, tasas especiales. La legislación inglesa no hace, a este respecto, sino la discriminación entre las rentas ganadas (las del trabajo) y rentas no ganadas (las del patrimonio) y aplica a las primeras, cuando son inferiores a cierta suma, un impuesto más bajo. Sería, sin duda, más lógico distinguir, para los efectos de las tasas, tres categorías de rentas: las del trabajo, las que tienen su origen en el patrimonio y las que podríamos llamar rentas mixtas, porque participan, en mayor o menor medida, de los caracteres de los dos grupos extremos. En Inglaterra, estas rentas que nosotros llamamos mixtas son consideradas rentas del trabajo. En Chile, cada renta tiene, según su origen, tasa diferente. Estas diferenciaciones tienen mucho de arbitrario. El impuesto a la renta por categorías no debería tener, a nuestro juicio, sino tres tasas y gravar las rentas totales de cada una de las diversas categorías con la tasa del grupo de rentas a que cada categoría correspondiese. Para ello, naturalmente, habría que eliminar en Chile la anomalía de que el impuesto a la renta de la primera categoría se encuentre substituido por el impuesto territorial y la liberación del impuesto a la explotación agrícola a favor de los propietarios que cultivan sus predios. Habría, entonces, entre nosotros, una tasa o un sistema de tasas para la primera y la segunda categoría (rentas no ganadas); otro, para la tercera y la cuarta (rentas mixtas, y otro, para la quinta y la sexta (rentas ganadas). Un sistema diverso de exenciones y rebajas en cada categoría, permitirían establecer diferenciales reales entre el impuesto objetivamente pagado por un profesional y un empleado o por un propietario y un tenedor de valores mobiliarios. Hay, a nuestro juicio, mucho camino que recorrer todavía en el sentido de alcanzar el perfeccionamiento de nuestra ley de impuesto a la renta, como expresión de la justicia en materia tributaria.

Vuelto el país al régimen constitucional con la ascensión al poder del Presidente señor Alessandri, que en Diciembre de 1932 inició su segundo período constitucional, la necesidad de financiar el proyecto de ley de presupuestos para el año 1933 dio origen a la dictación de la Ley N° 5154, de 10 de Abril de 1933, que introdujo una serie de nuevos tributos y modificó los existentes.

Por último, la necesidad de atender por medio de recursos extraordinarios a la reconstrucción de la zona devastada por el terremoto de Enero de 1939 y la conveniencia de iniciar el desarrollo de un plan de fomento de la producción nacional, de acuerdo con las aspiraciones del Gobierno del Excmo. Señor Aguirre Cerda, que asumió el poder en Diciembre de 1938, promovieron la dictación de la Ley N° 6334, de 28 de Abril de 1939, que ha venido a introducir nuevas modificaciones, transitorias o permanentes, a nuestra legislación en materia de impuesto a la renta. Daremos cuenta de esas innovaciones en el capítulo siguiente, donde presentaremos un cuadro completo de la legislación actual sobre la materia.

IV.- La Ley vigente

Con las modificaciones permanentes y transitorias introducidas en ella por la Ley N° 6334, de 28 de Abril de 1939 en materia de impuesto a la renta rige en la actualidad la

Ley N° 5169, de 30 de Mayo de 1933, que refundió en un solo texto las leyes y decretos-leyes en vigor en esta fecha. Resumamos, sus principales disposiciones⁴ (4).

Salvo las excepciones establecidas en la ley, toda persona domiciliada o residente en Chile está obligada a pagar impuesto sobre sus rentas, aunque las fuentes de sus entradas estén situadas fuera del país. Las personas no residentes en Chile adeudan impuesto por las rentas que obtengan de fuentes situadas dentro del territorio nacional. Es residente en Chile toda persona que habita provisional o permanentemente en el país, siempre que viva en él más de seis meses al año.

El impuesto a la renta grava igualmente a las personas naturales y a las jurídicas. Se aplica también a las rentas de los patrimonios dejados por personas difuntas mientras se practica la liquidación y permanecen indivisos, como asimismo a las rentas que producen los bienes administrados por una persona en virtud de un cargo o fideicomiso de confianza.

Quedan exentos del impuesto a la renta los Embajadores, Ministros y otros representantes diplomáticos y consulares, por los sueldos que perciban de sus Gobiernos y demás ingresos provenientes del país que los acredite ante nuestras autoridades y por los intereses que les produzcan en Chile sus depósitos bancarios, siempre que haya reciprocidad. Esta exención puede hacerse extensiva a otros funcionarios de las Embajadas, Legaciones o Consulados, siempre que se cumpla la antedicha condición de reciprocidad.

La Ley chilena de Impuesto a la Renta comprende tres grupos de impuestos: los impuestos cedulares por categorías, los impuestos globales y los impuestos adicionales.

Nos referiremos primeramente al impuesto cedular.

Ya hemos visto que, como consecuencia de la dictación de la Ley N° 4174, de 5 de Septiembre de 1927, el impuesto a la renta de la primera categoría, que grava la renta proveniente de la propiedad inmueble, fue substituido por el impuesto a los bienes raíces, expresado en tantos por mil del avalúo, en parte a beneficio fiscal y en parte a beneficio municipal. Las disposiciones respectivas no fueron, sin embargo, eliminadas del texto de la Ley porque, en ciertos casos, es necesario determinar, de acuerdo con ellas, la renta de los bienes raíces con relación a otros impuestos.

En efecto, para determinar las rentas netas globales gravadas con los impuestos global complementario y adicional, no puede declararse, como renta de los bienes raíces, de acuerdo con la Ley N.º 6334, de 28 de Abril de 1939, una suma inferior al 7% del avalúo practicado en conformidad a la Ley N.º 4174, sobre impuesto territorial; pero se autoriza a los propietarios de bienes raíces rurales a declarar la renta realmente producida por dichos bienes, siempre que pueda comprobarse la veracidad de la declaración por medio de una contabilidad fidedigna.

Debemos considerar, sin embargo, que esta presunción fundada en el avalúo previo de los inmuebles rústicos y urbanos, tiene como base, en realidad, la declaración del contribuyente, ya que, para avaluar un inmueble se procede primeramente a recibir la declaración del contribuyente y que éste dispone de medios legales para reclamar del avalúo, si lo estima perjudicial a sus intereses. Y como la rentabilidad real de las propiedades, representada por el precio de los arrendamientos en el caso de los inmuebles arrendados y la rentabilidad calculada o estimada, en el caso de los inmuebles no arrendados, constituye uno de los elementos de juicio para proceder al avalúo de las propiedades, aunque la ley hable sólo de la presunción como método de

⁴ Redactado ya el presente estudio, por Decreto N° 4067, de 18 de Octubre de 1939, publicado en el 'Diario Oficial', de 10 de Enero de 1940, y de acuerdo con la facultad que le confiere la Ley N° 6.331 citada, el Presidente de la República refundió, en su solo texto, la Ley N° 5.169 y las modificaciones permanentes introducidas en ella por la Ley de 18 de Abril de 1939. La nueva Ley de Impuesto a la Renta lleva el N° 8.457.

determinar las rentas de primera categoría, de un modo indirecto la rentabilidad de la propiedad es considerada para determinar la renta de los bienes raíces. Por la misma razón, lo ha sido igualmente para determinar el monto del impuesto territorial, calculado directamente sobre el avalúo. El impuesto territorial es la forma bajo la cual se presenta el impuesto a la renta de la primera categoría en la legislación chilena.

En conformidad a lo dispuesto en la Ley N° 6.334, las rentas de la segunda categoría deben pagar, además del impuesto del 12% establecido en la Ley N° 5.169, un impuesto extraordinario de 2% durante cinco años. La segunda categoría comprende las rentas provenientes de capitales mobiliarios que se devengan en forma de intereses, dividendos o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquiera clase de capitales mobiliarios. Se incluyen especialmente las rentas que tengan su origen:

a) En títulos de crédito emitidos por el Estado, por las Municipalidades, Corporaciones, Juntas de Beneficencia y Empresas Públicas; b) En bonos de la Caja de Crédito Hipotecario y de los Bancos Hipotecarios; c) En acciones, incluso las liberadas, partes de fundadores, participaciones, acciones de sociedades en comandita y cualquier otro título de obligaciones que reditúen intereses. Este impuesto grava igualmente toda clase de beneficios directos asignados a accionistas, fundadores y participantes en cualquiera forma que ellos sean otorgados; d) En bonos 'debentures' o títulos de crédito de empresas particulares; e) En créditos privilegiados, garantidos con hipotecas o prendas y en créditos de cualquiera otra clase, salvo los créditos comerciales que tengan el carácter jurídico de préstamos. Se presume que todos ellos devengan un interés mínimo de 6%; f) En capitales acensuados, incluidos los redimidos en arcas fiscales; g) En depósito en dinero, a la vista o a plazo; h) En cauciones en dinero; i) En participaciones otorgadas a administradores, gerentes, representantes legales, apoderado o directores de sociedades, compañías o empresas nacionales o extranjeras; y j) En cualquier otro título, incluso las asignaciones alimenticias, salvo que estas últimas no excedan de \$200 y que el acreedor no tenga otros bienes.

La ley establece en seguida las siguientes exenciones:

a) Los intereses que paguen las instituciones de ahorro, siempre que la suma total de los depósitos de una misma persona en las diversas oficinas de dichas instituciones no exceda de \$5.000; b) Los intereses que perciben los bancos hipotecarios en razón de los créditos que conceden emitiendo bonos; c) Las rentas que perciban los bancos a título de intereses; d) Las rentas de los bonos de crédito emitidos o garantizados por el Estado y las Municipalidades; e) Los intereses y otras rentas devengadas por el Fisco, las Municipalidades y la Beneficencia Pública; f) Los dividendos y otros créditos pagados por compañías mineras organizadas en conformidad a las leyes chilenas y que tengan sus minas, fundiciones y establecimientos de beneficio fuera del país, cuando dichas rentas correspondan, a acciones que pertenezcan exclusivamente a personas naturales o jurídicas extranjeras residentes fuera de Chile; g) Los dividendos que repartan a sus accionistas las empresas salitreras no sometidas a derecho de exportación; h) Los intereses que la Compañía de Salitre de Chile o cualquiera de las compañías subsidiarias adeuden en el extranjero; i) Los intereses y otras rentas percibidas por las instituciones de ahorro y previsión social⁵

De la enunciación que precede, se infiere que consideraciones de orden diverso han determinado las diferentes excepciones. Mientras razones de orden económico nacional justifican las exenciones a que se refieren las letras f), g) y h), motivos de orden

⁵ En conformidad a lo dispuesto por la Ley N° 5.441, publicada en el de Junio 30 de 1934, que autorizo a la Caja de Crédito Hipotecario y a los Bancos Hipotecarios para convertir al 6% las deudas que tuviesen un interés superior a dicha tasa, los intereses que devengan los tenedores de los bonos hipotecarios, están exentas de impuesto a la renta de la segunda categoría. En Agosto de 1939 los bonos hipotecarios en circulación representaban un valor nominal de \$ 1.061.500.000.

social aconsejan las exenciones de las letras a) e i). La naturaleza particular de las empresas que comercian con dinero impone las exenciones establecidas en las letras b) y c). La conveniencia de promover la colocación de los bonos de la deuda pública interna, de reciente desarrollo entre nosotros, es el fundamento de la exención de la letra d).

La tercera categoría grava con un impuesto los beneficios de la industria y el comercio. Quedan afectos a este impuesto los corredores, titulados o no, los comisionistas, los martilleros y los constructores, por la renta líquida que obtengan del ejercicio de sus negocios. También están afectas a este impuesto las explotaciones agrícolas hechas por sociedades anónimas y por personas que no sean dueñas del suelo que cultivan.

Conviene anotar a este respecto la diferente situación en que se encuentran, dentro de nuestra legislación tributaria, las propiedades agrícolas respecto a las cargas tributarias de orden directo a que están sujetas. Los dueños de las propiedades agrícolas, como los dueños de todos los demás inmuebles, están afectos al impuesto fiscal y municipal sobre bienes raíces que substituyó al antiguo impuesto de la primera categoría de nuestro sistema de impuesto a la renta. Si la propiedad agrícola está arrendada, el arrendatario paga, además, el impuesto correspondiente a la tercera categoría, por los beneficios que lo reporta su explotación agrícola, su empresa productiva. Hay en esta materia una manifiesta desigualdad. Es evidente que son dos rentas económicamente diferentes, el valor locativo de una propiedad agrícola y los beneficios que obtiene el arrendatario. Ahora bien, ¿qué razón habría para que el propietario que explota por su cuenta su predio agrícola, no pagase ambos impuestos? ¿Acaso el propietario que explota su propio predio no obtiene, además del valor locativo de su propiedad, los beneficios que su explotación habría originado a un arrendatario? El hecho de juntarse en una misma persona las condiciones de propietario y cultivador o empresario de una explotación agrícola, ¿hace desaparecer parte de las dos diferentes rentas que la ley grava cuando son dos personas distintas el propietario y el cultivador o empresario de la explotación agrícola? Creemos que el impuesto a los beneficios de la explotación agrícola debe existir igualmente cuando el predio es explotado por su dueña o por un arrendatario y que, al pagar en este caso el dueño del inmueble dos impuestos en lugar de uno, lo hace porque no son iguales las rentas que percibe un propietario de un bien raíz agrícola cuando lo arrienda que cuando lo explota. Si los propietarios no pagan impuesto sino sobre el valor locativo de sus predios agrícolas que ellos mismos explotan, los arrendatarios deben estar exentos del impuesto de la tercera categoría. Es éste un caso en que la ley viola, en perjuicio de los arrendatarios de predios agrícolas, el principio de la uniformidad del impuesto, expresión de la justicia en materia de tributos. A lo dicho conviene agregar que en Chile normalmente las tierras aptas para la agricultura son explotadas por sus dueños y sólo excepcionalmente por los arrendatarios.

El impuesto es del 6% para las rentas imponibles que no excedan de \$10,000 anuales y para los primeros \$10,000 de las rentas superiores a dicha cantidad de 8%, para la parte de las rentas comprendidas entre \$10,001 y \$50,000, y de 10% para la parte de las rentas que exceda de \$50,000. Las tasas anteriores deben elevarse en un 1% durante cinco años, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley N° 6.334, de 28 de Abril de 1939.

Quedan comprendidas dentro de la tercera categoría todas las rentas, beneficios y utilidades de cualquier origen, naturaleza o denominación que no se encuentren gravadas en otras disposiciones de la Ley. El mayor precio obtenido en la venta de propiedades, de acciones, de bonos y otros valores mobiliarios se considera aumento de capital y no renta, salvo que la persona beneficiada con dicho aumento haya hecho de estas operaciones de compraventa su profesión habitual. Podría tal vez hacerse un análisis más completo de la naturaleza de estas operaciones de compra-venta. Las

personas que adquieren propiedades o valores mobiliarios pueden perseguir dos finalidades diferentes: hacer una inversión o especular. Los aumentos de valor que experimentan las propiedades y los valores mobiliarios en manos de los inversionistas constituyen aumento de capital. Los que se originan cuando se encuentran en manos de especuladores, beneficios susceptibles de ser gravados por un impuesto a la renta. Podría presumirse que cuando entre una y otra transacción media menos de cierto plazo, diverso para los inmuebles que para los valores mobiliarios, los beneficios obtenidos serían gravados con el impuesto a la renta. Aunque en doctrina las utilidades obtenidas por los especuladores deberían quedar comprendidas en esta categoría, tratándose de personas que no hacen de la especulación su profesión habitual, por el procedimiento para percibir el impuesto, se asimilarían mejor estas ganancias, a las rentas de la segunda categoría. Tratándose de bienes raíces, podría exigirse el certificado de ingreso en arcas fiscales del monto del impuesto al extenderse la escritura de compraventa y, respecto a las acciones, se exigiría igualmente dicho certificado, al inscribir el nuevo traspaso en el registro de accionistas.

Para la determinación de la materia imponible, en esta categoría, la ley comienza por fijar el concepto de 'renta bruta' y dice que bajo esta designación se comprenden los beneficios, utilidades y otras rentas derivadas de la industria y el comercio, las ventas o transacciones, arrendamientos o explotaciones que tengan por base bienes muebles o inmuebles, poseídos total o parcialmente o a título precario.

Todos estos ingresos deben ser incluidos en la renta bruta del año en que se perciban, a menos que de acuerdo con las instrucciones de la Dirección de Impuestos Internos, correspondan imputarlos a un período diverso. Quedan excluidos de la renta bruta:

a) Los aumentos de capital; b) El producto de las pólizas o contratos de seguros que se pagan al contribuyente a la muerte del asegurado; c) Las sumas percibidas por el contribuyente en razón de primas pagadas por él en cumplimiento de seguros de vida dotales o de renta vitalicia; d) Los intereses devengados por bonos del Gobierno o de las Municipalidades; y e) Las subvenciones fiscales o municipales y las cuotas que eroguen los asociados.

Para determinar la renta neta imponible de las personas naturales o jurídicas afectas al impuesto de la tercera categoría, hay que hacer a la renta bruta las siguientes deducciones:

a) Los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados, y los que se adeuden en; b) Los intereses pagados o devengados sobre las sumas de dinero que se adeuden; c) Los impuestos establecidos, siempre que no sean los contemplados en la Ley de Impuesto a la Renta y que no constituyan contribuciones para fines especiales; d) Las pérdidas sufridas durante el año, siempre que provengan del negocio y no estén cubiertas por seguros; e) Las deudas incobrables castigadas durante el año, siempre que su monto haya sido incluido en la declaración de la renta bruta; f) Una amortización razonable para compensar el desgaste de las máquinas de instalación; g) Los sueldos, salarios y demás remuneraciones pagados a empleados y obreros; y h) Las donaciones a favor del Fisco, de las Municipalidades o de instituciones de beneficencia.

En cambio, no constituyen causales de deducción:

a) Los intereses de 103 capitales del contribuyente invertidos en la empresa; b) La remuneración por los servicios personales del contribuyente, su cónyuge y sus hijos menores; c) Las expensas de subsistencias del contribuyente y su familia;

d) Las sumas pagadas por nuevos edificios o por mejoras permanentes que aumenten el valor de los bienes o maquinarias de la empresa, y e) Las sumas pagadas por reparaciones.

Si no es posible determinar la renta neta en forma clara y fehaciente, se presume, salvo prueba plena en contrario, que la utilidad mínima es igual al 5% del capital. Esta presunción rige desde que el negocio cumple tres años de existencia.

De acuerdo con lo establecido en la Ley N° 6.334, los arrendatarios de terrenos destinados a la agricultura no pueden declarar, como renta imponible, una suma inferior al 30% de la renta anual de arrendamiento que paguen por dichos terrenos. Pueden, sin embargo, declarar la renta efectiva, siempre que comprueben la veracidad de su declaración por medio de una contabilidad fidedigna.

Se presume de derecho que la renta mínima imponible de las empresas que comercian en la importación o exportación de mercaderías, es igual a un porcentaje que fluctúa entre el 1 y el 12% de las importaciones o exportaciones realizadas, porcentaje que debe fijar, en cada caso, la Dirección de Impuestos Internos.

La Ley exime de este impuesto:

a) A las empresas poseídas y explotadas por el Estado y las Municipalidades; b) Al Banco Central de Chile; c) A las empresas cuya renta líquida no exceda de \$2,400 al año; d) A las instituciones de beneficencia, ahorro y previsión social.

Quedan exentas de este impuesto y afectas al de la quinta categoría, con deducción de \$7,200 anuales, las siguientes personas:

a) Los obreros que trabajen en sus casas o en casas particulares sin oficial y con materiales propios o ajenos; b) Los obreros que trabajen en taller con aprendiz menor de 18 años; c) Las viudas que continúen con un solo obrero la profesión ejercida por su marido; d) Los vendedores ambulantes de objetos de escaso valor; e) Los pescadores; y f) Los chóferes, cocheros, etc., que exploten personalmente un solo vehículo del cual sean dueños.

Sin embargo, para los efectos de la declaración de las rentas y de la determinación del impuesto, en todos estos casos se procede de acuerdo con las normas de la tercera categoría.

Las sociedades, cuyos accionistas estén afectos al impuesto de la segunda categoría, pagan en la tercera un impuesto igual al 50% del que les correspondería a no mediar esta circunstancia.

Los Bancos extranjeros que no estén constituidos como sociedades chilenas pagan el impuesto de la tercera categoría de acuerdo con las normas generales, pero dicho impuesto no puede ser inferior al 2 por mil del monto de los depósitos.

Las personas naturales y jurídicas que estén afectas al impuesto de esta categoría, tienen derecho a que se les descuenta de la renta imponible de la tercera categoría, el 7% del avalúo fiscal por la parte de sus propiedades destinadas exclusivamente al giro del negocio.

Las personas naturales afectas al impuesto de la tercera categoría pueden deducir de sus rentas imposables \$2,400 al año.

La cuarta categoría grava los beneficios de la explotación minera y metalúrgica, o sea, la renta líquida imponible derivada del ejercicio de la minería y de la metalurgia. La tasa del impuesto es de 7% para las rentas que no excedan de \$10,000 anuales y para los primeros \$10,000 de las rentas superiores a dicha cantidad de 9%, para la parte de las rentas comprendidas entre \$10,001 y \$50,000 anuales, y de 12%, para la parte de las rentas que superen a \$50,000 anuales. En conformidad a la Ley N° 6.334, de 28 de Abril de 1939, estas tasas se cobrarán durante cinco años con un recargo del 2% sobre el monto de las rentas.

La Ley N° 6.334 establece, además, un impuesto extraordinario de 10% sobre las rentas gravadas, de la cuarta categoría obtenidas, a partir del 1° de Enero de 1939, por los establecimientos que produzcan o beneficien, por cualquier procedimiento, oro, plata, cobre, estaño y demás substancias enumeradas en el inciso 1° del artículo 3° del Código de Minería, siempre que ocupen más de 200 personas entre empleados y operarios. Se eximen los establecimientos, que produzcan o beneficien las substancias indicadas y cuyos productos en bruto o elaborados sean de una ley inferior al 40%. Están exentas del impuesto a la renta de la tercera categoría, las empresas cuya renta no exceda de \$2,400 anuales, y las minas o empresas mineras cuyos minerales estén sometidos a derechos de exportación. La Ley reduce, en la misma proporción que en la categoría anterior, el impuesto que deben pagar las empresas mineras y metalúrgicas constituidas en forma de sociedades anónimas. A las sociedades chilenas que tengan sus explotaciones fuera del país se les fija una tasa única de 3%. Las personas naturales afectas al pago del impuesto de la cuarta categoría pueden deducir de su renta imponible \$2,400 anuales. Para determinar la renta imponible de las personas naturales o jurídicas afectas al impuesto de la cuarta categoría, se aplican las normas establecidas en la tercera. Las empresas salitreras que por leyes especiales no estén sometidas a derechos de exportación deben pagar, de acuerdo con la Ley N.° 6159, el impuesto de la cuarta categoría. De acuerdo con esa ley, estas empresas pueden deducir, además de los rubros establecidos a favor de las demás empresas mineras, los intereses adeudados en el extranjero, los dividendos recibidos de las compañías subsidiarias y una amortización por agotamiento de los terrenos salitrales y para amortización extraordinaria de sus instalaciones, a razón de \$10 moneda legal por tonelada producida durante el año. La Ley N° 5.350, de 8 de Enero de 1934, que estableció a favor del Estado el estanco de la exportación y comercio de salitre y yodo en Chile y, crea la Corporación de Ventas de Salitre y Yodo de Chile, dice que las utilidades de la Corporación y de las empresas adheridas a ella, provenientes de la explotación y comercio del salitre y el yodo, están exentas de los impuestos a la renta. Esta exención comprende los impuestos de la tercera y cuarta categorías; el impuesto de cesantía y el adicional a la renta; los impuestos sobre intereses que se paguen en Chile o en el extranjero y sobre las cuotas o dividendos pagados por la Corporación o empresas productoras a sus socios o accionistas. No excluye, en cambio, el impuesto global complementario que pueda afectar personalmente a cada industria. La Ley N° 5.350 exime de toda contribución fiscal que afecte a los inmuebles, las oficinas salitreras paralizadas y sus terrenos, los terrenos sin planta de elaboración y las concesiones fiscales y obras portuarias que no estén en uso. La quinta categoría de rentas comprende los sueldos, salarios, pensiones, montepíos, etc., los cuales están sujetos a un impuesto del 2%. La Ley N° 6.334, elevó del 2 al 3% la tasa de este impuesto por el término de 5 años. De todas las asignaciones que puede recibir un empleado sólo se eximen las que perciba a título de gastos de traslación o viáticos y las imposiciones obligatorias destinadas a la formación de fondos de previsión o de retiro. Quedan afectos a este impuesto los socios o aparceros de la industria agrícola que sólo aporten trabajo; las pensiones y montepíos, de cualquier naturaleza que ellos sean; las personas a quienes nos referimos, especialmente al tratar de la tercera categoría de rentas, y las rentas de los agentes de compañías de seguros.

Las personas afectas al impuesto de la quinta categoría pueden deducir de sus rentas \$ 7,200 al año. La Ley N° 5.169 sólo les permitía una rebaja de \$ 4,800. La sexta y última categoría del impuesto cedular a la renta, comprende las rentas provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquier otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en las categorías anteriores. La tasa es de 3% para las rentas imponibles que no excedan de \$10,000 y para los primeros \$10,000 de las rentas superiores a esta cantidad. La tasa para la parte de las rentas comprendidas entre \$10,001 y \$50,000 anuales, es de 5%. La parte en que las rentas superen esta última suma está gravada con la tasa del 7%. De acuerdo con lo dispuesto en la Ley N°

6.334, durante 5 años se exigirá, respecto de cada tasa, un 1% más sobre la renta gravada. Este impuesto se aplica igualmente a los procuradores, receptores, archiveros judiciales, notarios, depositarios, interventores peritos judiciales, conservadores de bienes raíces, de comercio y de minas, por los derechos que perciban, sin perjuicio del impuesto que les corresponda pagar de acuerdo con lo establecido en la quinta categoría. La renta imponible proveniente del ejercicio de una profesión liberal no puede ser inferior a las cantidades siguientes:

a) Quince veces el valor de la patente, para aquellos contribuyentes que no tengan más de tres años de ejercicio de la profesión; b) Veinte veces el valor de la patente para los profesionales con más de 3 y menos de 5 años de ejercicio de su profesión; c) Treinta veces el valor de la patente, para los profesionales que tengan más de 5 años 1 de ejercicio de la profesión.

Los contribuyentes afectos a esta categoría tienen derecho a deducir \$7,200 anuales de su renta, siempre que no se les haya hecho esta deducción en la quinta categoría.

El impuesto global complementario se aplica igualmente a las personas naturales que gozan de rentas totales superiores a \$20,000 y a las personas jurídicas de cualquier naturaleza, que no sean el Fisco y las Municipalidades y que no distribuyen sus rentas entre personas naturales. La tasa de este último impuesto es del 6%. El impuesto a la renta neta global de las personas naturales se paga de acuerdo con las siguientes tasas:

a) Sobre la parte de la renta que exceda de \$20,000 y que no pase de \$50,000, 2%; b) Sobre la parte de la renta que exceda de \$50,000 y no pase de \$100,000, 4%; c) Sobre la parte de la renta que exceda de \$100,000 y no pase de \$150,000, 6%; d) Sobre la parte de la renta que exceda de \$150,000 y no pase de \$200,000, 8%; e) Sobre la parte de la renta que exceda de \$200,000 y no pase de \$250,000, 10%; f) Sobre la parte de la renta que exceda de \$250,000 y no pase de \$300,000, 12,5%; g) Sobre la parte de la renta que exceda de \$300,000 y no pase de \$500,000, 15%; h) Sobre la parte de la renta que exceda de \$500,000 y no pase de \$1.000,000, 18%; i) Sobre la parte de la renta que exceda de \$1.000,000 y no pase de \$2.000.000, 21%; y j) Sobre la parte de la renta que exceda de \$2.000,000, 25%.

Pagan el impuesto global complementario, con un recargo del 25% los solteros que, el 11 de Enero del año de la imposición, hayan cumplido 25 años y los viudos sin hijos o que, teniéndolos, no vivan a sus expensas.

La Ley N° 6334, de 28 de Abril de 1939, estableció, en el carácter de impuesto extraordinario por el plazo de 5 años, un 10% de aumento sobre la suma que se pagaba a la fecha de su dictación por impuesto global complementario sobre rentas hasta de \$200,000 y de 20% sobre el impuesto que corresponda al exceso por encima de ese límite.

Se entiendo por 'renta imponible total' las sumas de las rentas imponibles percibidas por el contribuyente dentro de las diversas cédulas, incluyendo los mínimos exentos. A la suma así obtenida, se le hacen las siguientes rebajas: 1° Si el contribuyente es casado o jefe de familia, \$ 5,000; y 2° Si el contribuyente tiene a su cargo personas menores de 21 años o mayores de sesenta o que padezcan de invalidez física o mental, \$5,000 por cada una de ellas. Sólo se consideran como personas, a cargo del contribuyente para los efectos de esta letra sus ascendientes, sus descendientes y sus colaterales hasta el segundo grado. Aunque estos límites son más amplios que los de la ley francesa, preciso es reconocer que no corresponden, por su severidad a los límites dentro de los cuales, dado nuestro concepto de los lazos de familia, se extiende entre nosotros la protección a los parientes. Esta ventaja debería alcanzar a los colaterales del tercero y cuarto grado, limitando a dos o a tres el número

de los parientes, con estos dos parentescos considerados en conjunto; que pudiesen ser, estimados, para los efectos de rebaja, como personas a cargo del contribuyente. Este tiene, además, derecho a rebajar:

a) Los intereses de las deudas que haya pagado; b) Los créditos de capitales pagados por él a título obligatorio; c) Las pérdidas que resulten de un déficit de explotación en alguna empresa industrial o comercial; d) Los impuestos cedulares sobre la renta y el impuesto a los bienes raíces pagados el año anterior.

La ley establece, por último, un impuesto adicional que se sobrepone, en los casos que a continuación se indican, al impuesto a la renta por categorías y al impuesto global complementario.

Las empresas, sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país que tengan sucursales o agencias en Chile, aunque se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en nuestro país, pagan un impuesto adicional del 6% sobre las utilidades de todos los negocios y las rentas de todas las inversiones hechas en Chile. La Ley N° 6.334 elevó transitoriamente del 6 al 9% la tasa de los impuestos adicionales.

Se les abonan para el pago de este impuesto las sumas que, de acuerdo con lo dispuesto respecto al impuesto cédular de la segunda categoría, hayan retenido los accionistas.

Pagan también este impuesto, las personas jurídicas que no están afectas a ninguno de los impuestos por categoría. Se trata de algunas compañías salitreras y de otras empresas mineras a quienes la ley exime del impuesto cédular.

El impuesto adicional grava también a las personas naturales de nacionalidad chilena residentes en el extranjero, que no estén remuneradamente al servicio del Estado, y a las demás personas naturales domiciliadas en Chile que se ausenten del país, sin estar remuneradamente al servicio del Estado. A estas dos categorías de personas naturales, se les aplica un impuesto del 6% (actualmente 9%) sobre el total de sus rentas. Este impuesto se hace efectivo después de un año de ausencia por todo el período que el contribuyente haya permanecido fuera del país. Los extranjeros residentes fuera de Chile no pagan impuesto adicional por las rentas que obtengan en el país. El impuesto global complementario se paga desde que se constituye domicilio en Chile o desde que se cumplen seis meses de residencia en el país y, sobre todas las rentas percibidas desde la llegada a Chile. El impuesto global complementario y el adicional se aplican simultáneamente a chilenos y extranjeros cuando, teniendo su domicilio en Chile, se ausenten por más de un año.

Para determinar la renta imponible con relación al impuesto adicional, se suman, todas las rentas del individuo, incluyendo los mínimos exentos.

La ley establece dos sistemas diferentes para la percepción de los impuestos a la renta y divide dichos impuestos en dos grupos a cada uno de los cuales aplica, para el efecto indicado, normas diferentes de procedimiento. El impuesto a la renta de las categorías segunda y quinta, es retenido por la persona natural o jurídica a la cual corresponde pagar tal renta en el momento de su cancelación, o integrado después en arcas, fiscales, cuando no es la propia. Tesorería Fiscal la oficina a la cual ha correspondido practicar la retención. En este caso, el impuesto se devenga simultáneamente con la renta, y los ingresos correspondientes en arcas fiscales, se producen cada año con relación a las rentas percibidas en el mismo año.

En todos los demás impuestos establecidos en la Ley, el procedimiento para percibir el impuesto se inicia con una declaración jurada del contribuyente sobre los

ingresos obtenidos el año anterior, y concluye con el pago efectivo del monto del impuesto, que es depositado en la Tesorería Fiscal respectiva.

La ley ordena a las corporaciones, fundaciones, oficinas públicas y sociedades que paguen por cuenta propia o ajena rentas mobiliarias sometidas a impuesto, retener el monto de la carga tributaria respectiva, rebajándolo en el momento de hacer el pago.

Cuando no se pagan en dinero y están representadas por acciones liberadas u otros valores, la institución debe erigir, previamente, a los beneficiarios el pago del tributo. Están también sometidas, a igual obligación las personas naturales y jurídicas que paguen rentas de la quinta categoría gravadas por la ley.

Las personas obligadas a retener un impuesto, deben llevar un registro para anotar el impuesto retenido y el nombre y dirección del contribuyente. En los libros de contabilidad y en los balances deben dejar constancia de la suma retenida. La Dirección de Impuestos Internos puede examinar dichos libros y registros. La Dirección de Impuestos Internos, a su vez, lleva un registro de las personas naturales y jurídicas obligadas a retener impuestos a la renta.

Las personas que retengan impuestos a la renta de la quinta categoría, deben presentar a la Oficina de Impuestos Internos respectiva, dentro de los primeros 15 días de cada mes, la liquidación de las retenciones hechas e integrar en arcas fiscales las sumas correspondientes. Las personas obligadas a retener impuestos a la renta de la segunda categoría, deben proceder, en igual forma, dentro de un plazo de 15 días, contado desde la fecha en que se haya declarado un dividendo, efectuado un reparto de acciones liberadas, vencido un cupón, o producido cualquiera renta de la segunda categoría.

Cuando por su naturaleza, algunos impuestos a la renta de la segunda y quinta categorías no sean susceptibles de ser retenidos, el impuesto se cancela en la carta de pago, por medio de estampillas inutilizadas por el acreedor.

Lo característico de los impuestos de la segunda y quinta categorías es que ellos se deben desde el momento en que las rentas respectivas se pagan. Los contribuyentes morosos adeudan el impuesto más intereses penales del 1% mensual, desde la fecha, de expiración del término dentro del cual debe hacerse el pago.

La Ley prohíbe a los conservadores de bienes raíces inscribir en sus registros ninguna transmisión o transferencia de dominio, constitución de hipotecas, censos, servidumbres, usufructos, fideicomisos o arrendamientos, sin que afecten a los inmuebles que constituyan la materia de esos actos jurídicos, y les ordena dejar constancia de la comprobación en el certificado de inscripción que se estampa en el título respectivo.

Se ordena, además, a los notarios, insertar en los documentos que consiguen la venta, permuta, hipoteca, traspaso o cesión de bienes raíces el recibo que acredite el pago del impuesto a la renta correspondiente al último período de tiempo.

Las personas naturales y jurídicas obligadas a retener el monto del impuesto deben presentar a la Dirección de Impuestos Internos, antes del 1º de Marzo de cada año, un informe escrito en que expresen con detalle los nombres y direcciones de las personas a las cuales hayan efectuado, durante el año anterior, el pago que motivo la obligación de retener, así como el monto de la suma pagada y de la cantidad retenida.

Los Tesoreros Municipales deben enviar a la Dirección, en la misma época, copia del rol de patentes industriales, comerciales y profesionales.

Los notarios están obligados a comunicar a la Dirección, los contratos otorgados ante ellos y que se refieran a transferencias de bienes, hipotecas y otras materias susceptibles de revelar la renta de cada contribuyente.

Los funcionarios encargados del Registro de Documentos Públicos deben comunicar igualmente a la Dirección, los contratos que les sean presentados para su inscripción. Estas comunicaciones deben ser enviadas antes del 2 de Marzo y deben referirse a los contratos otorgados o inscritos en el curso del año fiscal anterior.

La Dirección General puede recurrir a los Alcaldes, a los Tesoreros Municipales o a otros funcionarios municipales para obtener las informaciones que le permitan determinar, del mejor modo posible, la renta de los contribuyentes.

Las personas naturales y jurídicas afectas al pago de los impuestos de la tercera, cuarta y sexta categorías, del impuesto global complementario y del impuesto adicional, deben presentar a la Dirección de Impuestos Internos, bajo juramento, una declaración de las rentas imponibles percibidas por ellas. Para los efectos del impuesto global complementario, esta obligación se extiende a todas las personas que perciban una renta global superior a \$20,000 anuales, aunque en realidad no estén afectas al pago del impuesto.

Toda persona que durante un año, haya quedado obligada a pagar el impuesto, deberá continuar haciendo declaración los años siguientes, salvo el caso de cesación en el giro de sus actividades. Esta misma obligación pesa sobre los albaceas, partidores, administradores, fideicomisarios o encargados de cualquier género respecto de las rentas de los patrimonios dejados por personas difuntas, mientras se practica la liquidación de la Sucesión y permanezcan indivisos, y de los bienes administrados por una persona en virtud de un cargo o fideicomiso de confianza.

Respecto de las personas jurídicas, están obligados a atestiguar, bajo juramento, la veracidad de la declaración el Presidente, Vicepresidente, gerente u otro empleado superior y el Tesorero, Subtesorero, y si se trata de una sociedad, cualquiera de los socios.

Las declaraciones deben ser escritas, firmadas y redactadas de acuerdo con las fórmulas establecidas por la Dirección General de Impuestos Internos y entregadas a la Oficina respectiva entre el 1º de Enero y el 31 de Marzo de cada año. Deben contener todos los datos relativos a las rentas devengadas durante el curso del año inmediatamente anterior. El contribuyente debe justificar su declaración por medio de documentos que permitan a los funcionarios del servicio formarse una idea clara de la veracidad de sus afirmaciones. Dichos documentos deben coincidir con los libros de contabilidad del contribuyente.

Si se estima que una persona obligada a prestar declaración, no ha cumplido con este precepto, o ha presentado una declaración falsa, incompleta o que contiene datos inexactos, la Dirección puede citarla a declarar, por escrito o verbalmente y bajo juramento, las preguntas que se estimen conducentes para comprobar la veracidad de la declaración presentada o la obligación de cumplir con el precepto legal de presentarla. Como consecuencia de esta investigación, el Director puede exigir al contribuyente la presentación de una nueva declaración. Si no es presentada dentro de 30 días o si la Dirección la considera inexacta, el Director puede estimar o avaluar por sí mismo la renta imponible, de acuerdo con los datos de que disponga.

A fin de verificar la exactitud de las declaraciones o de obtener informaciones, en el caso de que el contribuyente se haya abstenido de declarar, la Dirección puede examinar los libros y papeles del contribuyente en todo lo que se relacione con la determinación de la materia imponible. La ley recomienda al Director el mayor celo en el cumplimiento de estos deberes que ella le impone y le ordena, expresamente, el empleo de todos los

medios legales a su alcance para obtener una justa determinación de las rentas imponible.

La Dirección de Impuestos Internos dispone de un plazo de tres años, contados desde la fecha final del término dentro del cual debió efectuarse el pago del impuesto, para notificar al contribuyente cualquier deficiencia en el cálculo del impuesto ya cancelado.

El plazo para notificar y cobrar impuestos adeudados, es de 6 años, cuando se trate de contribuyentes que no hayan prestado declaración o que la hubieren prestado maliciosamente falsa.

Aunque los contribuyentes consideren ilegal o injusta la determinación de sus rentas, del impuesto o de los intereses penales hecha por la Dirección, deben cancelar el impuesto y el interés, pero tienen derecho a solicitar, dentro de los seis meses siguientes a la notificación o requerimiento de pago, la revisión del cálculo del impuesto e intereses, pudiendo, además, solicitar audiencia del Director, el cual debe siempre dar lugar a ella. En la audiencia, el Director tiene la facultad de examinar los libros de contabilidad y documentos del reclamante para la acertada fijación del impuesto. El Director, después de considerar los hechos y razones expuestas en el reclamo, determina el monto definitivo del impuesto o de los intereses. Si el contribuyente no queda satisfecho con la resolución del Director, puede apelar de ella dentro de los cinco días siguientes a su notificación por carta certificada, ante la Corte de Apelaciones de la jurisdicción donde reside. La Corte tramita el recurso sin más formalidad que fijar día para la vista de la causa. Tanto el apelante como la Dirección General de Impuestos Internos pueden agregar al escrito de apelación, los documentos que crean útiles en apoyo de sus respectivos puntos de vista. El contribuyente y el Director de Impuestos Internos, en representación del Fisco, pueden interponer recurso de casación ante la Corte Suprema. Este recurso se tramita de acuerdo con las normas generales establecidas en el Código de Procedimiento Civil.

Si los impuestos pagados por el contribuyente han sido fijados de acuerdo con sus propias declaraciones, las reclamaciones deben presentarse dentro de los seis meses siguientes al pago del tributo. Vencido este plazo, prescribe toda acción en contra del Fisco.

Los funcionarios de la Dirección de Impuestos Internos no pueden divulgar, en forma alguna, los datos contenidos en las declaraciones o en los documentos anexos a ellas, salvo en los casos en que determinadas personas deban imponerse de ellos para el cumplimiento de las disposiciones de la Ley. Pueden, sin embargo, inspeccionar las declaraciones las autoridades judiciales, para los efectos de la prosecución de los juicios a que de lugar la cobranza de los impuestos. Pueden, también, publicarse datos estadísticos extraídos de las declaraciones, siempre que no puedan identificarse con informes individuales.

Las declaraciones hechas en conformidad a las normas expuestas, sirven de base para la formación de los roles en que se fija, en forma provisional, el monto del impuesto. Después de entregados estos roles a las Tesorerías para el cobro de las contribuciones, la Dirección procede a comprobar las rentas declaradas y a formar nuevos roles, tampoco de carácter definitivo, que sirven de base para la cobranza de diferencias del impuesto.

Los impuestos a la renta no sujetos a retención se aplican, recaudan y pagan cada año sobre las rentas devengadas el año anterior en las Tesorerías Comunes respectivas en dos cuotas semestrales en los meses de Mayo y Noviembre. El impuesto se puede pagar en dinero efectivo o por medio de cheques cruzados o de depósitos bancarios a la vista, a la orden de la Tesorería Comunal respectiva.

Las personas naturales o jurídicas que dejen de estar afectas a algunos de los impuestos establecidos en la ley chilena de impuesto a la renta, por terminación del giro de sus negocios, deben dar aviso a la Dirección de Impuestos Internos, acompañando su balance final y los antecedentes que estimen necesarios, dentro de un plazo de 60 días, contados desde el día en que pongan término a sus actividades. Dichas personas deberán pagar el impuesto respectivo hasta el momento del balance final. Ninguna disolución de sociedad puede ser autorizada sin que se presente un certificado de impuestos internos en que conste que la sociedad se encuentra al día en el pago de los impuestos a la renta. Cuando se haga cesión o traspaso de bienes, negocios o industrias, el adquirente responde del pago de los impuestos.

Durante el primer año del plazo de prescripción para la notificación y requerimiento del contribuyente que haya omitido la declaración o la haya prestado inexacta o incompleta, sólo la Dirección General de Impuestos Internos puede iniciar las actuaciones correspondientes. En los años posteriores, antes de que prescriba la acción, hay también acción pública para denunciar, ante la Oficina respectiva de Impuestos, a los contribuyentes que no hubiesen declarado sus rentas o las hubiesen declarado en forma incompleta o falsa.

La Dirección debe investigar la efectividad de los hechos denunciados, recibiendo la prueba que ofrezca el inculpado, y resolver si da o no lugar a la petición del denunciante. El contribuyente puede apelar de la resolución del Director ante la Corte de Apelaciones respectiva. El Director de Impuestos Internos y el contribuyente pueden ejercer, ante la Corte Suprema el recurso de casación contra la, sentencia de la Corte de Apelaciones. La intervención del denunciante se limita al acto mismo de la denuncia y no le cabe, en consecuencia, intervención alguna en el procedimiento a que su denuncia da lugar. De los impuestos cuyo pago se obtiene como consecuencia del ejercicio de la acción pública, el 20% corresponde al denunciante, el cual percibe, además, el 50% de Las multas que tengan su origen en la misma causa.

La ley establece una serie de sanciones pecuniarias contra los funcionarios de la Dirección de Impuestos Internos que divulguen los datos contenidos en las declaraciones; los contribuyentes que no presenten sus declaraciones dentro del plazo fijado; los contribuyentes que presenten una declaración maliciosamente falsa o incompleta; las personas naturales o jurídicas obligadas a presentar balances que los omitan o los presenten incompletos o adulterados; las personas que no cumplan con la obligación de dar aviso de que han puesto término al giro de sus negocios; las personas que no integren en la carta de pago por medio de estampillas o papel sellado inutilizados por el acreedor, los impuestos de la segunda y quinta categorías; las personas que no presenten documentos o explicaciones explícitas que coincidan con los libros de contabilidad, cuando tengan obligación de llevarlos; los profesionales y demás contribuyentes afectos al impuesto de la sexta categoría que no lleven un libro de entradas y gastos; los individuos o corporaciones obligados a informar sobre los impuestos retenidos que no cumplan con las obligaciones que la ley les impone; los notarios que no comuniquen a la Dirección los contratos otorgados ante ellos, que sean susceptibles de revelar la renta de cada contribuyente; los funcionarios encargados de registros públicos que no hagan igual cosa respecto de los contratos que les sean presentados para su inscripción; los alcaldes, tesoreros municipales y otros empleados de las Municipalidades que no atiendan las peticiones de datos o consultas que les haga la Dirección; los contribuyentes que no integren el impuesto en arcas fiscales dentro de los plazos establecidos; las personas obligadas a retener el impuesto que falten a cualquiera de las obligaciones que la ley les impone o que faciliten a cualquiera persona el incumplimiento de la ley. En algunos casos, la ley contempla también, la pena de prisión, la de remoción del cargo que se desempeña y las sanciones que correspondan de acuerdo con lo establecido en el Código Penal.

Las sanciones pecuniarias son aplicadas y cobradas administrativamente por el Director General. Contra las resoluciones sobre esta materia del Director de Impuestos Internos, existen los mismos recursos que contra las resoluciones del Director sobre reclamos relativos al monto del impuesto que debe pagarse.

El Director de Impuestos Internos representa al Fisco en todos los juicios a que de lugar la aplicación de la Ley de Impuestos a la Renta y puede delegar esta atribución en otros funcionarios del servicio. Los certificados que expida el Director respecto a los Impuestos adeudados, a los intereses y a las multas establecidas en la Ley, tienen mérito ejecutivo.

El Fisco debe mantener siempre depositada en cuenta especial en el Banco Central, una suma mínima de \$500,000 tomada del producto del impuesto a la renta. Con ella se atiende a la devolución de las cantidades pagadas en exceso a título de impuestos, intereses y multas.

V.- Resultados financieros

Para darse cuenta de la importancia que el impuesto a la renta ha alcanzado en Chile, es necesario considerar, ante todo, que durante un cuarto de siglo, desde 1891 hasta 1916, el sistema tributario fiscal de Chile estuvo constituido exclusivamente por impuestos indirectos. Con la dictación de la Ley de 13 de Abril de 1916, iniciamos la reconstitución de nuestro sistema de tributos directos fiscales. En 1923, el último año anterior a la vigencia de la primera Ley de Impuesto a la renta, el Estado percibió, a título de impuestos directos, la suma de \$5.187,301 oro de 18 peniques. Los ingresos públicos totales del mismo año reducidos también a pesos oro de 18 peniques, ascendieron a la suma de \$187.230,051. El peso papel moneda tenía entonces un valor de 6 peniques más o menos. El monto total de los ingresos ocasionados por impuestos directos en el año 1923, sólo representó el 2,77% de las entradas totales. Prácticamente, pues en el año 1923 los impuestos directos no desempeñaban un rol apreciable en el financiamiento del presupuesto nacional. Pero ese modesto rubro de ingresos provocados por impuestos directos, significaba un progreso manifiesto sobre el régimen existente hasta. 1916.

El cuadro N°1, que incluimos en seguida, resume los datos relativos a los ingresos obtenidos por el Estado en Chile durante los últimos 10 años, por el impuesto a la renta de las categorías segunda, tercera, cuarta, quinta y sexta, por el impuesto global complementario y por el impuesto adicional, o sea, por el conjunto de impuestos comprendidos en nuestra Ley de Impuesto a la Renta. Se agregan los ingresos originados por impuestos de carácter transitorio, establecidos por leyes especiales, los cuales originan, durante los años 1933, 1934, 1935 y 1936 un incremento considerable de las entradas provenientes de tributos que gravitan en forma inmediata sobre las rentas.

En los totales de los años 1932 y siguientes, están comprendidas ciertas cuotas que, en conformidad a la Ley que creó la Caja Autónoma de Amortización de la Deuda Pública, no ingresan a rentas generales de la nación, sino que constituyen parte de los recursos con que dicha Caja atiende al servicio de la deuda interna. Para establecer, entonces, la cuota con que los impuestos a la renta han contribuido al financiamiento del presupuesto nacional desde 1932, es necesario deducir de las sumas totales anuales, las siguientes cantidades:

1932	\$ 5.209,406.00
1933	35.960,433.80
1934	44.832,993.42
1935	51.699,173.56
1936	57.986,530.89

1937	78.514,609.78
1938	89.662,336.00

Será necesario, además, sumar los totales del cuadro N° 2, que comprende el 2 por mil del avalúo a favor del Fisco, del impuesto a los bienes raíces, que substituye al impuesto a la renta de la primera categoría, una serie de impuestos que gravan la renta de los bienes raíces en forma de tantos por mil del avalúo, destinados a fines especiales, y el impuesto adicional sobre la propiedad agrícola, de carácter transitorio.

El cuadro N°2 no comprende el impuesto municipal sobre los bienes raíces, que es igual al impuesto fiscal enunciado en el primer rubro del cuadro, porque asciende también al 2 por mil del avalúo.

Pero si se quiere conocer el monto total del producto del impuesto a la renta en Chile bajo sus diversas formas, será necesario, además de sumar a los totales del cuadro N° 1, los totales del cuadro N° 2, y el 2 por mil municipal sobre los bienes raíces, agregar ciertos ingresos provenientes del impuesto de la cuarta categoría y del impuesto adicional, que no fueron tomados en cuenta al confeccionar el cuadro N° 1. Son ingresos que se perciben en monedas extranjeras y que se destinan a la Caja de Amortización de la Deuda Pública, desde 1935, para el servicio de la deuda externa. Esas sumas son las siguientes:

Año 1935.-	US\$ 1.436,933.18
Año 1936.-	US\$ 2.216,049.54
Año 1937.-	US\$ 3.068,595.36 £ 14.950-5-1 .
Año 1938.-	US\$ 11.210,511.89 £ 44.219-0-7

Si deducimos de los ingresos totales durante el año 1938 por el capítulo de impuestos a la renta, que ascienden a \$302.150.446.22, la suma que ingresó a la Caja de Amortización de la Deuda Pública \$89.662,336, obtendremos la cantidad de \$212.488,110.22, que sumada a la cantidad de \$78.213,568.93, producida por los impuestos fiscales a los bienes raíces, da la cantidad de \$290.701,679.15, que representa el monto total de los ingresos por el capítulo de impuestos a la renta que contribuyen, en 1938, al financiamiento del presupuesto general de gastos de la nación. Y como los ingresos efectivos totales del ejercicio financiero de 1938 ascendieron a \$1.678.835.994,26, puede afirmarse que los impuestos a la renta representaron el 17,31% de nuestro presupuesto de ingresos del año en referencia. Hay una diferencia apreciable entre este porcentaje y el de 1923. Estamos, sin embargo, distantes de los resultados obtenidos en Gran Bretaña. En este país, los ingresos totales alcanzaron en el ejercicio financiero Abril 1937-Marzo 1938, a la suma de £ 872.580,000 y los ingresos por el capítulo del income-tax (£ 298.000,000) más los ingresos del super-tax (£ 57.000,000) a un total de £ 355.000,000. Por consiguiente, los impuestos a la renta cubrieron en Inglaterra, en el ejercicio financiero indicado, el 40,68% del presupuesto total de ingresos. No es posible, por lo demás, esperar que en Chile, país donde hay escasa riqueza acumulada, pueda un sistema de impuestos a la renta alcanzar, dentro del presupuesto nacional, la misma importancia que tienen en Gran Bretaña. En todo caso, los ingresos por el capítulo de impuestos directos constituyen hoy -lo que no acontecía antes de la creación del impuesto a la renta- uno de los rubros más importantes, si no el principal, del presupuesto chileno.

Para la acertada interpretación de los datos estadísticos que hemos dado, conviene anotar el proceso de desvalorización experimentado por nuestra moneda desde que, por Ley de Abril de 1932, se liberó al Banco Central de la obligación de convertir sus billetes. Los pesos chilenos entre los años 1926 y 1931, ambos inclusive, son pesos oro de 6 peniques. Con la declaración de inconvertibilidad del billete chileno en 1932, nuestra

moneda sufrió un formidable descenso en su valor oro, a tal punto que el peso chileno equivale hoy a una cantidad ligeramente inferior a 1 penique oro. Una moneda de \$ 100 oro chileno -600 peniques de oro físico -vale en Santiago alrededor de \$ 630 papel. Pero no se crea por esto que el poder adquisitivo interno de la moneda chilena ha descendido en igual proporción. Mientras el valor oro de nuestra moneda bajó violentamente con la declaración de inconvertibilidad, como consecuencia del exagerado desequilibrio de nuestra balanza de pagos, el valor interno del peso chileno ha venido descendiendo paulatinamente, como puede verse a través del índice general de los precios.

Índice de los precios al por mayor (1913=100)	
1929	192,4
1930.	166,9
1931	152,2
1932	230,3
1933	345,9
1934	343,6
1935	344,0
1936	379,6
1937	454,5
1938	432,1

El descenso, que se nota durante los años 1930 y 1931 es el resultado de la fuerte contracción monetaria originada por la inmigración del 60% de las reservas de oro del Banco Central, a causa de la balanza de pagos considerablemente adversa, que tuvimos durante el período de depresión posterior a la crisis que estalló en las postrimerías del año 1929. Fue esta situación monetaria sobremanera anormal la que provocó la inconvertibilidad de nuestro billete. El índice de 1938, inferior al del año 1913, no se debe a un proceso interno de revaloración de la moneda, sino a la interferencia, con nuestro proceso interno de desvaloración monetaria, de un período de depresión económica internacional.

También se puede observar el proceso de desvaloración de nuestra moneda a través del índice del costo de la vida.

Índice del costo de la vida (Marzo 1928=100)	
1929	109,1
1930	107,9
1931	107,1
1932	113,9
1933	141,4
1934	141,6
1935	144,4
1936	156,6
1937	176,4
1938	184,1

En el índice del costo de la vida no se nota, como en el de los precios al por mayor, un descenso en el año 1938. Esto se debe a que algunos precios internos que figuran en el índice del costo de la vida y no en el de los precios al por mayor, se han desarrollado;

en su proceso ascendente, en forma más lenta. Esto acontece, sobre todo, con los precios del arrendamiento de las habitaciones, cuya alza vino precisamente en 1938 a compensar con creces, dentro del índice del costo de la vida, las bajas de otros precios.

Cuadro N° 1

Rendimiento de la Ley de la Renta por Categorías, durante los años 1929 a 1933

-	1929	1930	1931	1932	1933
2º categoría	31.465.370,77	28.318.062,99	25.921.997,49	24.374.332,66	49.476.800,00
3º categoría	39.651.328,71	38.388.512,93	27.587.732,01	16.264.362,28	37.173.232,50
4º categoría	52.042.469,76	57.357.094,22	25.681.863,05	6.102.334,11	929.474,49
5º categoría	11.696.146,09	12.386.983,44	9.902.669,68	8.262.143,07	12.343.981,16
6º categoría	1.310.446,88	1.271.125,07	1.082.174,27	810.600,52	1.151.907,59
Complementario	20.186.657,56	23.038.209,87	15.885.843,33	9.061.673,45	16.928.925,40
Adicional	17.709.759,77	21.474.778,72	10.419.875,52	6.272.466,06	4.362.353,12
Benef. Excep.	--	--	--	--	8.362.353,12
Cesantía	--	--	--	14.492.789,16	32.498.741,51
TOTALES	174.062.539,54	182.240.767,24	116.482.155,35	85.640.701,31	163.227.768,98

-	1934	1935	1936	1937	1938
2º categoría	62.297.081,12	57.337.807,51	61.928.188,18	1.931.073,92	76.577.495,19
3º categoría	45.135.053,18	60.128.596,49	69.960.766,48	89.712.311,96	112.890.601,46
4º categoría	7.314.980,73	4.009.317,21	4.956.488,73	4.603.377,53	4.502.173,04
5º categoría	15.987.132,83	22.333.498,96	24.328.202,15	26.448.603,54	30.156.917,--
6º categoría	1.480.544,35	1.699.118,67	2.268.980,36	2.806.432,--	2.854.112,72
Complementario	20.711.087,04	27.018.927,34	31.831.325,74	47.675.860,52	62.841.240,56
Adicional	7.186.692,10	7.253.720,82	7.318.765,10	7.685.282,25	9.980.778,18
Benef. Excep.	13.544.334,17	6.934.442,78	1.515.017,03	852.163,75	251.496,49
Cesantía	42.224.012,19	55.590.474,82	27.282.271,35	5.042.125,--	2.095.631,58
TOTALES	215.880.917,71	242.305.904,60	234.390.005,12	266.757.230,47	302.150.446,22

CUADRO N.º 2

Rendimiento de la Ley de Bienes Raíces, durante los años 1929 a 1938 - PARTE FISCAL

-	1929	1930	1931	1932	1933
2 por mil fiscal...	27.834.003,89	28.614.890,99	24.976.645,75	24.976.645,75	24.803.492,16
Camin y puentes...	30.104.954,46	32.344.608,35	28.236.709,37	28.236.709,37	26.910.002,84
Terren. Eriazos...	49.270,74	81.507,25	59.638,37	53.638,37	59.144,36
Emprést. camin...	--	--	161.092,90	161.092,90	290.233,23
Alcantari. Stgo...	4.639.232,71	4.025.574,36	3.062.092,61	3.062.092,61	3.525.517,21
»» otras ciud...	3.603.069,98	3.994.806,23	3.978.468,47	3.978.468,47	4.202.045,09
Adic. Prop. Agri...	--	--	--	--	12.722.551,15
Totales	66.230.531,78	69.061.387,18	60.674.647,49	60.474.647,47	72.512.986,04

-	1934	1935	1936	1937	1938
2 por mil fiscal...	23.366.965,89	26.720.006,63	29.723.922,82	30.954.239,42	33.765.627,75
Camin y puentes...	26.728.318,07	27.594.810,04	28.963.414,29	29.380.045,52	31.961.046,38
Terren. Eriazos...	62.196,06	83.414,23	152.244,39	128.278,30	121.653,96
Emprést. camin...	403.033,67	425.896,87	494.312,16	565.336,47	617.968,56
Alcantari. Stgo...	3.802.793,32	4.013.361,38	4.523.959,43	4.683.317,45	4.801.373,62
»» otras ciud...	4.399.055,15	4.904.112,61	5.601.729,37	5.981.471,19	6.732.822,04
Adic. Prop. Agri...	16.788.878,19	2.613.972,61	1.182.336,99	435.349,94	213.076,62
Totales	77.551.240,35	66.355.574,37	70.641.949,45	72.128.038,39	78.213.568,93