

# NATURALEZA JURÍDICA DE LAS NORMAS SOBRE IMPUESTOS A LAS RENTAS EN LA REPÚBLICA, PREVIOS A LA LEY N° 3.996\*

## LEGAL NATURE OF THE RULES ON INCOME TAX IN THE REPUBLIC, PREVIOUS TO THE ACT 3.996

ISAÍAS CATTANEO ESCOBAR  
*Abogado*

### RESUMEN

Se analizan las normas sobre impuestos a las rentas existentes en el país antes de la dictación de la actual Ley n° 3.966, sobre Impuesto a la Renta, distinguiéndose en dicho análisis varias etapas en la evolución de tales impuestos, así como distintas fuentes de ellos.

Palabras clave: *Renta - Impuesto a la Renta - Ley de Impuesto a la Renta (Ley n° 3.966) - Leyes sobre Renta - Fuentes de Impuestos a la Renta.*

### ABSTRACT

The laws concerning income tax existing in our country prior to the dictation of our current “Law n° 3.966 (“Income Tax Law”) are analysed. The analysis distinguishes several steps in the evolution of said tax, as well as different sources of it.

Key words: *Income - Income Tax - Income Tax Law (Law n° 3.966) - Income Laws - Sources of Income Tax.*

### 1. INTRODUCCIÓN

Si se buscara algo sobre historia del Derecho Tributario, el resultado no sería tan auspicioso como, por ejemplo, si hicieramos la misma operación con el Derecho Comercial, y la razón es la misma de por qué es breve el marco conceptual de esta ponencia: no hay material.

Históricamente, los impuestos han sido parte del reino de los contadores. Los abogados, en cambio, no les tenían mucha simpatía. No es sino durante los últimos

---

\* Ponencia presentada al XIII Congreso de la Sociedad de Historia del Derecho y Derecho Romano. Santiago, 19 y 20 de octubre de 2011. Universidad Gabriela Mistral, Facultad de Derecho.

años, y a propósito de los jugosos sueldos que pagan las multinacionales, que los letrados se interesaron en esta área. Así, poco a poco surge la doctrina “tributaria”.

En cuanto al marco legal y doctrinal existente, este surge y toma fuerza a partir de la dictación de la Ley de Impuesto a la Renta –Ley n° 3.996–, y se proyecta hasta hoy, cuestión que es pacífica en la doctrina<sup>1</sup>. Sin embargo, con anterioridad a dicha fecha no hay claridad al respecto. En efecto, no existen estudios históricos serios sobre los impuestos a la renta en Chile –con una excepción– y los autores de la incipiente doctrina tributaria no hacen ninguna referencia a los aspectos históricos<sup>23</sup>.

Como única excepción encontramos el trabajo de Isaac Manushevich<sup>4</sup>. Sin embargo, dicho estudio está enfocado en los impuestos fiscales en general, resultando incompleto en diversos puntos, pues no incluye en su estudio algunas normas importantes, además de ser vago en el análisis de las normas que sí incorpora.

En la siguiente comunicación no solo pretendo mostrar los diversos impuestos a las rentas en Chile con anterioridad a la Ley n° 3.996, sino que además los clasificaré según sus distintas etapas históricas y de acuerdo al tipo de renta que gravan.

## 2. CONSIDERACIONES PREVIAS

Lo primero que debemos dilucidar, si vamos a hablar sobre los impuestos a las rentas, es describir lo que es “renta”. Sucintamente, diré que renta es igual a ingresos menos costos y gastos. En Chile existen tres conceptos de renta: 1) Renta como ‘rédito-producto’, donde renta es la calidad de una riqueza nueva, derivada de una fuente productiva durable, siendo, por regla general, de carácter periódico; 2) Renta como ‘rédito-incremento patrimonial’, donde renta es una riqueza nueva, siendo irrelevan-

<sup>1</sup> Al respecto véase FIGUEROA VELASCO, Patricio; ENDRESS GÓMEZ, Sergio, *Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta. Parte General*, pp. 17-24.

<sup>2</sup> Solo a modo referencial, POBLETE M., Roberto, *Impuesto a la Renta*, p. 9.

<sup>3</sup> Como breves excepciones a esto podemos encontrar a Sava Brenner en un artículo de 1969. BRENNER DE THOMAS, Sava, *El Impuesto a la Renta*, p. II-1- como introducción al estudio de la Ley de la Renta:

“A través de una síntesis histórica del impuesto a la renta, se observa un largo periodo que comienza con la organización de la república y durante el cual no existe sistema tributario interno, constituyendo las declaraciones aduaneras alrededor de un 80% del total de los ingresos tributarios presupuestos”.

En el párrafo siguiente se indican “algunos rudimentos de impuesto a la renta”, dando por tales las leyes de 21 de noviembre de 1817, 5 de septiembre 1833, 23 de octubre de 1834 y 30 de abril de 1866 –leyes que ya serán estudiadas con mayor profundidad–.

Una alusión parecida la encontramos en el mensaje de la Ley de la Renta, Ley n° 3.996:

“Presentamos a vuestra consideración un proyecto de ley de contribuciones que tiene por base un impuesto progresivo sobre las rentas.

No es novedad en Chile imponer contribuciones sobre la renta”.

Y a continuación indica como ejemplos las leyes de 5 de septiembre de 1833, 23 de octubre de 1834, 24 de septiembre de 1865, 31 de diciembre de 1866 y 10 de enero de 1867.

<sup>4</sup> MANUSHEVICH, Isaac, *Historia de los Impuestos Fiscales en Chile*. Disponible en el Archivo Central Andrés Bello de la Universidad de Chile.

te si es de carácter periódico o no y si su fuente se destruye al producirse esta<sup>5</sup>; y 3) Renta según nuestra actual Ley de la Renta DL n° 824, de 1974, que aplica no solo el concepto de ‘rédito-incremento patrimonial’, sino que en la práctica grava, en algunos casos: capital, ingresos netos, rentas inexistentes, retiros, entre otras.

Para este estudio usaré el concepto de la Ley de Impuesto a la Renta, puesto que si bien no es dogmáticamente el más correcto, es el utilizado en Chile actualmente, y por tanto puede resultar de mayor interés para el abogado que trabaja en la materia.

Es interesante hacer notar el hecho de que en el periodo en estudio se usaba indistintamente el vocablo “contribución” como “impuesto”<sup>6</sup>.

### 3. IMPUESTOS A LAS RENTAS EN CHILE CON ANTERIORIDAD A LA DICTACIÓN DE LA LEY N° 3.966

Las leyes relevantes sobre las rentas en el período investigado, a saber de 1810 a 1924, las he clasificado, primero, de acuerdo a la etapa histórica que generaron, y segundo, según a la fuente de la renta que dicha norma grava.

#### 3.1 IMPUESTOS A LAS RENTAS SEGÚN SU ETAPA HISTÓRICA

Los impuestos a las rentas en Chile, en el período previo a la Ley n° 3.996 –todos los impuestos realmente– han sufrido una evolución en su concepción por parte del Estado, yendo desde ser considerados en la práctica como un mal evitable, hasta constituir una urgente necesidad para el Estado. En esta sección analizaré brevemente cada etapa y las ejemplificaré con los impuestos pertinentes.

##### a) Primera etapa: ‘Ultima ratio’ (1810-1860)

En esta etapa, que la podemos circunscribir en el período comprendido entre las décadas de 1810 y 1860, los impuestos son considerados, en general, como algo evitable a toda costa, a menos que sea absolutamente imposible no crearlos, y como tal eran dictados con una serie de limitaciones.

Estas limitaciones eran básicamente de dos tipos: primero, imponiendo límites temporales a su vigencia, sujeto a un control por parte del Congreso, y segundo, devolviendo los dineros que se hayan recolectado por parte del Estado.

La primera limitación estaba establecida en la Constitución de 1833<sup>7</sup>, que en su artículo 37 establecía:

<sup>5</sup> FIGUEROA VELASCO, Patricio; ENDRESS GÓMEZ, Sergio, *op. cit.* (n 1), pp. 13-16.

<sup>6</sup> A la misma conclusión llega Jorge Huneeus, citado por FIGUEROA, Juan Carlos, *Historia de las garantías constitucionales del contribuyente*, p. 76.

<sup>7</sup> Otras limitaciones con materias de tributos que la Constitución de 1833 establecía eran que solo a través de una ley se podían imponer o suprimir contribuciones –art. 37 n°1–, haciéndose énfasis en que “solo el Congreso puede imponer contribuciones directas o indirectas, y sin su especial autorización es prohibido a toda autoridad del Estado y a todo individuo imponerlas, aunque sea bajo pretexto precario voluntario, o de cualquiera otra clase” –art. 148–, y que estas leyes solo podían tener origen en la Cámara de Diputados –art. 40–.

“Artículo 37: Solo en virtud de una ley se puede:

3° Fijar anualmente en cada año las fuerzas de mar y tierra que han de mantenerse en pie en tiempos de mar y guerra

Las contribuciones se decretan solo por el tiempo de 18 meses, y las fuerzas de mar y tierra se fijan solo por igual término”.

Esta limitación forzaba a que el Congreso, cada 18 meses, renovara la vigencia de cada uno de los impuestos vigentes. En la práctica, esto era una mera formalidad, ya que las que se renovaban no solían tener más de un párrafo, en el que decían ‘las contribuciones legalmente establecidas subsistirán por el término de 18 meses desde la promulgación de esta ley’<sup>8</sup>, si bien a finales del siglo XIX la ley era formalmente más larga y enumeraba las contribuciones sancionadas, el resultado era el mismo y no se utilizó este sistema para limitar contribuciones.

La segunda limitación consiste en la devolución de los dineros recaudados por el Estado. Esto ocurrió en específico en la ley de 21 de noviembre de 1817, *Contribución impuesta a los empleados civiles* –muy interesante norma que será estudiada más adelante<sup>9</sup>–, la cual fue dictada bajo el contexto de la guerra de independencia, que establecía: “que cuyos descuentos se harán con cargo de reintegro cuando se desahogue el erario de sus actuales urgencias”.

Si bien no era una limitación, algunos de los impuestos tenían por encabezados justificaciones al cobro del mismo, como la ley de 12 de junio de 1817 –Derechos de Tajamares de Aduana y papel sellado– que comenzaba de la siguiente forma: “Por cuanto las graves urgencias, grandes atenciones e ingentes erogaciones del erario, único que va a afianzar la libertad, la seguridad pública e independencia nacional por medio de una fuerza respetable en que se entiende, obligar a cubrir el déficit...”<sup>10</sup>.

Las principales excepciones en este periodo a la regla de la *ultima ratio* están dadas por el diezmo agrícola –cuyo nombre y forma cambia varias veces–, el impuesto de alcabala de contratos y el impuesto catastral, siendo los primeros, reminiscencias del período indiano.

#### *b) Segunda etapa: impuestos de carácter permanente (1860-1879)*

En esta etapa, que la podemos circunscribir en el período comprendido entre las décadas de 1860 y 1879, las necesidades del Fisco crecen y la búsqueda de financiamiento de las arcas fiscales se vuelve un tema recurrente para la época.

Así, muchas de las contribuciones se reorganizan, a saber:

1. La Ley de Papel Sellado, originaria de 1817, es ampliamente modificada en 1874, expandiendo radicalmente el espectro gravado, así como las cantidades cobradas y la forma de medirlo.

<sup>8</sup> En forma meramente referencial, *Contribuciones – Se declaran subsistentes por 18 meses*, ley publicada el 24 de septiembre de 1865.

<sup>9</sup> Así como todas las demás indicadas en esta clasificación, en cuanto resistan mayor análisis.

<sup>10</sup> También véase la ley de 30 de abril de 1866 titulada *Contribución sobre la renta*.

2. La Ley de Patentes, que si bien su original era de 1824, su ámbito era limitado, y con la modificación sufrida en 1866 se transforma en un verdadero microimpuesto a las rentas globales de las sociedades anónimas y a las rentas personales.
3. En este mismo período, el diezmo agrícola se ve modificado en innumerables oportunidades, siendo conocido en 1853 como Impuesto Agrícola, en 1856 como territorial, y fusionándose en 1860 con el de catastro.
4. La ley de *Contribución sobre los Haberes*, de 21 de mayo de 1879, establecía un impuesto a las rentas personales.

*c) Tercera etapa: Salitre (1879-1919)*

La forma de ver los impuestos internos es bruscamente modificada por la victoria en la guerra del salitre y la usurpación de las minas del norte grande. Desde esa época virtualmente todas las entradas fiscales provienen de otras fuentes distintas a los impuestos internos, así, por ejemplo en el año 1990, de un total de US 37.008.500 de entradas ordinarias del Estado, solo US 197.600 vienen de impuestos internos, así como en 1918 de un total de US 153.717.300 entradas ordinarias del Estado, solo US 11.468.200 vienen de impuestos internos –todo expresado en dólares–<sup>11</sup>.

Esta confianza en las recaudaciones del salitre provoca reorganizaciones de los impuestos existentes –como con el impuesto agrícola– en donde además se redujo su ámbito de aplicación.

Otros impuestos traspasaron sus recaudaciones a las municipalidades –como el de los haberes–, mientras que otros son sencillamente cancelados, como la alcabala.

Como excepciones a la corriente de la época, se notan algunos impuestos a rentas empresariales, como a los bancos o a las compañías de seguros.

*d) Cuarta etapa: Tardía (1919-1924)*

Hacia finales de la década de 1910, el precio internacional del salitre sufrió una fuerte baja, y dada la dependencia del erario fiscal en el salitre, la situación se volvió crítica. En tan solo un año, entre 1918 y 1919, las entradas fiscales totales se redujeron un 50%. Chile, gracias a la bonanza del salitre y dada la cuestión social, aumentó como nunca en su historia su gasto fiscal –así, por ejemplo, en 1875 el total de los gastos fiscales ascendía a 2 millones de dólares, mientras que en 1920 este llegaba a 120 millones de dólares–<sup>12</sup>.

Esto produjo la dependencia de las arcas fiscales en una sola fuente, insostenible por cierto. Bajo tales condiciones, y fruto de un arduo trabajo de cinco años, se dictó, en 1924, la Ley de Impuesto a la Renta.

En el período solo se puede encontrar una norma de importancia, la Ley n° 3.090, refundida en el DL n° 1.028, de 1923, que gravaba la propiedad territorial, bienes muebles y de valores mobiliarios. Sin embargo, dicha ley fue derogada prácticamente en su totalidad al año siguiente, con la dictación de la Ley n° 3.996.

<sup>11</sup> CARIOLA, Carmen; SUNKEL, Osvaldo, *Un siglo de historia económica de Chile 1830-1930*, pp. 124 y 125.

<sup>12</sup> *Ibid.*, pp. 129 y 142.

### 3.2 IMPUESTOS A LAS RENTAS SEGÚN SU FUENTE

#### *a) Primer grupo: Impuestos a las rentas producidas por la enajenación de determinados bienes*

En cuanto a la enajenación de bienes raíces, tenemos el Impuesto de Alcabala de contratos –que además gravaba los contratos de arrendamiento que excedían los 10 años– de 17 de marzo de 1835, que establecía tasas de un cuatro por ciento por predios rústicos y urbanos, un tres por ciento por sitios eriales y un dos por ciento por minas y buques, debiendo pagarse cada vez que se transfiriera el dominio de los referidos bienes.

En relación a las enajenaciones en general, tenemos la Contribución de Papel Sellado, de 1 de enero de 1874, que gravaba los títulos y documentos en que se conseguían actos y contratos de mutuo, donaciones, garantías, rentas vitalicias, depósitos a plazo, de enajenación de acciones, bienes raíces, bienes muebles, entre otros.

#### *b) Segundo grupo: Impuestos a las rentas agrícolas*

Este fue el principal impuesto del período en estudio. Se remonta a la época indiana, como Diezmo agrícola, que fue modificado en varias ocasiones hasta ser incorporado formalmente a nuestra legislación en la Ley de Diezmos, de 15 de octubre de 1853, que gravaba todas las propiedades rústicas en proporción al valor de sus terrenos.

También tenemos en el período la Contribución del Catastro, de 4 de septiembre de 1833, que gravaba el cuatro por ciento de las rentas de los predios rústicos –dicha tasa fue disminuyendo con el tiempo y eventualmente, por su similitud, se fusionó con el agrícola–.

Asimismo, tenemos la ley de 9 de diciembre de 1817, *Contribución impuesta a los propietarios de fundos rústicos o urbanos y a los comerciantes*, la cual establecía que “todo propietario deberá dar a la patria 1 vez en principios de cada año el 1% del valor que tenga el fundo rústico o urbano de su domicilio”.

#### *c) Tercer grupo: Impuestos a las rentas empresariales*

En relación con el grupo anterior, en la misma ley de 9 de diciembre de 1817, *Contribución impuesta a los propietarios de fundos rústicos o urbanos y a los comerciantes*, se establecía un impuesto de un uno por ciento a todos los comerciantes sobre el total de sus mercaderías: “como muchos propietarios no sean propietarios y a comisión de muchos giros de comercio, el Tribunal del Consulado por sí o por la comisión que tuviere a bien nombrar, calculará el caudal que cada comerciante, bien sea de efectos ultramarinos o de la tierra tuviese en giro, para que contribuya anualmente el 1% a la patria”.

La ley de 30 de enero de 1912 establecía en su artículo primero que “los bancos existentes o que en adelante se establecieran pagarán una contribución equivalente al *dos por mil anual* sobre el monto medio de los depósitos que tengan en cada semestre sus oficinas del país. Dicha contribución se pagará semestralmente”.

La ley de 17 de noviembre de 1904 estaba destinada a las compañías de seguros e imponía un impuesto de un dos por ciento sobre la primera prima de toda póliza de seguros contra incendios.

En especial, encontramos el Impuesto de Patentes, de 22 de diciembre de 1866, que además de establecer el pago de patentes a las distintas profesiones en una tabla fija –como abogados, almacenes, droguerías, etc.–, también las establecía de forma variable vía un dos por ciento sobre su renta neta, *estableciendo por tanto un verdadero y completo impuesto a las rentas*, el cual era cobrado a: compañías de seguros, bancos de sociedad anónima y los de particulares de emisión, empresas de gas hidrógeno, sociedades anónimas industriales y de comercio, empresas de ferrocarriles, establecimientos de comercio que, según orden del ramo, tuvieran obligación de llevar libros al efecto.

*d) Cuarto grupo: Impuestos a las rentas del trabajo*

El primero de estos impuestos lo encontramos en la ley de 21 de noviembre de 1817, *Contribución impuesta a los empleados civiles*, dictada por O’Higgins y sumamente visionaria y excepcional para la época, que establecía una tasa progresiva que iba desde cero a un veinticinco por ciento, dependiendo de la cantidad de sueldo que se percibía.

Como ejemplo de la excepcionalidad de este tipo de cobro, tenemos la ley de 21 de mayo de 1879, *Contribución sobre los haberes*, que gravaba con un impuesto de tres por mil anual a: los sueldos, rentas, pensiones, gratificaciones, jubilaciones, montepíos y demás emolumentos, que se perciban del erario nacional o municipal y los sueldos que se perciban por un empleo u ocupación privada.

*e) Quinto grupo: Impuestos a las rentas globales*

Para el quinto grupo he reservado a aquellos impuestos que gravan la renta total del contribuyente, sin hacer distinción de la fuente de esta. Gravitante y de gran importancia para su estudio es el decreto de 30 de abril de 1866, *Contribución sobre la renta*, que es revolucionaria, y en algunos puntos, incluso más adelantada que la legislación actual.

Dicho decreto se pudo dictar gracias a la autorización de 24 de septiembre de 1865, *Autorización del Presidente para declarar la guerra a España*, que autorizaba “al presidente para que ponga una contribución máximo 5% de la renta anual del contribuyente. Para disminuir un 10% los sueldos, pensiones y jubilaciones, por el tiempo que dure la guerra”.

En consecuencia, el presidente José Joaquín Pérez dictó el decreto, que, por su importancia, cito hasta su artículo primero:

“El Presidente de la República, considerando:

1° Que es indispensable proporcionarse rentas fijas que sirvan para restablecer el equilibrio entre las entradas y los gastos públicos.

2° Que mientras el congreso resuelve sobre la manera más conveniente de obtener este resultado, el gobierno debe hacer uso de la autorización que se le ha conferido para imponer una contribución sobre la renta anual de los habitantes del estado.

Art. 1: Serán gravadas con contribución del 5% las rentas que provengan:

1° Del goce o arrendamiento de una propiedad mueble o de una raíz ya sea urbana, rústica o minera i de ferrocarriles, telégrafos, y buques. Deberá considerarse

como renta el precio que pueda entenderse el goce de una propiedad inmueble o raíz de que el interesado no saque provecho pecuniario, pero cuyo goce costaría dinero a una persona distinta al dueño.

2° De los capitales puestos a censo sobre propiedades raíces.

3° De los capitales dados en préstamo con intereses o en depósito.

4° De los establecimientos comerciales.

5° De fábricas, talleres, del ejercicio de profesiones mecánicas.

6° Del ejercicio de profesiones liberales.

7° De cualquiera otra ocupación privada a que vaya unida la percepción de un sueldo o renta también privada.

8° De los emolumentos o sueldos que se perciban por un empleado público, sea este fiscal, municipal eclesiástico o de cualquier otra clase.”.

Sin embargo, dicho decreto tuvo una vida efímera, pues fue modificado por la ley de 10 de enero de 1867, *Imposición de una contribución de 5 millones de pesos sobre la renta*, que la reemplazaba y establecía un impuesto sobre “la renta neta efectiva o calculada, de todas las personas, sociedades industriales, y corporaciones establecidas en la República sea cualquiera el origen de esa renta”.

#### BIBLIOGRAFÍA

BRENNER DE THOMAS, Sava. *El Impuesto a la Renta* –12ª ed.–. Santiago.

CARIOLA, Carmen; SUNKEL, Osvaldo, *Un siglo de historia económica de Chile 1830-1930* –1ª ed.–. Santiago, Editorial Jurídica de Chile.

FIGUEROA, Juan Carlos. *Historia de las garantías constitucionales del contribuyente*. –1ª ed.–. Santiago, Editorial Jurídica de Chile.

FIGUEROA VELASCO, Patricio; ENDRESS GÓMEZ, Sergio. *Manual de Derecho Tributario El Impuesto a la Renta Parte General* –2ª ed.–. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2007.

MANUSCHEVICH, Isaac. *Historia de los Impuestos Fiscales en Chile* –1ª ed.–. Santiago: Imprenta La Economía, 1925. Disponible en Archivo Central Andrés Bello de la Universidad de Chile.

POBLETE M., Roberto. *Impuesto a la Renta* –1ª ed.–. Santiago: Editorial Nascimento, 1951.