

COMENTARIO AL ARTICULO 8, INCISO 13 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Dr. Israel Hernández

La sentencia dictada por la Sala de Casación a las 16 horas del 15 de enero de 1982, resuelve un caso en el cual se plantea la posibilidad de que la Sociedad heredera de una explotación agrícola pueda o no continuar rebajando de las rentas futuras, el 20 por ciento de las pérdidas que tuvo la empresa, durante el tiempo que perteneció a la sucesión.

Se plantearon dos tesis antagónicas: la primera señala que el derecho a rebajar las pérdidas es de carácter personal; en consecuencia es intransferible y no puede beneficiar a adquirientes o sucesores de la empresa.

La otra tesis señala lo contrario. El incentivo a rebajar las pérdidas es concedido por la ley en beneficio de la empresa, independientemente de sus propietarios y por esa razón, al cambiar los propietarios, de pleno derecho se transmite el beneficio.

Son buenas las razones aducidas para defender ambas posiciones, y la Sala de Casación por mayoría adoptó la que mejor se aviene con un criterio civilista, sin embargo, puede aportarse nueva luz para encontrar la solución mejor adaptada a principios del derecho tributario.

El artículo 8, inciso 13 de la ley señala lo siguiente:

"8) La renta líquida proveniente de las empresas, explotaciones o negocios a que se refiere el inciso 5) del artículo 5, se determinará deduciendo de la renta bruta las siguientes partidas. . . 13) Cuando en un período fiscal una empresa exclusivamente agrícola o industrial obtenga pérdida, la oficina de Tributación aceptará como deducción, en los

siguientes cinco períodos que se produzcan utilidades, un veinte por ciento anual de dicha pérdida total. . ."

Esta deducción es típicamente un incentivo mediante el cual el Estado estimula a los contribuyentes para que desarrollen empresas agrícolas e industriales; el empresario verá disminuido el riesgo de emprender en tales actividades, porque el Estado participará moderadamente en las pérdidas que pudieran resultar, aceptando que las mismas puedan rebajarse de las ganancias futuras.

Según la interpretación literal de esa norma, el incentivo se confiere en beneficio de la empresa que desarrolle actividades agrícolas e industriales. Siguiendo esa doctrina se trata de una relación entre el estado y la empresa, por cuanto, ese derecho solo ella podrá utilizarlo. Deberá existir identidad entre la empresa generadora del derecho, por haber incurrido en pérdidas y la que pretende ejecutar el beneficio posteriormente, pues no puede entenderse de otra manera la frase del inciso 13, que dice: *"... cuando en un período fiscal una empresa exclusivamente agrícola o industrial obtenga pérdida... aceptará como deducción, en los siguientes cinco períodos que se produzcan utilidades. . ."*

Existe una vinculación indisoluble. Solo la empresa que tiene pérdidas puede hacer la deducción. Si en varios períodos no hay ganancias, se acumularán para ser rebajadas cuando haya oportunidad, siempre a razón de un 20 por ciento anual en cada período. Es obvio que no resulta transferible el beneficio de una empresa a otra, porque se transformaría radicalmente. En esa misma direc-

ción se orientan las normas legales que regulan la sucesión mortis causa en el Código Tributario.

El artículo 19, del Código Tributario señala lo siguiente:

"Artículo 19, Sucesores: Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido deben ser ejercidos o, en su caso, cumplidos por su sucesión, o sus sucesores. . .".

Si el asunto se hubiera fallado con arreglo a las disposiciones que estaban vigentes a partir del Código Tributario, es obvio que la solución no habría ofrecido duda alguna por cuanto la sociedad heredera adquirió los bienes y también los derechos y deberes de la sucesión que originó las pérdidas declaradas.

Pero fue necesario resolver con fundamento en las regulaciones vigentes en aquel momento.

Es de notar que el derecho debe ser transmisible, porque de lo contrario, el transmitente lo pierde, liberándose así el Estado de una responsabilidad adquirida previamente con la persona que asumió los riesgos, pero sólo puede transmitirse juntamente con la empresa, así el transmitente se resar-

ce del perjuicio sufrido, y el Estado no se ve perjudicado, puesto que el adquirente sólo puede aprovechar ese beneficio en las mismas condiciones que lo habría de aprovechar el titular. La tesis de que el derecho a las deducciones es de carácter personal y que por ello no es transmisible, contiene una visión parcial del problema, desde luego que algunas deducciones se conceden en razón directa de las circunstancias personales del contribuyente, pero otras por la actividad misma de la empresa, como en el caso de los incentivos.

El derecho tributario tiende a regular generalmente la situación económica real, por ello le da el carácter de sujetos de derecho a algunos centros de imputación normativa que no tiene personería jurídica propia, tales como los fideicomisos a sucesiones, sociedades de hecho y consolidación de sociedades.

Aquí la relación tributaria se produce entre el Estado y un centro de imputación jurídica que no tiene la condición de persona jurídica.

En este caso la interpretación literal de la norma se aviene mejor con los principios del derecho tributario.
