

UNIVERSIDAD DE VALPARAISO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORES

PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

MEMORIA Y TESIS PARA OPTAR
AL TITULO DE CONTADOR AUDITOR

PROFESOR GUIA :

SR. LUIS PONCE CUADRA

PROFESOR INFORMANTE :

SR. MAURICIO LEYTON MORALES

EGRESADO :

SR. JULIO RODRIGUEZ MARTINEZ

VALPARAISO, CHILE

1991

102
1991

UNIVERSIDAD DE VALPARAISO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORIA

2141

PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

MEMORIA DE TESIS PARA OPTAR AL
TITULO DE CONTADOR AUDITOR



PROFESOR GUIA SR.LUIS PONCE CUADRA
PROFESOR INFORMANTE SR.MAURICIO LEYTON MORALES

EGRESADO SR.JULIO RODRIGUEZ MARTINEZ

VALPARAISO - CHILE
1991

INDICE GENERAL

Introducción

Página

CAPITULO I.

PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

I GENERALIDADES

1.1.- Reseña Histórica	1
1.2.- Concepto	28
1.3.- Características y objetivos del Sistema de P.P.M.	64
1.4.- Importancia	66
1.4.1.- Para el fisco	66
1.4.2.- Para el contribuyente	69

CAPITULO II.

II CLASIFICACION Y DETERMINACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

2.1.- Según la obligación	71
2.1.1.- Obligatorios	71
2.1.2.- Voluntarios	73
2.2.- Según el método de cálculo	96
2.2.1.- Contribuyentes sometidos a una tasa fija	96
2.2.2.- Contribuyentes sometidos a una tasa variable	98
2.3.- Según la situación tributaria	104
2.3.1.- Generales	104
2.3.2.- Especiales	105

CAPITULO III.

**III CONTRIBUYENTES OBLIGADOS Y NO OBLIGADOS A
DECLARAR PAGOS P.P.M.**

3.1.- Contribuyentes de la Primera Categoría D.L 824	121
3.2.- Contribuyentes clasificados en la segun- da categoría del art.42 N° 2 Ley de la Renta	124
3.3.- Contribuyentes no obligados a declarar los P.P.M.	141
3.4.- Incumplimiento de pagos y egresos	146

CAPITULO IV.

IV SITUACION CONTABLE DE LOS P.P.M.

4.1.- Del pago	154
4.2.- Imputación o créditos a los P.P.M.	160
4.2.1.- IVA de la construcción	160
4.2.2.- 2% Salud D.L. 18.566	166
4.3.- De la corrección monetaria	171
4.4.- De la retenciones	177
4.5.- Imputación de los pagos previsionales a los impuestos anuales	184
4.6.- De las devoluciones	200
4.7.- Suspensión de los pagos provisionales	208

Conclusión Final

Bibliografía

INTRODUCCION

Una de las características más relevantes de la Legislación Tributaria Chilena es su dinámica, la que genera constante y periódicos cambios en las disposiciones que se encuentren en vigencia.

Por otra parte, su necesaria complejidad hace estrictamente necesaria su interpretación a través de Reglamentos, Jurisprudencias legales y administrativas, Circulares y Boletines de Organismos Fiscales como Servicio de Impuestos Internos y Servicios de Tesorerías o de organismos técnico - Profesional como el Colegio de Contadores.

Dentro de este contexto tributario, el Sistema de Pagos Provisionales Mensuales es un caso tipo de especialidad tributaria que sólo manejan los profesionales del área contable y no siempre con la soltura y apego a las normas establecidas por el Fisco para la adecuada recaudación de los impuestos.

Por lo expuesto anteriormente, el presente trabajo tiene por objetivo recopilar los antecedentes básicos para el tratamiento tributario de los Pagos Provisionales Mensuales otorgando con ello una herramienta de consulta didáctica y secuencial de fácil interpretación para alumnos, profesionales y usuarios de esta materia tributaria.

C A P I T U L O I

G E N E R A L I D A D E S

El artículo 84 de la Ley de la Renta dispone que los contribuyentes obligados por dicha ley a presentar declara - ciones anuales de primera y/o segunda categoría deberán efectuar mensualmente pagos previsionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar.

El artículo en referencia es el primero de los que conforman el párrafo 3° del Título V de dicho cuerpo legal denominado "declaración y pago mensual provisional" cuyo análisis en sus partes fundamentales se desarrollará en el presente trabajo.

1.1 RESEÑA HISTORICA

En este punto se tratará de recopilar los principales antecedentes sobre el impuesto a la renta, como ha evolucionado la tributación en nuestro país previo a que se establecieran los pagos provisionales mensuales y es así que la imposición general a la renta data en Chile del año 1924. En efecto, el 2 de enero de dicho año se promulgó la Ley N° 3.996 que estableció un impuesto cedular a las rentas divididas en seis categorías.

La Ley N° 3.996 tuvo su origen en un proyecto del Ejecutivo enviado al Congreso con fecha 25 de junio de 1919, con

la firma de don Juan Luis Sanfuentes y del Ministro de Hacienda de la época don Luis Claro Solar.

De acuerdo con las disposiciones del Título II del cuerpo legal en comento, la tributación que afectaba a las rentas, dentro de cada una de las categorías en que ellas aparecían distribuidas, era la siguiente :

Primera categoría : rentas de los bienes raíces. Se establecía una tasa del 9% aplicable sobre una renta presunta equivalente al 6% del avalúo, permitiéndose una rebaja, a título de gastos, de un 100% en los inmuebles urbanos y del 20% en los predios rurales.

Segunda categoría : rentas de capitales mobiliarios. La tasa de esta categoría era del 4,5%, aplicable sobre el monto íntegro de la renta, debiendo el impuesto ser retenido por la persona que efectuara su pago.

Tercera categoría : rentas de la industria y el comercio. Se consultaban dos tasas, una general del 3,5% y una especial de un 20% para las rentas obtenidas por sociedades - cuyos accionistas pagaran el impuesto de segunda categoría. La renta imponible se determinaba deduciendo de los ingresos brutos los gastos y amortizaciones necesarios para producirla. Se eximían del tributo de las rentas anuales inferiores a \$ 2.400.

Cuarta categoría : rentas de la explotación minera o me-

talúrgica. Se contemplaban, asimismo, una tasa general - del 5% y una tasa especial del 2% para las sociedades cu yos accionistas quedaran afectos al impuesto del 4,5% de la segunda categoría. La base imponible era el producto neto, esto es, el excedente de las entradas brutas sobre los gastos y amortizaciones inherentes a cualquier nego - cio minero o metalúrgico, consultándose una exención de monto igual a la referida en el número anterior.

Se exoneraban de esta categoría, sometiéndolos sólo a un impuesto a la exportación, el salitre, yodo, ácido bórico y boratos.

Quinta categoría : sueldos, salarios, pensiones y monte - píos. La tasa era del 2% aplicable sobre el monto ínte gro de las remuneraciones gravadas, debiendo el impuesto ser retenido por las tesorerías u oficinas públicas y por los gerentes o administradores de las sociedades o empre - sas pagadoras.

Las remuneraciones menores de dos mil cuatrocientos pesos al año se eximían de este impuesto.

Sexta categoría : rentas de profesionales y de toda ocu - pación lucrativa no comprendida en las categorías anterio - res. Estas rentas se gravaban con una tasa del 2% aplica - ble sobre los ingresos reales, los que en ningún caso po - dían ser inferiores a treinta veces el valor de las res - pectivas patentes municipales. Se eximían del impuesto ,

igualmente, las rentas anuales que no sobrepasaran los \$ 2.400.

1.1.2 Reforma del año 1925

En el curso del año 1925 se introdujeron dos reformas de importancia a la estructura del impuesto contenido en la Ley N° 3.996. Ellas consistieron en la creación de los impuestos global complementario y adicional, como pasa a explicarse en los párrafos que siguen.

1.1.3 Incorporación del impuesto global complementario.

Este tributo fue incorporado al texto de la ley de la renta por Decreto Ley N° 330, publicado en el Diario Oficial de 12 de marzo de 1925.

Al tenor de dicho cuerpo legal, el impuesto gravaba el monto de la renta anual de que disponían los contribuyentes determinada considerando sus propiedades y capitales, las profesiones ejercidas, los sueldos ganados, como también los beneficios provenientes de todas las ocupaciones, con deducción de:

- los intereses de préstamos y deudas a su cargo.
- los créditos de capitales pagados a título obligatorio;
- y
- las pérdidas provenientes de un déficit de explotación en alguna empresa agrícola, comercial o industrial.

La tasa del tributo era proporcional para las empresas jurídicas que no distribuyeran sus rentas entre sus asociados y progresiva para las personas naturales domiciliadas o residentes en Chile.

1.1.4 Implantación del impuesto adicional.

La creación de este tributo fue dispuesta por el Decreto Ley N° 755, publicado en el Diario Oficial de 16 de Diciembre de 1925, que aprobó un nuevo texto de la ley sobre impuesto a la renta.

Mediante este gravamen se sometieron a imposición a las sucursales de empresas extranjeras que ejercieran sus actividades en Chile, como asimismo las obtenidas por personas naturales domiciliadas en el país que se ausentaren durante cierto lapso.

Este tributo fue concebido como una forma de compensación por los impuestos que, en el primer caso, se dejaban de pagar en Chile sobre las utilidades remesadas al exterior y distribuidas fuera del país y en el segundo caso, como compensación del impuesto global complementario al cual las personas naturales no quedaban afectas por residir en el extranjero.

La tasa del impuesto adicional era del 3% para las sociedades y del 2% para las personas naturales.

1.1.5 Ley de la renta fijada por el Decreto Ley 755, de 1925.

Como ha quedado dicho, mediante este cuerpo legal se aprobó un nuevo texto de la ley de la renta, en cuya elaboración le cupo una decisiva participación a la misión de asesores financieros presidida por el economista norteamericano don Edwin Walter Kemmerer.

El nuevo texto estaba dividido en seis Títulos con el siguiente contenido:

Título I : Definiciones
Título II : De la materia y destino del impuesto
Título III : De los obligados a pagar el impuesto
Título IV : Del impuesto cedular por categoría
Título V : Del impuesto global complementario
Título VI : Del impuesto ocasional

El Decreto Ley N° 755 en comento mantuvo la clasificación de las rentas en seis categorías, pero eliminó el impuesto ceular sobre la renta de los bienes raíces, dejando subsistentes las normas sobre determinación de su monto sólo para los efectos de la aplicación del impuesto global complementario o adicional, en su caso.

Otra innovación importante introducida por el Decreto Ley N° 755 consistió en la incorporación de una norma mediante la cual se gravaba en la tercera categoría a todas las rentas, beneficios y utilidades, cualquiera que fuera su

origen, naturaleza o denominación y cuya imposición no se encontrare establecida en otras disposiciones de la ley.

En lo que respecta al impuesto global complementario, el nuevo texto sustituyó la escala de tasas fijadas por el Decreto Ley N° 330, pero mantuvo el sistema de deducciones por cargas de familia establecido por éste.

1.1.6 Modificaciones posteriores

El texto de la ley aprobada por el Decreto Ley N° 755 fue objeto en los años posteriores de numerosas modificaciones, tanto por razones de financiamiento fiscal, como para mejorar la estructura técnica y la equidad del impuesto.

Entre las más importantes de dichas modificaciones pueden citarse las siguientes :

(1) Decreto Supremo N° 225, de 17 de febrero de 1927, que refundió las disposiciones del Decreto Ley N° 755 y de la Ley N° 4.113 (Diario Oficial de 25.1.27) que otorgó facultades extraordinarias al Ejecutivo para la reorganización de las finanzas.

(2) Ley N° 4.866, de 24 de julio de 1930, que sometió al impuesto de cuarta categoría a las empresas salitreras no afectas a derecho de exportación.

(3) Decreto con Fuerza de Ley N° 119, de 30 de abril de

1931, que estableció un impuesto a los premios de lotería;

(4) Decreto Supremo N° 172, de 24 de febrero de 1932, que refundió el Decreto Supremo N° 225 y las disposiciones - posteriores dictadas;

(5) Ley N° 5.105, de 1° de abril de 1932, que estableció para quinta categoría una tasa progresiva que se aplicó - durante cuatro años;

(6) Decreto Ley N° 592, de 9 de septiembre de 1932, que estableció una tasa progresiva para las categorías tercera y sexta, que rigió hasta el año tributario 1941;

(7) Ley N° 5.169, de 30 de mayo de 1933, que refundió las disposiciones dictadas con posterioridad al Decreto Supremo N° 172;

(8) Ley N° 6.457, de 10 de enero de 1940, que refundió en un solo texto las disposiciones sobre impuesto a la renta dictadas esa fecha.

(9) Ley N° 7.144, de 30 de diciembre de 1941, que estableció un impuesto especial a los beneficios excesivos;

(10) Ley N° 7.145, de 31 de diciembre de 1941, que esta - bleció el sueldo patronal en categorías tercera y cuarta;

(11) Ley N° 7.160, de 20 de enero de 1942, que estableció

un impuesto extraordinario al cobre;

(12) Ley N° 7.600, de 8 de octubre de 1943, que estableció un aporte del 5% en beneficio de la Caja de Habitación, - antecesor del actual impuesto habitacional, y;

(13) Ley N° 8.419, de marzo de 1946, que estableció nuevas tasas y fijó el texto refundido de la ley sobre impuesto a la renta.

Ley N° 8.419 sobre impuesto a la renta.

Este cuerpo legal que se mantuvo vigente por espacio de casi 18 años, conservó la clasificación celular de las - rentas y la estructura básica del Decreto Ley N° 755, de 1925, conformada por tres tributos distintos:

- Un impuesto cedular por categorías;
- Un impuesto complementario a la renta global; y
- Un impuesto adicional a las rentas obtenidas por las agencias o sucursales de empresas extranjeras y por ciertas personas naturales ausentes del país por determinados lapsos.

Las modificaciones experimentadas por este texto durante su existencia legal no afectaron dicha estructura, la que se mantuvo hasta su sustitución por la Ley N° 15.564 (Diario Oficial de 14.2.64) sin cambios de fondo.

Cabe señalar que por Decreto Supremo N° 2.106, publicado el 10 de mayo de 1954, el Ejecutivo procedió a fijar el texto refundido del cuerpo legal en comento, en uso de la facultad conferida por el artículo 8° transitorio de la Ley N° 10.343 (Diario Oficial de 28.5.52).

Entre las modificaciones incorporadas a dicho texto refundido, debe hacerse mención a la intruducida por la Ley N° 9.629, de 1950, que dejó afectas a las rentas provenientes de la explotación agrícola, hecha por personas naturales o jurídicas, a las disposiciones de la tercera categoría.

Esta modificación rigió hasta el año tributario 1957, con la aplicación de la tasa ordinaria de la categoría antedicha, y hasta el año 1958 mediante una tasa adicional del 5,5 por mil que se cobraba conjuntamente con la contribución a los bienes raíces.

Cabe agregar que el texto fijado por el Decreto Supremo N° 2.106, precitado, consultaba las siguientes tasas para el impuesto cedular por categorías:

- 2a. categoría : 15,6%
- 3a. categoría : 13,2%
- 4a. categoría : 14,4%
- 5a. categoría : 2,5%
- 6a. categoría : 7,2%

1.1.7 Modificaciones posteriores al Decreto Supremo N°
2.106.

De estas modificaciones las de mayor significación fueron introducidas por las siguientes disposiciones legales:

(1) Ley N° 11.575, de 14 de agosto de 1954.

Esta ley, llamada de reforma tributaria, estableció en sueldos vitales los montos de algunas exenciones y presunciones de renta como, asimismo, los tramos de la escala - de tasas del impuesto global complementario. Además de ello, sustituyó el texto del artículo 14, incluido en la tercera categoría, que definía lo que debía considerarse como aumento de capital y no como renta; estableció en esa misma categoría deducciones por pérdidas ocurridas - por robos, hurtos o estafas; estableció un impuesto del 23% para las acciones total o parcialmente liberadas y representativas de una capitalización equivalente, fijó presunciones de renta mínima, basada en los años de ejercicio de la profesión, para los contribuyentes de la sexta categoría; estableció la rebaja en el impuesto global complementario de los gastos de matrícula, pensión y educación de los hijos estudiantes; estableció el pago en diez cuotas mensuales del impuesto global complementario de empleados y obreros, etc.

(2) Ley N° 13.305, de 6 de abril de 1959, entre otras disposiciones, esta ley facultó al Presidente de la Repúbli-

Servicio de Impuestos Internos, etc.

1.1.8 Reforma de la Ley N° 15.564

La ley sobre impuesto a la renta contenida en el Decreto Supremo N° 2.106 fue sustituida, como se ha expresado, por la ley N° 15.564, de 14 de febrero de 1964.

El nuevo texto aprobado por el artículo 5° de este último cuerpo legal, aunque mantuvo en líneas generales las estructuras de la anterior ley, difiere de ella en varios aspectos de importancia que conviene destacar;

(a) Simplificación y reclasificación de las categorías.

La nueva ley refundió las seis categorías de la ley N° 8.419 en sólo dos grupos: el primero, para las rentas - provenientes de inversiones o negocios en que se de un requiera de un capital, y el segundo, para las rentas derivadas exclusivamente del trabajo.

La conciliación de ambas clasificaciones puede apreciarse mejor en el siguiente cuadro comparativo:

LEY N° 8.419

LEY N° 15.564

Primera categoría. De la renta de los bienes raíces.

Segunda categoría. De la renta de los capitales mobiliarios

PRIMERA CATEGORIA

Tercera categoría. De los benefi -

ca para rebajar las tasas del impuesto a la renta de cate
gorías; agregó como artículo 26-bis una disposición nueva
sobre revalorización del capital propio; fijó nuevas ta
sas para la segunda categoría y el impuesto global comple
mentario; derogó la facultad que tenía el Director de Im-
puestos Internos para examinar las cuentas corrientes de
los contribuyentes, etc.

(3) Decreto con Fuerzo de Ley N° 190; de 5 de abril de
1960. La entrada en vigencia del Código Tributario apro
bado por este Decreto con Fuerza de Ley significó la dero
gación de numerosas disposiciones de la ley sobre impues
to a la renta relacionadas con infracciones y sanciones,
procedimientos de reclamación, facultades para la fiscali
zación de los impuestos, etc., las cuales fueron traspasa
das, en términos similares o con algunas modificaciones,
al texto de dicho Código.

Este fue el caso, entre otros, de los preceptos que san
cionaban los vicios cometidos en las declaraciones de im
puestos, el entrabamiento de la fiscalización, la no re
tención de los impuestos sujeto a este procedimiento o el
incumplimiento de otras obligaciones impuestas a los con
tribuyentes; como, asimismo, de las normas sobre declara-
ción inicial de actividades; examen de los libros de con
tabilidad y documentación de los contribuyentes; plazos -
de prescripción para el cobro de los impuestos; devolu -
ción o imputación de tributos pagados en exceso; recla
mación de las liquidaciones de impuesto formuladas por el

cios de la industria y el comercio
 Cuarta categoría. De los beneficios
 de la explotación minera y metalúrgi
 ca.

Quinta categoría. De los sueldos,
 salarios, pensiones y demás remunera
 ciones accesorias.

SEGUNDA CATEGORIA

Sexta categoría. De las renta de
 los profesionales y otras ocupacio -
 nes lucrativas.

(b) Tratamiento de las rentas de los bienes raíces. En
 esta materia se innovó con respecto a la situación ante
 rior al establecerse el gravamen parcial en la categoría
 y total en el global complementario de las rentas efecti
 vas provenientes de la explotación de los bienes raíces.

(c) Tratamiento de los dividendos. Se eliminó el impues
 to cedular a las dividendos a fin de evitar la doble tri
 butación en las categorías manteniéndose su imposición pa
 ra los efectos del impuesto global complementario y adi
 cional.

(d) Modificación al impuesto global complementario. A fin
 de que la renta neta global reflejara de manera más certe
 ra la real capacidad contributiva de los contribuyentes ,
 se incluyeron dentro de ella las rentas exentas de los
 impuestos de categorías y también, aun cuando en este ca
 so sólo para los efectos de la progresividad del tributo,

aquellas exentas del impuesto global complementario.

Con el mismo objeto, se refundieron las rebajas por cargas familiares, gasto de educación y gastos médicos o profesionales, expresándolas en un porcentaje de sueldo vitaldeducido como crédito directamente del impuesto mismo.

(e) Establecimiento de un impuesto a las ganancias de capital. La Ley N° 15.564 creó, dentro del impuesto a la renta, un gravamen especial a las ganancias de capital a fin de que los incrementos reales de patrimonio no se marginaran de la tributación.

Para estos efectos se gravaron las diferencias patrimoniales provenientes del mayor valor obtenido en la enajenación de ciertos bienes o derechos, como bienes raíces, pertenencias mineras, derechos en sociedades de personas, bienes del activo inmovilizado, derechos de agua, etc. , excluyendo del impuesto las diferencias nominales por las fluctuaciones del valor de la moneda.

(f) Nivel de las tasas. La nueva ley igualó dentro de la primera categoría el tratamiento de las rentas del capital, estableciendo para todas ellas una tasa general de 20%. Respecto de las rentas del trabajo se mantuvo la tasa del 3,5% que gravaba a los sueldos, salarios y demás rentas clasificadas en la ex-quinta categoría y se rebajó la tasa de las rentas profesionales (ex-sexta categoría) del 22,05%, vigente a la sazón, al 7%.

(g) Estructura formal de la nueva ley. El texto aprobado por el artículo 5° de la Ley N° 15.564 constaba de seis Títulos cuya denominación era la siguiente :

Título I : Normas generales
 Título II : Impuesto cedular por categorías
 Título III : Del impuesto global complementario
 Título IV : Del impuesto a las ganancias de capital
 Título V : Del impuesto adicional
 Título VI : De la administración del impuesto.

1.1.9 Modificaciones posteriores.

Las disposiciones de la Ley N° 15.564 entraron en vigencia el 1° de enero de 1964 y se mantuvieron en vigor hasta el 31 de diciembre de 1974.

Durante dicho lapso se dictaron numerosos textos legales que modificaron o complementaron sus disposiciones.

La relación que sigue incluye sólo las más importantes de tales modificaciones:

(1) Ley N° 16.250, de 21 de abril de 1965. Establece la reajustabilidad, en función de la variación del índice de precios al consumidor, de los impuestos a la renta que deben pagarse anualmente.

(2) Ley N° 16.528, de 17 de agosto de 1966. Entre otras modificaciones, esta ley eximió del impuesto adicional a

las devoluciones al exterior de capitales internados al amparo de ciertos regímenes de excepción; elevó el porcentaje de reajuste de los impuestos anuales; modificó el monto del sueldo patronal.

(3) Ley N° 17.073, de 31 de diciembre de 1968. El artículo 1° de esta ley derogó de manera genérica, a contar del año tributario 1969, todas las franquicias consistentes en la exención total o parcial del impuesto global complementario, excluyendo de dicha derogación sólo las contenidas en las disposiciones legales taxativamente señaladas en su texto.

Además de lo anterior, este cuerpo legal modificó diversas disposiciones de la ley de la renta, entre ellas, las relacionadas con las presunciones de renta de los bienes raíces, el sistema de amortización de los bienes del activo fijo y las modalidades de cálculo del sueldo patronal.

(4) Ley N° 17.416, de 9 de marzo de 1971. Esta ley elevó el monto de la exención del impuesto global complementario de uno a dos sueldos vitales anuales; modificó la regulación del sueldo patronal; alzó las tasas del impuesto adicional, etc.

(5) Ley N° 17.828, de 8 de noviembre de 1972. De las modificaciones introducidas por esta ley deben destacarse el establecimiento del impuesto único a las rentas del trabajo y la implantación de un sistema de pagos provisiona-

les mensuales para los contribuyentes sujetos a impuestos de declaración anual. La importancia de estos cambios, es que la legislación posterior los ha mantenido, los alcances y fundamentos de cada uno de ellos son:

(a) Impuesto único a las rentas del trabajo. Este tributo vino a reemplazar a la tributación dual categoría y global complementario que, de acuerdo con la estructura general de la ley, afectaban a las rentas del sector trabajo; empleados, obreros y pensionados.

El nuevo impuesto fue estructurado como un tributo único de carácter personal, retenible en la fuente y determinado en base a una escala de tasas progresivas, con deducciones o créditos por cargas familiares, de mecánica y nivel similares a los del impuesto global complementario, características que se mantienen bajo la ley en actual vigencia.

(b) Pagos provisionales de impuesto. De acuerdo con las normas que instrumentaron este sistema, los contribuyentes de la ley de la renta sujetos a impuestos anuales quedaron obligados a efectuar pagos provisionales mensuales; determinados en función de sus ingresos brutos, a cuenta de los impuestos que en definitiva les correspondieran por el respectivo ejercicio o período.

Su vigencia, sin embargo, se inició el 1° de enero de 1973, afectando a todos contribuyentes sometidos a sus normas,

cualquiera que fuere la fecha de sus balances o el período comprendidos por sus ejercicios comerciales.

Hasta ese año (1973), los impuestos anuales a la renta se pagaban en tres cuotas iguales durante los meses de marzo, julio y octubre del año siguiente al correspondiente ejercicio comercial.

Su entrada en vigor significó la supresión del mecanismo compensatorio de la inflación, por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda con que se cumplían estos tributos. Esta compensación consistía en la obligación de reajustar los impuestos anuales a la renta en un 100% de la variación del índice de precios al consumidor ocurrido en el año en que se percibieren o devengaren las rentas respectivas. Este porcentaje de reajuste operaba cuando los impuestos eran cancelados en las tres cuotas. La reajustabilidad era sólo del 50% de la variación del I.P.C. cuando el contribuyente optaba por cancelar la totalidad del impuesto dentro del plazo contemplado para el pago de la primera cuota, vale decir, en el mes de marzo del año siguiente al correspondiente ejercicio comercial.

Este sistema de reajustabilidad sólo paliaba parcialmente la pérdida del valor adquisitivo de la moneda con que se cumplían dichos tributos.

En el establecimiento del sistema de pagos provisionales estuvo presente, además del deseo del legislador de defende

der en forma más eficaz el rendimiento real de los impuestos anuales a la renta, el propósito de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de dichos tributos ya que los altos porcentajes de los reajustes compensatorios de la inflación originaban a menudo problemas de liquidez cuya solución recargaba sus costos financieros.

Desde que fue incorporado por la ley N° 17.828, de 8 de noviembre de 1972, a la ley sobre impuesto a la renta, el sistema de pagos provisionales ha sido objeto de numerosas modificaciones, que han tendido a perfeccionar diversos aspectos de su aplicación y reglamentación. Es así, como la más reciente modificación fue la realizada a través de un sistema general de pagos provisionales mensuales, a sistema, que será desarrollada en los capítulos siguientes, pero con el objeto de continuar en lo que ha sido la historia de los P.P.M. y lo prolijo de las modificaciones a que se ha visto expuesto, se efectuará un breve análisis de las modificaciones realizadas hasta el año 1974.

El análisis de las modificaciones en referencia, dicen relación con los siguientes aspectos:

AMBITO DE APLICACION DEL SISTEMA. En su formulación primitiva estaban afectos al sistema los titulares de rentas de primera categoría, correspondientes a los números 3, 4 y 5 del artículo 20 de la ley del ramo, y los profesionales, sociedades de profesionales y demás contribuyentes -

gravados en los números 2° y 3° del artículo 36 del mismo texto legal.

A través de sucesivas modificaciones legales fueron incorporados al sistema los siguientes contribuyentes:

- Los pequeños industriales y artesanos afectos al impuesto único establecido en la ley N° 17.386, modificada por el Decreto Ley N° 164, publicado en el Diario Oficial el 6.12.73.

- Las sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas y las personas naturales o jurídicas que exploten bienes no agrícolas, en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario: Decreto Ley N° 232, Diario Oficial de 3.12.73.

- Los pequeños industriales y artesanos propietarios de empresas dedicadas a la prestación de servicios no industriales : Decreto Ley N° 290, Diario Oficial de 30.1.74.

- Las personas naturales y jurídicas que exploten camiones propios o ajenos mediante el transporte de carga ajena: Decreto Ley N° 297, de 30.1.74.

REGULACION DEL MONTO DE LOS PAGOS PROVISIONALES: La Ley N° 17.828 que estableció el sistema fijó en el 1% el porcentaje de los ingresos brutos a cancelar por los contribuyentes de la primera categoría afectos a dichos pagos.

Este porcentaje fue alzado al 2% por el Decreto Ley N° 95 Diario Oficial de 24.10.73, por estimársele insuficiente, desde un punto de vista estadístico, para cubrir el monto total de los impuestos a la renta a satisfacer en definitiva.

Esta base de regulación de los pagos provisionales fue reemplazada posteriormente por un sistema más racional y flexible en que el monto de los mismos se determina en función de los impuestos a la renta pagados y los ingresos brutos efectivos de cada contribuyente considerado, en los últimos cinco años anteriores al ejercicio de que se trate. (Decreto Ley N° 544, de 28.6.74).

Esta fórmula permitió salvar uno de los principales inconvenientes del sistema anterior, ya que el porcentaje fijo del 2% de aplicación general resultaba, en muchos casos, demasiado elevado para aquellas empresas que operaban con altos volúmenes de ventas, pero reducidos márgenes unitarios de utilidad. Al permitírsele a estas empresas, y al resto de los contribuyentes, regular sus pagos en base a la relación impuesto ingresos brutos de cada cual el sistema aseguraba un adecuado grado de aproximación entre los pagos provisionales y el monto de los impuestos definitivos de cada empresa, contribuyendo con ello a mantener, en términos reales, la recaudación del impuesto a la renta.

Por Decreto Ley N° 644, (Diario Oficial de 12.9.74) se per-

mitió a los contribuyentes optar por un porcentaje mayor que aquel que resulte de aplicar las normas recién comentadas, para cuyo efecto el contribuyente que se acoja a esta opción deberá fijar, por períodos semestrales y en el primer mes de cada semestre, el porcentaje a pagar, el que será obligatorio para él durante todo el período respectivo.

Esta modificación mejora aún más la flexibilidad del sistema, toda vez que la relación pagos provisionales-impuesto definitivo puede verse alterado por la concurrencia de variaciones positivas en la rentabilidad o márgenes de utilidad que hagan insuficientes los porcentajes determinados en base a los ejercicios anteriores. La fórmula adoptada por el Decreto Ley N° 644 permite asimismo, precaver la eventual falta de representatividad de tales porcentajes derivada de factores o causas que hubieren alterado anormalmente los resultados financieros de alguno o algunos de los ejercicios considerados para su determinación.

PAGOS VOLUNTARIOS :

De acuerdo con la reglamentación original del sistema, los contribuyentes estaban autorizados para efectuar pagos provisionales mensuales superiores a la cantidad que legalmente les correspondía. Esta posibilidad fue extendida por el Decreto Ley N° 95 (Diario Oficial de 24.10.73) a los contribuyentes no sometidos obligatoriamente al sistema facultándolos para "efectuar pagos provisionales de un

modo permanente o esporádico, por cualquier cantidad, a cuenta de alguno o de todos los impuestos de la renta de declaración o pago anual".

Esta situación fue modificada por el Decreto Ley N° 544 que limitó los pagos voluntarios, en el caso de los contribuyentes de la primera categoría de la ley de la renta, al 30% de la cantidad legalmente obligatoria, disposición que resulta lógica y perfectamente congruente con la nueva modalidad establecida por dicho decreto para la regulación de los pagos provisionales que permite una mayor equivalencia entre el monto de éstos impuestos y el impuesto definitivo.

ENTERO DE LAS DIFERENCIAS DE IMPUESTO NO CUBIERTAS POR
LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES :

Por Decreto Ley N° 114 (Diario Oficial de 1.11.73) se estableció que tales diferencias de impuestos deben del plazo legal para entregar la respectiva declaración anual y conjuntamente con ésta, reajustadas en un 50% de la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor durante el ejercicio, período o año a que corresponda la declaración.

Esta disposición vino a precisar las normas anteriores sobre la materia, con arreglo a las cuales no quedaba claro el porcentaje de reajuste que debía aplicarse a las diferencias no cubiertas por los pagos provisionales. La fi

jación de dicho porcentaje en el 50% de la variación del IPC ocurrida en el período al que corresponde el impuesto representa la solución más adecuada al problema, ya que ella descansa sobre el supuesto lógico de que tales diferencias se han ido generando y acumulando a lo largo de todo el período.

1.1.10 La reforma del Decreto Ley N° 824.

1) Aspectos generales.

El Decreto Ley N° 824, de 31 de diciembre de 1974, aprobó en su artículo 1° un nuevo texto de la ley sobre impuesto a la renta, en sustitución del contenido en el artículo 5° de la Ley N° 15.564, de 14 de febrero de 1964.

Las disposiciones del nuevo ordenamiento, aunque mantienen la estructura básica del texto anterior, incluida la clasificación de las rentas en dos categorías, introducen numerosos cambios que modifican el sistema preexistente - en varios aspectos sustantivos o de fondo.

Básicamente, tales cambios tuvieron por objetivo las siguientes finalidades:

a) Implantar un sistema de corrección monetaria a impedir que se tributara sobre utilidades nominales o inexistente generadas por la inflación y a eliminar las distorsiones derivadas del mecanismo de revalorización del capital pro

pio establecido en la ley anterior, que sólo protegía de los efectos inflacionarios al activo inmovilizado de las empresas.

b) Ampliar la cobertura del sistema general de tributación a la renta, mediante la incorporación a dicho sistema de numerosos grupos de contribuyentes sujetos con anterioridad a regímenes sustitutivos o especiales.

c) Nivelar la tributación aplicable a las renta de una misma naturaleza a través, fundamentalmente, de la supresión de las discriminaciones basadas en la estructura jurídica de las empresas.

d) Eliminar algunos factores de inequidad que influían en la determinación y distribución de la carga tributaria, entre ellos la distinta estructura de las escalas del impuesto global complementario y del impuesto único a las rentas de los trabajadores, las exenciones establecidas en favor de algunos tipos de rentas o instituciones, etc.

e) Simplificar algunos mecanismos para el cumplimiento del impuesto a la renta y definición o reformulación de algunos conceptos vinculados a la determinación de la base imponible de dicho tributo.

El nuevo texto de la ley sobre impuesto a la renta establecido por el artículo 1º del Decreto Ley N° 824, que rige a contar del 1º de enero de 1975, afectando, por -

consiguiente, a las rentas percibidas o devengadas desde esa fecha, como asimismo a las rentas correspondientes a los ejercicios financieros finalizados a partir de la misma fecha, aun cuando en este último caso comprendan lapsos anteriores al 1° de enero de 1975.

1.2 CONCEPTO

Para los efectos del presente trabajo y teniendo presente los conceptos utilizados en la ley de la Renta se detallan a continuación las definiciones que establece el Código Tributario y el concepto entregado por la propia Ley de la renta y el análisis de algunas de ellas:

1.2.1 Por contribuyente, las personas naturales y jurídicas o los administradores de bienes ajenos afectados por el impuesto establecido en la ley.

Por representante, los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o beneficio de otra persona natural o jurídica.

Por personas obligadas a retener el impuesto, las personas naturales o jurídicas que están obligadas a retener, deducir y abonar en cuenta a favor del Fisco el impuesto que se adeuda sobre intereses, honorarios, salarios, sueldos, emolumentos, ganancias, remesas al exterior, beneficios y rentas de cualquier otro género gravados por la ley.

Por residente, toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años calendarios consecuti - vos.

Por persona, las personas naturales o jurídicas y los re presentantes.

1.2.2 Concepto de "año calendario", "año comercial" y "año tributario".

(a) Año Calendario : el período de doce meses que termina el 31 de diciembre.

(b) Año comercial : el período de doce meses que termina el 31 de diciembre o el 30 de junio y, en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquél en que opere por primera vez la autorización de cambio de fecha de balance, el período que abarque el ejercicio respectivo, según las normas de los incisos séptimo y octavo del artículo 16 del Código Tributario.

Respecto de esta disposición debe tenerse presente que el Servicio de Impuestos Internos dejó sin efecto todas las autorizaciones concedidas para practicar balances a una fecha distinta del 31 de diciembre.

De esta manera, para todos los efectos prácticos debe entenderse por año comercial :

- el período de doce meses que termina el 31 de diciembre, acepción en la que obviamente coincide con el concepto de año calendario, y
- el período que abarque el ejercicio en los casos de

término de giro o del primer ejercicio del contribuyente.

En estos dos últimos casos, el año comercial comprenderá ordinariamente sólo una fracción del año calendario correspondiente, siendo de advertir que en ninguna circunstan -
cia puede abarcar fracciones de dos años calendarios consecutivos toda vez que, según las instrucciones en actual vigencia del Servicio de Impuestos Internos, el primer balance que practique el contribuyente debe comprender el lapso transcurrido entre el día de iniciación de sus actividades y el 31 de diciembre del mismo año.

(c) Año tributario : el año en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos.

Los conceptos antes definidos constituyen la base de aplicación de numerosas disposiciones de la ley de la renta, entre ellas las relacionadas con la declaración de los impuestos anuales.

Este es el caso del artículo 65 que obliga a determinados contribuyentes a presentar, en cada año tributario, una declaración jurada de sus rentas percibidas o devengadas en el año calendario o comercial anterior.

Es importante señalar que la secuencia año calendario -año tributario, como dos períodos anuales distintos y sucesivos, resulta alterada en los casos de término de giro, ya que en éstos los impuestos anuales a la renta deben pagarar

se conforme lo establece el artículo 69 del Código Tributario, dentro de los meses siguientes al término de actividades.

En esta forma, salvo que la finalización de las actividades sea posterior al 31 de octubre, el año calendario o comercial coincidirá con el año tributario.

1.2.3 Concepto de Renta.

1.- Consideraciones preliminares.

Etimológicamente el término renta denota todo lo que una cosa puede dar a intervalos regulares sin disminuir su propia sustancia.

Este concepto coincide con el generalmente aceptado por la ciencia económica, para la cual renta es la cantidad de riqueza que normal y periódicamente afluye a un sujeto y que puede ser consumida sin disminución de la riqueza originaria.

De acuerdo con esto, dos serían los elementos o requisitos que configurarían el concepto de renta: La existencia de una fuente durable productora de utilidades y el carácter periódico o susceptible de periodicidad de tales utilidades.

Aunque en sus inicios el impuesto general a la renta se

atuvo, con bastante rigorisidad, a este concepto económico, la evolución posterior de la doctrina impositiva y, muy particularmente, la necesidad de mejorar la recaudación del tributo han determinado el paulatino abandono de las nociones de fuente y periodicidad y su reemplazo por nuevos criterios más modernos, que buscan conferir un sentido más lógico a la imposición a la renta, con miras a gravar el beneficio económico neto total obtenido por las personas y empresas en un período determinado.

No está demás agregar que el establecimiento de un concepto propio de renta, aplicable sólo para los fines impositivos, es una manifestación más de lo que los autores llaman la autonomía del derecho tributario, reflejada en su tendencia a independizarse, no tan sólo de las demás del derecho, sino también, como en este caso, de los principios de la ciencia económica que otras disciplinas jurídicas acatan con mayor estrictez.

2.- Concepto tributario de renta.

Con arreglo a los criterios actualmente aceptados, el término renta puede definirse, en un sentido amplio, como el beneficio económico obtenido por un sujeto durante un determinado lapso de tiempo.

Para que la imposición a la renta logre plenamente sus finalidades es necesario, sin embargo, que la ley establezca una definición más precisa del término, que sirva de

base para la fijación exacta del alcance del impuesto.

Las definiciones propuestas por la doctrina pueden agruparse en dos categorías, según consideren la renta como la suma del consumo más el incremento neto del patrimonio o la definan como el aflujo de riquezas hacia el contribuyente en el período.

2.1 La renta como consumo más incremento neto el patrimonio.

Dentro de esta concepción, la renta puede definirse como la suma algebraica de dos términos: 1) el consumo de la persona durante el período y 2) el incremento neto en el patrimonio individual de la misma en el período, ambos expresados en dinero.

Como lo señala John F. Due, esta definición puede parecer un tanto carente de sentido, pero por sí sola brinda un concepto claro que refleja el ingreso económico total ganado en el período.

De acuerdo con ella, constituye renta :

- a) El monto total recibido de terceros durante el período, menos los gastos necesarios para la obtención de esa suma (distintos de los gastos personales de subsistencia);
- b) El valor de la actividad consuntiva de la persona, excluida la derivada de la percepción de dinero o bienes de

terceros durante el período. Este ítem incluye el valor locativo o de uso de la casa habitada por su dueño y el valor de los bienes y servicios de producción doméstica, como por ejemplo los productos de un huerto familiar, y

c) El incremento en el valor del activo poseído durante el período. La suma de estos tres términos debe igualar la renta, considerada como suma del consumo más incremento patrimonial neto, ya que la totalidad de los elementos que entran en los tres términos debe emplearse o constituir actividad consuntiva o manifestarse como cambio en el patrimonio neto de la persona en el período.

2.2 La renta como aflujo de riqueza.

De acuerdo con esta segunda concepción, la renta se define como el aflujo de riquezas - de ingresos monetarios o en especies - hacia el contribuyente en el período considerado.

Como es fácil advertir, en el caso de ingresos de factores realmente pagados en el período, como sueldos, salarios, intereses, beneficios de las empresas, etc., el uso de una definición de renta basada en este criterio produce el mismo resultado que aquella que la conceptúa como la suma del consumo más el incremento patrimonial neto.

En dos aspectos, sin embargo, según lo pone de relieve el profesor Due en su obra, el enfoque aflujo de riquezas o

rigina importantes diferencias en el tratamiento impositivo a saber:

a) La imposición recae sobre el beneficio realizado, pero no sobre el de mera valorización. Los incrementos en el valor de los bienes de capital poseídos son gravados solamente en el momento de la venta y, así, su mayor valor se identifica entonces con una afluencia de dinero hacia el propietario, en lugar de computarse sobre la base de una reevaluación anual del activo.

b) El impuesto es aplicable solamente cuando se verifica una transacción entre terceros y el contribuyente, ya que sólo entonces existe un flujo de ingresos hacia el mismo. En esta forma, el valor de los consumos que una persona goza sin realizar un intercambio no es imponible. Por lo tanto, el valor locativo de la casa habitación ocupada por su propietario se halla exceptuado de gravamen, así como los productos cultivados por una persona para consumo propio de su familia.

2.3 Criterio adoptado por el legislador chileno.

Como se verá en los párrafos que siguen, el problema de la definición de la renta ha sido resuelto por el legislador chileno adheriendo a los criterios modernos que independizan dicho concepto de las nociones de fuente y periodicidad.

Desde el punto de vista de la técnica tributaria, la fór-

mula adoptada para definir la materia imponible, aunque sin coincidir exactamente con ninguno de los dos enfoques señalados en los números precedentes, participa de ciertas características que la acercan al criterio que identifica la renta con el consumo más el incremento patrimonial neto.

Este cercamiento se patentiza no sólo en la propia formulación de la definición de renta, que atribuya dicho carácter a todo incremento de patrimonio percibido o devengado por el contribuyente, sino también en la inclusión dentro del campo de aplicación del gravamen de algunos benefi - cios que el enfoque aflujo de riquezas no permite gravar, como es el caso del valor de uso de la casa habitación y otras propiedades inmuebles destinadas al uso del contri - buyente o de su familia.

Debe señalarse, empero, que esta similitud no es comple - ta porque, por regla general, el impuesto chileno no grava los incrementos de valor de los bienes de capital sino en el momento de su enajenación o liquidación, esto es, - cuando la eventual utilidad derivada de dicho mayor valor se realiza por el contribuyente, razgo que, como lo seña - lamos, caracteriza el método del aflujo de ingresos.

En resumen, puede decirse que la fórmula escogida por el legislador chileno representa una posición ecléctica entre ambas opciones técnicas, si bien más cercana al enfoque consumo más incremento patrimonial neto.

3.- Definición de renta de la ley chilena.

De acuerdo con lo dispuesto por el número 1 del artículo 2° del cuerpo legal en estudio, por renta deben entenderse "los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos del patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación".

Un primer análisis de esta definición nos permite advertir que ella atribuye el carácter de renta a dos grupos o categoría de ingresos, a saber:

- a) Las utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad;
- b) Todos los beneficios, utilidades e incrementos que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

La amplitud de este segundo enunciado deja obviamente incluidos dentro de su ámbito a los ingresos referidos en la letra a), por lo que el legislador bien pudo haber prescindido de ellos sin sacrificar en nada la amplitud que quiso conferir al concepto de renta.

Fácil es advertir, asimismo, la ausencia en esta definición de los requisitos relativos a la periodicidad de la renta y a la durabilidad de la fuente productora, compren

dados en la noción económica del concepto explicada en el párrafo anterior.

Esta circunstancia determina que deban ser calificadas como renta, para los efectos de su imposición, una serie de beneficios de carácter esporádico y/o respecto de los cuales resulta difícil afirmar la existencia de una fuente - generadora de naturaleza durable, como es el caso de las ganancias en juegos de azar o de la utilidad obtenida en la enajenación ocasional de los bienes del activo inmovilizado.

Como lo ha señalado la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, para calificar un ingreso de "renta" no es determinante la finalidad perseguida en las operaciones generadoras del ingreso, como tampoco el destino - que voluntaria, contractual, reglamentaria o legalmente deba darse a las utilidades, beneficios o incrementos de patrimonio.

De este modo, continúa la Dirección, no constituye impedimento para dicha calificación la posible ausencia del ánimo o fin de lucro en las operaciones que se realizan, que es suficiente para ello que el ingreso constituya un beneficio. Por lo demás, el lucro no es sino una de las muchas formas posibles de beneficios económico, de donde resulta, entonces, que no todo beneficio económico lleva implícito necesariamente el lucro.

La amplitud de la fórmula utilizada por el legislador pa

ra definir el concepto de renta queda aún más en evidencia al analizar en detalle los diversos elementos que la componen.

4.- Análisis de los términos comprendidos en la definición legal de renta.

El número 1º del artículo 2º en comento utiliza para definir el concepto renta, los términos "ingresos", "utilidades", "beneficios", e "incrementos de patrimonio", cuyo significado resulta necesario establecer a fin de delimitar el ámbito de aplicación de la definición en referencia.

En su Manual de Instrucciones, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos ha atribuido a los términos antedichos las siguientes acepciones, basadas en las definiciones pertinentes del Diccionario de la Lengua:

a) Ingreso. El ingreso está constituido por la riqueza que fluye desde afuera; es algo que entra, que pasa a ser disoñible por alguien o a formar parte del patrimonio de una persona. Además, el ingreso debe ser determinable o apreciable en dinero. Las fuentes de un ingreso pueden ser el trabajo humano, el capital o la combinación de trabajo y capital.

b) Utilidad. Este término denota el provecho o interés que se saca de una cosa.

exigibilidad de la obligación del deudor, la que puede estar supeditada al transcurso de un plazo que fije la época de su cumplimiento.

Esta circunstancia, por cierto, inhabilitará al acreedor para exigir el pago de la renta en tanto no venza el plazo estipulado, pero no obstará a que ella se entienda devengada ya que esta condición la adquiere, según se dijo, desde el instante mismo en que nazca para el acreedor el derecho a su percepción.

El momento preciso en que ello ocurra dependerá de la naturaleza del contrato que genere la renta.

Así, por ejemplo, tratándose de ventas de bienes muebles la renta se devenga en el instante en que se perfecciona el respectivo contrato de compraventa, para lo cual, atendido el carácter meramente consensual que reviste este contrato, basta el acuerdo de las partes en el precio y en la cosa.

Como se ha señalado la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, lo anterior es válido, tanto respecto de las ventas al contrato, como de las ventas a crédito o a plazo en que el pago del precio se difiere total o parcialmente.

Respecto de otros contratos, la situación es la siguiente:

a) En el contrato de confección de obra material mueble,

c) Beneficio. Es el bien que se hace o se recibe. También significa utilidad o provecho. Sólo el beneficio - susceptible de apreciación pecuniaria es el que debe considerarse para los fines de la ley de la renta. Constituyen beneficio, por ejemplo, el goce de una casa habitación sin obligación de pagar arriendo, la alimentación gratuita, la remisión de una deuda, etc.

d) Incremento de patrimonio. Es el crecimiento de los bienes corporales o incorporeales, susceptibles de apreciación pecuniaria, de una persona. No es necesario que este crecimiento de los bienes o enriquecimiento tenga su origen en una fuente conocida o se identifique con utilidades e ingresos de una actividad, para su calificación como renta. Es sólo suficiente su existencia.

5.- Limitación del alcance de la definición de renta. Ingresos excluidos.

La propia ley de la renta limita el alcance de la definición que se analiza al conferir - en su artículo 17 - el carácter de ingresos no constitutivos de renta a determinados beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio, teórica y conceptualmente comprendidos en dicha definición.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 17 antedicho, tales ingresos quedan desposeídos de su carácter de renta para todos los efectos del cuerpo legal en estudio y,

como consecuencia de ello, exceptuados de la tributación que en él se establece.

La situación jurídica es, no obstante, distinta a la de las rentas exentas, ya que éstas, por mandato del artículo 54, deben ser computados dentro de la renta bruta del impuesto global complementario, lo que no ocurre con los ingresos en referencia.

6.- Concepto de renta devengada.

El número 2 del artículo 2º define la expresión "renta de vengada" diciendo que por tal debe entenderse "aquélla so bre la cual se tiene un título o derecho, independiente - mente de su actual exigibilidad y que constituye un crédi to para su titular".

La definición transcrita concuerda con las acepciones per tinentes del Diccionario de la Lengua para el cual "deven gar" es "adquirir derecho a alguna percepción o retribu - ción por razón de trabajo, servicio u otro título".

Con arreglo a los términos de la ley, una renta debe en - tenderse devengada desde el momento en que ella se deba, vale decir, desde que el acreedor pasa a tener sobre ella un título o derecho que lo habilite para demandar su en trega o pago.

Nótese que el devengo de una renta es independiente de la

cuando deba ser calificado de compraventa por suministrar el artífice la materia con que se ejecuta la obra, la renta se devenga en el instante en que la persona que la ordenó presta su aprobación. Ello, porque sólo en ese momento se produce el perfeccionamiento del contrato.

Ahora bien, si la aprobación de la obra se va prestando - parcialmente, a medida que ella es ejecutada, la renta se irá devengando también parcialmente.

b) En los contratos de promesa de compraventa, que consulten el pago de todo o parte del precio con antelación al otorgamiento del contrato prometido, la renta debe entenderse devengada en el momento de convenirse en la promesa.

Así se deduce de la dictaminado por la Dirección Nacional del SII. con respecto al tratamiento tributario aplicable a los ingresos devengados o percibidos por las empresas - constructoras y en virtud de contratos de compraventas de los inmuebles por ellas construídos.

En efecto, mediante Circular N° 127, de 3.11.76, se instruyó en el sentido de que tales ingresos deben imputarse al ejercicio que corresponda, teniendo presente las siguientes normas:

- Si la promesa estipula, por ejemplo, el pago del 50% del precio al contado y el saldo a 90 días, el ingreso debe entenderse íntegramente devengado en el ejercicio en que se

convino la promesa, aún cuando el plazo para pagar el sal
do venza en el curso del ejercicio siguiente:

- Si se estipula que el 50% se cancelará al contado y el saldo al suscribirse el contrato de compraventa definitivo sólo se entenderá devengada la parte del precio al con
tado, pues con respecto al saldo la empresa constructora no tiene todavía un título o derecho que constituya un crédito para ella. Este crédito será tal sólo al momento de suscribirse el contrato de compraventa definitivo.

c) En los contratos de arrendamiento de cosas corporales o incorporales, la renta se devenga a medida que transcurrir el plazo por el cual se ha cedido el uso del bien res
pectivo.

d) En los contratos de arrendamiento de servicios, la ren
ta sólo se devenga al tiempo de terminarse la ejecución - de la obra o la prestación de los servicios.

e) En el caso de mutuos u otras operaciones de crédito los intereses y/o reajustes se devengan a medida que transcurrir el plazo estipulado.

7.- Concepto de renta percibida.

El número 3 del artículo 2° define la expresión "renta -
percibida" asignando dicha acepción a "aquélla que ha in
gresado materialmente al patrimonio de una persona". El

mismo precepto agrega que "debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto pago".

Como puede apreciarse, la disposición transcrita se compone de dos partes, de las cuales la primera contiene la definición básica del concepto de renta percibida y la segunda, una norma complementaria que precisa la situación de aquellas rentas en que la obligación correlativa del deudor se extingue sin que intervenga pago y, por lo tanto, sin que se produzca el ingreso material de que habla la primera parte de la norma.

7.1 Análisis de la definición legal.

Al tenor de la definición en comento, debe entenderse que una renta está percibida cuando su titular se apropia de ella, recibéndola en forma material e ingresándola a su patrimonio.

Nótese que para estos efectos carece de relevancia que la renta respectiva se hubiere o no devengado con anterioridad, ya que la ley atiende sólo al hecho material de su incorporación al patrimonio del beneficiario de la misma.

De este modo, una renta debe entenderse percibida aun cuando su apropiación se verifique antes de que el beneficiario tenga derecho sobre ella.

En este sentido se ha pronunciado la Dirección Nacional -

Servicio de Impuestos Internos al decir, en su Circular - N° 100, de 19.8.75, que los ingresos o utilidades anticipadas, que contablemente se registran en el pasivo transitorio, "se gravan con impuesto según lo establece el artículo 2°, en número 3, de la nueva ley de la renta".

De acuerdo con ello, las empresas afectas al impuesto de la primera categoría deben computar dentro de su ingresos brutos, entre otras, las siguientes cantidades:

- Los anticipos recibidos de clientes a cuenta de compras futuras;
- Las rentas de arrendamiento de bienes de la empresa pagadas anticipadamente por los arrendatarios respectivos ;
- Los intereses cobrados anticipadamente; etc.

Como es obvio, este tratamiento sólo afecta a aquellos ingresos que participen de los requisitos necesarios para ser calificados como renta, de acuerdo con la definición de este concepto contenida en el número 1 del artículo 2° de la ley.

Cabe señalar que bajo la vigencia de la anterior ley de la renta, cuyas disposiciones no definían expresamente el término, la Dirección Nacional de Impuestos Internos había elaborado una doctrina diferente sobre la materia, conforme con la cual el concepto de renta percibida suponía necesariamente el devengo previo o, por lo menos, simultáneo de ella.

Dicha doctrina, como asimismo, los dictámenes e instrucciones basados en ella, deben entenderse sin efecto a partir de la entrada en vigencia de la (actual) ley del ramo que, como se vió, al definir el concepto no lo supedita a dicha condición.

1.2.4 Concepto de "ingresos brutos mensuales", se debe entender, para los efectos de cálculo de los pagos previsionales mensuales todos aquellos que el artículo 29 de la renta ordena computar dentro de la base imponible de 1° categoría. La base imponible de los PPM a que se refiere la letra a) del artículo 84 de la Ley de la Renta, sobre la cual debe aplicarse la tasa variable o fija según corresponda, está constituida por los ingresos brutos tanto percibidos como devengados obtenidos por los contribuyentes de la primera categoría que determinen su renta efectiva mediante contabilidad, ya sea completa o simplificada.

De acuerdo a lo anterior, para determinar el monto de los ingresos brutos se estará a las normas del artículo 29 de la Ley.

Este precepto dispone que constituyen "ingresos brutos" - todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y de actividades incluidas en la primera categoría, con excepción de aquellos que al tenor de lo prescrito por el artículo 17 de la ley no constituyen renta.

Por otra parte, señala la citada norma, que en el caso -

de contribuyentes de la primera categoría que declaren su renta efectiva mediante contabilidad, deberán considerarse en forma expresa dentro de los ingresos brutos las siguientes partidas: los reajustes derivados de ciertas inversiones financieras o de ahorro a que se refiere el N° 25 del artículo 17; las rentas de capitales mobiliarios - del artículo 20, N° 2, las cuales, en el caso de contribuyentes que desarrollen actividades de los números 1, 3, 4, o 5 de dicho artículo, se comprenden como ingresos de esos números respectivamente, conforme a lo señalado en el inciso final del citado número 2 del artículo 20, y las diferencias de cambio en favor del contribuyente originadas de créditos.

En el caso de los bancos, empresas financieras y otras similares constituirán también ingresos brutos del período los anticipos de intereses.

Para los fines de establecer el monto de los ingresos brutos se computarán tanto los ingresos percibidos como devengados en cada mes.

Los ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesa de venta de inmuebles, se computarán como ingresos brutos en el año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente. Por su parte, los ingresos provenientes de contratos de construcción por suma alzada, representados por el valor de la obra ejecutada, se computarán como ingresos brutos en el ejercicio en que se formule su cobro

respectivo.

A continuación se aclaran diversas situaciones que se deben tener presente en relación con el concepto de "ingresos brutos" antes mencionados:

- 1.- Tratándose de ventas de mercaderías, constituye ingreso bruto el precio de venta menos el IVA que estuviere incluído o recargado separadamente en el precio.
- 2.- Las cantidades que se cobren por concepto de flete y embalaje también forman parte de los ingresos brutos.
- 3.- Los descuentos, rebajas y devoluciones se consideran como un menor ingreso bruto del mes en que ello ocurra.
- 4.- En el caso de prestaciones de servicio, se considera ingreso bruto el valor de la prestación, sin considerar el impuesto a los servicios que se haya recargado en cumplimiento del decreto ley N° 825. El valor de los materiales, repuestos y otros elementos empleados en la prestación, que se cobre además del valor del servicio, también forma parte de los ingresos brutos.
- 5.- Respecto de las ventas a plazo, ellas forman parte - de los ingresos brutos del mes en que se perfecciona el contrato de compraventa, ya que desde ese momento se habrán devengado dichos ingresos.
- 6.- En cuanto a las operaciones de lato desarrollo, en

que el Director Regional haya autorizado la distribución de los ingresos en un período distinto a aquel en que se devengaron, en virtud de lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley de la Renta, dichos ingresos se considerarán como propios del mes o período prevista en la correspondiente autorización.

1.2.1 Ingresos Derivados de Ventas.

Tratándose de ventas, constituye "ingreso bruto" el precio de venta, menos el impuesto a las ventas recargadas o incluido dentro del precio.

Así lo manifestó la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos por Circular N° 150, de 15 de diciembre de 1972, la que aclaró también los siguientes otros puntos relacionados con la materia:

a) Ventas a plazo: forman parte de los ingresos brutos del mes en que se perfecciona el contrato de compraventa, ya que desde ese momento se entienden devengados dichos ingresos;

b) Descuentos, rebajas y devoluciones: deben considerarse como un menor ingreso bruto en el mes en que ocurran.

1.2.2 Situación de los Envases.

Según lo dictaminado por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos a través de su Circular N° 52,

de 27 de abril de 1978, en los casos en que el vendedor - de un producto conserve la propiedad de los envases que emplea, éstos constituyen un activo inmovilizado, carácter que no se desvirtúa por el hecho de que la empresa "utilice algún mecanismo que le asegure la restitución de tales envases, como ocurre, por ejemplo, cuando ellos se canjean por otros que debe entregar el cliente, cuando se celebra un contrato de comodato con o sin garantía o cuando simplemente se exige una garantía que resguarde su posterior devolución".

En las situaciones descritas no se genera, por consiguiente, ingresos brutos afectos al pago provisional mensual.

La Circular N° 52, precitada, agrega que, en cambio, cuando las empresas en referencia vendan los envases, "ya sea conjuntamente con el producto que ellos contienen o separadamente, los envases comprendidos en la operación de venta automáticamente pasan a tener el carácter de un activo realizable y, por ende, el ingreso obtenido se clasifica en los números 1°, 3° 4° ó 5° del artículo 20 según cual sea la actividad desarrollada por el contribuyente".

En tal carácter, el precio de venta de dichos envases debe ser incluido dentro de los ingresos brutos afectos a PPM en el mes en que se perfeccione el contrato respectivo.

1.2.3 Operaciones de lato desarrollo.

Respecto de las operaciones de esta naturaleza, cuando el Director Regional hubiere autorizado la distribución de los ingresos en un período diverso a aquél en que se devengaron en virtud de la facultad que le conceda el artículo 15 de la ley de la renta, dichos ingresos se considerarán como propios del mes o período previsto en la correspondiente autorización.

Cabe recordar que constituyen operaciones de lato desarrollo, entre otras, las ventas extraordinarias de pago diferido, vale decir, aquéllas de carácter esporádico o excepcional efectuadas fuera de las normas de comercialización imperante dentro del ámbito de la empresa o del país.

1.2.4 Ingresos provenientes de contratos de confección de una obra material.

De conformidad con las normas contenidas en el artículo 1996 del Código Civil, el contrato para la confección de una obra material constituye como se sabe, compraventa - cuando el artífice suministra la materia - o la parte principal de ella - pero no se perfecciona sino por la aprobación del que ordenó su ejecución.

De ello se deduce que el precio pactado no se devenga al tiempo de celebrarse el contrato, sino cuando interviene la aprobación en referencia, la cual puede prestarse por parcialidades, a medida que avanza la obra, o sólo una vez finalizada.

Por lo tanto, el artífice sólo debe considerar como "ingreso bruto" el precio pactado a medida que se vaya produciendo la aprobación parcial de la obra o, en su defecto, al tiempo de prestarse la aprobación final si ésta sólo se da al término de su ejecución.

Si la materia con que se confecciona la obra o - la parte principal de ella - es suministrada por quien la encarga, el contrato es de arrendamiento de obra.

En este caso, el precio o, más propiamente, la remuneración que corresponde al artífice debe entenderse devengada al completarse la obra, por lo que sólo en ese momento habrá obligación de incluirla dentro de los "ingresos brutos".

1.2.5 Contratos de construcción por suma alzada.

El inciso tercero del artículo 29 de la ley de la renta, agregado por el artículo 1º, N° 3, de la ley N° 18.682 - (Diario Oficial de 31.12.87), dispone que en estos contratos "el ingreso bruto, representado por el valor de la obra ejecutada, será incluido en el ejercicio en que se formule el cobro respectivo".

Para los efectos de los pagos provisionales obligatorios, dicho valor debe ser computado, por consiguiente, dentro de los ingresos brutos del mes "en que la empresa constructora formule su cobro a las personas que encargaron -

la construcción del inmueble, mediante la presentación de los respectivos estados de pago u otros documentos que los reemplacen".

1.2.6 Ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesa de venta de inmuebles.

Al tenor de lo dispuesto igualmente por el inciso tercero del artículo 29 del cuerpo legal en estudio, los ingresos obtenidos en razón de estos contratos deben ser incluidos "en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente".

De conformidad con lo dicho sobre la materia por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, los ingresos originados en la celebración de contratos de promesa de venta de inmuebles, además de computarse como ingresos brutos del ejercicio en que se suscriba el contrato de venta prometido, "deben incluirse dentro de la base imponible de los pagos provisionales obligatorios por el mes en que se hubieren verificado la suscripción de dicho contrato", entendiéndose que este hecho se produce al ser firmada por ambas partes la respectiva escritura pública.

1.2.7 Ingresos provenientes de contratos de confección de una obra material.

De conformidad con las normas contenidas en el artículo 1996 del Código Civil, el contrato para la confección de una obra material constituye, como se sabe, compraventa -

cuando el artífice suministra la materia - o la parte principal de ella - pero no se perfecciona sino por la aprobación del que ordenó su ejecución.

De ello se deduce que el precio pactado no se devenga al tiempo de celebrarse el contrato, sino cuando interviene la aprobación en referencia, la cual puede prestarse por parcialidades, a medida que avanza la obra, o sólo una vez finalizada.

Por lo tanto, el artífice sólo debe considerarse como "ingreso bruto" el precio pactado a medida que se vaya produciendo la aprobación parcial de la obra o, en su defecto, al tiempo de prestarse la aprobación final si ésta sólo se da al término de su ejecución.

Si la materia con que se confecciona la obra - o la parte principal de ella - es suministrada por quien la encarga, el contrato es de arrendamiento de obra.

En este caso, el precio o, más propiamente, la remuneración que corresponde al artífice debe entenderse devengada al completarse la obra, por lo que sólo en ese momento habrá obligación de incluirla dentro de los "ingresos brutos".

1.2.8 Contratos de construcción por suma alzada.

El inciso tercero del artículo 29 de la ley de la renta ,

agregado por el artículo 1º, N° 3, de la Ley N°18.682 (Diario Oficial del 31.12.87), dispone que en estos contratos "el ingreso bruto", representado por el valor de la obra ejecutada, será incluido en el ejercicio en que se formule el cobro respectivo".

Para los efectos de los pagos provisionales obligatorios, dicho valor debe ser computado, por consiguiente, dentro de los ingresos brutos del mes "en que la empresa constructora formule su cobro a las personas que encargaron la construcción del inmueble, mediante la presentación de los respectivos estados de pago u otros documentos que los reemplacen".

1.2.9 Ingresos obtenidos con motivo de contratos de pro me sa de venta de inmuebles.

Al tenor de lo dispuesto igualmente por el inciso tercero del artículo 29 del cuerpo legal en estudio, los ingre so s obtenidos en razón de estos contratos deben ser inclui do s "en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente".

De conformidad con lo dicho sobre la materia por la Direc ción Nacional del Servicio de Impuestos Internos, los ingre so s originados en la celebración de contratos de pro me sa de venta de inmuebles, además de computarse como ingre so s brutos del ejercicio en que se suscriba el contrato de venta prometido, "deben incluirse dentro de la base im

ponible de los pagos provisionales obligatorios por el mes en que se hubiere verificado la suscripción de dicho contrato", entendiéndose que este hecho se produce al ser firmada por ambas partes la respectiva escritura pública.

1.2.10 Ingresos provenientes de contratos de arrendamiento o prestación de servicios.

En este tipo de contratos el ingreso debe entenderse devengado una vez concluida la prestación del servicio que constituye el objeto del contrato, ya que sólo en ese instante nace para el prestador del servicio el derecho o título sobre la remuneración pactada.

Consecuentemente, dicha remuneración debe ser computada dentro de los ingresos brutos del mes en que se efectúe la prestación respectiva.

No obstante, si el beneficiario del servicio anticipa el todo o parte de dicha remuneración, los valores anticipados deben ser incluidos dentro de los ingresos brutos del mes en que ocurra su percepción.

La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, ha expresado, en relación con los contratos en referencia, "que en el caso de prestación de servicios se considerará como ingreso bruto, el valor de la prestación, no así el monto del impuesto a los servicios recargado en cumplimiento de la ley N° 12.120" agregando que "el valor de los ma

teriales, repuestos y otros elementos empleados en la prestación, que se cobren además del valor del servicio, también formará parte de los ingresos brutos".

1.2.11 Ingresos derivados del arrendamiento de bienes muebles o inmuebles.

Las rentas provenientes del arrendamiento de bienes muebles o inmuebles debe ser incluida dentro de los ingresos brutos en la misma medida en que ellas se vayan devengando por el arrendador, esto es, a medida que se produce por parte del arrendatario el goce de la cosa arrendada.

Lo anterior debe entenderse, no obstante, sin perjuicio de la obligación del arrendador de computar como ingresos brutos las rentas cuyo pago le sea anticipado por el arrendatario, incluyéndolas dentro de la base imponible de los PPM correspondientes al mes en que se produzca su percepción.

1.1.12 Ingresos por contratos de transporte.

Los ingresos provenientes de estos contratos están sujetos al mismo tratamiento señalado en el número 3.7.

Vale decir, el precio o flete pactado por el transporte debe considerarse como "ingreso bruto" sólo una vez efectuado el servicio por el transportista o en el momento en que dicho precio o flete es pagado por el interesado, si

ello ocurre con anterioridad a la realización del transporte.

1.2.13 Ingresos derivados de operaciones financieras o de crédito.

Constituyen "ingresos brutos" y, por ende, deben ser incluidos dentro de la base imponible de los pagos provisionales obligatorios, entre otros, los siguientes ingresos derivados de operaciones de este tipo:

a) Los intereses de cualquier operación de crédito.

Si tales intereses son obtenidos por empresas que desarrollan actividades clasificadas en los números 3,4 ó 5 del artículo 20, ellos deben ser computados dentro de los ingresos brutos mensuales, no en el momento de su percepción, sino a medida que se devenguen.

Como lo señala la Circular N° 117, de 12 de septiembre de 1975, de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos - Internos, lo anterior se explica porque en dicha situación tales intereses pierden su carácter de rentas del número 2 del artículo 20, pasando a quedar comprendidos en los números 3, 4 ó 5 del mismo artículo, según sea la actividad - principal de la empresa respectiva.

Debe tenerse presente, sin embargo, que para que opere este cambio de clasificación es menester, además, al tenor - de lo dispuesto por el inciso final del número 2 del artí-

culo 20, que se trate de contribuyentes que demuestren sus rentas efectivas mediante un balance general y que la inversión generadora de tales intereses forme parte del patrimonio de la empresa.

De no concurrir todos estos requisitos, los intereses en referencia deben ser incluidos dentro de los ingresos brutos del mes en que se perciban.

b) Los reajustes provenientes de las inversiones, instrumentos financieros y operaciones de crédito de dinero a que se refiere el número 25 del artículo 17, según lo proviene expresamente el inciso primero del artículo 29.

Para los efectos de los pagos provisionales, tales reajustes deben computarse mensualmente, a medida que se devenguen.

c) Las utilidades obtenidas en el descuento de letras de cambio u otros valores provenientes de operaciones de crédito.

Dichas utilidades, constituidas por la diferencia entre el valor de adquisición de los respectivos documentos y su valor nominal o de emisión, deben ser computadas dentro de los ingresos brutos del mes en que tales documentos sean descontados, cualquiera que sea la fecha de vencimiento de los mismos.

Ello es así porque el descuento es "per se" una operación

de crédito y la diferencia obtenida por el descontante, un interés cobrado anticipadamente, que asume el carácter de "renta percibida" de acuerdo con la definición que, de este concepto, se contiene en el número 3 del artículo 2º del cuerpo legal en estudio.

Cabe agregar que en el caso de los bancos, empresas financieras y otras similares, la obligación de incluir tales utilidades dentro de los ingresos brutos del mes en que se verifique la operación de descuento fluye, además, de lo dispuesto en el inciso segundo del número 3 del artículo 20, en cuanto en él se prescribe que dichos contribuyentes triburarán también "por los anticipos de intereses que obtengan".

d) El valor obtenido en la enajenación de títulos de crédito o instrumentos financieros.

Es importante tener presente que tratándose de acciones, bonos o debentures sólo procederá considerar como ingreso bruto el valor obtenido en su enajenación cuando esta operación represente el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente o cuando entre la fecha de adquisición y enajenación del primero de dichos títulos hubiere transcurrido menos de un año.

Cabe hacer notar, en todo caso, que para estos efectos debe computarse el valor total en que sean transferidos los títulos o instrumentos mencionados y no solamente el valor

o utilidad obtenida en su enajenación.

1.2.14 Otros ingresos computables dentro de la base imponible de los pagos provisionales obligatorios bajo la vigencia de la ex-letra a) del artículo 84.

A) título de ejemplo pueden mencionarse los siguientes :

- a) Condonación de deudas que no sea por ley;
- b) Diferencias de cambio originadas por la tenencia de monedas extranjeras;
- c) Dividendos de acciones de sociedades anónimas, chilenas y extranjeras;
- d) Indemnizaciones por siniestros de bienes incorporados al giro de la empresa;
- e) Valor obtenido en la venta de bienes del activo inmovilizado;
- f) Valor obtenido en la enajenación de derechos en sociedades de personas;
- g) Valor obtenido en la enajenación de marcas, patentes, licencias, concesiones, derechos de llave, etc.

1.2.15 Concepto de Sociedades de Personas.

El número 6 del artículo 2° de la ley de la renta, define por sociedades de personas, las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente a las anónimas.

De esta manera, salvo disposición en contrario, cada vez

que la ley de la renta emplee la expresión "sociedades de personas", sin otro agregado o calificación, deben necesariamente entenderse que la norma respectiva es aplicable, con exclusión de las anónimas, a todo tipo de sociedades incluidas, por cierto, las en comandita por acciones.

1.2.16 Concepto de capital efectivo.

Se entenderá por "capital efectivo", el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectiva, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

En el caso de contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41, la valorización de los bienes que conforman su capital efectivo se hará por su valor real vigente a la fecha en que se determine dicho capital. Los bienes físicos del activo inmovilizado se valorizarán según su valor de adquisición debidamente reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que anteceda al de su adquisición y el último día del mes que anteceda a aquél en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones anuales que autorice la Dirección. Los bienes físicos del activo realizable se valorizarán según su valor de costo de reposición en la plaza respectiva a la fecha en que se determine el citado capital, aplicándose las normas contempladas en el N° 3 del artículo 41.

1.3 Características y objetivos del sistema de P.P.M.

Como se desprende de las disposiciones legales que regulan el sistema de pagos tienen por objeto que los contribuyentes vayan constituyendo, a medida que se va generando la renta, esto es, mes a mes, una previsión obligatoria destinada a cubrir los impuestos anuales que deban satisfacer por las utilidades devengadas percibida o retiradas en el ejercicio respectivo.

Del contexto de las disposiciones legales se infiere, asimismo, que la intención del legislador es que tales pagos provisionales guarden la relación más exacta posible con el monto del impuesto anual que, en definitiva, corresponda cancelar al contribuyente.

Así lo ha entendido la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos al expresar, enfatizando dicha idea, - que en ningún caso se buscó instrumentalizar un sistema - que en forma sistemática arroje remanentes o excedentes - que transformen indefinidamente al Fisco en un deudor del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Para demostrar las aserciones anteriores basta hacer referencia al Art 90, que autoriza a los contribuyentes de la primera categoría para suspender los pagos provisionales obligatorios cuando sufrieren pérdidas y al 97, que establece la devolución por parte del Servicio de Tesorerías, dentro de los treinta días siguientes al vencimiento del

plazo legal para presentar la declaración anual, del remanente que resultare a favor del contribuyente una vez imputados los pagos provisionales a los impuestos anuales a la renta.

En la misma idea, por otra parte, se basa la disposición - contenida en el artículo 100 precepto éste que faculta al Presidente de la República para reducir los porcentajes con arreglo a los cuales se calcula el monto de los pagos provisionales y/o para modificar la base imponible sobre la que se aplican, cuando la rentabilidad de un sector de la economía o de una actividad económica determinada así lo requiera "para mantener una adecuada relación entre el pago provisional y el monto definitivo del impuesto".

1.4 Importancia :

1.4.1 Para el fisco

El sistema de pagos provisionales inincorporado por el artículo 44 de la ley N° 17.828 de noviembre de 1972 a la ley sobre impuesto a la renta, modifica sustancialmente el sistema de pago de impuesto a la renta, al establecer un nuevo sistema mediante el cual se provisiona mensualmente el impuesto de declaración anual de los contribuyentes de primera y segunda categoría en un inicio, para llegar en la actualidad a cubrir prácticamente todos los impuestos de declaración anual.

El establecimiento del sistema de pagos provisionales vino a defender en forma más eficaz el rendimiento real de los impuestos anuales a la renta permitiendo a su vez al Ministerio de Hacienda contar con un flujo financiero más expedito, que le permitiera cubrir los programas de caja mensual que debe financiar a través de la Tesorería General de la República, como por ejemplo: las distintas reparticiones públicas.

Cabe recordar que con anterioridad a que se estableciera esta provisión del impuesto, el fisco recibía los recursos en uno a tres veces en el año, según optara el contribuyente, para pagar su impuesto a la renta, si bien es cierto se establecía un reajuste que operaba cuando los impuestos eran cancelados en tres cuotas, un 100% de la

variación del índice de precios al consumidor y sólo del 50% de la variación del IPC cuando el contribuyente optara por cancelar la totalidad dentro del plazo contemplado para el pago de la primera cuota, vale decir, en el mes de marzo del año siguiente al correspondiente ejercicio comercial, por tanto el Fisco estaba percibiendo una moneda que había depreciado su valor.

Resumiendo : es importante para el Fisco el cambio de sistema de pago, por :

a) por la oportunidad en que recepciona los recursos financieros.

b) por que el Fisco deja de ser un acreedor del sujeto pasivo de la obligación tributaria, transformándose en un temporal del mismo sujeto.

Con el objeto de visualizar la importancia que constituyó para el Fisco el sistema de pagos provisionales y el volumen de recursos que ingresa en arcas fiscales por dicho concepto, se muestran los ingresos percibidos durante el año 1990 a nivel nacional según antecedentes emanados del Departamento de Contabilidad y Estadísticas de la Tesorería General de la República.

C O N C E P T O	Miles de pesos
a) pagos provisionales mensuales	
primera categoría	\$ 149.779.289

b) pagos provisionales mensuales segunda categoría al 15%	340
c) pagos provisionales mensuales segunda categoría al 10%	6.370.343
d) pagos provisionales mensuales vehículos de transporte	5.052.426
e) pagos provisionales mensuales voluntarios	4.919.332
f) pagos provisionales mensuales empresas constructoras	5.036
g) pagos provisionales retención segunda categoría - 10%	35.766.899
h) pagos provisionales mensuales talleres artesanales	1.161.352
i) pagos provisionales mensuales empresas mineras	3.084.237
j) pagos provisionales mensuales por retención a Directores y Consejeros de S.A.	1.155.860
k) pagos provisionales mensuales D.L. N° 824, art. 84-G	146.496
Total recaudado por concepto PPM.	207.441.612

Del análisis de estas cifras se observa :

- los pagos provisionales mensuales del impuesto de primera categoría constituyen la fuente principal de ingresos, alcanzando 72% en segundo lugar de importancia están las retenciones de segunda categoría al 10% que significan el 17%.

- por otra parte se puede observar que los pagos provisionales voluntarios también son una fuente relevante de ingresos, constituyendo el 2,3% del total recaudado por PPM en 1990.

Por último en esta recaudación es de vital importancia la labor que realiza el Servicio de Impuestos Internos en la asesoría y fiscalización del contribuyente que redundan en que éste último esté cumpliendo en forma más oportuna sus compromisos tributarios.

1.4.2 Para el contribuyente.

Hasta el año 1972, el contribuyente, cancelaba el impuesto a la renta, una vez al año, específicamente en el mes de marzo del año siguiente, pudiendo cancelarlo en un máximo de tres cuotas, con el recargo del 100% de la variación del Índice de Precios al Consumidor.

La dictación de la Ley N° 17.828, publicada en el Diario Oficial del 8.11.72, dió vida al sistema de "pago provisional mensual", que vino a facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de los impuestos anuales a la renta, puesto - que los altos porcentajes de los reajustes compensatorios de la inflación originaban a menudo problemas de liquidez, con el consiguiente recargo de los costos financieros.

Ahora bien, la ley de la renta contempla medida de resguardo para el contribuyente que cumple, es así que si llega a

producirse remanente a favor del contribuyente se contem-
ple una amplia gama de posibilidades que le permiten a és
te superar dicho exceso, ya sea mediante la vía de la im
putación o solicitando su devolución, según el caso, todo
ello expresado en moneda del mismo poder adquisitivo vi
gente a la época de efectuar los pagos respectivos.

Una vez verificada la imputación de los pagos provisiona-
les, si se produjere un saldo a favor del contribuyente -
por el Servicio de Tesorería dentro de los 30 días siguien
tes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar
la declaración anual de renta, o del mes siguiente a aquel
en que se efectuó dicha declaración, si el contribuyente
la presentó con posterioridad al período señalado.

Este remanente se será devuelto al contribuyente previa -
mente reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación
del IPC en el período comprendido entre el último día del
mes anterior al del balance término del año calendario co
mercial y último día del mes en que se declare el impues-
to correspondiente.

Al respecto el Servicio de Impuestos Internos instruyó lo
siguiente :

Una vez verificada la imputación de los pagos provisiona-
les, si se produjere un saldo a favor del contribuyente ,
este remanente de PPM deberá serle devuelto al contribu-
yente por el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días



C A P I T U L O I ICLASIFICACION Y DETERMINACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES.

De acuerdo a las disposiciones tributarias vigentes, se distinguen aquellos contribuyentes que están obligados a efectuar pagos provisionales mensuales y otro grupo de contribuyente que puede efectuar pagos provisionales mensuales en forma voluntaria.

Respecto a la forma como se calcula el monto que se debe provisionar el contribuyente estará sujeto a: método de cálculo fijo o variables.

2.1 Según la obligación.

El artículo 84 de la Ley de la Renta define el universo de aplicación del sistema de pagos provisionales al decir que estarán obligados a efectuar tales pagos los contribuyentes que, según dicho cuerpo legal deban presentar de claraciones anuales de primera y/o segunda categoría.

2.1.1 Obligatorios.

Deben efectuar pagos provisionales de carácter obligatorio los siguientes contribuyentes:

- a) Las sociedades anónimas que exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas o no agrícolas.
- b) Las personas naturales o jurídicas cuyas rentas provengan del ejercicio del comercio, industria, minería y de más actividades clasificadas en el número 3 del artículo 20.
- c) Las personas naturales o jurídicas que obtengan rentas comprendidas en el número 4 del artículo 20: corredores, martilleros, agentes de aduana, clínicas, hospitales, empresas de diversión y esparcimiento, etc.
- d) Las personas naturales o jurídicas que desarrollen en forma habitual actividades cuyas rentas se clasifiquen en el número 5 del artículo 20 por no encontrarse establecida su imposición en otros preceptos de la ley de la renta.
- e) Las personas naturales propietarias de un pequeño taller artesanal u obrero que tributen con arreglo al artículo 26.
- f) Las personas naturales o sociedades de personas que exploten vehículos destinados al transporte terrestre de pasajeros y/o carga ajena que tributen de acuerdo con lo dispuesto en los números 2 y 3 del artículo 34.
- g) Las personas naturales extranjeras sin domicilio ni residencia en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan en Chile cualquie

ra clase de establecimientos permanentes como sucursales, oficinas, agentes o representantes.

A esta relación se deben agregar todavía a las personas - naturales o sociedades de personas que exploten bienes - raíces no agrícolas en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario o bienes raíces agrícolas acogidos a la opción de declarar la renta efectiva de estos últimos que les otorga el inciso de la letra b) del número 1° del artículo 20.

h) Los profesionales liberales y, en general todas las - personas que desempeñen cualquier profesión u ocupación - lucrativa comprendida en el número 2° del artículo 42.

i) Las sociedades de profesionales

j) Los corredores que sean personas naturales, que no empleen capital ni utilicen los servicios de terceros.

k) Los comisionistas que sean personas naturales y no tengan oficina establecida.

l) Los notarios, conservadores, receptores y demás auxi - liares de la administración de justicia.

2.1.2 Voluntarios.

El inciso primero y segundo del artículo 88 facultan a los

contribuyentes en general, no sometidos obligatoriamente al sistema de pagos provisionales mensuales, para efectuar pagos voluntarios, de modo permanente o esporádico y por cualquier cantidad, a cuenta de alguno o todos los impuestos a la renta de declaración o pago anual.

Un derecho similar reconoce el inciso primero de la misma disposición a los contribuyentes sometidos obligatoriamente al sistema en comento. Los pagos provisionales voluntarios efectuados por estos contribuyentes pueden ser imputados por ellos, además, al cumplimiento de los posteriores pagos provisionales obligatorios que correspondan al mismo ejercicio comercial, reajustados según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a su ingreso en arcas fiscales y el último día del mes anterior a su imputación.

2.1.2.1 Contribuyentes que pueden efectuar pagos provisionales voluntarios.

Estos pagos pueden ser realizados, tanto por los contribuyentes sometidos obligatoriamente al sistema de pagos provisionales mensuales, como por aquéllos no afectos a dicha obligación.

Ello significa que pueden hacer uso de esta posibilidad - los siguientes contribuyentes:

a) Los contribuyentes de la primera categoría que obtengan

rentas clasificadas en los números 1°, letra a), 3°, 4° y 5° del artículo 20, sin perjuicio de los pagos obligatorios a que están sometidos.

b) Los profesionales, sociedades de profesionales y demás contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en la segunda categoría de acuerdo con el número 2° del artículo 42, sin perjuicio de los pagos provisionales obligatorios a que están sometidos; y

c) En general, todo contribuyente que aún sin estar sujeto obligatoriamente al sistema de pagos provisionales mensuales, desee provisionar anticipadamente el monto de cualquiera de los impuestos a la renta de declaración o pago anual que pueda afectarlo, como por ejemplo:

- Las personas naturales y sociedades de personas que exploten bienes raíces agrícolas o no agrícolas.

- Las personas que obtienen exclusivamente rentas mobiliarias clasificadas en el número 2° del artículo 20.

- Los mineros y empresas mineras acogidas al régimen de renta presunta establecido en el número 1° del artículo 34; y

- Los establecimientos particulares de enseñanza.

A esta nómina deben agregarse los contribuyentes del im

puesto único de segunda categoría, cuando deban reliquidar anualmente dicho tributo por haber percibido durante el año calendario respectivo, o parte de él, rentas de más de un empleador o pagador, simultáneamente.

Cabe señalar que, respecto de estos últimos contribuyentes, el derecho a efectuar pagos provisionales voluntarios emana no sólo de la norma genérica en comento, sino de la disposición específica contenida en el inciso segundo del artículo 47, que los autoriza expresamente para realizar tales pagos a cuenta de las diferencias que se determinen en la mencionada reliquidación.

2.1.2.2 Objetivos y características de los pagos provisionales voluntarios.

Las disposiciones del artículo 88 responden al propósito del legislador, presente en todas las normas que gobiernan el sistema, de lograr la mayor correspondencia posible entre los pagos provisionales efectuados por el contribuyente y el monto definitivo del impuesto anual, propósito cuya consecución cabal no hubiera sido, por cierto, factible de no otorgarse a los contribuyentes la posibilidad de completar en el curso del ejercicio, mediante pagos de carácter voluntario, las diferencias de impuesto no cubiertas por los pagos provisionales obligatorios.

Desde el punto de vista de los contribuyentes tales pagos voluntarios les permiten contrarrestar los efectos de la correc

ción monetaria de sus renta e ingresos, ya que dichos pagos, al igual que los de carácter obligatorio gozan de reajustabilidad según la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al de su ingreso en arcas fiscales y el 30 de noviembre de cada año.

Los pagos provisionales voluntarios presentan las siguientes características:

- a) Su monto queda entregado al arbitrio del contribuyente, pudiendo éste efectuarlos por la cantidad que lo desee;
- b) Se pueden realizar en forma permanente o esporádica;
- c) Su entero en arcas fiscales puede ser efectuado en cualquier día hábil del mes;
- d) Las cantidades ingresadas como pagos provisionales voluntarios pueden ser imputados por el contribuyente a sus impuestos anuales, beneficiándose para tales efectos con el mismo reajuste aplicable a los pagos provisionales obligatorios según el artículo 95;
- e) Sin perjuicio de ello, los contribuyentes sometidos obligatoriamente al sistema P.P.M. pueden optar por imputar dichas cantidades al cumplimiento de los posteriores pagos provisionales obligatorios que correspondan al mismo ejercicio comercial, gozando en tal caso del reajuste

mencionado artículo 95 hasta el último día del mes anterior al de su imputación.

2.1.2.3 Imputación a los impuestos anuales a la renta.

Los pagos provisionales voluntarios efectuados por el contribuyente pueden ser imputados a los impuestos anuales a la renta en la oportunidad en que éstos se declaren, conjuntamente con los pagos provisionales obligatorios correspondientes a los ingresos brutos del ejercicio respectivo.

Es importante tener presente, no obstante, que sólo pueden imputarse los pagos provisionales voluntarios ingresados en arcas fiscales entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del ejercicio al cual correspondan las rentas comprendidas en la respectiva declaración anual.

Para los efectos de su imputación, estos pagos deben reajustarse de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al de su ingreso y el último día del mes anterior o a la fecha del balance o del cierre del ejercicio respectivo.

De este modo, un pago provisional voluntario ingresado, - por ejemplo, en el curso del mes de abril de un año se beneficiará con el reajuste equivalente al porcentaje de variación del IPC entre el 31 de marzo y el 30 de noviembre.

De acuerdo con esta norma de actualización, los pagos pro
visionales voluntarios ingresados en diciembre no gozan -
de reajuste alguno.

2.1.2.4 Imputación a los pagos provisionales obligatorios del mismo ejercicio.

De conformidad con la norma expresa en tal sentido conte-
nida en el inciso primero del artículo 88 del cuerpo le
gal en estudio, los pagos provisionales voluntarios pue
den ser también imputados al cumplimiento de los pagos -
provisionales obligatorios posteriores del mismo ejerci
cio en que se efectuaron aquéllos.

Para acogerse esta posibilidad, al contribuyente le basta
con hacer efectiva la imputación de tales pagos en el mis
mo formulario de declaración mensual, sin necesidad de e
legar solicitud alguna ni recabar autorización previa del
Servicio de Impuestos Internos o de Tesorerías.

Para los efectos de su imputación, los pagos provisiona-
les voluntarios deben ser actualizados previamente en la
forma indicada en la parte final del inciso primero del
artículo 88, el que expresa que tales pagos gozarán "del
reajuste a que se refiere el artículo 95 hasta el último
día del mes anterior al de su imputación".

La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos,
ha precisado el alcance de esta norma impartiendo al efec
to, por Circular N° 148, de 20 de diciembre de 1976, y

Circular N° 16, de 01 de abril de 1991, las instrucciones que se reproducen a continuación:

(1) Para los efectos de proceder a calcular el reajuste a que se refiere el inciso primero del artículo 88 de la ley de la renta, es necesario aclarar que se entenderá por mes de imputación aquél en que venza legalmente el provisional obligatorio a cumplirse con la imputación en referencia.

(2) En esta virtud, los pagos provisionales voluntarios que se imputen al cumplimiento de los obligatorios, se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la fecha de ingreso en arcas fiscales de cada pago provisional voluntario y el último día del mes anterior a aquél en que venza legalmente el pago provisional obligatorio a cumplirse con la imputación en referencia.

(3) Si el contribuyente utiliza sólo parcialmente el pago provisional voluntario, el saldo que mantenga a su favor tendrá la calidad de PPM voluntario del mes en que se impute y dicho saldo quedará sujeto a la norma de reajuste que establece el artículo 95. Así, por ejemplo, si un PPM voluntario efectuado en enero de 1979 es imputado parcialmente a un PPM obligatorio del mes de mayo de 1979 (Ingresos brutos de abril de 1979), el saldo constituirá un PPM voluntario del mes de mayo de 1979 y, por consi -

guiente, en tal calidad, sujeto a las normas de reajustes posteriores.

Las mismas Circulares en referencia ilustran la aplicación de estas normas mediante el ejemplo que transcribo a continuación:

Antecedentes :

1. Pago provisional voluntario de febrero de 1990	\$ 40.000
2. El citado P.P.M. voluntario se imputa a los P.P.M. obligatorios de los siguientes meses:	
Mayo 1990 (ingresos brutos de abril) por	\$ 30.000
Junio 1990 (ingresos brutos de mayo) por	\$ 20.000

Solución :

P.P.M. voluntarios de febrero de 1990	\$ 40.000
Más : Reajuste antes de su imputación al P.P.M. obligatorio de mayo:	
Período a medir: 1.02.90 al 30.04.90	
Indices a considerar: Enero 1990 (119,38) y abril 1990 (124,80)	
Porcentaje de reajuste: 4,54%	\$ 1.816

P.P.M. voluntario reajustado	\$ 41.816
Imputación al P.P.M. abligatorio de mayo de 1990	\$ 30.000
Remanente a considerar como P.P.M. volunta rio de mayo de 1990	\$ 11.816
Más: Reajuste del saldo antes de su imputa ción al P.P.M. obligatorio de junio: Período a medir: 1.05.90 al 31.05.90 considerando el desfase de un mes: Indices a considerar: abril 1990 (124,80) y mayo 1990 (126,70) Porcentaje de reajuste: 1,52%	\$ 180
Saldo de P.P.M. voluntario reajustado	\$ 11.996
P.P.M. obligatorio del mes de junio de 1990	\$ 20.000
Diferencia que debe ser pagada en Tesore - ría	\$ 8.004

2.1.2.5 Imputación a pagos provisionales obligatorios e
fectuados fuera de plazo.

La imputación de los pagos provisionales voluntarios al -
cumplimiento de los pagos obligatorios posteriores del mis
mo ejercicio puede ser efectuada aunque estos últimos sean
ingresados con posterioridad al vencimiento del plazo res
pectivo.

De acuerdo con la interpretación sustentada por la Direc

ción Nacional del Servicio de Impuestos Internos el reajuste aplicable a los pagos provisionales voluntarios de be calcularse, aún en estos casos, sólo hasta el último día del mes anterior en que venció legalmente el pago provisional obligatorio a cumplirse con la imputación en referencia.

En tal evento, sin embargo, no procederá el cobro de reajustes, intereses, sanciones y multas por pago fuera de plazo respecto de la parte de los pagos provisionales obligatorios cubierta con la imputación de los pagos voluntarios.

Lo anterior se explica porque en dicha situación, como lo ha dejado establecido la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, en su Circular N° 148, de 1976, y Circular N° 16, de 1991, antes mencionada, no existe mora por parte del contribuyente ya que "éste y el Fisco son deudores uno del otro, operando entonces el modo de extinguir obligaciones recíprocas denominado compensación al cual se refieren los artículos 1655 y siguientes del Código Civil".

Como lo aclara el mismo instructivo, si el contribuyente hubiere omitido la presentación de la declaración de los pagos provisionales obligatorios que se cumplen en esta forma, procederá la aplicación de la multa establecida en el número 2° del artículo 97 del Código Tributario.

2.1.2.6 Pagos provisionales voluntarios de los contribuyentes del impuesto único de segunda categoría afectos a reliquidación anual.

El inciso segundo del artículo 47 de la ley de la renta autoriza expresamente a los contribuyentes del impuesto único de segunda categoría (empleados, obreros, pensionados, etc.) a efectuar pagos provisionales voluntarios, a cuenta de las diferencias de dicho tributo que se determinen en la reliquidación anual que deben practicar, en cumplimiento de lo ordenado por el inciso primero de dicho precepto, cuando durante un año calendario, o en parte de él, hubieren obtenido rentas de más de un empleador, patrón o pagador simultáneamente.

Para los efectos de su imputación a las referidas diferencias, tales pagos voluntarios deben reajustarse de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al ingreso en arcas fiscales de cada pago y el 30 de noviembre del año respectivo.

Cabe agregar que el inciso tercero del artículo 88 de la ley de la renta permite a los contribuyentes en referencia solicitar cualquiera de los diferentes habilitados o pagadores que les retenga una cantidad mayor que la que corresponda por concepto de impuesto único de segunda categoría.

Como lo señala este mismo inciso, las mayores cantidades

retenidas tendrán el carácter de pagos provisionales voluntarios, por lo que, para los efectos de su imputación a las diferencias de impuesto que resulten de la reliquidación anual ordenada por el inciso primero del artículo 47, dichas cantidades deben ser previamente actualizadas en la misma forma que la recién indicada respecto de los pagos provisionales.

NORMAS TRANSITORIAS ESTABLECIDAS PARA LA APLICACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES POR LOS PERIODOS QUE SE INDICAN.

Las modificaciones introducidas a los artículos 84 de la Ley de Renta consistieron, en resumen, en establecer el mismo mecanismo que los contribuyentes de la primera categoría utilizaban al 31 de diciembre de 1988 para el cumplimiento de sus pagos provisionales mensuales.

Ahora bien, como para la aplicación de dicho mecanismo de pagos provisionales mensuales mediante una tasa variable se requieren ciertos elementos o antecedentes ocurridos - en el ejercicio comercial inmediatamente anterior y además, considerando que el impuesto de primera categoría, conforme a lo señalado por el artículo 2° transitorio de la ley N° 18.985, por los períodos comerciales 1991, 1992 y 1993, se declarará con una alícuota de 15%, para luego volver - en el año comercial siguiente a su tasa general de 10% establecida en el artículo 20 de la ley, fue necesario esta

blecer ciertas normas transitorias aplicables en determinados períodos que se contienen en el artículo 8° transitorio de la ley N° 18.985 antes indicada, y que pasan a comentar a continuación:

1.- Tasa variable a considerar a contar de la vigencia del nuevo sistema de pagos provisionales mensuales establecido en el artículo 84 de la Ley de la Renta.

a) En virtud de lo señalado por el artículo 8° transitorio de la Ley N° 18.985, el nuevo sistema de pagos provisionales establecido en la letra a) del artículo 84 de la ley, regirá respecto de los ingresos brutos que se perciban o devenguen, a partir del día primero del mes siguiente a la fecha de publicación en el Diario Oficial de la ley modificatoria precitada, esto es, a partir del 1° de julio de 1990.

b) Ahora bien, como la tasa variable que contempla dicho literal no es determinable aún a la fecha de vigencia de dicho mecanismo, para los fines señalados en la letra precedente, se considerará como tasa variable aquella que el contribuyente debió utilizar en el mes de diciembre de 1988 para efectuar los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos de dicho período, incrementada en un 50%. Si el contribuyente por el citado período no hubiera efectuado pagos provisionales, como es el caso por ejemplo, cuando el contribuyente hubiere iniciado actividades en una fecha posterior al citado mes, incluyendo la situación cuando las actividades se hayan iniciado a par

tir del mes de julio de 1990, fecha de vigencia del nuevo sistema de P.P.M., o por cualquier circunstancia la referida tasa no fuere posible establecerla, se considerará - en tales casos que la mencionada alícuota equivale a un 1,5%, sin incremento alguno.

c) Las tasas así determinadas se aplicarán y mantendrán - hasta los ingresos brutos que se perciban o devenguen en el mes anterior a aquel en que debe presentarse la declaración anual de impuesto a la renta correspondiente al - Año Tributario 1991.

d) En consecuencia, y de acuerdo a lo antes expuesto, los contribuyentes acogidos al mecanismo de pagos provisionales mensuales establecidos en la letra a) del artículo 84 de la ley, respecto de los ingresos presentarse la declaración anual del impuesto a la renta correspondiente al Año Tributario 1991.

e) En consecuencia, y de acuerdo a lo antes expuesto, los contribuyentes acogidos al mecanismo de pagos provisionales mensuales establecidos en la letra a) del artículo 84 de la ley, respecto de los ingresos brutos obtenidos durante el período julio de 1990 a marzo de 1991, deberán - cumplir sus pagos provisionales mensuales aplicando al efecto las tasas establecidas anteriormente. Lo anterior, sin perjuicio de la suspensión de los mencionados pagos , conforme al mecanismo establecido en el artículo 90 de la ley, si los citados contribuyentes se encuentran en la situación prevista por dicho artículo; suspensión que opera

a partir de los ingresos brutos del mes de julio de 1990, si al 30 de junio de dicho año se acredita la existencia de una pérdida tributaria acumulada a la citada fecha. Para tales efectos, los referidos contribuyentes deben dar cumplimiento a las normas establecidas en el N° 4 de la letra A) precedente.

2.- Tasa variable de pagos provisionales mensuales a aplicar por el período abril 1991 a marzo de 1992.

a) Los contribuyentes acogidos al sistema de pagos provisionales mensuales a que se refiere la letra a) del artículo 84 de la ley, por el período abril de 1991 a marzo de 1992, cumplirán con sus pagos provisionales mensuales aplicando al efecto sobre sus ingresos brutos, tanto percibidos como devengados, obtenidos en el citado período, la tasa que resulte de la relación porcentual entre el impuesto de primera categoría que afecte al contribuyente por el Año Tributario 1991 y los ingresos brutos correspondientes al mismo ejercicio comercial, incrementada ésta en un 50%. La tasa definitiva que se determine de acuerdo a lo antes indicado, se expresará con un solo decimal, aproximando el segundo decimal.

En todo caso, si la tasa resultante es igual o inferior a 0,04% esa misma cifra deberá considerarse como tasa definitiva a aplicar en el período mencionado, sin aproximación alguna.

Para los efectos señalados se considerará como impuesto -

de primera categoría aquel que resulte de aplicar sobre la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría del Año Tributario 1991, la tasa correspondiente a dicho tributo (10%), deducido de éste cuando proceda, sólo el crédito por contribuciones de bienes raíces, y sin agregar, además el citado gravamen la parte del reajuste del artículo 72 de la ley, que le corresponda. Por ingresos brutos se entenderá aquellos definidos por el artículo 29 de la ley, considerando al efecto tanto los percibidos como devengados en cada uno de los meses del ejercicio comercial 1990 (de enero a diciembre), reajustado según la variación del I.P.C. existente entre el mes al que corresponde el ingreso bruto y la fecha de cierre del ejercicio, con el desfase correspondiente; (1 mes), a fin de homogeneizar las bases de cálculo.

El siguiente ejemplo ilustra sobre la materia:

1. ANTECEDENTES (Año Tributario 1991)

1.1	R.L.I. de 1ra. categoría.....	\$ 50.000.000.-
1.2	Contribuciones de Bienes Raíces, reajustadas	500.000.-
1.3	Pagos Provisionales Mensuales , reajustados	6.000.000.-
1.4	Ingresos brutos anuales (reajus- tados).....	200.000.000.-

2. DESARROLLO.

2.1 Impuesto de lra. categoría a consi
derar.

Impuesto según tasa 10% s/	
50.000.000	\$ 5.000.000.-
Menos :	
Crédito por contribuciones de Bie- nes Raíces, reajustadas	(500.000.-

Impuesto Determinado	\$ 4.500.000.-
	=====

2.2 Cálculo de la Tasa de Pagos Provi-
sionales Mensuales.

Impuesto lra. categoría determinado	
\$ 4.500.000 x 100	
-----	= 2,25%
Ingresos brutos anuales	
\$ 200.000.000	

NOTA : La tasa que se determine en esta etapa, se expresará con dos decimales, aproximando el tercer decimal.

2.3 Incremento de la tasa de Pagos Provisionales Mensua-
les.

Tasa determinada	2,25
Incremento : 50%	1,13

	3,38
	=====
Tasa definitiva a consi- derar :	3,4%

2.4. Período de aplicación de la tasa.

La tasa así determinada, se aplicará sobre los ingresos brutos tanto percibidos como devengados, obtenidos en los meses de abril de 1991 a marzo de 1992.

b) Si la referida alícuota no fuera determinable, por no quedar afecto el contribuyente al impuesto de primera categoría en el Año Tributario 1991, o por cualquier, otra circunstancia, la tasa a aplicar para el cumplimiento de los pagos provisionales mensuales por el citado período corresponderá a un 1,5%, sin incremento alguno.

c) Por su parte, respecto de los contribuyentes que de acuerdo con las nuevas normas que regulan actualmente los regímenes de rentas presuntas, deban pasar de dicho sistema al de renta efectiva a contar del 1° de enero de 1991, la tasa de pagos provisionales mensuales que deben utilizar por el período correspondiente a los ingresos brutos de los meses de enero de 1991 a marzo de 1992, será de 1%, sin incremento alguno.

d) El cumplimiento de los pagos provisionales mensuales en los períodos indicados con las alícuotas establecidas anteriormente, es sin perjuicio de la suspensión de tales pagos, de conformidad a las normas del artículo 90 de la ley, si los referidos contribuyentes se encuentran en la circunstancia establecida en dicho artículo.

3. Reducción de la tasa variable de pagos provisionales mensuales a aplicar por el período abril de 1994 a marzo de 1995.

a) La tasa variable de pagos provisionales mensuales que corresponda aplicar sobre los ingresos brutos percibidos o devengados por el período abril de 1994 a marzo de 1995, determinada ésta de conformidad a la mecánica general establecida por la letra a) del artículo 84 de la ley, se deberá reducir en un 33%, para compatibilizarla con la rebaja de la tasa de primera categoría de 15% a 10% que regirá desde el año comercial 1994.

b) Por su parte, cuando la mencionada tasa variable de pagos provisionales mensuales no sea determinable por las circunstancias anotadas en el inciso quinto de la letra a) del artículo 84 de la ley, la alícuota a aplicar en el citado período equivaldrá a un 1%, sin rebaja alguna.

c) El cumplimiento de los pagos provisionales mensuales en el mencionado período (abril 1994 - marzo 1995), con las alícuotas señaladas, es sin perjuicio de la suspensión de tales pagos conforme a la modalidad prevista por el artículo 90 de la ley, cuando se dé la situación considerada en dicho artículo.

4. Incremento de las tasas fijas de pagos provisionales mensuales establecidas en la letra c), e) y f) del artículo 84 de la Ley de la Renta, por los períodos que se indican.

a) Los contribuyentes a que se refieren las letras c), e) y f) del artículo 84 de la Ley de la Renta, por los años comerciales 1991, 1992 y 1993 (de enero a diciembre de cada año), deberán dar cumplimiento a sus pagos provisionales mensuales con las tasas establecidas en dichos literales, incrementadas éstas en un 50%, ello conforme a lo dispuesto por el inciso penúltimo del artículo 8° transitorio de la Ley N° 18.985, de 1990.

b) En consecuencia, los mencionados contribuyentes en los períodos comerciales indicados, cumplirán sus pagos provisionales mensuales con las siguientes alícuotas :

PERIODOS COMERCIALES 1991, 1992 y 1993				
CONTRIBUYENTES	Base Imponible	Tasa fijada en la ley	Incremento	Tasa fijada a aplicar
b.1) Talleres artesanales u obreros que se dediquen a la fabricación de bienes en forma preponderante (Art. 84, letra c)).	Ingresos brutos mensuales	1%	50%	1,5%
Talleres artesanales - que se dediquen a la presentación de servicios (art. 84, letra c)).	Ingresos brutos mensuales	2%	50%	3%
b.2) Contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones, que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros, que declaren la renta presunta de dicha actividad por reunir los requisitos y condiciones que se exigen para acogerse a dicho régimen de tributación conforme a las normas del N° 2 del art. 34 bis (art. 84, letra e)).	Precio corriente en plaza de cada vehículo fijado por el S.I.I. al 1° de enero de cada año o el precio según factura cuando se trate de vehículos adquiridos durante el ejercicio.	0,2%	50%	0,3%
b.3) Contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones, que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte terrestre de carga ajena, que declaren la renta presunta de dicha actividad por cumplir con los requisitos y condiciones que se exigen para acogerse a dicho régimen de tributación conforme a las normas del N°34 bis de la ley (art. 84, letra f)).		0,2%	50%	0,3%

5.- Incremento de las tasas de retención a que se refiere el N° 6 del artículo 74 de la Ley de la Renta por los períodos que se indican.

a) De conformidad a lo dispuesto por el N°6 del artículo 74 de la ley, las personas que efectúen compras de minerales a contribuyentes mineros que declaren sus impuestos en base a renta presunta, de acuerdo con las normas del artículo 34 N° 1 de la ley, están obligados a efectuar una retención de impuesto sobre el valor neto de venta de los productos.

b) Dicha retención se efectúa de acuerdo con la escala de tasas establecidas en el artículo 23 de la ley, las cuales rigen por el período 1° de marzo hasta el último día del mes de febrero del año siguiente, y son dadas a conocer por el Servicio, con sus respectivas equivalencias, en el mes de marzo de cada año mediante Circular emitida al efecto.

c) Ahora bien, en virtud de lo dispuesto por el inciso penúltimo del artículo 8° transitorio de la Ley N° 18.985, las referidas personas por los períodos comerciales 1991, 1992 y 1993 (de enero a diciembre de cada año, según la vigencia de tales tasas), efectuarán dicha retención con las tasas señaladas en la letra b) precedente, incrementadas éstas un un 50%.

2.2. SEGUN EL METODO DE CALCULO

2.2.1 CONTRIBUYENTES SOMETIDOS A UNA TASA FIJA

De acuerdo a lo preceptuado en el artículo 84 de la ley, el porcentaje o tasa que se aplica sobre la base imponible para calcular el monto de los pagos provisionales mensuales, puede ser, una tasa fija que es aquella que no sufre alteración de un ejercicio a otro. A esta tasa se someten los siguientes contribuyentes:

1.- Personas naturales propietarias de un taller artesanal u otrero.

Estos están sometidos a una tasa del 2% sobre el monto de los ingresos brutos. Este porcentaje será del 1% de dichos talleres que se dediquen a la fabricación de bienes en forma preponderante.

2.- Profesionales, sociedades de profesionales y personas que realicen ocupaciones lucrativas clasificadas en el N° 2 del artículo 42.

Estos están sometidos a una tasa del 10% sobre el monto de los ingresos mensuales percibidos por los contribuyentes que desempeñen profesiones liberales, por los auxiliares de la administración de justicia respecto de los derechos que conforme a la ley obtienen del público y por los profesionales Contadores, Constructores y Periodistas, con o sin título universitario. La misma tasa anterior se aplicará para los contribuyentes que desempeñen cual -

quier otra profesión u ocupación lucrativa y para las sociedades de profesionales.

3.- Contribuyente del N° 2 del artículo 34 bis, que explo^{ten}ten vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de pasajeros.

Estos tendrán una tasa del 0,2% sobre el precio corriente en plaza de dichos vehículos.

4.- Contribuyentes del N° 3 del artículo 34, que explot^{en}ten vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de carga ajena y que estén sujetos al régimen de renta presunta.

Estos contribuyentes estarán sometidos a una tasa fija del 0,2% sobre el precio corriente en plaza de dichos vehículos.

5.- Casos en que los contribuyentes afectos a una tasa variable deben aplicar una tasa fija de pagos provisionales mensuales.

De conformidad con lo establecido en el inciso quinto de la letra a) del artículo 84, en aquellos casos en que la tasa variable de P.P.M. no sea determinable, ya sea por que el contribuyente tuvo una pérdida tributaria en el ejercicio comercial anterior; por tratarse del primer ejercicio comercial, o por cualquier otra circunstancia, la tasa de los PPM. será de un 1% aplicado sobre los ingresos brutos.

2.2.2 CONTRIBUYENTES SOMETIDOS A UNA TASA VARIABLE.

Los contribuyentes de la primera categoría que conforme a lo dispuesto en la letra a) del artículo 84, están obligados a efectuar P.P.M. a cuenta de sus impuestos anuales, deberán aplicar un determinado porcentaje sobre los ingresos brutos, tanto percibidos como devengados, provenientes de su actividad. Este porcentaje varía en cada año según sea la relación porcentual que exista entre el monto de los P.P.M. obligatorios actualizados y el monto del impuesto de primera categoría declarado por el ejercicio comercial inmediatamente anterior a aquél en que se determina dicha proporción.

A continuación se analizan los elementos que intervienen en la aplicación de dicho mecanismo y las diversas situaciones que deben tenerse presente para tales efectos:

1) CALCULO DE LA TASA PROMEDIO

En primer lugar, debe establecerse el "promedio ponderado" de los porcentajes mensuales utilizados por el contribuyente en el cumplimiento de sus P.P.M. en el ejercicio comercial inmediatamente anterior.

Dicho "promedio" se calculará sumando los porcentajes que el contribuyente debió aplicar obligatoriamente a cada uno de los ingresos brutos mensuales del ejercicio precedente, sin importar si se dio o no cumplimiento al cita

do pago provisional el total se dividirá por 12 o por el número de meses que comprenda el ejercicio, expresando el resultado con dos decimales, aproximando el tercer decimal a la centésima superior cuando sea de 0,005 o más y despreciando las cifras inferiores a cinco milésimas.

2) AUMENTO O DISMINUCIÓN DE LA TASA PROMEDIO DETERMINADA.

En segundo lugar, la tasa de promedio determinada deberá aumentarse o disminuirse en la relación porcentual que resulte de comparar los siguientes elementos: a) El monto total de los P.P.M. obligatorios que el contribuyente debió efectuar por ejercicio comercial precedente incluidos los omitidos de pago o los no efectuados por otras circunstancias debidamente actualizados de acuerdo a la variación del I.P.C. existente entre el último día del mes anterior al de su entero efectivo en arcas fiscales y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio, y b) El monto total del impuesto de primera categoría que debió declararse y pagarse por el mismo período comercial indicado, descontado el crédito por contribuciones de bienes raíces cuando se haya tenido derecho a dicha deducción y sin abregar el reajuste del artículo 72 de la ley, en la parte que le corresponda.

El porcentaje de aumento o disminución de la tasa promedio se puede determinar a través de la siguiente fórmula:

DIFERENCIA ENTRE :	TOTAL P.P.M. OBLIGATORIOS	
REAJUSTADOS Y TOTAL IMPTO. DE PRIMERA CATEG.	$\times 100 =$	% de aumento o
MONTO TOTAL P.P.M. OBLIGATORIOS REAJUSTADOS		disminución de
		tasa promedio.

El porcentaje precedente se expresará con dos decimales , aproximando el tercer decimal a la centésima superior - cuando sea de 0,005 o más.

Si el monto de los P.P.M. obligatorios reajustados es superior al monto del impuesto de primera categoría, determinados estos elementos en la forma antes indicada, la tasa promedio deberá disminuirse en el porcentaje que resulte de la aplicación de la fórmula precedente. Por el contrario, si el impuesto de primera categoría es superior al monto de los P.P.M. obligatorios reajustados, a la tasa promedio deberá aumentarse en el porcentaje obtenido según la fórmula referida.

3.- REDONDEO DE LA TASA VARIABLE DE LOS P.P.M.

La tasa variable de los P.P.M. que resulte de la mecánica anterior debe expresarse con un solo decimal, elevando al décimo superior todas las cifras de cinco centésimos o más y despreciando las inferiores a cinco centésimos.

Así, como por ejemplo, si del cálculo precedente resulta una tasa variable de P.P.M. de 3,65%, ésta debe aproximarse a 3,7% y, en el caso que sea de 2.43% dicha tasa debe

redondearse a 2,4%. Cabe advertir en todo caso, que si la alicuota resultante es igual o inferior a 0,04%, esa misma cifra debe considerarse como la tasa variable que debe aplicarse por el ejercicio al cual corresponde su cálculo, sin redondeo alguno.

4.- PERIODO POR EL CUAL SE APLICA LA TASA VARIABLE DE P.P.M.

Según lo previsto por el inciso cuarto de la letra a) del artículo 84 de la ley, la tasa variable de P.P.M. tendrá una vigencia de doce meses, y se aplicará desde los ingresos brutos del mes en que deba presentarse la declaración anual de renta correspondiente al ejercicio comercial inmediatamente anterior a aquél en que deba presentarse la próxima declaración anual de renta.

De esta manera, tratándose de ejercicios comerciales cerrados al 31 de diciembre de cada año, que es la norma general que rige actualmente sobre la materia, dicha tasa se aplicará a partir de los ingresos brutos del mes de abril y hasta los ingresos brutos del mes de marzo del año siguiente.

5.- REDUCCION DE LA TASA DE P.P.M. CUANDO EN UN DETERMINADO EJERCICIO SE OBTIENEN INGRESOS EXENTOS DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA.

En virtud de lo previsto en el artículo 86 de la Ley de la

Renta, los contribuyentes que durante un ejercicio comercial determinado obtengan ingresos brutos correspondientes a rentas total o parcialmente exentas del impuesto de primera categoría, en circunstancias que en el ejercicio comercial precedente no hubieren obtenido dicho tipo de ingresos, podrán reducir la tasa variable de P.P.M. a que se refiere la letra a) del artículo 84 de la ley, en la misma proporción que resulte de relacionar los ingresos exentos del citado tributo de categoría con el total de los ingresos brutos obtenidos en cada mes en que ocurre la situación señalada.

La tasa así reducida, sólo tendrá aplicación en el mes o meses en que se produzca la circunstancia anotada.

Cabe destacar para que sea precedente la disminución de la tasa de P.P.M. en los términos descritos, es condición indispensable que el contribuyente no haya obtenido ingresos correspondientes a rentas total o parcialmente exentas del impuesto de primera categoría en el ejercicio comercial inmediatamente anterior.

La reducción de la tasa, en los términos referidos, no es aplicable a los contribuyentes que tributen bajo las normas especiales de primera categoría establecidas en el artículo 14 bis de la Ley de la Renta, ya que ellos quedan afectos a impuestos sobre el total de las cantidades que distribuyan o se retiren.

6.- CASOS EN QUE LOS CONTRIBUYENTES AFECTOS A UNA TASA VA
RIABLE DEBEN APLICAR UNA TASA FIJA DE P.P.M.

De conformidad con lo establecido en el inciso quinto de la letra a) del artículo 84, en aquellos casos en que la tasa variable de P.P.M. no sea determinable, ya sea por que el contribuyente tuvo una pérdida tributaria en el ejercicio comercial anterior, por tratarse del primer ejercicio comercial, o por cualquier otra circunstancia, la tasa de los P.P.M. será de un 1% aplicado sobre los ingresos brutos.

2.3. Según la situación tributaria.

2.3.1 Generales :

El artículo 84 de la Ley de la Renta establece que los contribuyentes obligados por esta ley a presentar declaraciones anuales de Primera y/o Segunda Categoría deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos que les corresponda pagar, entre estos contribuyentes tenemos lo que desarrollan actividades de primera categoría como son las rentas provenientes del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras y las rentas de segunda categoría que son las provenientes del trabajo.

Los contribuyentes de primera categoría estarán sometidos un porcentaje o tasa que se aplica sobre la base imponible para calcular el monto de los pagos provisionales mensuales puede ser, según el caso, a base de una tasa fija o una tasa variable.

Tasa fija: Es aquella que no sufre alteración de un ejercicio a otro.

Tasa variable : Es aquella que debe recalcularse según los antecedentes que emanen de lo ocurrido en el último ejercicio comercial.

Contribuyente de segunda categoría.

Los contribuyentes de esta categoría estarán sujetos a una tasa fija del 10% sobre el monto de los intereses mensuales percibidos, por los contribuyentes del artículo 42 número 2 de la Ley de la Renta.

2.3.2 Especiales.

2.3.2.1 Propietarios de talleres artesanales u obreros.

La letra c) del artículo 84 somete a estos contribuyentes al sistema de pagos provisionales, estableciéndose a su respecto una modalidad especial basada en la aplicación, sobre sus ingresos brutos mensuales, de una tasa fija del 1% ó del 2%, según los casos.

Al tenor de lo dispuesto por dicha letra, la tasa será del 1% cuando se trate de talleres que se dediquen en forma preponderante a la fabricación de bienes y del 2% si la actividad predominante del taller es la prestación de servicios.

Debe entenderse que existe preponderancia en la fabricación de bienes por sobre la prestación de servicios, cuando el monto de los ingresos brutos del mes respectivo originados por la fabricación y venta de productos sea superior al de los provenientes de la prestación de servicios.

Así lo ha expresado la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos por Circular N° 53, de 27 de marzo de

1975, agregando que dicha preponderancia debe establecerse respecto de cada mes, por lo que en un mes la tasa de los P.P.M. podrá ser del 1% y en otro, del 2%.

Es del caso recordar que los contribuyentes de que se trata deben pagar como impuesto de primera categoría, en carácter de tributo único, la cantidad que resulte mayor entre el monto de dos unidades tributarias mensuales, vigentes en el último mes del ejercicio respectivo, y el monto de los pagos previsionales a que se ha hecho referencia, reajustados de acuerdo con el artículo 95.

Cabe señalar finalmente que, para los efectos de la aplicación de este régimen tributario especial, por "propietarios de un taller artesanal u obrero" deben entenderse, de acuerdo con la definición contenida en el número 4° del artículo 23 de la Ley de la Renta, las personas naturales que posean una pequeña empresa, que exploten personalmente, destinada a la fabricación de bienes y/o a la prestación de servicios, cuyo capital efectivo no exceda de 10 unidades tributarias anuales al comienzo del ejercicio respectivo y que no empleen más de cinco operarios, incluyendo los aprendices y los miembros del núcleo familiar del contribuyente.

2.3.2.2 Situación de los contribuyentes que desarrollen actividades de la minería.

La letra d) del artículo 84 prescribe que los mineros sometidos a las disposiciones de la Ley de la Renta, excep-

tuadas las sociedades anónimas o en comandita por acciones y aquellos contribuyentes comprendidos en el número 1 del artículo 34, que opten por declarar su renta efectiva, darán cumplimiento a los pagos provisionales mediante las retenciones a que se refiere el número 6° del artículo 74.

Esta disposición obliga a los compradores de productos mineros a retener como impuesto un cierto porcentaje del valor de venta neto de los mismos, determinado con las tasas señaladas en el artículo 23 de la Ley de la Renta - 1%, - 2% ó 4%, según los casos - cuando los adquieran de los pequeños mineros artesanales sujetos al impuesto único establecido en ese precepto o de otros productores o empresas mineras que determinen sus impuestos de acuerdo a presunciones de renta.

Los alcances y efectos de esta retención son, no obstante, diferentes según sea el régimen bajo el cual cumplan su tributación a la renta los productores afectados por ella.

2.3.2.2.1 Pequeños mineros artesanales.

Los pequeños mineros artesanales, entendiéndose por tales, según la definición contenida en el número 1° del artículo 22, las personas que trabajan personalmente una mina y/o una planta de beneficio de minerales, propias o ajenas, con o sin ayuda de su familia y/o con un máximo de cinco dependientes asalariados, están afectos a un impuesto único anual cuya tasa depende, tratándose de minerales de cobre, plata, oro y de combinaciones de estos últimos con -

cobre, del precio internacional en base al cual se calcula la tarifa de compra de los respectivos minerales, pudiendo ella ser, según los casos, del 1%, 2% ó 4% del valor de venta neto de los minerales, en tanto que tratándose se de otros productos mineros, sin contenido de cobre, oro o plata, dicha tasa será en todos los casos del 2%.

Estos contribuyentes cumplen y enteran su tributación a la renta mediante la retención que deben practicarles las personas o empresas a quienes vendan sus productos, toda vez que ella opera con las mismas tasas del 1%, 2% ó 4% antes señaladas.

2.3.2.3 Empresas mineras que tributan de acuerdo al régimen de renta presunta.

El número 1° del artículo 34 de la Ley de la Renta establece respecto de los mineros y empresas mineras que no tengan el carácter de pequeños mineros artesanales, exceptuadas aquéllas organizadas como sociedades anónimas o en comandita por acciones, una modalidad especial para la determinación de la base imponible de primera categoría, con arreglo a la cual debe presumirse de derecho que la renta líquida imponible plantas de beneficio, siempre que el volumen de los minerales tratados provengan en más de un 50% de minas explotadas por el mismo minero, será la que resulte de aplicar sobre las ventas netas anuales de productos mineros un porcentaje cuyo monto depende del precio promedio alcanzado en el año o ejercicio respectivo por el

cobre, oro o plata, o uno fijo del 6% si se trata de otros minerales sin contenido de cobre, oro o plata.

De conformidad con lo dispuesto por la letra d) del artículo 84, estos contribuyentes dan cumplimiento a sus pagos provisionales obligatorios mediante la retención del 1%, 2% ó 4% del valor de venta neto de los productos provenientes de sus pertenencias mineras o plantas de beneficio, - que deben practicarles los compradores de dichos productos de acuerdo con lo ordenado por el número 6° del artículo 74.

Con todo, dichos contribuyentes pueden efectuar en cualquier momento, en forma esporádica o permanente, pagos voluntarios para provisionar adecuadamente los impuestos anuales a la renta que los afecten.

Los excesos de retenciones y/o pagos provisionales que se determinen en favor del contribuyente, en la oportunidad de su declaración anual de renta, asumen la calidad de "remanentes" de aquéllos a que se refiere el artículo 97 de la ley del ramo y, como tales, quedan sujetos a las normas sobre devolución contenidas en dicho precepto.

2.3.2.4 Empresas mineras que deben efectuar pagos provisionales de acuerdo con las normas generales.

Lo dicho en los dos números precedentes, en cuanto a la forma de dar cumplimiento a los pagos provisionales obli

gatorios, no rige respecto de los siguientes contribuyentes:

a) Las empresas mineras constituidas como sociedades anónimas o en comandita por acciones;

b) Aquéllas que exploten plantas de beneficio en las cuales se traten minerales provenientes en un 50% o más de minas no explotadas por la misma empresa.

Cabe recordar que estos dos grupos de contribuyentes no pueden, por disposición expresa de la ley, acogerse al régimen de renta presunta establecido en el número 1° del artículo 34, debiendo tributar, por consiguiente sobre la base de sus resultados efectivos acreditados mediante contabilidad fidedigna.

c) Los mineros y empresas mineras que, pudiendo acogerse al régimen antes dicho, hubieren optado u opten por declarar su renta efectiva de acuerdo con la facultad que, en tal sentido, les otorga la propia disposición legal antes citada.

Todos los contribuyentes aquí mencionados deben cumplir con sus pagos provisionales obligatorios con arreglo al procedimiento general establecido en la letra a) del artículo 84, aplicando el porcentaje de tasa variable que allí se señala a sus ingresos brutos mensuales.

En lo que concierne a los mineros y empresas mineras refe

ridas en la letra c) lo dicho rige sólo desde el 1° de -
enero de 1984, siendo ello consecuencia de la modificación
introducida por la Ley N° 18.293 (Diario Oficial del 31.1.
84) al número 6° del artículo 74 de la Ley de la Renta -
por la cual se circunscribió la obligación que dicho númer
o impone a los compradores de productos mineros, de reten
er el impuesto, a los casos de adquisiciones efectuadas
a pequeños mineros artesanales o a contribuyentes que de
terminen sus impuestos de acuerdo a presunciones de rentas.

CONTRIBUYENTES SOMETIDOS A TASA REBAJADAS Y/O A MODALIDADES ESPECIALES DE DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE DE LOS PAGOS PROVISIONALES ESTABLECIDAS MEDIANTE
DECRETO SUPREMO

1.- Texto legal.

El artículo 100 de la Ley de la Renta faculta al Presidente de la República para que, mediante decreto supremo y previo informe del Servicio de Impuestos Internos, rebaje los porcentajes establecidos en el artículo 84 para los pagos provisionales obligatorios y/o modifique la base imponible sobre la que ellos se aplican.

El texto de dicha disposición es el siguiente:

"Artículo 100.- Facúltase al Presidente de la República para reducir porcentajes establecidos en el artículo 84 de este párrafo y/o para modificar la base imponible sobre la cual se aplican cuando la rentabilidad de un sector de la economía o de una actividad económica determinada así lo requiera para mantener una adecuada relación entre el pago provisional y el monto definitivo del impuesto. En uso de esta facultad se podrán fijar porcentajes distintos por ramas industriales y sectores comerciales. Esta facultad se ejercerá previo informe del Servicio de Impuestos Internos y los porcentajes que se determinen entrarán a regir a contar de la fecha que se indique en el decreto supremo que los establezca".

En uso de la facultad contemplada en el precepto transcrito se han dictado hasta la fecha los decretos supremos de Hacienda N°s. 1.050 y 1.139, de 1975; 548, de 1976, de 1977 y 813, de 1987, mediante los cuales se fijan porcentajes rebajados o normas especiales para la determinación de la base imponible de los P.P.M. respecto de los contribuyentes de la primera categoría de la Ley de la Renta - que se señalan en los párrafos siguientes.

2.- Distribuidores de cigarrillos y productos afines.

El Decreto Supremo N° 494 (Diario Oficial de 28.6.75), del Ministerio de Hacienda, fijó en un 0,5 de los ingresos mensuales el monto de los pagos provisionales que los distribuidores de cigarrillos y productos afines deben efectuar en los casos señalados en el inciso segundo (actual quinto) de la letra a) del artículo 84.

Este porcentaje sustituye a la tasa del 2% (actualmente 1%) que dicho inciso establece para los casos en que, por tratarse del primer ejercicio del contribuyente o por haber experimentado pérdidas en el ejercicio anterior, no pudieren operar las normas sobre determinación de la tasa variable contenidas en los incisos segundo y tercero de la letra a) del artículo 84 precitado.

Lo dispuesto en este decreto rige desde el 1° de mayo de 1975.

3.- Subdistribuidores de gas licuado de petróleo.

De acuerdo con lo establecido por el decreto supremo N° 1.050 (Diario Oficial del 3.9.75), del Ministerio de Hacienda, para los efectos de calcular el monto de los pagos provisionales que deben efectuar estos contribuyentes durante su primer ejercicio comercial, o cuando hubieren experimentado pérdidas en el ejercicio inmediatamente anterior, el porcentaje del 2% (al presente 1%) establecido en el inciso segundo (actual quinto) de la letra a) del artículo 84 debe aplicarse sobre el margen de comercialización que hayan obtenido en el mes respectivo.

Esta norma rige desde el 1° de enero de 1975.

4.- Distribuidores al por menor de combustibles líquidos.

El Decreto Supremo N° 1.139 (Diario Oficial de 11.10.75), del Ministerio de Hacienda, modificado por el Decreto Supremo N° 1.014 (Diario Oficial del 10.4.85), del mismo Ministerio, establece una modalidad especial para la determinación del monto de los pagos provisionales que deben efectuar los distribuidores al por menor de combustibles líquidos, como gasolina, petróleo y kerosene.

En efecto, de acuerdo con las disposiciones de dicho decreto, los contribuyentes en referencia deben calcular sus pagos provisionales mensuales aplicando una "tasa del 5% sobre el monto bruto de los descuentos mensuales que ob -

tienen de la empresa mayoristas o sobre el margen de comercialización bruto que obtengan respecto de la venta de los mismos productos".

Es del caso recordar que bajo el texto del Decreto Supremo N° 1.014, de 1985, el mencionado cálculo debía efectuarse aplicando un porcentaje del 10% sobre el monto bruto de los descuentos mensuales obtenidos por dichos contribuyentes de las empresas mayoristas, respecto de los productos antes referidos.

Cabe agregar que el procedimiento establecido por el Decreto Supremo N° 1.139 entró a regir el 1° de abril de 1975. Las modificaciones introducidas por el Decreto Supremo N° 1.014, por su parte rigen desde el 1° de mayo de 1985 "respecto de los márgenes de comercialización bruto y de los montos brutos de descuento que los distribuidores al por menor de combustibles líquidos obtengan a contar de dicha fecha", según lo dispone textualmente el artículo 2° de este último decreto.

5.- DISTRIBUIDORES DE COMPRA regidos por el Decreto Supremo N° 253/70 de Economía.

Con arreglo a lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 548, del Ministerio de Economía, publicado el 31 de julio de 1976, las Centrales de Compras regidas por el Decreto Supremo N° 253, de 1970 del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, deben calcular el monto de sus pagos -

provisionales mensuales en los casos que se trate de su - primer ejercicio comercial o cuando hubieren experimentado pérdidas en el ejercicio inmediatamente anterior, aplicando la tasa del 2% (actualmente 1%) fijada por la ley de la renta para tales casos sobre "el monto total de lo obtenido mensualmente por concepto de margen de comercialización o recargo que ellas aplican a los precios de las mercaderías transferidas".

Como lo ha señalado la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, esta modalidad es aplicable solamente en las dos situaciones mencionadas por lo que, con excepción de ellas, en todo lo demás las referidas Centrales de Compras deben regirse por las normas generales del artículo 84 de la ley de la renta.

Cabe señalar que las disposiciones legales que permitían la formación de estas entidades, contenidas en el artículo 28 de la Ley N° 17.066, de 11 de enero de 1969, como, asimismo, el Decreto Supremo N° 253 de Economía, antes mencionado, fueron derogados por el artículo 29 del Decreto Ley N° 3.477 (Diario Oficial de 2.9.80).

Dicha derogación no afecta, sin embargo, a las Centrales de Compras en funcionamiento a esa fecha, las cuales, según lo previene en su inciso final el propio artículo del Decreto Ley N° 3.477, precitado, "pueden continuar sus operaciones de acuerdo con sus estatutos".

6.- Empresas de la mediana minería del cobre.

El Decreto Supremo N° 532 (Diario Oficial del 8.7.77), del Ministerio de Hacienda, establece un sistema especial para calcular los pagos provisionales mensuales que deben efectuar las empresas de la mediana minería del cobre, - constituidas como sociedades anónimas o en comandita por acciones, aplicable cuando la rentabilidad de dicho sector no permite mantener una adecuada relación entre el pago provisional y el monto definitivo de los impuestos a la renta que las afecten.

El artículo 1° de dicho decreto supremo dispone al efecto lo que sigue:

"Artículo 1° .- Los porcentajes de los pagos provisionales mensuales que determinen las empresa de la Mediana Minería del cobre en conformidad a las normas establecidas en el artículo 84 de la ley sobre Impuesto a la Renta, se reducirán cuando la rentabilidad de las empresas de dicho sector no permita mantener una adecuada relación entre el pago provisional y el monto definitivo del impuesto. Para tal efecto, deberán rectificar los mencionados porcentajes al término del primer, segundo, tercer o cuarto trimestre del ejercicio, de acuerdo con el mismo porcedimiento señalado en los incisos segundo y tercero letra a) del artículo 84 citado".

La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos ha precisado alcances y operatoria de este procedimiento

impartiendo sobre el particular, mediante Circular N° 106, de 12 de agosto de 1977, las instrucciones que se reproducen a continuación:

(1) De acuerdo con la disposición transitoria, las empresas de la Mediana Minería del Cobre, que sean sociedades anónimas o en comandita por acciones, quedan autorizadas para sustituir los porcentajes de pagos provisionales mensuales, determinados conforme a las normas contenidas en la letra a) del artículo 84 de la ley sobre impuesto a la renta, por una tasa que corresponda a la relación de los resultados acumulados trimestralmente, respecto de un ejercicio dado, y los impuestos a la renta calculados sobre dichos resultados.

(2) Para acogerse a dicha franquicia, los contribuyentes deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos, acompañando un Estado de Pérdidas y Ganancias acumulado hasta el trimestre que corresponda y el nuevo porcentaje que se determine se aplicará a contar de los ingresos del mes en que se haya dado dicho aviso.

Esta facultad tiene por objeto evitar que se produzcan remanentes de pagos provisionales mensuales en el momento de su imputación a los impuestos anuales sobre la renta; por tal motivo, su aplicación debe fundamentarse en expectativas técnicamente razonables acerca de los resultados económicos que la empresa obtenga al término de su ejercicio comercial.

De allí, entonces, que al estado de Pérdidas y Ganancias trimestral que debe presentarse al Servicio, deberá reflejar la real y efectiva situación de la empresa a la fe cha de su confección y, además, acompañarse al mismo detalle de los agregados y deducciones que dichos resultados corresponda efectuar para precisar la correspondiente ren ta imponible de los impuestos de primera categoría y ta sa adicional del artículo 21 de la Ley de la Renta. Por consiguiente, se hace necesario que el referido estado contable considere los resultados que se hayan generado en el o los trimestres anteriores del mismo ejercicio co mercial.

(3) Los porcentajes que se fijan al amparo del procedimiento que se comenta tendrán aplicación a partir de los ingresos brutos del mes en que se haya dado el aviso re fe ri do en el punto anterior.

Cabe señalar, finalmente, que las normas del Decreto Supremo N° 532, tratado en el presente párrafo rigen desde el 1° de agosto de 1977.

7.- Corredores de bolsa y agentes de valores.

De conformidad con lo prescrito por el artículo 1° del Decreto Supremo N° 813 de Hacienda (Diario Oficial de 25.11.87), los corredores de bolsa y agentes de valores deben calcular los pagos provisionales mensuales a cuya realiza ción están obligados en virtud de lo dispuesto en el pá -

rrafo 3° del Título V de la ley sobre impuesto a la renta, aplicando la tasa variable que les corresponda, determina da ésta en la forma establecida en la letra a) del artículo 84 de dicho cuerpo legal:

- Sobre las diferencias que resulten entre el precio de ventas de los títulos y valores mobiliarios transados y el precio de compra de los mismos instrumentos, cuando se trate de operaciones efectuadas por cuenta propia, o
- Sobre el monto de las comisiones que cobren en el caso de operaciones de intermediación.

La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, ha expresado que tienen este último carácter aquellas operaciones "en que el intermediario sólo cobra una comisión y no toma ninguna posición en tales transacciones" y que son operaciones por cuenta propia "aquéllas en que el intermediario toma posición en dichas negociaciones, por lo que compra valores y posteriormente los vende, tomando o corriendo el riesgo de la variación de precios que pudiera ocurrir entre el momento de la compra y la venta de los títulos o valores mobiliarios".

Esta modalidad de cálculo rige "a contar de los pagos provisionales que correspondan a los impuestos anuales de la Ley de la Renta que deban pagarse en el año tributario - 1988", según así lo dispone textualmente el artículo 2° - del mismo Decreto N° 813 precitado.

C A P I T U L O I I I

CONTRIBUYENTES OLIGADOS Y NO OBLIGADOS A DECLARAR
PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

3.1. Contribuyentes de la Primera Categoría D.L. N° 824

Dentro de los contribuyentes de Primera Categoría se encuen
tran las siguientes actividades

- a) Explotación agrícola realizadas por sociedades anónimas cualquiera que sea el título que se tenga sobre el respec
tivo inmueble (propietario, usufructuario, etc.);
- b) Explotación de bienes raíces no agrícolas desarrollada a cualquier título por sociedades anónimas;
- c) Arrendamiento de bienes raíces no agrícolas de propie
dad de personas naturales o sociedades de personas, cuan
do la renta exceda del 11% del avalúo fiscal del respec
ti
vo inmueble;
- d) Explotación de bienes raíces no agrícolas en una cali
dad distinta a la de propietario, usufructuario, realiza
da por personas naturales o sociedades de personas;
- e) Ejercicio del comercio, industria, minería, pesca y -
otras actividades extractivas;
- f) Actividades desarrolladas por compañías aéreas, de se

guros, bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, empresas financieras, constructoras, publicitarias, de radiocomunicación y demás comprendidas en el N° 3 del artículo 20;

g) Actividades realizadas por corredores, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, colegios particulares, hospitales, laboratorios y demás actividades clasificadas en el N° 4 del artículo 20;

h) Actividades desarrolladas en forma habitual que generen rentas que deban clasificarse en el número 5 del artículo 20 por no encontrarse expresamente gravadas en otra disposición;

i) Transporte de pasajeros o cargas realizado por empresas constituídas como sociedades anónimas;

j) Actividades realizadas por agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile;

k) Actividades comerciales, industriales, mineras u otras que generen rentas clasificadas en los números 3° ó 4° del artículo 20, desarrolladas por instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma, organismos autónomos del Estado, Municipalidades, instituciones de ahorro y previsión social y demás entidades referidas en los números 1, 2 y 3 del artículo 40; y

1) Actividades realizadas por empresas que pertenezcan al Fisco y demás instituciones descritas en la letra precedente.

3.2. Contribuyentes clasificados en la segunda categoría del Artículo 42 N° 2 de la ley de la renta.

Los contribuyentes de la Segunda Categoría a que se refiere el artículo 42 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en general son aquellos que obtienen rentas del trabajo en forma independiente, es decir, sin un vínculo de dependencia con un empleador o patrón, y pueden agruparse bajo la siguiente clasificación:

A.- Profesionales independientes

1.- Se encuentran clasificados en la Segunda Categoría - que se comenta en la presente Circular, las rentas (honorarios) percibidas por los profesionales, en el desempeño libre e independiente de sus respectivas especialidades. Por "profesional" debe entenderse la persona que tenga un título o esté habilitada para ejercer una actividad determinada, según las normas de cada actividad profesional.

2.- No sólo se encuentran clasificadas en la Segunda Categoría las rentas obtenidas en el ejercicio de profesiones liberales, es decir, de aquellas cuyo título lo otorga alguna Universidad del Estado o reconocida por éste, sino que también aquellas obtenidas por personas que se encuentran en posesión de algún título otorgado por alguna otra entidad que los habilita para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.

A modo de ejemplo pueden señalarse los siguientes profe-

sionales cuyas rentas quedan clasificadas en la Segunda Categoría:

Abogados, agrónomos, arquitectos, arsenaleras, auditores, constructores, contadores, dentistas, enfermeras, ingenieros, kinesiólogos, matronas, médicos, dibujantes técnicos, oculistas, practicantes, psicólogos, mecánicos dentales, prácticos agrícolas, periodistas, profesores, profesionales del ramo de peluquerías, podólogos, técnicos laborantes, técnicos profesionales no universitarios, asistentes sociales, etc.

3.- Es requisito esencial para quedar clasificado como contribuyente de la Segunda Categoría, artículo 42°, N°2, que el profesional ejerza su actividad en forma personal e independiente, es decir, sin estar sujeto a dependencia o subordinación, ya que en tal caso pasaría a tener la calidad de empleado y como tal tributaría con el impuesto único de Segunda Categoría contemplado en el artículo 42° N° 1 de la Ley de la Renta.

4.- En su calidad de rentas del trabajo, el factor preponderante en la obtención de los ingresos de los profesionales debe ser el esfuerzo físico o intelectual por sobre el empleo de capital. Al efecto, se aclara que para determinar dicha preponderancia no deben ser considerados los muebles y útiles, instalaciones, maquinarias y equipos inherentes al ejercicio de la respectiva actividad profesional.

5.- Tampoco obsta para que las rentas de un profesional se clasifiquen en la Segunda Categoría el que contrate a personal auxiliar o incluso a otros profesionales de su misma especialidad o de otra afín o complementaria, siempre y cuando en definitiva sus ingresos los obtenga aplicando los conocimientos que caracterizan su respectiva profesión. Por el contrario, si los ingresos que obtiene no provienen del ejercicio de su propia profesión sino que del trabajo desarrollado por las personas o profesionales que contrate, dichas rentas quedarían clasificadas en la Primera Categoría ya que en tal caso estaría actuando como un mero intermediario o empresario.

Asimismo, si el profesional obtiene sus ingresos no por la prestación de sus servicios profesionales, sino mediante la realización de actos de comercio, como podría ser el caso de comprar o fabricar bienes con el ánimo de venderlos, dichos ingresos quedarían clasificados como rentas de Primera Categoría.

6.- También se clasifican en la Segunda Categoría las rentas obtenidas por un médico que explota un laboratorio clínico que le pertenezca exclusivamente a él, ya que en tal caso, el profesional está ejerciendo en forma individual su profesión de médico y no el comercio.

La exigencia de que el laboratorio deba ser atendido personalmente por el médico es, naturalmente, sin perjuicio de que pueda contar con personal auxiliar, tales como secretarías, personal de servicios menores, o incluso otros profe

sionales, al igual que los demás profesionales que ejercen independientemente su profesión.

Sin perjuicio de lo recién expresado, para los efectos de la clasificación de esta actividad en la Primera o Segunda Categoría debe tenerse presente lo que se indica en el N° 5, de la letra B, siguiente.

B.- Sociedades de profesionales

1.- También quedan clasificados como rentas de la Segunda Categoría del artículo 42° N° 2 de la Ley de la Renta, los ingresos obtenidos por sociedades de profesionales que se dediquen exclusivamente a prestar servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios o asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación del Servicio profesional.

2.- Tal como ya se indicó, éstas sociedades, al igual que los profesionales independientes, pueden contratar los servicios de otros profesionales, de la misma especialidad de los socios o asociados o de otra que sea afín o complementaria de la de éstos, sin que por ello dejen de estar clasificados como contribuyentes de la Segunda Categoría.

3.- El ejercicio de una profesión es atributo solo de las personas.

Por consiguiente, para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de "Perso -

nas" en que todas ellas sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales. Según el artículo 54° del Código Civil las personas pueden ser naturales o jurídicas. Por lo tanto, una sociedad de profesionales puede también estar compuesta por una o más sociedades de personas, siempre y cuando ésta o estas últimas también sean sociedad de profesionales.

En otras palabras, todos los miembros de la primera sociedad deben tener la aptitud o el título que los habilita para ejercer el servicio o actividad al que están dedicados y que se expresa en el objeto social; la sociedad de profesionales que fuere a su vez socia de la primera, deberá cumplir con idénticos requisitos, es decir, prestar los mismos servicios profesionales expresados en el objeto social de la sociedad que integra.

4.- No quedan clasificadas en la Segunda Categoría las rentas obtenidas por una sociedad de profesionales, en los siguientes casos:

a) Si el todo o parte del capital está orientado a fines o actividades distintas a la prestación de servicios o asesorías profesionales;

b) Si uno o más de sus socios, sea persona natural o jurídica, sólo aporta capital;

c) Las sociedades anónimas y las sociedades de profesiona-

les en que uno o más de sus socios sea una sociedad anónima. Ello en atención a que tal como se explicó en el punto 3) para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de "personas"; en cambio, las sociedades anónimas son sociedades de capitales.

d) Las sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios u otros análogos, por así disponerlo expresamente el inciso final del artículo 42°.

e) Las sociedades de profesionales que desarrollen cual quiera de las actividades clasificadas en el artículo 20°, aún cuando se trate de aquellas meramente rentistas a que se refieren los N°s 1 y 2 del artículo 20°.

5.- Especial análisis requiere la situación tributaria de los profesionales, sociedades y comunidades de profesionales que exploten laboratorios clínicos, ello por cuanto de conformidad a la parte final del N° 4, del artículo 20°, y por el inciso final del N° 2, del artículo 42°, pueden ser clasificados como contribuyentes de la Primera o Segunda Categoría, respectivamente.

Respecto de dicha situación, a juicio de esta Dirección, lo dispuesto en el último inciso del N° 2 del artículo 42° de la Ley de la Renta debe interpretarse en forma armónica con lo dispuesto en el N° 1 del artículo 20° de la misma ley mencionada, considerando al efecto que, de acuerdo con el esquema del citado cuerpo legal y la filosofía que ins-

piró la clasificación de las rentas en dos categorías, debe estarse al predominio del capital o del trabajo, para clasificar en la Primera Categoría o en la Segunda Categoría las rentas obtenidas por médicos laboratoristas y químico farmacéutico que operan en forma individual, en comunidad o sociedad, en el ejercicio de sus respectivas profesiones en establecimientos denominados "laboratorios clínicos", en los cuales se practican exámenes y análisis especializados, necesarios para un adecuado diagnóstico médico.

Sin embargo, es necesario tener presente que la mera concurrencia del elemento "capital" no implica indefectiblemente su predominio sobre el trabajo profesional, puesto que para el ejercicio de éste último suele ser indispensable, en el caso de los laboratorios clínicos, instalaciones como un local o consulta, microscopios, probetas, centrífugas, matracas, reactivos, etc, al igual que en otras profesiones médicas que también requieren de instalaciones e instrumental a veces de valor considerable, como ocurre con los odontólogos, oculistas, radiólogos, etc.

Por lo tanto, la determinación del predominio o no del elemento "capital" en la explotación de laboratorios clínicos efectuada por profesionales individuales, comunidades de profesionales o de sociedades de profesionales, para su clasificación en la Primera Categoría o en la Segunda Categoría, es una cuestión de hecho que debe ser apreciada y resuelta en cada caso en particular, según los elementos de juicio que obtengan las respectivas unidades -

fiscalizadoras.

Para estos efectos, se indican a continuación las pautas que permitirán uniformar criterios para la clasificación en la Segunda Categoría de los laboratorios clínicos:

a) El propietario o propietarios del laboratorio clínico deben ser todos profesionales legalmente capacitado o habilitado para efectuar análisis y exámenes especializados;

b) Todos los profesionales dueños de laboratorio clínico deben intervenir personalmente en la ejecución de los análisis y exámenes, sin perjuicio de contar con ayudantes - para la toma de las muestras y de personal administrativo.

c) No será admisible que el propietario o los propietarios del laboratorio clínico se valgan de otros profesionales habilitados para la ejecución de los análisis y exámenes especializados, aunque cuenten con el título profesional correspondiente, por que en esta situación no hay predominio del elemento "trabajo profesional" de dicho propietario o propietarios;

d) No será admisible en el caso de comunidades de profesionales o de sociedades de profesionales, el aporte sólo de capital por parte de uno o más de los comuneros o socios;

e) No deben coexistir en la explotación del laboratorio clínico la prestación de otros servicios que no sean de la misma especialidad profesional de sus propietarios, ni de

actividades que impliquen el ejercicio exclusivo de la respectiva profesión, aunque se alegue su vinculación con esta última, como por ejemplo al proporcionar alojamiento , alimentación especial o corriente o tratamientos propios de clínicas u hospitales;

f) En las comunidades o sociedades de profesionales no deben existir inversiones de capital en bienes que no sean los necesarios para un laboratorio clínico. Por ejemplo, no deben existir inversiones en acciones de sociedades anónimas, aportes a otras sociedades aunque sean de profesionales, inversión en establecimientos de comercio o empresas de cualquier naturaleza, adquisición de bienes raíces no destinadas íntegramente al laboratorio clínico, - etc.

g) Tampoco debe existir arrendamiento o cesión parcial o total del laboratorio clínico a otros profesionales, ya que los ingresos por este concepto no serían propiamente del ejercicio de la respectiva profesión.

Los laboratorios clínicos que no cumplan con los requisitos indicados en las letras anteriores, se clasificarán - en la Primera Categoría.

En aquellos casos particulares en que subsistan dudas para la clasificación del laboratorio clínico en la Segunda Categoría, por la intervención de otros factores o elementos no previstos en las presentes instrucciones, deberá - consultarse a la Dirección del Servicio de Impuestos Inter

nos, indicándose todos los antecedentes necesarios que permitan generalizar una solución para otros casos análogos y así lograr uniformidad de criterio.

6.- Sin perjuicio de lo indicado precedentemente, cabe señalar, que la Ley N° 18.682, publicada en el Diario Oficial del 31 de Diciembre de 1987, intercaló un nuevo inciso al N° 2, del artículo 42 de la Ley de la Renta, a través del cual se faculta a las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, - para que optativamente declaren sus rentas de acuerdo con las normas de Primera Categoría, sujetándose en tales casos a las disposiciones de la citada categorías para los efectos de la Ley de la Renta.

C.- Personas que desarrollan ocupaciones lucrativas.

1.- Se clasifican en la Segunda Categoría las rentas obtenidas por personas naturales que sin ser profesionales, es decir, sin poseer un título o estar habilitadas para ejercer una actividad determinada según las normas de cada actividad profesional, obtienen rentas del trabajo en carácter independiente.

2.- Según el inciso segundo del N° 2 del artículo 42 de la Ley de la Renta, para calificar a una actividad de "ocupación lucrativa" deben reunirse en forma copulativa los siguientes requisitos:

a) Ser persona natural;

b) Ejercer la actividad en forma independiente;

c) Que para el desarrollo de la actividad predomine el trabajo personal por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital, y

d) Que el trabajo personal esté basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica.

3.- Un somero análisis de los requisitos exigidos por la Ley para irrogarse la calidad de "ocupación lucrativa", - permite formular los siguientes comentarios:

a) No quedan amparadas en este concepto las personas jurídicas, ni las sociedades de hecho o comunidades cuyo origen no sea la sucesión por causa de muerte o la disolución de la sociedad conyugal. Lo anterior no obsta a que la actividad ejercida por estas personas pueda quedar de todos modos clasificada en la Segunda Categoría, si es que ellas estuviesen en condiciones de catalogarse como "profesionales" o "sociedades de profesionales" si cumplen con los requisitos indicados en las letras (A) y (B) precedentes;

b) El trabajo debe ser ejecutado sin un vínculo de dependencia o subordinación, ya que en tal caso se estaría frente a un trabajador dependiente cuya rentas quedan grabadas con el impuesto único de Segunda Categoría que afecta a las remuneraciones;

c) El trabajo debe ser ejecutado personalmente por el contribuyente, es decir, si se debe recurrir a la ayuda de terceras personas, ésta debe ser notoriamente secundaria frente al trabajo que realice el propio contribuyente. En ningún caso, podrá calificarse como ocupación lucrativa - aquella que se realice mediante el trabajo exclusivo de terceras personas sin la intervención personal y directa del contribuyente.

d) En la obtención de la renta debe primar el esfuerzo manual o intelectual, por sobre el empleo de bienes de capital (maquinarias, herramientas, etc.), u otros elementos representativos del capital como podría ser el caso de la contratación de personal para ayudarse en la obtención de la renta.

e) El trabajo personal debe estar basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica que domine el propio contribuyente. No cumple este requisito la persona que se vale exclusivamente del conocimiento que de dicha ciencia, arte, oficio o técnica posean terceras personas, ya que en tal caso, se estaría frente a una activi-dad empresarial gravada en la Primera Categoría.

4.- A título de ejemplo, pueden señalarse las siguientes actividades que en caso de cumplir los requisitos indicados precedentemente, podrían quedar clasificadas como ocupaciones lucrativas:

a) Agentes concesionarios de instituciones hípicas;

b) Agentes de seguros;

c) Fotógrafos ambulantes o callejeros;

d) Estudios fotográficos explotados por personas naturales que trabajen solas y que no ejecuten actos de comercio, tales como compraventa de artículos fotográficos, ni realicen trabajos por cuenta de terceros como es el caso del desarrollo de películas o negativos, en ampliaciones, etc.;

e) Comisionistas, siempre que reúnan los siguientes requisitos copulativos:

e.1) Ser persona natural;

e.2) No tener oficina establecida;

e.3) No emplear capital para financiar operaciones propias o ajenas;

e.4) Actuar en forma personal, sin intervención de empleados o terceras personas.

Los ingresos obtenidos por los comisionistas que no cumplan con alguno de los requisitos indicados anteriormente, se clasifican y tributan con el impuesto de Primera Categoría.

Respecto de los comisionistas que sean viajantes, cabe indicar que el artículo 2° de la Ley N° 18.018, publicada en el Diario Oficial del 14.08.81, derogó la Ley N° 9.588, de 1950, que creó el Registro Nacional de Viajantes, cuyo

texto refundido fue fijado por el Decreto Supremo N° 811, de 1967, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social.

Las disposiciones del texto legal derogado, decían relación con el concepto genérico de viajantes, calidad jurídica de dichos dependientes, normas sobre su afiliación, formalidades de sus contratos de trabajo y régimen tributario que les afectaba; materias sobre las cuales el Servicio de Impuestos Internos impartió instrucciones a través de las Circulares N° 90 y 33 de 1976 y 1981 respectivamente.

Respecto al régimen tributario que les correspondía, los referidos contribuyentes se encontraban sujetos a todas las normas inherentes al impuesto único de Segunda Categoría que graba los sueldos y pensiones, ya que por disposición expresa de la ley citada, se les otorgaba la calidad de jurídica de empleados particulares. Asimismo, y como franquicia tributaria, se les facultaba para rebajar a título de gastos de traslación y viáticos, porcentajes presuntos de sus ingresos brutos mensuales, según el radio en que se desempeñaran su actividad de viajante.

En virtud de la derogación aludida en los puntos anteriores, y por ende, la eliminación del tratamiento tributario de excepción que les otorgaba el texto legal ya señalado, en la actualidad tales contribuyentes quedan sometidos al régimen tributario general de la Segunda Categoría, establecido en el artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta,

por su calidad de independientes para ejercer su actividad de vendedor viajante.

En aquellos casos de contribuyentes que reúnan la condición de dependientes, y por consiguiente para el desempeño de su actividad estén sujetos a un contrato de trabajo, quedarán afectos a las disposiciones legales relativas al impuesto único de Segunda Categoría del artículo 42 N° 1 de la Ley de la Renta, sin que tengan derecho a invocar las rebajas especiales contempladas en la derogada Ley N° 9.588.

f) Preparadores de caballos;

g) Artistas en general: escultores, pintores, actores, bailarines, cantantes, artistas circenses, músicos, etc.;

h) Escritores, poetas, libretistas, guionistas, publicistas, directores artísticos, coreógrafos;

i) Paisajistas, decoradores de interiores y de vitrinas, jardineros;

j) Locutores, radio controladores, animadores;

k) Gasfiteres, electricistas, trabajadores manuales sin un título profesional específico;

l) Guías de turismo, modelos;

m) Quirománticas;

n) Deportistas, jinetes, etc.;

ñ) Profesores de bailes, de artes marciales, de conducción de vehículos, etc.

Tal como se señala en la letra b) del N° 3, anterior, todas las ocupaciones lucrativas que a título de ejemplo se han señalado, para los efectos de quedar clasificada en la Segunda Categoría artículo 42, N° 2 de la Ley de la Renta, deben ser ejecutadas o desarrolladas sin que exista un vínculo de dependencia o subordinación, toda vez que en tal caso dichas actividades corresponderían a aquellas de Segunda Categoría del artículo 42, N° 1, del mismo texto legal.

D) Auxiliares de la administración de justicia.

1.- También se clasifican en la Segunda Categoría los ingresos obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia, tales como procuradores del número, receptores, archiveros judiciales, notarios, secretarios, conservadores de bienes raíces, de comercio y de minas, depositarios, interventores, peritos judiciales, etc.

2.- La renta de estos contribuyentes que se clasifica en la Segunda Categoría, la constituyen los derechos que conforme a la ley perciben del público.

E) Corredores que no empleen capital.

1.- Se clasifican en la Segunda Categoría las rentas obtenidas por los corredores, siempre que reúnan los siguientes requisitos copulativos:

a) Ser persona natural;

b) Las operaciones o negociaciones deben ser realizadas exclusivamente y personalmente por el corredor. Esta condición no admite la intervención de empleados o de terceras personas en el trato de los clientes o del corredor para la búsqueda y obtención de negocios, ni en la realización de las operaciones encomendadas por los clientes sin perjuicio de recurrir al auxilio de terceras personas para la realización de trabajos notoriamente secundarios, como ocurre por ejemplo, con la labor administrativa y auxiliar prestada por secretarias y mensajeros, respectivamente, y

c) No deben emplear capital para efectuar las transacciones u operaciones de corretaje. Al efecto, no se considera capital el valor de las instalaciones y útiles de oficina.

2.- Son corredores las personas que presten mediación asalariada a las partes con el fin de facilitarles la conclusión de sus contratos. Los corredores no celebran contratos por cuenta de terceros, sino que su labor consiste en poner de acuerdo a las partes. Entre estos contribuyentes están los corredores de propiedades, de frutos o productos del país, de Bolsa, de vinos, etc.

3.3.- Contribuyentes no obligados a declarar pagos provisionales mensuales.

Se encuentran no obligados a efectuar declaración de pagos provisionales mensuales, tanto los contribuyentes de Primera Categoría como los de Segunda Categoría que se detallan a continuación.

3.3.1. Contribuyentes de Primera Categoría.

No quedan obligados a efectuar P.P.M. los siguientes contribuyentes de Primera Categoría:

- a) Los contribuyentes que posean o exploten bienes raíces agrícolas y/o no agrícolas en el N° 1 del artículo 20°, que tributan en base a renta presunta.
- b) Los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en el N° 2 del artículo 20°, siempre que no desarrollen actividades comerciales, industriales u otras comprendidas en los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20°, por los cuales -deban demostrar sus rentas efectivas mediante un balance general y siempre que la inversión generadora de las ren-tas de capitales mobiliarios formen parte del patrimonio -de la empresa.
- c) Los establecimientos particulares de enseñanza, quienes se encuentran liberados de esta obligación en virtud del artículo 21° de la Ley N° 17.940 (Diario Oficial de 06. 06. 73).

d) Las cooperativas, de acuerdo a lo dispuesto por el número 10 del artículo 17°, del Decreto Ley N° 824.

e) Las siguientes instituciones y contribuyentes exentos del impuesto de Primera Categoría:

- El Fisco, las instituciones fiscales y semifiscales, las instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma, las instituciones y organismos autónomos del Estado y las Municipalidades.

- Las instituciones exentas por leyes especiales.

- Las instituciones de ahorro y previsión social que determine el Presidente de la República.

La Asociación de Boy Scouts de Chile y las instituciones de Socorros Mutuos afiliadas a la Confederación Mutualista de Chile.

- Las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República siempre que no persigan fines de lucro y que de acuerdo a sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda material o de otra índole a personas de escasos recursos económicos.

- Los comerciantes ambulantes, siempre que no desarrollen otra actividad gravada en Primera Categoría.

f) Los contribuyentes que obtengan rentas sujetas a impues

tos sustitutivos de los establecidos en la Ley de la Renta, entre los cuales se encuentran:

- Pequeños mineros artesanales, artículo 22° N° 1 de la Ley de la Renta, "los pequeños mineros artesanales, entendiéndose por tales las personas que trabajan personalmente una mina y/o una planta de beneficio de minerales, propias o ajenas, con o sin la ayuda de la familia y/o con un máximo de cinco dependientes asalariados. Se comprenden también en esta denominación las sociedades legales mineras que no tengan más de seis socios y las cooperativas mineras, y siempre que los socios o cooperados tengan todos el carácter de mineros artesanales".

- Pequeños comerciantes que desarrollen actividades en la vía pública artículo 22° N° 2 de la Ley de la Renta, "los pequeños comerciantes que desarrollen actividades en la vía pública, entendiéndose por tales las personas naturales que presten servicios o venden productos en la vía, pública en forma ambulante o estacionada y directamente al público, según calificación que quedará determinada en el respectivo permiso municipal, sin perjuicio de la facultad del Director Regional para excluir a determinados contribuyentes del régimen que se establece en este párrafo, cuando existan circunstancias que los coloquen en una situación de excepción con respecto del resto de los contribuyentes de su misma actividad o cuando la rentabilidad de sus negocios no se compadezca con la tributación especial a que estén sometidos".

- Suplementeros, artículo 22° N° 3 de la Ley de la Renta, "los suplementerios, entendiéndose por tales los pequeños comerciantes que ejercen la actividad de vender en la vía pública, periódicos, revistas, folletos, facículos y sus tapas, álbunes de estampas y otros impresos análogos.

g) Empresas mineras no sometidas al sistema general de P. P.M., las que se encuentran sujetas a un régimen impositivo especial contenido en el artículo 26° del Decreto Ley N° 1.350 (Diario Oficial del 28.02.76) y en el artículo 61° de la Ley N° 16.624, modificado por el Decreto Ley N° 1.349 (Diario Oficial del 28.02.76), cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el Decreto con Fuerza de Ley N° 1, de Minería (Diario Oficial del 28.04.87).

3.3.2. Contribuyentes de Segunda Categoría.

Los siguientes contribuyentes de la Segunda Categoría no tienen obligación de efectuar P.P.M. :

a) Directores o consejeros de sociedades anónimas por las participaciones o asignaciones obtenidas de la respectiva Sociedad Anónima;

b) Personas naturales extranjeras, sin domicilio ni residencia en Chile, por las rentas o remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de esas personas, sólo en el caso que éstas hubieran desarrollado en el país actividades científicas, técnicas, culturales, de

portivas, por cuanto se encuentran afectos al Impuesto Adicional establecido en el inciso segundo del artículo 60°, en carácter de impuesto único;

c) Trabajadores que obtienen rentas grabadas por el impuesto único de Segunda Categoría, respecto de los sueldos, salarios, pensiones, jubilaciones, montepíos, etc.

d) Cuando la retención referida en el N° 2 del artículo 74° hubiere afectado a la totalidad de los ingresos brutos percibidos.

e) En los casos en que no hubieren obtenido ingresos brutos en un mes, el contribuyente no tendrá la obligación de presentar la declaración por el período en que ello haya ocurrido.

3.4.- Incumplimientos de pagos y egresos.

El artículo 98 de la Ley de la Renta dispone que "el pago provisional mensual será considerado, para los efectos de su declaración, pago y aplicación de sanciones, como impuesto sujeto a retención y, en consecuencia, le serán aplicables todas las disposiciones que al respecto rigen en este Título y en Código Tributario".

En esta virtud, el incumplimiento de la obligación de declarar e ingresar en arcas fiscales estos pagos provisionales, o su cumplimiento tardío, esto es, fuera de los plazos legales, dará lugar a la aplicación de las siguientes sanciones y recargos:

a) Multa por retardo en el pago: 10% del monto del impuesto adeudado, más un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del 30% del impuesto adeudado (Código Tributario, artículo 97 N° 11);

b) Intereses penales: 1,5% sobre el monto del impuesto adeudado por cada mes o fracción de mes de retraso (Código Tributario, artículo 53, inciso 3°);

c) Reajuste del impuesto: el retardo en el cumplimiento de los pagos provisionales obligatorios trae aparejado, asimismo, el reajuste de su monto inicial de acuerdo con el aumento experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes que preceda al de su pago (Código Tributario,

artículo 53, inciso 1°).

Es importante tener presente que, tanto los intereses penales, como la multa indicada en la letra a), deben ser calculados y aplicados sobre el valor reajustado de los pagos provisionales mensuales correspondientes.

NOTA : De acuerdo a lo dispuesto en el inciso segundo del N° 2, del artículo 97, del Código Tributario, la multa por falta o atraso en declarar no debe aplicarse cuando también proceda la multa por atraso en el pago establecido en el N° 11 de la misma disposición legal y se trate, como en este caso, de tributos que sólo pueden declararse y pagarse simultáneamente y no se acepte la declaración sin pago.

El siguiente ejemplo ilustrará sobre la materia:

Antecedentes:

- Monto de los P.P.M. correspondiente al período de Mayo/90 \$ 125.000
- Plazo legal de vencimiento: 12 de Junio 1990
- Fecha de declaración y pago: Septiembre 1990
- Indices a considerar para el reajuste del artículo 53, C.T. Abril/1990 124,80 ptos.
Julio/1990 131,64 ptos.
- I.P.C. del período: 5,5%
- Multa Art. 97 N° 11, C.T.: 16% (10% + 6% por tres meses de atraso).

Desarrollo :

Monto P.P.M. pagado con atraso	125.000
+ Reajuste Art. 53, C.T. (5,5% s/125.000)	6.875
+ Interés Penal Art. 53, C.T. (6% s/131.875)	7.913
+ Multa Art. 97 N° 11, C.T. (16% s/131.875)	21.100
Total a Pagar :	160.888

3.4.1. Aplicación de sanciones por incumplimiento de P.P.M cuando la obligación tributaria anual ya está cumplida.

La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos - ha aclarado el procedimiento a seguir en los casos en que, al detectarse por los funcionarios fiscalizadores de dicho Servicio una omisión total o parcial de pagos provisionales obligatorios, se encontrare ya cumplida por parte del contribuyente la respectiva obligación anual, emitiendo al efecto la Circular N° 102, de 25 de agosto de 1975, aclarada y complementada posteriormente por la N° 117, de 12 de Septiembre del mismo año.

En dichos instructivos se deja establecido que, en la situación descrita, sólo procede el cobro de los reajustes, multas e intereses penales por los pagos provisionales obligatorios no efectuados en su oportunidad, pero en ningún caso el monto de los P.P.M. omitidos, ya que estando cumplido el impuesto anual, a cuenta del cual debieron haberse efectuado tales pagos, el cobro de ello carecería de causa legal que lo justificare al haber quedado extinguida la respectiva obligación tributaria.

Distinta es la situación de los reajustes, multas e intereses en referencia porque ellos se generaron por la mora en el cumplimiento de los pagos provisionales mensuales y en tal carácter configuran una obligación cuya exigibilidad - se mantienen en forma independiente.

La determinación del monto de tales reajustes, intereses y multas debe ajustarse a las siguientes pautas:

a) El reajuste del artículo 53 del Código Tributario se - calcula en base a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre:

- el último día del segundo mes anterior al del vencimiento del pago provisional no cumplido, y

- el último día del segundo mes que antecede al cierre del ejercicio, vale decir el 31 de octubre del mismo año.

Como puede advertirse, para los efectos de la determinación de la suma a cobrar por concepto de reajuste, su cálculo debe detenerse en la fecha indicada, toda vez que por el - lapso posterior opera el reajuste establecido en el artículo 72 de la Ley de la Renta.

Este procedimiento como lo señala la Circular N° 102, pre citada, "evita la doble reajustabilidad en el cobro".

b) Intereses penales. El porcentaje a aplicar por este -

concepto de determinarse en función del lapso desde la fecha en que debió cumplirse el pago provisional onitido hasta la fecha legal de declaración y pago anual, ya que sólo en esta última quedó solucionada íntegramente la obligación tributaria.

El porcentaje total a que asciendan los intereses (1,5% por cada mes o fracción de mes del lapso abarcado por la mora) de aplicarse sobre el monto del P.P.M. no cumplido, reajustado en la forma como se señala en la letra d) de estas pautas.

c) Multas. En la especie procede la aplicación de las siguientes multas:

- Por no presentación de la declaración respectiva: 2% por cada mes o fracción de mes comprendidos en el lapso indicado en la letra b) que: antecede, con un mínimo del 10% y un máximo del 30% (artículo 97, N° 2, del Código Tributario).

Si se trata de diferencias de pagos provisionales, pero cuya declaración fue presentada dentro del plazo, obviamente no se aplica esta multa.

- Por atraso en el pago: 10% sobre la suma adeudada (artículo 97, N° 11, del Código Tributario).

Ambas multas deben aplicarse sobre el monto del pago provi

sional no cumplido oportunamente, previamente reajustado en la forma como pasa a indicarse en la letra que sigue.

d) Para los efectos de determinar la base de cálculos de los intereses penales y de las respectivas multas, el monto inicial del pago provisional omitido debe reajustarse de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre:

- el último día del segundo mes que antecede al del vencimiento de dicho pago provisional, y

- el último día del segundo mes que antecede al del pago de la obligación tributaria anual.

- el último día del segundo mes que antecede al del pago de la obligación tributaria anual.

3.4.2. Sanciones en el caso de incumplimiento de P.P.M. relativos a ejercicios con pérdidas.

Los P.P.M. obligatorios no cumplidos, aún cuando en el respectivo ejercicio comercial se determina pérdidas tributarias, no pierden su calidad de morosos, salvo los correspondientes a períodos en los cuales haya operado la suspensión de la obligación de efectuar P.P.M. por haberse demostrado pérdida en el trimestre inmediatamente anterior.

Sin embargo, no puede exigirse el ingreso en arcas fiscales

del monto del P.P.M. propiamente tal, sino que únicamente se exigirá el pago de las sanciones contempladas en el Código Tributario.

C A P I T U L O I VSITUACION CONTABLE DE LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

La contabilidad tiene como finalidades básicas, registrar y mostrar la composición y variaciones del patrimonio de la empresa y establecer los resultados de cada período financiero.

En efecto, la empresa requiere saber lo que adquiere, lo que vende, el resultado de sus actividades, etc., necesidad a que atiende la contabilidad mediante el registro de todas las operaciones y hechos de la vida de la empresa susceptibles de traducirse en términos monetarios.

La importancia de los antecedentes que entrega la contabilidad se proyecta, sin embargo, más allá del ámbito particular de las necesidades de información del empresario, ya que los resultados del balance constituyen el primer antecedente o punto de partida para la determinación de la renta imponible.

Aunque el establecimiento de la renta imponible involucra un proceso de conciliación jurídico-contable, en que la utilidad del balance debe ajustarse y corregirse al tenor de las disposiciones de los artículos 29 y siguientes de la Ley de la Renta, lo cierto es que la contabilidad la que entrega la información básica para dicho proceso.

Desde el punto de vista tributario, la contabilidad cons

tituye, pór consiguiente, el medio que habilita al contribuyente para determinar y también para probar el monto de la renta sobre la que debe tributar.

El carácter de medio de prueba de la contabilidad es reconocido por el Código Tributario cuyo artículo 17, en su inciso primero dispone que "toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario."

El valor probatorio de los libros de contabilidad aparece respaldado por el inciso segundo del artículo 21 del Código Tributario, precepto éste que impide al Servicio de Impuestos Internos prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, libros o antecedentes, no sean fidedignos.

Cabe señalar, que la contabilidad, a condición de que sea fidedigna, puede ser utilizada por los contribuyentes que tributen en base a presunciones de derecho o que perciban rentas exentas o afectas a impuestos sustitutos para acreditar el origen y/o el monto real de los ingresos con que hubieren financiado sus gastos, desembolsos o inversiones.

4.1.- Del pago.

La declaración y entero de los pagos provisionales tanto obligatorios como voluntarios, se efectúa a través del formulario 29 que el Servicio de Tesorería ha establecido pa

ra el cumplimiento de los diversos tributos mensuales sujetos a régimen de declaraciones y pago simultáneo.

Este formulario debe extenderse en original y copia, sirviendo esta última de comprobante para los efectos de que el contribuyente acredite el cumplimiento de su obligación.

Es importante tener presente que la declaración y pago de los P.P.M. constituye una obligación indivisible, que debe cumplirse en un solo acto. Dicho en otros términos, no es posible declarar sin enterar, conjunta y simultáneamente, el monto total de dichos pagos.

Lo anterior aparece reafirmado por la Resolución N° 321, de la Tesorería General de la República, publicada en el Diario Oficial del 9 de abril de 1981, que dejó sin efecto, a partir de dicha fecha, todas las instrucciones sobre pagos fraccionados impartidas con anterioridad por esa repartición.

Lugar en que debe cumplirse esta obligación :

Los pagos provisionales deben declararse e ingresar en los bancos y sociedades financieras autorizadas por el Servicio de Impuestos Internos para recibir el pago de obligaciones tributarias, de conformidad con el Decreto Supremo de Hacienda N° 255, de 1979, según nuevo texto fijado por el Decreto Supremo N° 668 del mismo Ministerio (Diario Oficial del 01.10.81), modificado por el Decreto Supremo de

Hacienda N° 1.277 (D.O. 14.03.91).

Cabe notar que este trámite puede realizarse ante cualesquiera de dichas entidades, corresponda o no por su ubicación al lugar en que el contribuyente tenga el asiento de sus negocios o desarrollarse sus actividades.

En virtud de lo expresado en el texto ha dejado de tener aplicación la norma contenida en el inciso primero del artículo 91 de la Ley de la Renta, en la parte en que prescribe que "el pago del impuesto provisional mensual se realizará directamente en Tesorería", como también, la consultada en el artículo 92 del mismo cuerpo legal, precepto este último que estatuye que "cuando el contribuyente pague impuestos y/o servicios en diferentes Tesorerías en razón de la ubicación de sus actividades, el pago provisional deberá efectuarse en los mismos lugares".

Es importante destacar, asimismo que las instituciones en referencia están obligadas a recibir las declaraciones y pagos respectivos aunque sean efectuadas fuera de los plazos legales correspondientes.

De acuerdo con las instrucciones impartidas por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, por Circular N° 48, de 1° de Octubre de 1981, los pagos pueden ser efectuados "en dinero efectivo, vale vista o cheque nominativo a la Tesorería General de la República, cualquiera que sea el banco encargado de su pago, aún cuando se trate de documentos a cargo de Oficina de otra plaza".

De lo anterior se deduce que las instrucciones en referencia no pueden recibir los P.P.M. como ningún otro tributo, cuando su cancelación se efectúe mediante imputación de los remanentes provenientes de la acumulación de los créditos fiscales del impuesto al valor agregado a que se refiere el artículo 74 del Decreto Ley N° 825, caso en que el contribuyente debe necesariamente ocurrir ante el Servicio de Tesorerías.

Plazos de declaración y pagos.

Los pagos provisionales obligatorios deben ser ingresados en arcas fiscales entre los días 1° y 12 del mes siguiente al de la obtención de los ingresos brutos.

Este plazo se encuentra establecido en el inciso primero del artículo 91 de la Ley de la Renta, modificado por el número 12 del artículo 1° del Decreto Ley N° 3.454 (Diario Oficial 25.7.80).

De conformidad con la regla general contenida en el inciso tercero del artículo 36 del Código Tributario, si el día 12 fuere sábado, domingo o festivo, el plazo se entenderá automáticamente prorrogado hasta el día hábil siguiente:

Es el caso señalar que el inciso segundo del artículo 91 de la Ley de la Renta, dispone que los contribuyentes a que se refieren las letras e) y f) del artículo 84, vale decir las personas naturales y sociedades de personas que exploten vehículos destinados al transporte de pasajeros o

carga ajena - podrán acumular sus pagos provisionales obligatorios hasta por cuatro meses e ingresarlos en Tesorería entre el 1° y 12 de abril, agosto y diciembre, respectivamente.

En cuanto a los pagos provisionales de carácter voluntario, su ingreso en arcas fiscales puede efectuarse en cualquier día hábil del mes, según lo deja establecido, en su inciso tercero, el mismo artículo 91 en comento.

Plazos especiales para ciertos contribuyentes de la XI Región.

Los plazos referidos en el párrafo que antecede no rigen - respecto de los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas en cualquiera de las siguientes comunas de la XI Región:

- Cisnes
- Guaitecas
- O'Higgins
- Tortel
- Lago Verde y
- Río Ibañez

Los contribuyentes antes referidos pueden acumular sus pagos provisionales mensuales obligatorios e ingresarlos en arcas fiscales en dos oportunidades, en el curso de cada año calendario en la forma como se establece en el Decreto Supremo N° 543, de Hacienda (Diario Oficial 30.7.76), se

gún texto sustituto por el Decreto Supremo N° 819 (Diario Oficial 25.11.87), del mismo Ministerio, a saber:

a) Los P.P.M. obligatorios que, de acuerdo con el artículo 91 de la Ley de la Renta, deberían ser ingresados en los meses de diciembre, enero, febrero y marzo, deben ser declarados y enterados en el mes de marzo de cada año; y

b) Los P.P.M. obligatorios que normalmente deberían efectuarse en los meses de abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre, deben realizarse en el mes de noviembre.

Como se ha encargado de precisarlo la Dirección del Servicio de Impuestos Internos, por Circular N° 99, de 23 de Agosto de 1976, los pagos que se acumulen para ser ingresados en arcas fiscales en las épocas señaladas, no generarán la aplicación de los reajustes, multas e intereses penales que contempla el Código Tributario para el caso de mora en el pago de impuesto, siempre y cuando su cumplimiento se formalice dentro de los expresados meses de marzo y noviembre.

El mismo instructivo agrega que, para los efectos de su imputación, los pagos provisionales acumulados en la forma explicada, deben actualizarse considerando la fecha de su ingreso efectivo en arcas fiscales, esto es marzo o noviembre según sea el caso.

4.2. Imputación o créditos a los P.P.M.

4.2.1. IVA de la construcción

De conformidad con lo dispuesto por el inciso primero del artículo 21 del Decreto Ley N° 910, de 1975, en su texto sustituido por el artículo 5° de la Ley N° 18.630, del 23. 7.87, las empresas constructoras tienen derecho a "deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la ley sobre impuestos a la renta el 0,65 del débito del impuesto al valor agregado que deben determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos y en los contratos generales de construcción que no sean por administración de dichos inmuebles, de acuerdo con las disposiciones del Decreto Ley N° 825, de 1974".

Según agrega el mismo inciso, "el remanente que resultare de esta imputación por ser inferior el pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de hacerlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha, y el saldo que aún quedare podrá imputarse a los mismos impuestos en los demás meses siguientes, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27 del Decreto Ley N° 825, de 1974. El saldo que quedare una vez efectuadas las deducciones por el mes de diciembre de cada año, o el último mes en el caso de término de giro, tendrá el carácter de pago provisional de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la Ley sobre Impuesto a la Renta".

Lo dispuesto en el inciso primero del artículo aludido es aplicable también "a los contratos generales de construcción que no sean ejecutados por administración, que las empresas constructoras celebren con la Cruz Roja de Chile, Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, Consejo de Defensa del Niño, Consejo Nacional de Protección a la Ancianidad, Corporación de Ayuda al Menor - CORDAM, Corporación de Ayuda al Niño Limitado - COANIL, Cuerpo de Bomberos de Chile, Bote Salvavidas y en general, con otras instituciones que gocen de personalidad jurídica, no persigan fines de lucro, tengan por único objeto el de beneficencia o bien público...", conforme lo prescribe el inciso segundo de este mismo precepto.

La deducción de que se trata opera, asimismo, respecto de las adjudicaciones de bienes corporales inmuebles destinados a la habitación que tengan lugar "en la liquidación de sociedades que sean empresas constructoras, de comunidades que no sean hereditarias ni provengan de la disolución de la sociedad conyugal y de cooperativas de vivienda", según así lo establece, en su inciso cuarto, la norma legal en referencia.

Antes de entrar en el análisis de su contenido, conviene advertir que el nuevo texto del artículo 21 del Decreto Ley N° 910 establecido, como se ha dicho, por el artículo 5° de la Ley N° 18.630 rige desde el 1° de octubre de 1987 y el 31 de marzo de 1989 la vigencia del anterior texto del artículo 21 del Decreto Ley N° 910, en reemplazo del fijado por el artículo 5° de la Ley N° 18.630, respecto de las

operaciones señaladas en la mencionada disposición transitoria.

4.2.2. Ambito de aplicación y operatoria de la deducción autorizada por este artículo

Al tenor de lo prescrito en su texto, la deducción o crédito especial como también lo denomina en sus instrucciones la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, favorece a las empresas constructoras cualquiera que sea su forma de organización jurídica: empresas individuales, sociedades de personas, sociedades anónimas, etc.

Dicha deducción al 0,65, vale decir, al 65 por ciento, del débito del impuesto al valor agregado que tales empresas determinen al facturar sus operaciones de ventas de bienes corporales inmuebles destinados a la habitación, por ellas construidos, o los contratos generales de construcción, - que no sean por administración, de esos mismos inmuebles.

De acuerdo con las pautas establecidas por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, cuando haya lugar a la aplicación de esta deducción, las empresas constructoras deben facturar la respectiva operación consignando separadamente el monto del impuesto al valor agregado - causado por ella y la rebaja autorizada por el artículo 21 del Decreto Ley N° 910, en la forma como lo muestra el siguiente desarrollo esquemático:

Precio neto vivienda (sin terreno)	\$ 2.389.480
Más 18% IVA	431.726
Menos crédito especial 65%	(280.622)

Precio final sin terreno	2.549.584
Valor Terreno	227.205

PRECIO FINAL INCLUIDO TERRENO	\$ 2.776.789
	=====

Es importante tener presente que las empresas constructoras debe computar dentro de su débito fiscal mensual el total del IVA consignado en la factura - en este caso, los \$ 431.726 - conjuntamente con los débitos causados por las demás operaciones realizadas en el período.

En cuanto al registro de estas operaciones en el Libro de Compras y Ventas, deberá anotarse el total del débito en la columna que corresponda a éste y, separadamente, en otra columna y como información, la cantidad deducida por concepto de la aplicación del 0,65 de crédito especial.

4.2.3. Imputación del crédito a los pagos provisionales - obligatorios.

En acuerdo con lo ya expresado, las empresas constructoras tienen derecho a deducir el crédito especial, aplicado en la facturación del mes, del monto de los pagos provisionales obligatorios de la ley sobre impuesto a la renta que -

deben efectuar sobre sus ingresos brutos mensuales correspondientes al mismo período.

Si la empresa no estuviere obligada a efectuar pagos provisionales por encontrarse por ejemplo en situación de pérdida tributaria o si, efectuada la imputación, quedare un remanente por ser superior el monto del crédito especial al de los respectivos pagos provisionales, el total de dicho crédito o el remanente en su caso podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba declararse y pagarse en la misma oportunidad.

En el evento que, una vez efectuadas estas imputaciones, subsistiere todavía un remanente a favor de la empresa respectiva, éste podrá imputarse a los mismos impuestos antes referidos en el siguiente o siguientes períodos tributarios.

En este caso, dicho remanente debe reajustarse en la forma prevista en el artículo 27 del Decreto Ley N° 825, es decir, convirtiéndola en unidades tributarias mensuales según su monto vigente a la fecha en que se originó y, posteriormente, reconvirtiéndolo a pesos al valor que tenga la unidad tributaria a la fecha en que se lleve a cabo su imputación.

Cabe agregar que el inciso primero del artículo 21 establece, en su parte final, un tratamiento especial para los remanentes que pudieren originarse con motivo de la declaración correspondiente al mes de diciembre, disponiendo que dichos remanentes tendrán "el carácter de pago provional de

aquellos a que se refiere el artículo 88 de la ley sobre im
puesto a la renta", vale decir, tales remanentes deberán -
ser tenidos como pagos provisionales voluntarios.

En tal condición, los remanentes a que se alude no deben
ser imputados en las declaraciones mensuales del año siguien
te, sino al impuesto a la renta que resulte de la declara-
ción anual que las empresas constructoras, al igual que los
restantes contribuyentes de la primera categoría, deben e
fectuar en el mes de abril de cada año.

Debe señalarse, por último, que lo dicho sobre los remanenen
tes originados en el mes de diciembre es aplicable también
respecto de los que se produjeren en el último mes tratán-
dose de término de giro.

4.2.2. 2% Salud Decreto Ley N° 18.566

Imputación a los pagos provisionales obligatorios de las cantidades pagadas por los empleadores por concepto de la cotización adicional para salud establecida en el artículo 8° de la Ley N° 18.566.

La disposición referida en el epígrafe otorga a los trabajadores dependientes derechos a solicitar a sus empleadores que le efectúen de cargo de estos últimos, "una cotización adicional de hasta 2% de sus remuneraciones imponibles a la institución de salud prevional (ISAPRE), en que esté a afiliado o se vaya a afiliarse, siempre que la cantidad que represente la cotización para la salud que legalmente le corresponde, sumada a la cotización adicional, no supere una Unidad de Fomento en el caso de trabajadores que no perciban asignación familiar, esta cifra adicionada a 0,5 Unidades de Fomento por cada persona por la cual percibe asignación familiar y tenga declarada o declare en la institución de salud previsional respectiva".

De conformidad con lo dispuesto por el inciso tercero de la norma legal que se glosa, sustituido por el artículo 19 de la Ley N° 18.717, del 28.5.88, los empleadores, a su vez, pueden deducir las cantidades mensuales que paguen por la mencionada cotización adicional del monto de sus provisionales obligatorios de la ley sobre impuesto a la renta y, subsidiariamente, de cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha.

La secuencia y operatoria de estas imputaciones puede re-
señarse de la siguiente forma:

a) Los empleadores que se acojan a este beneficio deben im
putar las cotizaciones adicionales, primeramente, a los pa
gos provisionales mensuales obligatorios correspondiente al
período por el cual se efectúan dichas cotizaciones.

b) El remanente que resultare de esta imputación, por ser
mayor el total de las cotizaciones adicionales que el mon
to de los pagos provisionales obligatorios o por no exis-
tir obligación de efectuar estos pagos lo que puede ocurrir
si el contribuyente se encuentra en situación de pérdida -
tributaria puede ser imputado a cualquier impuesto de reten
ción o recargo que deba pagarse en la misma fecha, corres-
pondiente al período señalado en la letra precedente.

c) Si quedare aún un remanente, éste podrá imputarse en los
meses siguientes a los mismos tributos antes mencionados ,
reajustando previamente su monto en la forma dispuesta por
el artículo 27 del Decreto Ley N° 825, vale decir, convir
tiéndolo a unidades tributarias mensuales según su monto
vigente a la fecha en que debió pagarse la cotización y,
posteriormente, reconvirtiendo el número de unidades tri
butarias así obtenido a pesos, al valor de ellas a la fe-
cha en que se realice efectivamente la imputación de dicho
remanente.

d) El saldo que restare una vez efectuadas las imputacio-

nes por el mes de diciembre de cada año o el último mes en el caso de término de giro tendrá el carácter de pago provisional voluntario, según así lo señala expresamente, en su parte final, el inciso tercero del artículo 8° de la Ley N° 18.566.

Como lo precisa la Circular N° 38/88 precitada, en virtud de ello dicho saldo podrá ser imputado por el contribuyente a los respectivos impuestos anuales a declarar en cada ejercicio.

Cabe agregar que tienen derecho a las imputaciones tratadas en el presente párrafo todos los empleadores del sector privado que deban efectuar, al ser requeridos a tal fin por sus trabajadores, las cotizaciones adicionales establecidas en el inciso primero de la disposición legal antes señalada.

De conformidad con lo prescrito por el inciso cuarto de la misma, el derecho en referencia corresponde también a las Universidades e Institutos Profesionales, señalados en el artículo 99 de la Ley N° 18.681, esto es, las Universidades de Chile, de Santiago, de Tarapacá, de Antofagasta, de Bío-Bío, de La Frontera, de Magallanes, Arturo Prat, de Playa Ancha y Metropolitana y los Institutos Profesionales de Santiago, de Chillán, de Valdivia y de Osorno.

Debe señalarse, por último, que las normas sobre imputación de la cotización adicional para salud precedentemente descritas rigen a contar de las cotizaciones efectuadas por el mes de junio de 1989 y, por lo tanto, a partir de los pagos

provisionales obligatorios y demás impuestos susceptibles de cumplirse mediante dicha imputación, correspondiente a ese mismo mes.

Es el caso recordar que el texto primitivo del inciso tercero del artículo 8° de la Ley N° 18.566 vigente hasta el 31 de mayo de 1988, autorizaba a los empleadores para descontar la cotización adicional del impuesto del 2% que el artículo 1° de esa Ley, en relación con el artículo 3° transitorio del Decreto Ley N° 3.501, de 1980, los obligaba a pagar sobre el total de las remuneraciones imponibles canceladas a sus trabajadores; salvo que se encontrasen exentos de dichos impuestos ya que en ese caso las cantidades enteradas por concepto de la mencionada cotización debían ser consideradas como pagos provisionales voluntarios, de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la Ley de la Renta, y en tal carácter imputarse, a elección del contribuyente a los posteriores pagos provisionales obligatorios correspondientes al mismo ejercicio comercial o a los impuestos anuales a la renta, en la forma explicada en su oportunidad por la Dirección Nacional del Servicio de Im puesto Internos. Véase Circular 15 de 1987.

La imputación a los pagos provisionales mensuales, para efecto de efectuar las declaraciones, deberá utilizarse el formulario N° 29 de "Declaración y Pago Simultáneo Mensual".

Si por cualquier causa el contribuyente no queda afecto a pagar impuesto a la renta, tendrá derecho a solicitar la devolución de dichas cotizaciones, o del remanente en su

caso, a través de la presentación del Formulario N° 22 sobre declaración de "Impuestos Anuales a la Renta", dentro del mes de abril de cada año.

4.3.- De la corrección monetaria

Este sistema fue implantado a través del Decreto Ley N°824 del 31 de diciembre de 1974.

En un sentido general, este sistema comprende todos los mecanismos tendientes a resguardar de los efectos de la inflación a los valores del balance de las empresas, a los ingresos percibidos por los contribuyentes y a los impuestos y pagos provisionales efectuados por ellos. Tres son en consecuencia, los ámbitos principales en que actúa la corrección monetaria:

a) Revalorización del capital propio y de los valores o -partidas del activo y pasivo exigible de las empresas sujetas al impuesto de primera categoría que deban demostrar -sus rentas mediante un balance general;

b) Reajuste de los ingresos y rentas de los contribuyentes no demostradas en base a un balance general; y

c) Reajuste de los pagos de impuestos.

4.3.1. Revalorización del capital propio y de los valores del balance de las empresas.

El sistema de revalorización contemplado en el artículo 35 de la anterior ley sobre impuesto a la renta, circunscrito a los bienes del activo inmovilizado, desprotegía a las in

versiones en otros tipos de bienes al hacerlas tributar - sobre el mayor valor que, a causa de la inflación, experimentan otros activos reales como existencias, valores mobiliarios, inversiones en otras empresas, etc.

Es verdad que la disposición en referencia permitía cargar a pérdidas el remanente de revalorización del capital propio no absorvido por la revalorización del activo inmovilizado; ello empero, resultaba insuficiente para depurar las utilidades de los efectos de la inflación porque dicho cargo o deducción estaba limitado al 20% de la renta líquida imponible del ejercicio.

El sistema así implementado resultaba arbitrario y no respondía a ningún criterio económico o financiero real, ya que prescindía del hecho de que el impacto de la inflación en la generación de utilidades nominales varía según las características de cada empresa, dependiendo de factores tales como la velocidad de rotación de los inventarios, la relación proporcional existente entre el activo inmovilizado y el activo realizable, el mayor o menor monto de endeudamiento, etc.

El sistema establecido por la nueva ley, consulta la revalorización, con incidencia en los resultados, de la totalidad de los activos no monetarios existentes al cierre del ejercicio. Unido a la actualización de los valores de las deudas u obligaciones en moneda extranjera o reajustables, ello permite establecer por la vía de la comparación

con el patrimonio inicial del ejercicio, expresado en moneda de igual valor, utilidades o pérdidas reales eliminándose, de este modo, las distorsiones y diferencias producidas, a causa de la inflación, por la computación de expresiones monetarias de distinta equivalencia.

De otra parte, la ampliación de la cobertura de la revalorización a todos los activos no monetarios conlleva una consideración más adecuada de los factores que, dentro del ámbito de la situación particular de cada empresa, condicionan los efectos del proceso inflacionario en los resultados de la gestión, lo cual permite situar la tributación sobre bases más equitativas y justas.

4.3.2. Corrección de las rentas no establecidas en base a un balance general.

Los contribuyentes que a continuación se detallan se les aplica el sistema de reajuste directo a la renta, en función de la variación experimentada por el I.P.C. del ejercicio:

- a) A los que exploten bienes raíces y que deban tributar sobre la base de sus rentas efectivas, cuando lleven contabilidad simplificada, sin practicar balance general, entre ellos los arrendadores de inmuebles no agrícolas que perciban rentas superiores al 11% del avalúo fiscal y las personas que exploten bienes raíces de cualquier naturaleza en una calidad distinta a la de propietario o usufructuarios;
- b) A los contribuyentes de primera categoría que perciban -

rentas de capitales mobiliarios cuando sus restantes rentas de la misma categoría no sean demostradas mediante un balance general.

c) A las personas que perciban rentas esporádicas sujetas al impuesto de primera categoría de acuerdo con el artículo 20, N° 5, siempre que no se trate de contribuyentes sometidos a las disposiciones sobre corrección monetaria establecidas en el artículo 41; y

d) A los contribuyentes de la segunda categoría en virtud del artículo 42, N° 2 (profesionales liberales, sociedades de profesionales y titulares de otras ocupaciones lucrativas).

Cabe señalar que la mecánica operativa del reajuste no es igual en todos los casos mencionados. En efecto, mientras en las tres primeras situaciones el reajuste se calcula directamente sobre la renta líquida imponible, en el caso a que se refiere la letra d) lo que se reajusta son los ingresos y gastos mensuales que contribuyen a formar dicha renta.

Las disposiciones sobre corrección monetaria incluyen, asi mismo, el reajuste de las rentas consistentes en sueldos, salarios y demás remuneraciones afectas al impuesto único de segunda categoría para los fines de su inclusión, como rentas exentas, dentro de la renta bruta global del impuesto complementario.

Esta norma de reajuste es aplicable, en general, a todas las rentas que deban ser colacionadas para los fines antes señalados y que no hayan sido objeto de reajuste o corrección monetaria en virtud de otras disposiciones de la ley, salvo las establecidas en base a las presunciones contempladas en los artículos 20, N° 1 y 34. Igual disposición se aplica en la determinación de la renta imponible afecta a adicional de declaración anual.

4.3.3. Corrección monetaria de los pagos de impuestos.

Como correlato lógico de las normas que consultan el reajuste y/o actualización de las rentas a la fecha del cierre del ejercicio, la reforma contempló también el reajuste, conforme a la variación del I.P.C., de todos los tributos pagados en el curso del ejercicio, ya sea por la vía de la retención o de los pagos provisionales, para los fines de su imputación al impuesto resultante de las rentas reajustadas o actualizadas.

La reforma modificó, las normas sobre reajuste de las diferencias de impuestos no cubiertas por los pagos provisionales y de los saldos que quedaren a favor de los contribuyentes una vez verificada su imputación al impuesto definitivo, adecuándolas al nuevo sistema de corrección monetaria de las rentas que supone, como se ha dicho, la actualización de las mismas, y por ende, de los tributos respectivos a la fecha de término del ejercicio o período correspondiente. Por tal razón, dichas diferencias y remanentes se reajustan considerando sólo el lapso transcurrido a contar de dicha fecha y hasta el mes señalado por la ley para

su entero en arcas fiscales.

Forman parte también del sistema de corrección monetaria - una serie de otras disposiciones que consultan el reajuste, en función de la variación del I.P.C., las cantidades pagadas por concepto de diversos impuestos y que la ley acepta que sean deducidos en el cálculo de algunos tributos, ya sea como rebajas de la base imponible o directamente como crédito contra el impuesto mismo, como el caso, entre otros, de la contribución territorial que, bajo ciertas condiciones, puede ser rebajada como crédito del impuesto de primera categoría y deducida de la renta bruta para los efectos de la determinación del impuesto global complementario.

4.4.- De las retenciones*

4.4.1. Personas obligadas a retener el impuesto

1.- De conformidad con lo dispuesto en el N° 2 del artículo 74 de la Ley de la Renta, las siguientes personas o instituciones están obligadas a efectuar una retención de impu^uesto por las rentas que paguen del N° 2, del artículo 42°, a profesionales, sociedades de profesionales y personas - que desarrollen ocupaciones lucrativas:

a) Las instituciones fiscales, semifiscales, organismos - fiscales y semifiscales de administración autónoma;

b) La municipalidades;

c) Las personas jurídicas en general, sean o no contribu - yentes de la Ley de la Renta y estén o no obligadas a lleuvar contabilidad, y

d) Las personas naturales o jurídicas que obtengan rentas de Primera Categoría y que estén obligadas por la ley a llevar contabilidad, completa o simplificada. Esta obligaución alcanza a las personas que se encuentren exentas del impuesto de Primera Categoría, siempre y cuando obtengan ingresos que deban clasificarse como rentas de Primera Categoría.

2.- La retención del impuesto se hará con una tasa del 10% calculada sobre el total de los honorarios brutos que se

* Circular N° 21, de abril de 1991, del S.I.I.

paguen, sin deducción alguna. Esta tasa del 10% se aplica tanto a los profesionales personas naturales como a las sociedades de profesionales y a las personas que desarrollan ocupaciones lucrativas, y en general a todos los contribuyentes a que se refiere el artículo 42°, N° 2, aun cuando no estuviere en ciertos casos obligados a emitir boletas.

3.- No existirá obligación de retener el impuesto respecto de cantidades que se paguen a título de reembolsos de gastos efectuados por la persona que presta los servicios profesionales por cuenta de su cliente, siempre que tales gastos y sus correspondientes reembolsos se comprueben con documentación fehaciente y se registren en la contabilidad del profesional debidamente individualizados y no en forma global o estimativa.

4.- Las sociedades de profesionales que hayan optado por declarar sus rentas en base a las normas de la Primera Categoría, se sujetarán en todo para los fines de la Ley de la Renta, a las disposiciones de dicha categoría y, consecuentemente, no quedarán afectas a las retenciones de impuesto a que se refiere el artículo 74 N° 2 de la ley por los servicios o prestaciones profesionales que efectúen; siendo aplicable dicha disposición sólo para aquellas sociedades que mantienen su clasificación como contribuyente del artículo 42 N° 42 de la Ley de la Renta.

Ahora bien, para los efectos de evitar las retenciones de impuestos antes referidas por parte de las personas a que

alude el artículo 74, N° 2, las sociedades de profesionales que se encuentren en la situación antes previstas deberán dejar constancia en los documentos que emitan por los ser vicios prestados (boletas de honorarios), en un lugar desta cado, conjuntamente con los demás requisitos y condiciones que se exigen para la emisión de dichos documentos de acuer do con las instrucciones vigentes sobre esta materia, de la siguiente nota o leyenda: "Sociedades de profesionales sujeta a las normas de la Primera Categoría conforme al in ciso 3° del N° 2 del artículo 42 de la Ley de la Renta". Esta leyenda deberá ser preimpresa; no obstante las sociedades que tengan existencias de boletas al momento de aco gerse a las normas de Primera Categoría podrán cumplir es ta obligación mediante timbre de goma o similar.

En consecuencia las personas a que se refiere el artículo 74, N° 2, de la Ley de la Renta, al requerir los servicios profesionales de los contribuyentes antes mencionados y , pro ende, reciban una boleta de honorarios emitidos en los términos indicados precedentemente no deberán efectuar las retenciones de impuestos a que alude esta disposición, o dicho en otras palabras, las sociedades de profesionales - que hayan optado por declarar en función de las normas de la Primera Categoría, deberán extender sus boletas de hono rarios sin la retención de impuesto del 10% a que se refie re el artículo 74 N° 2 de la ley, sino que por el total de los honorarios brutos pactados, sin perjuicio de los pagos provisionales mensuales que deben efectuar dichos contribu yentes sobre los ingresos brutos conforme al mecanismo es

tablecido en la letra a) del artículo 84 de la Ley de la Renta.

4.4.2. Oportunidad en que se adeuda el impuesto de retención del artículo 74 N° 2

1.- De conformidad con lo previsto en el artículo 82 de la Ley de la Renta, los impuestos de retención se adeudan desde la ocurrencia de algunos de los siguientes hechos:

a) Cuando las rentas se pagan. El concepto de "pago" de una renta también alcanza a aquellos casos en que la obligación se extingue por alguna de las formas alternativas al pago efectivo contemplada en el Código Civil, tales como compensación, novación, confusión o transacción.

b) Cuando se abonan en cuenta, o sea, cuando en la contabilidad de quien debe la renta se ha acreditado al haber de la cuenta corriente del acreedor de ella, una suma determinada de dinero.

c) Cuando la renta se pone a disposición del interesado, es decir, cuando el deudor está en condiciones de pagar y así lo da a conocer al beneficiario. Por ejemplo, se cumple dicha circunstancia si el deudor avisa al acreedor que la renta respectiva está a su disposición o está depositada en algún banco o entidad a su nombre, o si pide instrucciones al acreedor respecto de lo que debe hacer con la renta.

d) Cuando la renta se contabiliza como gasto, en la conta-

bilidad del deudor.

2.- Cualquiera de los hechos detallados precedentemente - que ocurra en primer término determina el momento desde el cual se adeuda el impuesto de retención, es decir, el instante en que nace la obligación tributaria, quedando determinado su monto de acuerdo con la tasa, recargos y demás normas vigentes en ese momento.

Sin embargo, sólo los hechos indicados en las letras a), b) y c) obligan a efectuar el acto materia de retener el monto del tributo. La mera contabilización como gasto indicada en la letra d), que no vaya acompañada o precedida de alguna de las otras circunstancias, no determina la obligación de retener el impuesto en ese instante, sino que sólo produce el efecto de fijar el monto del tributo, el que sólo deberá retenerse en la oportunidad en que ocurra el primero de los hechos restantes.

4.4.3. Oportunidad en que debe retenerse el impuesto y plazo para ingresarlo en arcas fiscales.

1.- De acuerdo con lo explicado en el punto 4.4.2, anterior, la obligación de retener el monto del tributo que afecta a los profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollan ocupaciones lucrativas, nace cuando ocurre cualquiera de los hechos explicados en las letras a), b) y c) del párrafo anterior, debiendo estarse al que ocurre en primer término.

2.- Por lo tanto, en los casos citados las personas e instituciones señaladas en el punto 4.4.1 no pueden sustraerse de la obligación de retener el impuesto, entendiéndose en consecuencia, que al pagar la renta, abonarla en cuenta o ponerla a disposición del interesado, lo está haciendo - previo descuento del impuesto respectivo.

3.- Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 78 de la ley, el total de los impuestos retenidos - en un mes deberán declararse y pagarse dentro de los primeros doce días del mes siguiente.

4.4.4. Responsabilidad en el pago del impuesto de retención.

1.- Según el artículo 83 de la Ley de la Renta, la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención recae únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le ha ya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó.

2.- De conformidad con esta misma disposición si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago también - recaerá sobre las personas obligadas a efectuarlas, sin perjuicio que el Servicio de Impuestos Internos pueda girar el impuesto al beneficiario de dicha renta.

4.4.5. Reajustabilidad de las retenciones de impuesto para los fines de su imputación a los impuestos anuales.

1.- Según lo previsto por el artículo 75 el monto de los impuestos retenidos que legalmente corresponda imputar a los impuestos de declaración anual, se reajustarán previamente según el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el último día del mes anterior a aquel en que se practicó la retención y el último día del mes anterior a la fecha de término del ejercicio.

Para los fines de aplicar esta reajustabilidad debe considerarse como el mes en el cual se practicó la retención, a aquel en el cual los honorarios fueron pagados, abonados en cuenta o puesto a disposición, cualquiera de estas circunstancias que haya ocurrido primero.

Sólo podrán imputarse al impuesto anual a la renta, las retenciones que correspondan a honorarios percibidos entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de cada año, es decir, aquellas retenciones que correspondan a los mismos ingresos brutos comprendidos en la declaración anual de rentas.

4.5.- Imputación de los pagos provisionales a los impuestos anuales.

Como de deja establecido el inciso primero del artículo 84 de la Ley de la Renta, los pagos provisionales mensuales - que deben efectuar los contribuyentes de acuerdo con dicho precepto constituye anticipos "a cuenta de los impuestos a nuales que les corresponda pagar".

Igual carácter asumen, obviamente, los pagos provisionales que el contribuyente hubiere realizado en forma voluntaria acogiéndose a lo dispuesto en el artículo 88.

La imputación de los pagos provisionales al cumplimiento - de los tributos antes referidos se materializa al momento de presentarse la respectiva declaración anual de la renta, oportunidad en que su monto, debidamente reajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 se da de a bono a los impuestos definitivos correspondientes al respectivo ejercicio en el orden de prelación establecido en los artículos 93 y 94.

4.5.1. Pagos provisionales que pueden imputarse

Con arreglo a los recién expresado, el contribuyente debe imputar al cumplimiento de sus impuestos anuales, los pagos provisionales cancelados por el respectivo año calendario o período de balance.

Para los efectos de precisar qué pagos pueden efectivamen-

te imputarse es menester, sin embargo, distinguir entre aquéllos de carácter obligatorios y los realizados en forma voluntaria por el contribuyente.

Pagos provisionales obligatorios.

Se pueden imputar los pagos correspondientes a los ingresos brutos percibidos o devengados durante el período abarcado por el respectivo ejercicio comercial o año calendario, aunque su ingreso se hubiere efectuado fuera de los plazos legales pertinentes.

Tratándose de los P.P.M. correspondientes a los meses de Enero a Noviembre, es necesario que su cancelación se hubiere efectuado a más tardar el 31 de diciembre del año respectivo.

El pago provisional obligatorio correspondiente a los ingresos brutos de diciembre se puede imputar siempre y cuando se hubiere efectuado dentro del plazo legal que vence el día 12 de enero.

Como lo ha dicho la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, aquellos pagos provisionales que no pueden imputarse a los impuestos anuales por haberse cumplido fuera de los plazos indicados, asumen la calidad de pagos provisionales voluntarios y, en tal carácter, sólo podrán imputarse a los impuestos anuales del año tributario siguiente a aquél en que se ingresaron en arcas fiscales.

Pagos provisionales voluntarios.

Se pueden imputar sólo aquéllos de estos pagos que se hubieren ingresados en arcas fiscales entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del año al que corresponda la declaración anual de renta.

Como se señaló anteriormente, participan también de este carácter los pagos provisionales obligatorios cumplidos fuera de los plazos señalados con anterioridad. Estos pagos se consideran como voluntarios del mes en que efectivamente ingresaron en arcas fiscales.

4.5.2. Impuestos susceptibles de cumplirse mediante la imputación de los pagos provisionales.

Al tenor de lo dispuesto por los artículos 93 y 94 del cuerpo legal en estudio modificado el primero por el número 43 del artículo 1° de la Ley N° 18.293 (Diario Oficial del 31.1.84) y el segundo, por el número 44 del artículo 1° de dicha ley y, posteriormente, por el número 26 del artículo 1° de la Ley N° 18.489 (Diario Oficial del 4.01.86) los pagos provisionales pueden imputarse a los siguientes tributos anuales de la Ley de la Renta:

- Impuesto de categoría de deba declararse por las rentas del año calendario anterior;

- Impuesto global complementario o adicional que deben declarar los contribuyentes individuales y los socios: de sociedades de personas por la renta del año calendario ante-

rior, y

- Otros impuestos a la renta de declaración anual que afectan a las rentas mencionadas.

Cabe agregar que en la imputación de estos tributos debe observarse el orden de prelación establecido por las disposiciones en comento.

4.5.3. Alcance de las modificaciones introducidas por la Ley N° 18.293.

Los cambios efectuados en la materia por este cuerpo legal consistieron en suprimir las disposiciones contenidas en los números 2° y 3° de cada uno de los artículos 93 y 94 de la Ley de la Renta, que autorizaban la imputación de los pagos provisionales a los siguientes tributos.

a) Al impuesto con tasa adicional establecido en el texto del artículo 21 de la Ley de la Renta anterior a su sustitución por el número 10 del artículo 1° de la Ley N° 18.923

Cabe anotar, sin embargo, que esta norma operó hasta el año tributario 1986 toda vez que, por disposición del artículo 3° transitorio de la misma Ley N° 18.293, el tributo referido continuó aplicándose hasta dicho año.

b) Al impuesto habitacional establecido en el Decreto Ley N° 1.519. La eliminación de este tributo de los impuestos susceptibles de cumplirse mediante la imputación de los -

P.P.M., no obstante, sólo sancionó una situación de hecho ya producida, toda vez que dicho gravamen había sido derogado, a contar del 1° de Enero de 1983, por la Ley N° - 18.206 (Diario Oficial del 27.1.83).

c) A los impuestos global complementario y adicional que - deben declarar los socios de sociedades de personas, a cuyo cumplimiento el derogado número 3° del artículo 94 permitía imputar los P.P.M. efectuados por la respectiva so - ciedad.

4.5.4. Orden de prelación que debe observarse en la imputación de los pagos provisionales.

Los artículos 93 y 94 de la Ley de la Renta establecen, como ha quedado dicho, un orden de prioridad al que debe ajustarse la imputación de los pagos provisionales obligatorios y voluntarios efectuados pro los contribuyentes.

Al tenor de dichos preceptos, el monto total de tales pagos, debidamente actualizados debe imputarse sucesivamente y en le mismo orden de prioridad que se indica, al pago de las siguientes obligaciones tributarias:

(a) Contribuyentes individuales:

- Impuesto de primera categoría;
- Reliquidación anual del impuesto único de segunda categoría;
- Global complementario o adicional, según corresponda; y

- Otros impuestos de declaración anual.

(b) Sociedades de personas:

- Impuesto de primera categoría;
- Global complementario o adicional, según el caso, que deban pagar los socios; y
- Otros impuestos de declaración anual.

(c) Sociedades anónimas y en comandita por acciones:

- Impuesto de primera categoría;
- El impuesto único contemplado en el inciso tercero del artículo 21; y
- Otros impuestos de declaración anual.

4.5.5. Situación de los socios de sociedades de personas.

De conformidad con lo dispuesto en el número 2° del artículo 94 de la Ley de la Renta, agregado a dicho precepto por el artículo 1°, N° 26, de la Ley N° 18.489 (Diario Oficial de 4.01.86) los remanentes de los pagos provisionales efectuados por las sociedades de personas, que restaren después de completada la imputación de dichos pagos a sus impuestos de primera categoría - o el monto total de los mismos si la sociedad no quedare afecta a su pago por haber tenido pérdidas - pueden ser utilizados por los socios para los efectos de imputarlos a sus impuestos global complementario o adicional, según corresponda.

El mismo derecho compete, como es obvio, a los socios de sociedades de profesionales los que, por consiguiente, pueden imputar a sus impuestos personales - global complementario o adicional según el caso - el total de los pagos provisionales efectuados por la respectiva sociedad.

Cabe señalar que una norma análoga a la aquí comentada se contenía en el ex-número 3° del mismo artículo 94 el que fue derogado, a partir del 1° de enero de 1984, por el número 44 del artículo 1° de la Ley N° 18.293.

De acuerdo con la norma general sobre vigencia de las modificaciones introducidas a la Ley de la Renta por la Ley N° 18.489 ante dicha, contemplada en el artículo 13 de ese cuerpo legal, el nuevo número 2° agregado al artículo 94 rige desde el 1° de Enero de 1986, por lo que la disposición en él contenida es aplicable a partir del año tributario 1986.

Es importante tener presente que la distribución de los excedentes de los pagos provisionales efectuados por una sociedad de personas entre sus diversos socios puede hacerse en proyección a la participación de cada uno en las utilidades sociales o en cualquier otra proporción acordada por los socios para estos efectos.

En todo caso, las sumas que la sociedad ponga a disposición de sus socios por este concepto no pueden exceder de las necesarias para cubrir el impuesto global complementario o adicional de cada uno.

Nótese que estos son los únicos tributos de los socios susceptibles de cumplirse mediante la imputación de los excedentes de pagos provisionales de las sociedades de personas. Dichos excedentes, por consiguiente, no pueden ser utilizados para cubrir otros impuestos anuales a la renta a cuyo pago estén obligados los socios, como el de primera categoría o el proveniente de la reliquidación anual del impuesto único de segunda categoría, los que sólo pueden ser satisfechos mediante la imputación de los pagos provisionales propios de los socios o, en su caso, de impuestos retenidos por terceros.

Importa destacar, asimismo, que la normativa en actual vigencia no exige, como requisito para la procedencia del derecho en comento, que el impuesto global complementario y/o adicional al cual se imputen los mencionados excedentes de pagos provisionales hayan sido generados por rentas obtenidas por los socios en la respectiva sociedad, razón por la cual tales excedentes pueden ser utilizados con dicho fin aún en el caso de que la totalidad de las rentas declaradas por los socios provengan de otras fuentes distintas.

Cabe señalar, por último, que tratándose de sociedades de personas que tributen en primera categoría sobre la base de su renta efectiva determinada mediante un balance general, según contabilidad completa, la parte de los pagos provisionales efectuados por las mismas, que se imputen por los socios a sus impuestos global complementario o adicional al amparo de la disposición que se analiza debe con

siderarse, para todos los efectos de la Ley de la Renta, - "como retiro efectuado en el mes en que se realice la imputación", según así se previene de manera expresa en su texto.

4.5.6. Devolución de los remanentes en favor del contribuyente.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 97 del cuerpo legal en estudio, sustituido por el número 14 del artículo 1º del Decreto Ley N° 3.454 del 25.7.80, el saldo que resultare en favor del contribuyente, una vez verificada la imputación de los pagos provisionales a los impuestos anuales, le será devuelto por el Servicio de Tesorerías, sin necesidad de solicitud especial alguna.

Esta devolución se materializa mediante el giro de un cheque nominativo extendido en favor del contribuyente y que el Servicio de Tesorerías expide por correo al domicilio señalado en la respectiva declaración anual de renta.

Es importante tener presente que a partir de la declaración de renta correspondiente al año tributario 1983, el Servicio de Tesorerías se encuentra facultado para imputar de oficio los excesos de pagos provisionales mensuales a los impuestos fiscales y/o contribuciones de bienes raíces adeudados por los contribuyentes.

Por tal razón, las explicaciones y comentarios que siguen son aplicables, en su integridad, sólo respecto de aquellos

contribuyentes que no aparezcan debiendo suma alguna al Fisco por los conceptos antes indicados.

4.5.6.1. Plazo dentro del cual debe procederse a la devolución.

La obligación que el artículo en comento impone al Servicio de Tesorerías debe cumplirse dentro de los siguientes plazos:

a) Si el contribuyente hubiere presentado su declaración anual dentro del término fijado para ello por la ley, el saldo deberá serle devuelto dentro de los 30 días siguientes a la fecha de vencimiento de dicho plazo.

El término de 30 días en referencia deben entenderse de días corridos, de acuerdo con la regla general sobre la materia contenida en el artículo 50 del Código Civil.

b) Si la declaración anual hubiere sido presentada fuera de plazo, cualquiera que sea su causa, la devolución del saldo debe efectuarse dentro del mes siguiente a aquél en que se formuló dicha declaración.

De esta manera, si un contribuyente presenta su declaración anual, por ejemplo, el 5 de mayo de un año, el Servicio de Tesorerías dispondrá de plazo hasta el 30 de junio para proceder a la devolución de dicho remanente.

4.5.6.2. Reajuste previo de la cantidades a devolver

Con arreglo a lo prescrito por el inciso tercero de la dis
posición que se glosa, para los efectos de su devolución
el remanente a favor del contribuyente debe ser reajustado
previamente de acuerdo con la variación experimentada por
el Índice de Precios al Consumidor en el período compren
di
do entre:

- el último día del mes anterior al del balance o de térmi
no del año comercial o calendario respectivo, y
- el último día del mes en que se presente la de
claración
anual correspondiente.

4.5.6.3. Sanciones en caso de devoluciones superiores a las
que legalmente correspondan.

El inciso final del artículo 97 establece que el contribu-
yente que perciba una cantidad mayor a la que le correspon-
da deberá restituir la parte indebidamente percibida, rea
justada según el porcentaje de variación del Índice de Pre
cios al Consumidor experimentada entre el último día del
mes anterior al de la devolución efectuada por el Servicio
de Tesorerías y el último día del mes anterior al reinte-
gro efectivo de lo percibido en exceso, con más un interés
del 1,5% por cada mes o fracción del mes.

De acuerdo con el mismo precepto, si la devolución en exce-
so tiene su origen en una declaración anual maliciosamente
falsa o incompleta, habrá lugar, además, a la aplicación -
de las sanciones que establece el número 4° del artículo 97

del Código Tributario, vale decir, multa del ciento por ciento al cuatrocientos por ciento del monto de la cantidad percibida indebidamente y presidio menor en su grado medio a presidio mayor en su grado medio (3 años y un día a 15 años), que son las penas con que el inciso tercero de dicho número, agregado por la letra c) del número 1 del artículo 1° del Decreto Ley N° 3.443 del 2.7.80, castiga a los que simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta en este caso la presentación de una declaración de renta maliciosamente incompleta o falsa obtuvieren devoluciones de impuesto que no le correspondan.

4.5.6.4. Vigencia de este procedimiento

El mecanismo de devolución obligatoria de los remanentes a favor de los contribuyentes, derivados de la imputación de los pagos provisionales a los impuestos anuales a la renta, rige a partir del año tributario 1979, habiendo operado por primera vez en relación con los saldos determinados en la declaración anual del impuesto a la renta cuyo plazo venció el 30 de abril de dicho año.

Cabe señalar que hasta el año tributario 1978, dichos remanentes, como regla general, sólo podían ser recuperados - por el contribuyente por la vía de imputarlos, a su elección, al cumplimiento de los próximos pagos provisionales obligatorios que vencieran con posterioridad a la fecha de la declaración anual correspondiente, al pago de los futuros impuestos anuales a la renta o, en su defecto, previa presentación de la solicitud pertinente ante el Servicio de

Tesorerías, al pago de cualquier impuesto fiscal que la afectare.

De acuerdo con las disposiciones vigentes hasta dicho año tributario, sólo había derecho a solicitar la devolución de los remanentes de pagos provisionales en los casos en que el contribuyente dejare de estar afecto al sistema por término de giro u otra causa y no existiere otro impuesto anual a la renta al cual imputar el respectivo saldo a favor, o cuando éste no pudiera ser imputado al cumplimiento de los próximos pagos provisionales por efectuarse total - mente éstos mediante la retención del impuesto de segunda categoría.

4.5.7. Devolución de los remanentes en caso de término de giro.

El inciso cuarto del artículo 97 en actual vigencia dispone que en caso que el contribuyente dejare de estar afecto al impuesto por término de giro o actividades y no existiere otro tributo al cual imputar el remanente de pagos provisionales que se produjere a su favor, cono consecuencia de ser su monto mayor al de los impuestos a la renta y habitacional correspondiente al ejercicio de término, deberá solicitarse la devolución de dicho remanente al Servi - cio de Impuestos Internos.

Para los efectos de su devolución, el saldo a favor del contribuyente debe ser reajustado de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el

período comprendido entre el último día del mes anterior al balance y el último día del mes anterior a la devolución.

La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos ha impartido por Circular N° 85 de 1° de diciembre de 1980, - las siguientes instrucciones para la aplicación de la disposición:

a) Las presentaciones que se formulen al respecto por los contribuyentes deben entenderse como peticiones de devolución de impuestos en virtud de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, debiendo ellas ser resueltas por el Director Regional correspondiente, previa verificación que no existen otros impuestos pendientes a los cuales imputar el saldo a favor cuya devolución se solicita.

b) La disposición que se glosa rige respecto de los ejercicios finalizados desde el 26 de julio de 1980, de acuerdo con lo que establece en su parte final el inciso cuarto ~~del~~ artículo 3° del Decreto Ley N° 3.454.

c) Los ejercicios finalizados a partir del 1° de noviembre de 1978 y hasta el 25 de julio de 1980, respecto de los cuales se haya determinado saldos a favor de los contribuyentes y cuya restitución se solicite con motivo del término de giro, están sujetos a la reajustabilidad que para dichos saldos establece el artículo 57 del Código Tributario.

4.5.8. Imputación de los remanentes a los impuestos adeudados por el contribuyente.

El inciso segundo del artículo 7° de la Ley N° 18.211 del 23.3.83, autoriza al Servicio de Tesorerías para imputar - los excesos de pagos provisionales producidos en favor de contribuyentes, que adeuden impuestos fiscales y/o contribuciones de bienes raíces, al pago de tales gravámenes con sus intereses y multas, procediendo a ello de oficio.

Esta imputación debe efectuarse dentro del plazo establecido en el artículo 97, esto es, dentro de los treinta días siguientes a la fecha de vencimiento de término legal para la presentación de la declaración anual de renta, si ésta hubiere sido formulada dentro de dicho plazo, o dentro del mes siguiente a aquél en que se hubiere presentado, en caso contrario.

Para los efectos de la imputación, el exceso de P.P.M. debe reajustarse previamente según la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del balance o de término del año comercial o calendario respectivo y el último día del mes en que se hubiere presentado la correspondiente declaración.

Al tenor de la disposición, si después de efectuada la imputación quedare un remanente a favor del contribuyente, dicho remanente debe ser devuelto por el Servicio de Tesorerías dentro del mes siguiente a aquél en que debió efectuarse la imputación conforme a lo señalado precedentemente.

Dicho remanente debe, en todo caso, reajustarse previamente a su devolución de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre:

- el último día del mes anterior al que corresponda realizar la imputación, y

- el último día del mes anterior al que corresponda efectuar la devolución.

El procedimiento reseñado en este párrafo rige a partir de los excesos provisionales producidos en la declaración de rentas correspondientes al año tributario 1983.

4.6 de las devoluciones

El Servicio de Impuestos Internos, a través de la Dirección Nacional emitió la Circular N° 16 de fecha 1° de abril de 1991 impartió las siguientes instrucciones referente a la devolución de los remanentes de P.P.M. a favor del contribuyente.

Verificada la imputación de los pagos provisionales, si se produjere un saldo a favor del contribuyente, este remanente de P.P.M. deberá serle devuelto al contribuyente por el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la declaración si el contribuyente la presentó con posterioridad al período señalado.

Este remanente le será devuelto al contribuyente, previamente reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación del I.P.C. en el período comprendido entre el último día del mes anterior de dicho balance, término del año calendario o comercial, y el último días del mes en que se declare el impuesto correspondiente.

Al respecto se indican las siguientes instrucciones:

A.- Plazo asignado al Servicio de Tesorerías para las devoluciones.

1.- Los incisos primero y segundo del artículo 97 de la Ley de la Renta, establecen la parte mecánica de la devolución. En efecto, el inciso primero indica que las de

voluciones de los remanentes de P.P.M. la hará el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la declaración anual del impuesto a la renta. De esta manera, los saldos a favor de los contribuyentes que demuestren las declaraciones anuales presentadas dentro del plazo legal, esto es, durante el mes de abril, serán restituidos por la Tesorería dentro del mes de mayo.

2.- Cuando la declaración anual se presente con posterioridad al plazo señalado en la ley, de acuerdo con el inciso segundo del artículo 97 la devolución deberá realizarse dentro del mes siguiente a aquel en que se hizo dicha declaración. Así por ejemplo, si la declaración se efectúa en el mes de mayo, la devolución deberá efectuarse en el transcurso del mes de junio siguiente.

B.- Reajustabilidad de los saldos de P.P.M. a favor del contribuyente

En concordancia con lo expresado en el párrafo anterior, en orden a que existen dos formas de computar los plazos para efectuar la devolución del saldo indicado, el inciso tercero del artículo 97 dispone que el reajuste del saldo a devolver se debe hacer de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el I.P.C. en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del balance, término del año calendario o comercial, y el último día del mes en que se declare el impuesto correspondiente. Es decir, el mecanismo de reajustabilidad seña

lado es válido tanto para los saldos a devolver que se de terminen en declaraciones que se efectúen dentro del plazo legal, como para aquellas que se hagan con posterioridad a dicha fecha.

C.- Devolución de saldos de P.P.M. en caso de Término de -
Giro.

1.- El inciso cuarto del artículo 97 en comentario establece que las devoluciones que benefician a los contribuyentes que dejaren de estar afectados a impuestos por término de giro o actividades y no existiere otro tributo al cual imputar el respectivo saldo a favor, deberán solicitarlas en el Servicio de Impuestos Internos, disoniendo que en di cho caso el reajuste se calculará en la forma señalada en el inciso tercero del mismo artículo, hasta el último día del mes anterior al de su devolución.

2.- La referida disposición legal condiciona el derecho a solicitar la devolución del remanente P.P.M. quedando en favor del contribuyente que ha puesto fin a sus actividades, a la concurrencia de los siguientes copulativos:

a) Que el contribuyente haya dejado de estar afecto a pa gos provisionales por término de giro, y

b) Que no exista otro impuesto anual a la renta al cual im putar el respectivo saldo a favor.

3.- La devolución, en consecuencia, está concebida como un derecho excepcional, puesto que primeramente se dispone la

imputación del remanente a los demás impuestos anuales a la renta y sólo en caso de no ser ello posible por no existir esos impuestos, se faculta para solicitar la devolución respectiva.

4.- El remanente de P.P.M. con motivo de término de giro - corresponde, por lo tanto al pago excesivo del impuesto, - toda vez que el pago provisional constituye un cumplimiento anticipado de la obligación tributaria.

5.- De consiguiente, esta situación queda comprendida en el N° 2 del inciso primero del artículo 126 del Código Tributario. El plazo que tiene el contribuyente para presentar la solicitud de devolución es de un año, conforme lo dispuesto en el inciso segundo del mismo artículo 126, plazo que deberá computarse desde que se ha dado cumplimiento a los requisitos copulativos exigidos por el artículo 97 de la Ley de la Renta y que se señalan en el N° 2 de estas - instrucciones, por cuanto éstos serán los hechos que deberán servir de fundamento a la petición. En otras palabras, el plazo de un año deberá contarse desde el momento en que no existen otros impuestos anuales a la renta a los cuales imputar el respectivo saldo a favor, circunstancia que podrá ser acreditada con los antecedentes que obren en poder del Servicio y con los que llegue el contribuyente en cada caso particular.

6.- A mayor abundamiento, cabe señalar que en los casos en que proceda la devolución de los remanentes de P.P.M. producidos con motivo de término de giro o de actividades de

los contribuyentes, para los efectos de la aplicación del reajuste que señala el artículo 57 del Código Tributario, debe entenderse como fecha de ingreso en arcas fiscales del referido remanente el primer día del mes siguiente a la fecha de término de giro, lo cual permite una reajustabilidad no interrumpida y evita, por otra parte, que se produzca una duplicidad de reajuste por el mes anterior al término respectivo.

Lo expuesto, por cuanto una vez finalizado el proceso de imputación a que se refieren los artículos 93 y 94 de la Ley de la Renta, según corresponda, si se procede un excedente de P.P.M. éste queda reajustado hasta el último día del mes anterior al de término de giro o actividad, ya que, como se ha dicho, el P.P.M. constituye un cumplimiento anticipado de la obligación tributaria, por lo tanto, si el contribuyente solicita la devolución del remanente de que se trata, la reajustabilidad correspondiente queda sujeta a las normas generales del artículo 57 del Código Tributario.

D.- Restitución y sanción por saldos de P.P.M. percibidos en exceso.

1.- El inciso final del artículo 97 dispone que los contribuyentes que perciban una cantidad mayor a la que les corresponda, con motivo de la devolución, deberán restituir dicho exceso reajustado previamente según el porcentaje de variación del I.P.C. experimentado entre el último día del mes anterior al reintegro efectivo del exceso percibido;

más un interés del 1,5% mensual por cada mes o fracción de mes que el exceso haya estado en poder del contribuyente.

2.- Cuando el exceso percibido indebidamente tenga su origen en una declaración o solicitud de devolución maliciosamente falsa o incompleta por parte del contribuyente, éste se hace acreedor a las sanciones establecidas en el inciso tercero del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario.

E.- Plazo para presentar declaraciones rectificatorias que deriven de eventuales devoluciones de remanentes de P. P.M.

1.- Aclaración previa: concepto de "Declaración Rectificatoria".

Sobre el particular, debe tenerse presente que sólo procede calificar como "declaraciones rectificatorias", en los términos del artículo 8 del Decreto Supremo de Hacienda N° 910, de 7.12.78, a aquellas en que el contribuyente, al modificar los datos de su declaración queda obligado a un mayor pago efectivo de impuesto.

Consecuentemente, las solicitudes de modificación de declaraciones que no den lugar a un mayor pago efectivo de impuesto por parte del contribuyente constituyen meras peticiones administrativas que pueden presentarse en cualquier tiempo y que los Directores Regionales deben resolver con arreglo a las facultades que les confiere el N° 5, letra B), del artículo 6° del Código Tributario.

Del mismo modo, si la modificación impetrada por el contri-
buyente se deriva una devolución de sumas enteradas por és-
te en arcas fiscales a título de impuestos, la solicitud -
de rectificación también adopta el carácter de administra-
tiva y, de acuerdo con ello, debe ajustarse a lo dispuesto
en el artículo 126 del Código Tributario, incluso en aque-
llos casos que los errores que se pretenda rectificar pro-
vengan únicamente de transcripciones o trasposos mal efec-
tuados.

F.- Imputación de oficio de los remanentes de P.P.M. a los
impuestos adeudados.

a.- El inciso segundo del artículo 7° de la Ley N° 18.211,
publicada en el Diario Oficial de 23.03.83, dispone que la
Tesorería imputará de oficio los remanentes de P.P.M. que
se generen con ocasión de las declaraciones anuales de ren-
ta, a los impuestos fiscales o contribuciones de bienes -
raíces, no sujetos a convenio, que adeudan los titulares -
de dichos remanentes, incluidos intereses y multas.

b.- Esta imputación se efectuará dentro del plazo y con el
reajuste establecido en el artículo 97° de la Ley de la Ren-
ta, esto es, dentro de los 30 días siguientes al vencimien-
to del plazo legal para presentar las declaraciones anua -
les.

c.- Si después de efectuada la imputación referida quedare
un remanente de P.P.M., la Tesorería lo devolverá dentro -
del mes siguiente a aquél en que debió hacerse la citada -

imputación, reajustado según la variación del I.P.C. entre:

- Ultimo día del mes anterior al que corresponda realizar la imputación.

- El último día del mes anterior al que corresponda efectuar la devolución.

d.- En caso de empresas del Estado para las cuales se contempla una devolución de remanentes diferida en tres cuotas, se aplicará también esta imputación de oficio cuando proceda, y el exceso a su favor que resulte se devolverá en los plazos y con los reajustes e intereses concebidos para ellas.

4.7 Suspensión de los pagos provisionales.

Como lo ha señalado la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, el objetivo de la norma es evitar que el contribuyente continúe sujeto a la obligación de provisionar ciertas sumas a cuenta de impuestos anuales a la renta, en circunstancia que tales tributos en definitiva no se devengarán en razón de la pérdida que arrojará la gestión empresarial. A este respecto debe tenerse presente que la intención del sistema de pagos provisionales es cubrir con la mayor exactitud posible los impuestos anuales, y en nigún caso, persigue la creación artificiosa de remanentes o excedentes que transformen al Fisco en un deudor permanente de los contribuyentes.

Cabe señalar, en todo caso, que la suspensión de los pagos provisionales mensuales obligatorios ha sido establecida por el legislador como una facultad de la cual los contribuyentes pueden hacer uso o no, según mejor convenga a sus intereses, sin necesidad de resolución o autorización previa del Servicio de Impuestos Internos.

Según lo estipulado en el artículo 90 de la ley de la renta, los contribuyentes sometidos obligatoriamente al sistema de P.P.M., conforme a las normas de la letra a) del artículo 84, podrán suspender el cumplimiento de éstos cuando al término del ejercicio inmediatamente anterior o en algunos de los trimestres calendarios del período siguiente, se encuentren en situación de pérdida tributaria.

Los contribuyentes que pueden suspender sus P.P.M. son aquellos que cumplen tales pagos mediante la aplicación sobre los ingresos brutos de la tasa variable o fija del 1% a que se refieren los incisos primero y quinto de la letra a) del artículo 84 de la ley. Sin embargo, los contribuyentes acogidos al régimen especial de tributación del impuesto de primera categoría contenido en el artículo 14 bis, están impedidos de acogerse a la suspensión de P.P.M. obligatorios.

El presupuesto o requisito básico, cuya concurrencia habilita a los contribuyentes para acogerse a este beneficio, lo constituye el hecho de encontrarse en situación de pérdida, la que debe demostrarse según los casos, con el respectivo balance anual o mediante estados trimestrales de pérdidas y ganancias.

A partir del 1° de enero de 1989, lo expresado deberá demostrarse además mediante el Registro de Utilidades Acumuladas (FUT) exigido por la Resolución N° 891, de 1985, con los saldos que se tengan en el último ejercicio comercial en los trimestres siguientes que correspondan.

La suspensión de los pagos provisionales opera por períodos de tres meses, terminado el cual el contribuyente debe reanudar dichos pagos a menos que mediante un nuevo estado de Pérdidas y Ganancias demuestre que la situación de pérdidas se mantiene.

Importa hacer notar que para estos efectos debe considerarse

se la pérdida tributaria, vale decir, aquella establecida mediante la aplicación, a los resultados del balance, de las normas sobre determinación de la renta líquida imponible de primera categoría contenidas en los artículos 29 a 33 de la ley de la renta.

4.7.1. CASOS EN QUE PUEDEN SUSPENDERSE LOS PAGOS PROVISIONALES.

Al tenor de lo dispuesto por el artículo 90 de la Ley de la Renta, los contribuyentes de la primera categoría pueden suspender sus pagos provisionales obligatorios si se encuentran en alguna de las situaciones siguientes:

- a) Cuando el balance anual se determina una pérdida tributaria;
- b) Cuando la situación de pérdida se mantiene en el primer, segundo o tercer trimestre del ejercicio siguiente; y
- c) Cuando se determine pérdida tributaria en el primer, segundo o tercer trimestre de cualquier ejercicio.

De acuerdo con lo expresado por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, cuando se trata del primer ejercicio no habrá lugar a la suspensión de los pagos provisionales mensuales.

4.7.2. PERIODOS RESPECTO DE LOS CUALES OPERA LA SUSPENSION DE LOS PAGOS PROVISIONALES.

De conformidad con lo que al respecto establece el artículo

90, los contribuyentes que se encuentran en cualquiera de los casos enunciados en el párrafo precedente pueden suspender los pagos provisionales obligatorios correspondientes a los ingresos brutos del trimestre siguiente a aquél en que quedó determinada la situación de pérdida tributaria.

La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, ha particularizado el alcance de esta norma expresando al respecto lo que sigue:

a) Si la pérdida se determina mediante el respectivo balance anual, el contribuyente puede suspender los pagos provisionales cuyo plazo legal de ingreso vence el día 12 de los meses de febrero, marzo a abril del año siguiente, es decir, aquéllos que se calculan en base a los ingresos brutos de los meses de enero y marzo, respectivamente;

b) Si la pérdida se determina en base a los resultados del primer trimestre del año, pueden suspenderse los pagos provisionales cuyo plazo legal vence el día 12 de los meses de mayo, junio y julio siguiente, vale decir, aquéllos cuya base de cálculos la constituyen los ingresos brutos de los meses de abril, mayo y junio respectivamente.

b) Si la pérdida se determina en base a los resultados del primer trimestre del año, pueden suspenderse los pagos provisionales cuyo plazo legal vence el día 12 de los meses de mayo, junio y julio siguiente, vale decir, aquéllos cuya base de cálculos la constituyen los ingresos brutos de

los meses de abril, mayo y junio respectivamente.

c) Si la pérdida se establece al término del segundo trimestre del año, puede suspenderse los pagos provisionales cuyo plazo legal vence el día 12 de los meses de Agosto, septiembre y octubre siguientes, esto es, aquéllos que se calcula sobre la base de los ingresos brutos de los meses de julio, agosto y septiembre, respectivamente; y

d) Si la pérdida se establece al término del tercer trimestre del año, pueden suspenderse los pagos provisionales cuyo valor legal vence el día 12 de los meses de noviembre, diciembre y enero siguientes, esto es, aquéllos que se calculan sobre los ingresos brutos de los meses de octubre, noviembre y diciembre, respectivamente.

4.7.3. SUSPENSION DE LOS PAGOS PROVISIONALES CUANDO EN EL BALANCE ANUAL SE DETERMINA PERDIDA TRIBUTARIA.

Como ha quedado dicho, en esta situación el contribuyente puede suspender sus pagos provisionales obligatorios correspondientes a los ingresos brutos de los meses de enero, febrero y marzo del ejercicio siguiente.

Para proceder a ello, el interesado no necesita dar aviso especial alguno al Servicio de Impuestos Internos, puesto que con la declaración anual de renta, acompañada del balance general correspondiente, ese Servicio toma conocimiento de la situación de pérdidas que sirve de fundamento a la

suspensión de los pagos provisionales.

Por la disposición de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, sin embargo los contribuyentes que se acojan al beneficio de la suspensión de los P.P.M. obligatorios correspondientes a los ingresos brutos del primer trimestre del ejercicio debe consignar el monto de la pérdida registrada en el ejercicio anterior en el Formulario N° 29 de Declaración y Pago Simultáneo Mensual en cada mes del trimestre respectivo en que opere la suspensión de tales pagos, según lo indicado por el Servicio de Impuestos Internos, a través de la Resolución N° 778 (11.6.82).

Los contribuyentes referidos en este párrafo deben reanudar sus pagos provisionales obligatorios a partir de los correspondientes a los ingresos brutos del mes de abril, a menos que la situación de pérdidas se hubiere mantenido en el primer trimestre del ejercicio, caso en el cual podrán continuar sin efectuar tales pagos previo cumplimiento de los requisitos que se señalan en el párrafo siguiente.

4.7.4. SUSPENSION DE LOS PAGOS PROVISIONALES EN LOS CASOS DE DETERMINARSE PERDIDA TRIBUTARIA EN EL CURSO DEL EJERCICIO.

Los contribuyentes que se encuentren en esta situación sólo pueden suspender sus pagos provisionales previo el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Establecer y demostrar la pérdida tributaria experimen-

tada en el trimestre respectivo mediante un estado de Pérdidas y Ganancias acumulativo. Dicho estado consistirá en un resumen de las partidas contables que demuestren los resultados del trimestre y en su confección deben observarse las pautas que se señalan en el párrafo y de este capítulo; y

b) Declarar el monto de la pérdida establecida en el estado antes referido, anotándola en el formulario N° 29 de Declaración y Pago Simultáneo Mensual correspondiente a cada uno de los meses en que opere la suspensión de los P.P.M. obligatorios, según lo exige la Resolución N° 778, citada en el párrafo precedente.

Cabe señalar que lo dicho en esta última letra rige a contar del 1° de julio de 1982, respecto de los ingresos brutos que se perciban o devenguen a partir de dicha fecha.

Es del caso recordar que con anterioridad a la resolución antes referida, para proceder a la suspensión de los pagos provisionales en el caso que nos ocupa, los contribuyentes debían dar aviso por escrito al Servicio de Impuestos Interinos dentro del mes siguiente al término del trimestre en que se hubieren producido la pérdida, acompañando a dicho aviso el respectivo estado de pérdidas y ganancias.

La suspensión de los pagos provisionales opera respecto de los pagos que el contribuyente habría debido hacer por los ingresos brutos de los meses siguientes al término del tri

mestre en que quedó determinada la exigencia de la pérdida tributaria.

Expirado dicho lapso, el contribuyente debe recaudar los pagos provisionales obligatorios, salvo que mediante un nuevo estado de Pérdidas y Ganancias demuestre que la situación de pérdidas se mantiene.

4.7.5. NORMAS A LAS QUE DEBE SUJETARSE LA CONFECCION DE LOS ESTADOS DE PERDIDAS Y GANANCIAS.

La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, ha precisado, a través de su Circular N° 117, de 12 de septiembre de 1975, la forma como deben confeccionarse los estados de Pérdidas y Ganancias a que se refiere el artículo 90 de la Ley de la Renta, impartiendo al efecto las instrucciones que se reseñan a continuación:

a) Los estados de Pérdidas y Ganancias trimestrales, que permiten a los contribuyentes de la primera categoría acogerse a la suspensión de la obligación de efectuar pagos provisionales, deben reflejar la real y efectiva situación de éste a la fecha de su confección.

Por consiguiente, es imprescindible que dichos estados arrastren las pérdidas o ganancias que se hayan determinado o generado en el o los trimestres anteriores del ejercicio comercial.

b) Del mismo modo, el estado de Pérdidas y Ganancias debe

confeccionarse ciñéndose a todas las disposiciones sobre determinación de la renta líquida imponible de primera categoría contenidas en los artículos 29 a 33 de la Ley de la Renta y, especialmente, observando las normas sobre corrección monetaria contempladas en el artículo 41 de dicho cuerpo legal, debidamente adecuadas o proporcionadas al período que abarque el respectivo estado.

c) Si se trata del estado de Pérdidas y Ganancias correspondientes al primer trimestre del ejercicio comercial, deberá arrastrar las pérdidas tributarias que se hayan determinado con ocasión del balance anual correspondiente al ejercicio inmediatamente anterior, como también aquellas pérdidas acumuladas provenientes de ejercicios anteriores que puedan ser imputados, de acuerdo con el N° 3° del artículo 31 de la Ley de la Renta, a los resultados del ejercicio en el cual se están confeccionando el estado trimestral de Pérdidas y Ganancias.

Sin embargo, la utilidad que haya generado el balance anual del ejercicio inmediatamente anterior no incidirá en los resultados de dicho estado, ya que sobre tal ganancia se tributó en forma definitiva con ocasión de la declaración anual del impuesto correspondiente al citado ejercicio comercial.

d) A su vez, si se trata de los estados de Pérdidas y Ganancias correspondientes al segundo o tercer trimestre de un ejercicio comercial, ellos deberán arrastrar las pérdidas o utilidades determinadas o generadas en los trimestres anteriores.

e) Si un contribuyente no ha presentado el estado de Pérdidas y Ganancias por el primer trimestre de su ejercicio comercial y decide hacerlo al término del segundo trimestre, pues ha detectado pérdidas, puede presentar un estado que abarque únicamente dicho trimestre pero que contemple los resultados del primero u optar, en su defecto, por presentar un estado semestral. En todo caso, la suspensión de los pagos provisionales sólo operará por el tercer trimestre.

Del mismo modo, si un contribuyente que no ha presentado estados de Pérdidas y Ganancias por los dos primeros trimestres de su ejercicio, decide hacerlo al término del primer trimestre puede presentar un estado que comprenda sólo dicho tercer trimestre pero que arrastre los resultados de los trimestres anteriores o, un estado que abarque los nueve meses transcurridos. Sin embargo, la suspensión de los pagos provisionales operará sólo por el cuarto trimestre.

Las instrucciones anteriores deben complementarse con las impartidas en la Circular N° 100, de 19 de agosto de 1975, en la que se reitera la necesidad de aplicar íntegramente las normas de corrección monetaria en la confección de los estados de Pérdidas y Ganancias exigidas por el artículo 90 de la Ley de la Renta, "pero sin asentar en la contabilidad las pérdidas respectiva ya que la revalorización del capital propio y el reajuste de los activos deben efectuarse en definitiva en forma anual, o sea a la fecha del balance".

Conforme lo señala la misma Circular, "no obstante lo anterior, los contribuyentes pueden optar por efectuar contabilizaciones mensuales o trimestrales de las partidas sobre corrección del balance respectivo, siempre que manifiesten dicha corrección en un sistema de cuentas del activo y pasivo transitorios, debidamente individualizadas y distintas de aquellas que dejen constancia del movimiento normal de las operaciones de la empresa, de tal modo que puedan efectuarse con posterioridad las reversiones que procedan y las contabilizaciones definitivas anuales de la corrección monetaria".

4.7.6. EFECTOS DE LA PRESENTACION FUERA DE PLAZO DE LOS ESTADOS DE PERDIDAS Y GANANCIAS.

Hasta antes de la Resolución N° 778 de 1982, para suspender sus pagos provisionales obligatorios los contribuyentes debían comunicar dicha circunstancia por escrito al Servicio de Impuestos Internos dentro del mes siguiente al término del trimestre en que se hubiere producido la pérdida, acompañando el respectivo estado de pérdidas y ganancias.

Bajo la normativa actual, establecida por la Resolución N° 778 precitada, el estado de pérdidas y ganancias exigido por el artículo N° 90 de la ley de la renta debe ser conservado en poder del contribuyente y mantenido a disposición del Servicio de Impuestos Internos para cuando éste, en el ejercicio de sus facultades fiscalizadoras lo requieran.

Según lo dispuesto por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Interno, el atraso en el cumplimiento de la expresada obligación no constituía, sin embargo, impedimento para que el contribuyente se beneficiara con la suspensión de los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del trimestre siguiente en que se hubiere determinado la pérdida tributaria acreditada con el estado de pérdidas y ganancias respectivos, haciéndolo incurrir únicamente en la multa establecida en el número 1º del artículo 97 del Código Tributario (actualmente, 1 unidad tributaria anual).

SANCIONES EN CASO DE PRESENTACION DE ESTADOS DE PERDIDAS Y GANANCIAS INCOMPLETOS O FALSOS.

Los contribuyentes que procedan a suspender sus pagos provisionales obligatorios, en base a un estado de Pérdidas y Ganancias incompleto o falso, deben ser sancionados según lo previene expresamente el inciso segundo de la disposición que se glosa, con el máximo de sanciones contempladas en el número 4º del artículo 97 del Código Tributario, sin perjuicio de los intereses penales y reajustes que procedan por los pagos provisionales no efectuados.

El N° 4 del artículo 97 del Código Tributario en su inciso primero donde se comprende la infracción precedente establece al respecto que las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relati

vos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débitos, notas de créditos o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o a burlar el impuesto, será sancionado con multa del cincuenta por ciento al trecientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

SUSPENSION DE LOS PAGOS PROVISIONALES INCLUIDOS EN CONVENIOS DE PAGO.

Según lo ha determinado la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos por aquellos períodos en los cuales los contribuyentes estén en condiciones de suspender sus pagos provisionales, también puede hacerlo respecto de aquellos pagos provisionales adeudados por el año inmediatamente anterior pero que, por estar incluidos en convenios de pago, su ingreso efectivo sólo se producirá en el ejercicio en curso.

Los fundamentos de este dictamen y la forma como deben proceder los contribuyentes que se encuentren en la situación descrita, aparecen explicados en la Circular N° 117, de 1° de octubre de 1976, cuyos acápites pertinentes se reproducen a continuación.

1.- De acuerdo con lo instruido por la Circular N° 78 de 17

de diciembre de 1973, los pagos provisionales obligatorios que se cumplan fuera de plazo y cuyo ingreso en arcas ficales se produzca con posterioridad a la fecha del balance anual de la empresa, sólo podrán imputarse a los impuestos anuales del año tributario siguiente a aquél en que se ingresaron en Tesorería. En otras palabras, tales pagos pasan a formar parte del monto total de los depósitos provisionales en que el contribuyente debe cumplir en el transcurso del ejercicio comercial para hacer frente a los impuestos anuales del año tributario siguiente.

2.- En este orden de ideas, si la empresa, por encontrarse en la situación de pérdidas prevista en el artículo 90 de la Ley de la Renta está facultada para suspender sus pagos provisionales obligatorios correspondientes a todo el período en que aquella pérdida se mantenga, resulta de toda lógica que también pueda suspender en cumplimiento de aquellos pagos provisionales adeudados por el año inmediatamente anterior, pero que por estar incluidos en convenios de pago su ingreso en arcas fiscales se producirá en el ejercicio comercial en marcha. En efecto, si no se concluyese de esta manera tales pagos redundarían en la generación de un remanente o excedente de depósitos provisionales, situación que no corresponde al propósito ni al objetivo del sistema.

3.- Para los fines indicados anteriormente, los contribu - yentes deben solicitar al Servicio de Tesorerías la anulación de aquellas cuotas del convenio de pago respectivo - que venza con posterioridad a la fecha de término del ejer

cicio comercial en el cual se devengaron los pagos provisionales incluidos en el citado convenio, siempre y cuando se encuentren en la situación de pérdidas que les permita suspender el cumplimiento de dicha obligación en la forma prevista en el artículo 90 de la Ley de la Renta y que tal circunstancia la acrediten mediante certificado del Servicio de Impuestos Internos.

4.- Con todo, los contribuyentes deberán pagar aquella parte de las cuotas del respectivo convenio que corresponda a las multas, intereses y reajustes que ordena el artículo 53 del Código Tributario y que se giraron con ocasión de la mora incurrida en el cumplimiento de los citados depósitos provisionales.

CONCLUSION

La necesidad de contar con un texto guía que resuma en forma estructurada y sistemática las materias tratadas en los diferentes Reglamentos, Circulares, Boletines, Decretos y Leyes referidas al **Sistema de Pagos Provisionales mensuales**, motivó a desarrollar en el presente trabajo una visión global y secuencial desde los inicios en que la Legislación Tributaria Chilena aplica tributos a las rentas de los contribuyentes.

Al respecto, tenemos que en el año 1924 se promulgó la Ley N° 3.996, en que clasifica las rentas afectas en seis categorías, entre las que estaban: Rentas a los Bienes Raíces, clasificadas en Primera Categoría; Renta a los Capitales Mobiliarios, clasificadas en Segunda Categoría; Renta a la Industria y al Comercio, clasificada en Tercera Categoría; Sueldos, Salarios, Pensiones y Montepíos, clasificadas en Quinta Categoría, etc. hasta llegar a nuestros días en que la Legislación actual clasifica a los contribuyentes en dos Categorías como lo son: **Primera Categoría "De las Rentas del Capital y de las Empresas Comerciales, Industriales, Mineras y Otras"** y **Segunda Categoría "De las Rentas del Trabajo"**, lo que permitió simplificar la clasificación de las rentas obtenidas por el contribuyentes.

El Sistema de Pagos Provisionales Mensuales se implantó con la dictación de la Ley N° 17.828 de 1977, situación que originó que los contribuyentes deben Provisionar mensualmente en arcas fiscales a cuenta de los impuestos de declaración anual, hasta la dictación de dicha Ley, el contribuyente cancelaba el impuesto a la renta, una vez al año.

El establecimiento del sistema de pagos provisionales vino a defender en forma más eficaz el rendimiento real de los impuestos anuales a la renta permitiendo a su vez al Ministerio de Hacienda contar con un flujo financiero más expedito, que le permitiera cubrir los programas de caja mensual que debe financiar a través de la Tesorería General de la República.

El Sistema de Pagos Previsionales mensuales, por otra parte facilitó a los contribuyentes el cumplimiento de los impuestos anuales a la renta, puesto que los altos porcentajes de los reajustes compensatorios de la inflación originaban a menudo problemas de liquidez, con el consiguiente recargo de los costos financieros.

Por último, cabe destacar que en el año 1974 se promulgó el Decreto Ley N° 824 estableciendo un nuevo texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta,

este nuevo ordenamiento si bien, mantiene la estructura básica de la Legislación anterior introduce numerosos cambios que modifican el sistema en aplicación.

Basicamente, tales cambios se refieren entre otros a:

- Implantar un sistema de corrección monetaria.
- Ampliar la cobertura del sistema general de tributación a la renta.
- Nivelar la tributación aplicable a las rentas de una misma naturaleza, etc.

Este nuevo texto comenzó a regir a contar del año 1975, el que por el dinamismo de la Legislación Tributaria ha estado expuesto a diversas modificaciones, siendo la última de mayor relevancia la **Reforma Tributaria** establecida en la Ley N° 18.985 de 1990.

BIBLIOGRAFIA

1. **Ley de Impuesto a la Renta D.L. 824**
Año: 1974.
2. **Manual de la Ley de Impuesto a la Renta**
Autores: Alberto Aguilera., Luis Rojas L., Mario Valdes B.
Edición: 1974.
3. **Codigo Tributario D.L. 830**
4. **Boletin Colegio de Contadores N° 20 - 29 y 40.**
 - Boletín Técnico N° 20
Contabilización de Impuesto a la Renta
Colegio Contadores.
 - Boletín Técnico N° 29
Interpretación de Boletines Técnicos N°s 7, 8, 20, 25 y 26
sobre Contabilización de Impuestos a la Renta.
Colegio Contadores.
 - Boletín Técnico N° 40
Impuesto a la Renta.
Colegio Contadores.
5. **Guías Previsionales y Tributarias**
Editorial: CEPET
Año: 1991.
6. **Ley de Impuesto a la Renta Comentada**
Autores: Hugo Contreras y Leonel González
Editorial: CEPET
7. **Ley N° 18.985 Reforma Tributaria**
Año: Junio - 1990.

8. **Circular N° 36 Del S.I.I.**
Año: 1990.
9. **Circular N° 16 Del S.I.I.**
Año: Abril 1990.
10. **Circular N° 21 Del S.I.I.**
Año: 23 de Abril 1990.
11. **15 Años del Código Tributario 1975 a 1980.**
Autores: Hugo Contreras y Leonel González
Editorial: CEPET.
12. **Resolución Exenta N° 4.085 Del S.I.I.**
13. **Resolución Exenta N° 778 Del S.I.I.**
14. **Reforma Tributaria.**
Editorial: CEPET
Autores: Hugo Contreras y Leonel González
Año: 1990.
15. **Apuntes de clases, Catedra Tributaria Aplicada**
Profesor: Mauricio Leyton M.
16. **Apuntes de Clase, Catedra Auditoria Tributaria**
Profesor: Luis Ponce C.