

UNIVERSIDAD DE VALPARAISO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS

ESCUELA DE AUDITORIA

Modelo de Control Interno para el Area Tributaria  
en la Determinación de Impuestos Mensuales

MEMORIA PARA OPTAR AL TITULO  
DE CONTADOR AUDITOR

ALUMNA:

Carmen Angélica Zepeda Cañete

Profesor Guía:

LUIS PONCE CUADRA

Profesor Informante:

MAURICIO LEYTON MORALES

Valparaíso - Chile - 1991

F  
179  
1991

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

2111

MODELO DE CONTROL INTERNO PARA EL AREA TRIBUTARIA,  
EN LA DETERMINACION DE IMPUESTOS MENSUALES.

MEMORIA PARA OPTAR AL TITULO  
DE CONTADOR AUDITOR



Alumna :  
CARMEN ANGELICA ZEPEDA CAÑETE

Profesor Guía :  
LUIS PONCE CUADRA

Profesor Informante :  
MAURICIO LEYTON MORALES

VALPARAISO - CHILE

1991

*Agradecimientos :*

*... Aún en el más sublime de los momentos, todo agradecer queda menoscabado ante lo ansiado querer y ya estar, de todo camino, en el umbral trazado.....*

*Por ello, dedico este trabajo ..*

*.. a Dios,*

*mi padre (Q. E. P. D.), mi madre,*

*mis hijos,*

*mi compañero,*

*mi gran familia y amigos siempre presentes .....*

## INDICE

<b>INTRODUCCION</b> .....	1
<b>Capítulo I: La Auditoría Tributaria</b>	
1.1	Concepto de Auditoría Tributaria..... 3
1.2	Objetivos de la Auditoría Tributaria..... 3
1.2.1	Con fines Fiscales..... 5
1.2.2	Con fines Particulares..... 5
1.3	De la Obligación tributaria..... 6
1.3.1	Declaración y Pago..... 7
1.3.2	Obligaciones Administrativas establecidas por la legislación vigente..... 8
1.4	Relaciones de la Auditoría Tributaria con disciplinas afines.....10
1.4.1	Con Contabilidad.....10
1.4.2	Con Derecho Tributario.....11
1.4.3	Con Auditoría.....12
<b>Capítulo II: Análisis de los impuestos de Liquidación Mensual</b>	
2.1	Impuesto al Valor Agregado. Concepto.....13
2.1.1	Análisis del Cuerpo Legislativo.....15
2.1.2	Hecho Gravado del I.V.A.....20
2.1.3	Devengamiento del I.V.A.....38
2.1.4	Sujeto del Impuesto.....43
2.1.5	Territorialidad del Impuesto.....46
2.1.6	Exenciones del I.V.A.....49
2.1.7	Base Imponible.....59

2.1.8	Débito Fiscal Mensual.....	67
2.1.9	Crédito Fiscal Mensual.....	72
2.1.10	Régimen aplicable a los Exportadores.....	83
2.1.11	Declaración y pago del I.V.A.....	95
2.2	Impuestos de Retención. Concepto.....	99
2.2.1	Casos de Retención de Impuestos, según ar- tículos 73, 74 y 47 del D.L.824 (modifica- do por Ley 18.985).....	99
2.2.2	Declaración y pago de Impuestos Rete- nidos.....	103
2.3	Declaración y Pago Provisional. Concepto..	104
2.3.1	P.P.M. obligatorio, contribuyentes de 1ra categoría.....	104
2.3.2	P.P.M., casos específicos o de tasa fija .....	116
2.3.3	De los Pagos Provisionales Voluntarios....	120
2.3.4	Pagos con carácter de PPM que otorgan otros textos legales.....	123
2.3.5	Declaración y pago de los PPM.....	126

**Capítulo III: Modelo de Control Interno para el Area  
Tributaria en la determinación de Impuestos  
Mensuales**

3.1	Aspectos Generales.....	128
3.2	Estructura del Sistema de Control Interno.	129
3.2.1	Fijación de Objetivos de Control Interno..	131
3.2.2	Elementos básicos del Sistema de Control Interno Tributario.....	132
3.3	Implementación del Sistema de Control Interno.....	135

3.3.1	Secuencia de los procesos establecidos para la determinación de la declaración y pago de impuestos.....	136
3.3.2	Creación de Formularios .....	147
3.3.3	Capacitación y Eficiencia operacional del personal.....	151
3.4	Supervisión del Sistema.....	154
3.4.1	Por Revisión Automática.....	155
3.4.2	Por Vigilancia Directa.....	155
3.5	Evaluación del Control Interno Tributario, a través del Método del Cuestionario.....	156
<b>Conclusiones.....</b>		<b>175</b>

**Bibliografía:**

- D.L. 825 I.V.A.
- Curso Básico de I.V.A. Hugo Contreras V.,  
Leonel González S.
- D.L. 824 (modificado por ley 18.985) Renta
- D.L. 830 Código Tributario
- Circular n°36 y n°16 del S.I.I. (P.P.M.)
- Apuntes de clases. Cátedra: Auditoría Tributaria  
Sr. Luis Ponce Cuadra
- Seminario sobre Cuestionarios de Control Interno tributario: Auditores Consultores Jeria y Asociados
- Seminario de Auditoría Tributaria : Firma de Auditores Langton clarke.

## INTRODUCCION

Para enfrentar con éxito el acelerado mundo de los negocios, en que la empresa debe desenvolverse hoy, ha de contar con herramientas útiles para su gestión.

Como ente económico, que debe responder frente a un marco legislativo y tributario, es prioritario contar con mecanismos específicos que permitan cumplir, en rigor, la obligación tributaria con máxima eficiencia para no arriesgar los recursos, siempre escasos.

Ante estos desafíos, la empresa cuenta con profesionales en el área de la Auditoría, capaces de aplicar herramientas de control como las que aquí se indican.

En el desarrollo de esta memoria, se puede indicar que en el primer capítulo, se analiza la relevancia de la Auditoría Tributaria, sus objetivos, sus relaciones con disciplinas afines tales como : Contabilidad, Derecho Tributario y Auditoría. Dado en su conjunto, opera como una valiosa herramienta de control, cuya investigación y desarrollo proporcionará la seguridad de que los tributos se han determinado de acuerdo a las normas y principios contables, generalmente aceptados, y a las normas legales contenidas en todas la leyes impositivas, que corresponda aplicar, de acuerdo al Derecho Tributario, en forma correcta y oportuna, como también del acertado cumplimiento de las obligaciones tributarias que afectan a

los contribuyentes en general.

En el segundo capítulo, se encontrará un análisis detallado de los impuestos de determinación mensual que afectan a la actividad mercantil en nuestro país, y que se refieren al I.V.A., impuestos de retención, y a los P.P.M., tributos que son de declaración y pago simultáneo, en forma obligatoria mensualmente.

En el tercer capítulo, se plantea un modelo de Control Interno para el Area Tributaria, en la determinación de impuestos mensuales, en donde se muestra la estructura del Sistema de Control Interno Tributario, los objetivos que persigue, los elementos que lo conforman, para proceder posteriormente a su implementación, él que necesariamente ha de ser supervisado y evaluado, a fin de que cumpla eficientemente su misión.

Finalmente, las conclusiones que se deducen del presente trabajo, y que radican primordialmente en la importancia del Control Interno Tributario, en toda organización, tanto en el desarrollo de las gestiones, como en la acertada toma de decisiones.

CAPITULO I

LA AUDITORIA TRIBUTARIA

---

### 1.1 CONCEPTO :

La Auditoría Tributaria, se puede definir como "La aplicación sistemática, ordenada y metódica de un conjunto de procedimientos y técnicas, encaminadas a establecer o verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias que afectan a los contribuyentes, así como la determinación de las bases afectas de los tributos que gravan su actividad".

La Auditoría Tributaria puede ser total o parcial, cuando es total, el Auditor Tributario es contratado para que periódicamente revise, determine y asesore respecto de la correcta tributación. Es parcial, cuando el Auditor Tributario ve ciertas cuentas de los Estados Financieros o su análisis comprende un período determinado, como por ejemplo un semestre.

### 1.2 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA :

La Auditoría Tributaria, como una Auditoría dirigida a un fin específico tiene objetivos definidos :

- a) La determinación de las bases imponibles de los diferentes impuestos que afectan a las empresas y a sus propietarios.
- b) Localización de errores contables que tengan como consecuencia la disminución de las bases imponibles.

c) Determinación de los efectos que sobre las bases imponibles de las empresas o de sus propietarios, tengan operaciones marginadas de la contabilidad.

d) Detectar la existencia de fraude tributario.

*La Asesoría como objetivo* : La aplicación de la Auditoría Tributaria como parte del programa de Auditoría Financiera, está orientada fundamentalmente a satisfacerse de la Provisión de Impuesto a la Renta de la empresa y a verificar que los saldos de las cuentas que reflejan obligaciones por concepto de Impuestos por Pagar o Derechos por Créditos a utilizar por parte de la empresa, estén conformes con las normas tributarias legales, reglamentarias o administrativas vigentes.

Dada la complejidad y gran variedad de impuestos que afectan a las empresas, a la complejidad de sus cálculos y a la exactitud con que se se deben determinar las bases afectas para pagar solamente lo ajustado a derecho, muchas veces se hace necesario para la empresa el concurso de una persona idónea en la materia en calidad de asesor. Esta persona debe reunir suficientes conocimientos de contabilidad, auditoría y derecho tributario, para poder interpretar hechos económicos, verificar su correcta clasificación contable conforme a los principios que rigen la contabilidad y determinar bajo que circunstancias legales queda o no afecto a determinados tributos.

Atendiendo a los objetivos de la Auditoría Tributaria, se puede deducir una clasificación, en cuanto

a su campo de aplicación :

#### **1.2.1 CON FINES FISCALES :**

El Fisco practica la Auditoría Tributaria a través del Servicio de Impuestos Internos, que es el Servicio encargado de resguardar el interés fiscal en estas materias. El Servicio tiene facultades legales para interpretar las leyes tributarias, así como para disponer medidas administrativas para una mejor fiscalización de los impuestos a que el Fisco por Ley tiene derecho. En este sentido, constituye una obligación ética de todo profesional, promover el justo pago de los impuestos por parte del contribuyente, ya que la evasión tributaria implica un desconocimiento del deber de cada ciudadano de contribuir con su aporte al bien común. Además está resaltar la importancia que tiene para el Fisco la oportuna y total recaudación de los tributos que tiene presupuestado, pues ellos financian la mayor parte de las obligaciones del Estado.

#### **1.2.2 CON FINES PARTICULARES :**

A la Empresa privada, por otra parte, le interesa enormemente conocer la exactitud de sus obligaciones fiscales para pagar sus tributos sobre una base legítima y en forma oportuna. El atraso o pago indebido de impuestos, le producirá negativos efectos financieros, ya que el Fisco cobra las diferencias que detecta, recargadas

con reajuste, intereses y multas.

El oportuno conocimiento de las disposiciones tributarias que afectan a sus actividades, le permitirán a la empresa o a sus propietarios planificar el resultado de sus negocios o el mejor aprovechamiento de franquicias o subsidios que disponga la autoridad financiera del Estado.

### 1.3 DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA :

Antes de mencionar como se genera la obligación tributaria debemos remitirnos a la *Determinación Tributaria*, que en sí, se le podría definir como "El conjunto de actos o procedimientos destinados a establecer en cada caso la configuración del hecho gravado, la determinación del sujeto pasivo, y del objeto, o sea monto y calidad de los impuestos ".

La Obligación Tributaria, nace de la determinación tributaria producto de la interpretación y aplicación de las Leyes Tributarias, ya que éstas señalan en términos generales y abstractos, el tipo de tributación existente y a la que debe dar cumplimiento cada contribuyente en particular.

En la Obligación Tributaria, se encuentran dos aspectos básicos, que son :

- Obligación Tributaria Principal.
- Obligación Tributaria Accesorias.

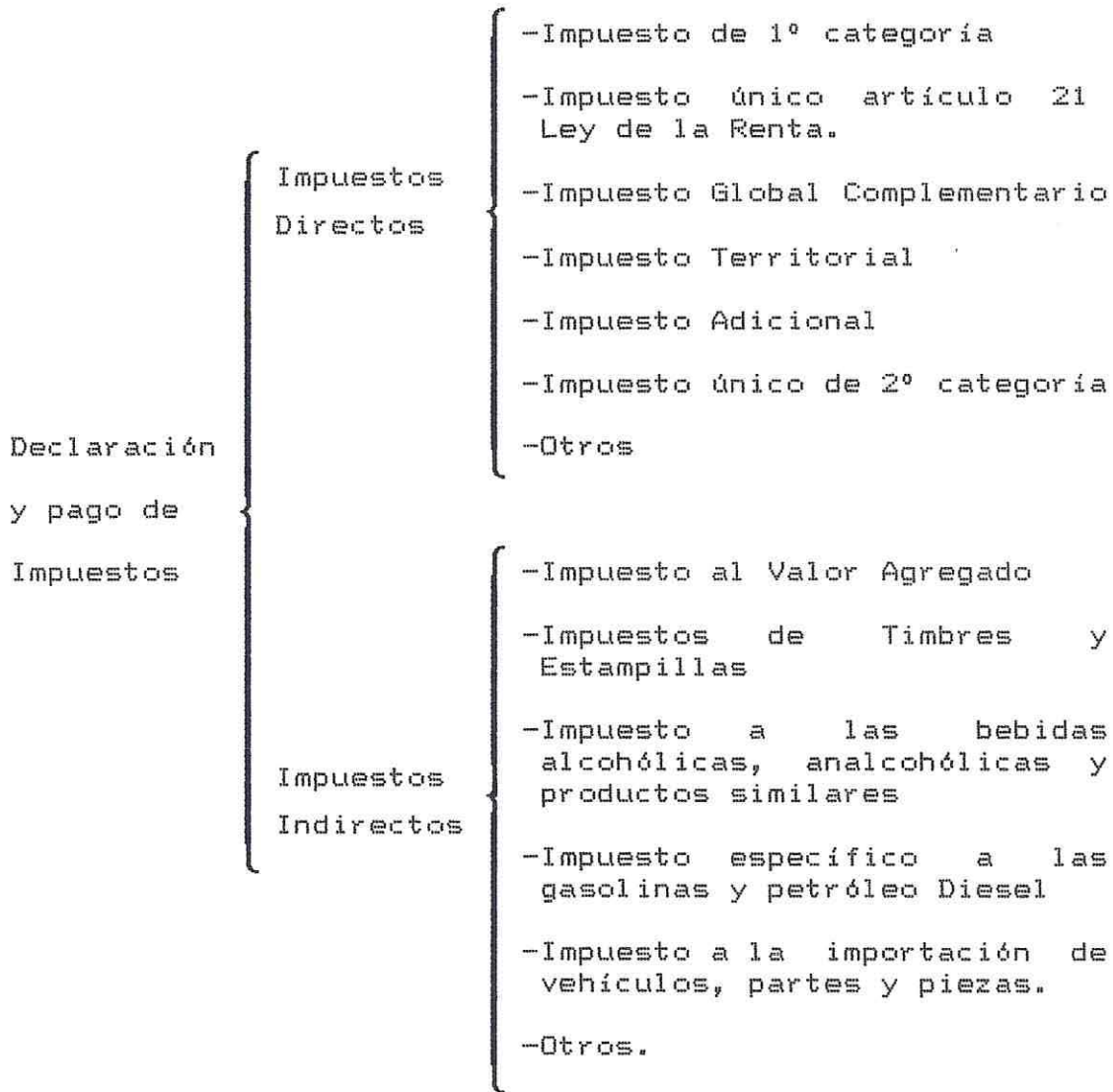
### 1.3.1 OBLIGACION TRIBUTARIA PRINCIPAL : Declaración y pago :

Le corresponde al sujeto pasivo del impuesto que es la persona que debe cumplir la obligación tributaria frente al Fisco, en las fechas establecidas por la Ley. En algunas oportunidades el sujeto pasivo del impuesto, se exime de esta responsabilidad, y la persona que retiene el tributo es la encargada de enterarlo en arcas fiscales, tal es el caso de los impuestos de retención, como por ejemplo el *Impuesto Unico de 2º Categoría*, quien declara y paga, es el empleador, como agente retenedor del mismo, y no los trabajadores, que son en definitiva, a quienes agrava el impuesto en cuestión.

La declaración debe realizarse en formularios especiales que para estos efectos se encuentran a disposición del contribuyente en los Servicios de Tesorerías y/o Servicios de Impuestos Internos, aunque la falta de ellos no lo exime de la responsabilidad. Como ejemplo se podría citar :

- Formulario 29 de Declaración y pago mensual, el cual resume los impuestos que mensualmente deban declararse y enterarse en arcas fiscales en los plazos establecidos por la Ley.
- Formulario 22 de Impuestos Anuales a la Renta, en donde se consignan todos los impuestos que gravan anualmente a las rentas de los contribuyentes.

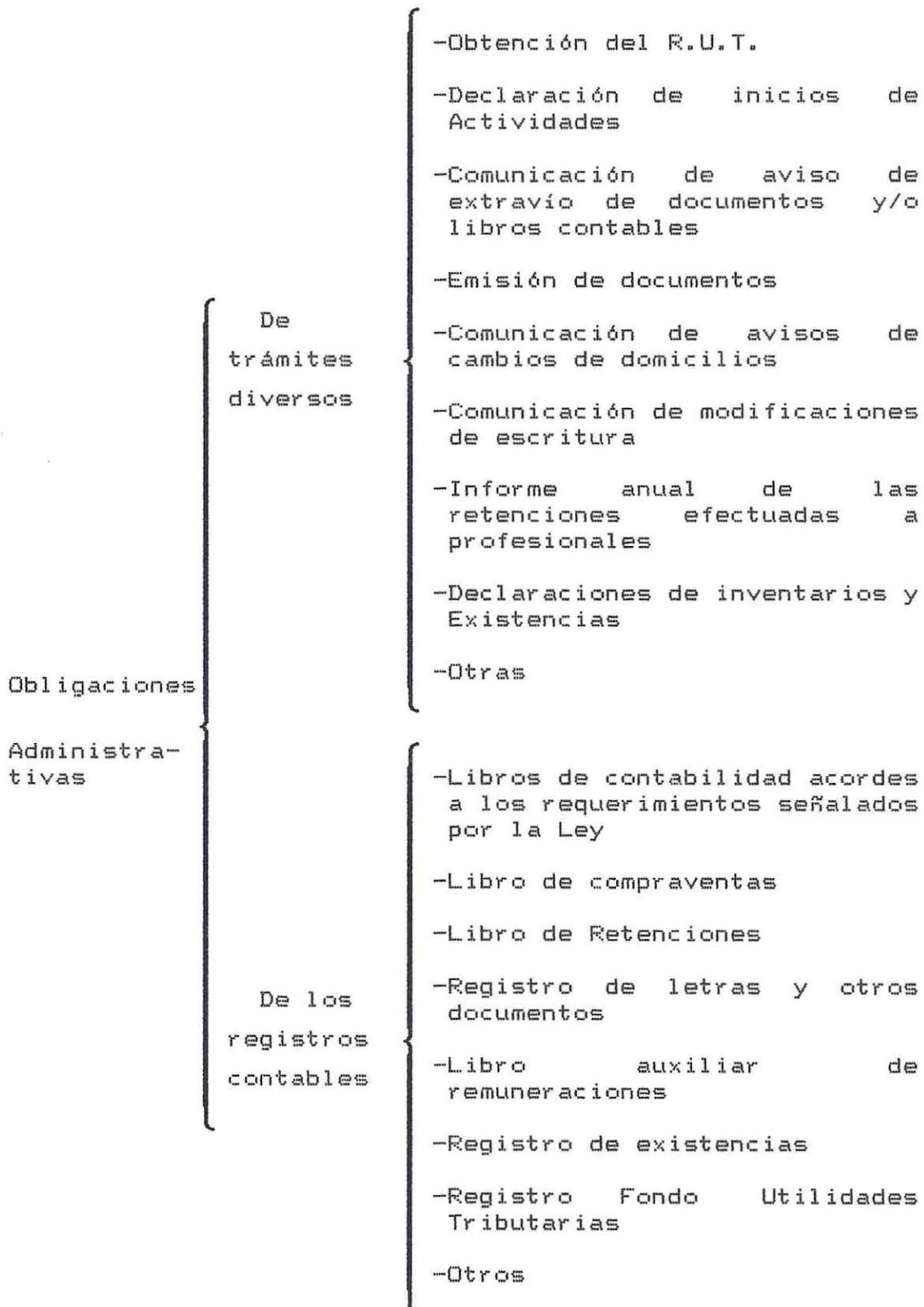
**VISION ESQUEMATICA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA PRINCIPAL :**



**1.3.2 OBLIGACION TRIBUTARIA ACCESORIA : Obligaciones Administrativas :**

Corresponden a todas las obligaciones accesorias que deben cumplir los contribuyentes, que están señaladas por la Ley y que nacen como complemento a la obligación tributaria principal, para su acertado cumplimiento.

VISION ESQUEMATICA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA ACCESORIA :



#### **1.4 RELACIONES DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA CON DISCIPLINAS AFINES :**

Teniendo en cuenta los objetivos de la Auditoría Tributaria, su aplicación se relaciona con las siguientes disciplinas :

##### **1.4.1 CON CONTABILIDAD :**

Normalmente las bases imponibles afectas a diferentes tributos se determinan de los registros contables (utilidades, ventas, compras, etc.). Por esta razón el Auditor debe ubicarse rápidamente en el sistema contable que utilice la Empresa que va a auditar, y debe tener conocimientos suficientes como para poder interpretar y analizar críticamente los registros de la Empresa.

El notable desarrollo alcanzado por los sistemas de procesamiento de la información, con la introducción de la Computación, han planteado un nuevo desafío a la profesión de Auditoría y al desarrollo de los sistemas contables, de tal manera que el profesional, debe tener suficiente expedición en la utilización de la herramienta computacional y en la interpretación de su información.

#### 1.4.2 CON DERECHO TRIBUTARIO :

Las normas impositivas que afectan a los contribuyentes, se encuentran sujetas a las normas de Derecho Tributario, que es " Aquella rama del Derecho que regula los tributos (impuestos y tasas), así como también los poderes, deberes y prohibiciones que lo complementan".

Bajo este punto de vista el Auditor Tributario debe tener presente en el desempeño de su trabajo, tanto las disposiciones contenidas principalmente en el Código Tributario, como las leyes impositivas que constituyen la Fuente de la Obligación Tributaria, así como también debe acumular suficiente experiencia para interpretar correctamente dichas normas legales y las instrucciones que sobre el particular imparte el Servicio de Impuestos Internos, como Organismo Fiscalizador del Estado y facultado por la Ley para interpretar las disposiciones tributarias.

La Auditoría Tributaria está íntimamente relacionada con el Derecho tributario, por cuanto precisamente trata de verificar que en el manejo de información de las empresas, se hayan cumplido las disposiciones de las leyes tributarias como las del Código Tributario. Este, además de codificar una serie de disposiciones comunes a las materias tributarias, también dispone ciertas obligaciones contables obligatorias para el profesional Contador Auditor.

### 1.4.3 CON AUDITORIA :

En este sentido la Auditoría Tributaria, como parte de la Auditoría Financiera, recoge su resultado en el mismo informe de Auditoría. Sin embargo, en el informe largo de Auditoría, se debe explicitar lo logrado desde el punto de vista tributario. Cuando la Auditoría Tributaria tiene un carácter asesor, el informe debe ser expuesto con todo detalle y fundamentado en las disposiciones legales que se relacionen con la materia auditada.

La Auditoría Tributaria debe regirse por las mismas Normas Básicas que enmarcan las responsabilidades profesionales del Auditor. También para obtener evidencia y establecer la efectividad y monto de las bases afectas o impuestos a pagar, el Auditor Tributario utiliza las mismas técnicas de Auditoría Financiera.

Por otra parte, y dentro del ámbito de la Auditoría Financiera, es necesario practicar diferentes análisis orientados a revisar el tratamiento de los diferentes tributos que afectan a la empresa o bien a establecer operaciones que pudieran quedar al margen de la tributación o que al contrario se sujeten indebidamente a pagos de impuestos.

CAPITULO II

ANALISIS DE LOS IMPUESTOS DE LIQUIDACION MENSUAL

## 2.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO :

Conceptualmente el impuesto al valor agregado, tiene como objetivo gravar exclusivamente el valor que añade al precio de venta de un determinado bien o servicio, cada uno de los agentes económicos que intervienen en el proceso de producción, distribución y comercialización del mismo.

Para determinar el valor que agrega cada uno de los que intervienen en la producción y circulación de un producto, se puede recurrir a dos métodos :

- a) *Método de Sustracción* : Consistente en cuantificar la diferencia entre las compras y las ventas realizadas por cada uno de los que intervienen en la producción y distribución.
  
- b) *Método de Adición* : En virtud del cual debe procederse a sumar todos los factores que agregó la empresa en la etapa que a ella le correspondió intervenir (materias primas, mano de obra, gastos generales, utilidad, etc.).

En Chile se optó por el método de sustracción, el cual a su vez se puede determinar, sobre dos bases diferentes :

- a) Determinación sobre *Base efectiva o real* , consistente en calcular la diferencia entre la producción del

período respectivo y el valor de los insumos incorporados en ella.

- b) Determinación sobre *Base financiera*, en la cual el valor agregado se establece por la diferencia entre las ventas y las compras efectuadas en un mismo período. Sobre esta base opera el sistema adoptado en Chile.

Finalmente para determinar el impuesto a pagar, se presentan también dos alternativas :

- a) Sistema de *base contra base*; la tasa del impuesto se aplica a la diferencia entre las ventas y compras del período.
- b) Sistema de *impuesto contra impuesto*; el impuesto a pagar se determina por la diferencia entre el impuesto recargado en las ventas de un período (Débito Fiscal), y el impuesto soportado por la empresa en sus adquisiciones en el mismo período (Crédito Fiscal).

En Chile se eligió el sistema *impuesto contra impuesto*, por las siguientes razones :

- 1.- Permite conocer el monto exacto del I.V.A. pagado por las compras, lo cual resulta esencial para el caso de las exportaciones, en las cuales el Fisco devuelve el impuesto pagado en el país.

2.- Asegura el aprovechamiento óptimo de la oposición de intereses ya señalada anteriormente, por cuanto el comprador en su propio interés debe exigir la respectiva factura de sus proveedores, como único medio de recuperar el I.V.A que le ha sido recargado.

#### 2.1.1 ANALISIS DEL CUERPO LEGISLATIVO :

La Ley sobre impuestos a las ventas y servicios contempla dentro de sí, la aplicación de tributos bajo dos modalidades absolutamente distintas entre ella :

- a) En su título II, dispone la aplicación de un *Impuesto al valor agregado*.
- b) En su título III, establece *Impuestos especiales a las ventas y servicios*.

##### 2.1.1.1

El I.V.A. contenido en su título II, es el que reponde cabalmente a la explicación conceptual y técnica planteada precedentemente y en función de la cual están básicamente orientados el título I *Normas generales*, que dice relación sobre la materia y destino del impuesto, algunas definiciones y en particular señala los contribuyentes afectos a este cuerpo legal, y el título IV, que se refiere a la *Administración del impuesto*, con

todas las obligaciones que atañen a los contribuyentes, en cuanto a sus documentos, comprobantes y libros, estableciendo los registros que deben llevarse, y en la forma que deben hacerse, como asimismo dicta normas para efectuar la declaración y el pago de los tributos que establece. Este tributo, es por lo demás el objetivo central de la Ley.

#### 2.1.1.2

Los *Impuestos especiales a las ventas y servicios*, contemplados en el título III, no se insertan dentro de la mecánica general de aplicación de un tributo al *valor agregado* y por lo tanto, en la determinación de su base imponible, hecho gravado y cálculo del impuesto, no están presentes las normas que caracterizan e identifican el I.V.A., sino que deben ceñirse a las normas particulares, que específicamente se consultan para cada una de ellas. Los impuestos especiales del Título III constituyen gravámenes selectivos al consumo, que en ciertos casos persiguen discriminar respecto de bienes menos necesarios o calificados de suntuarios. Algunos de estos tributos se aplican además de I.V.A. y otros tienen el carácter de un impuesto único.

A continuación se individualizan los impuestos especiales a las ventas, señalados por la Ley :

**1) Impuesto adicional a especies calificadas de suntuarias**

Se aplica, además del I.V.A., un impuesto adicional sobre el valor de la primera venta o importación de las siguientes especies :

- Artículos de oro, platino y marfil.
- Joyas, piedras preciosas naturales o sintéticas.
- Pieles finas, calificadas como tales por el S.I.I., manufacturadas o no.
- Alfombras finas, tapices finos y cualquier otro artículo de similar naturaleza.
- Yates, excepto aquellos cuyo principal medio de propulsión sea a vela y los destinados a competencias deportivas.
- Artículos de pirotecnia, tales como fuegos artificiales, petardos y similares.
- Vehículos casas-rodantes autopropulsados.
- Conservas de caviar y sucedáneos.
- Armas de aire o gas comprimido, sus accesorios y proyectiles.

**2) Impuesto adicional a los licores y otras bebidas alcohólicas y analcohólicas :**

Se aplica, además de I.V.A., un impuesto adicional, calculado sobre la misma base imponible del I.V.A. a las ventas o importaciones de las siguientes especies; licores, piscos, vinos destinados al consumo, cervezas,

otras bebidas alcohólicas cualquiera que sea su tipo, calidad o denominación, bebidas analcohólicas en general, jarabes y otros productos que lo sustituyan y aguas minerales o termales.

Los importadores y en general los productores y comerciantes en este rubro tienen derecho a un crédito fiscal contra este impuesto adicional, equivalente al que se le haya recargado por igual concepto en sus facturas de compras, o al que hayan pagado por las importaciones de estas especies.

No se encuentran afectos a este impuesto adicional, las ventas del comerciante minorista al consumidor.

### **3) Impuesto especial a la venta de vehículos motorizados usados :**

Se aplica un impuesto especial, cuya tasa es del 0,5% sobre el precio de las ventas habituales o no de automóviles u otros vehículos motorizados usados. Los comerciantes en este rubro tienen derecho a rebajar de este impuesto especial que les corresponda pagar por la venta de cada vehículo, el mismo tributo que ellos hayan pagado en su adquisición, reajustado según la variación de la U.T.M.

Existe la exención de este impuesto especial, si la venta o transferencia corresponde a vehículo motorizado usado, que sea destinado al transporte público de pasajeros (micros, microbuses, taxis, taxibuses, etc.), y los camiones, furgones y camionetas cuya cabina o pick-up, se encuentren totalmente separados. Si en la adquisición de un vehículo motorizado usado, el comprador ejerce la opción de compra contenida en un contrato de Leasing, queda sujeta al I.V.A. y a sus normas tal operación, en reemplazo de este impuesto especial.

#### **4) Impuesto adicional a las gasolinas automotrices :**

Los que se aplicarán sobre el precio de venta del productor, en el caso de productos nacionales, siendo importados, sobre la base del valor aduanero, o en su defecto el valor CIF incluido los gravámenes aduaneros devengados en la importación, impuestos que no podrán ser considerados Base imponible para el I.V.A.. Se faculta al Presidente de la República para que los establezca, modifique o suprima, siendo impuestos específicos a los productos derivados de hidrocarburos líquidos o gaseosos que señale.

#### **5) Otros impuestos específicos :**

La importación de vehículos, automóviles, del conjunto de partes o piezas, automóviles semi terminados,

cuya finalidad sea el transporte de carga o pasajeros con una capacidad de carga de hasta 2.000 kilogramos, estará afecta a un impuesto específico, que se aplicará sobre el valor aduanero que excede al mínimo que fija la ley en dólares de los E.E.U.U.

### 2.1.2 HECHO GRAVADO DEL I.V.A. :

Conceptualmente el *hecho gravado*, corresponde al acto jurídico que permite el nacimiento de una Obligación Tributaria. En otras palabras, es el hecho o conjunto de hechos al cual el legislador vincula el nacimiento de una obligación jurídica de pagar determinado tributo.

Específicamente en el caso del I.V.A., el *hecho gravado* se encuentra establecido en el artículo 8º de la Ley, cuando expresa que el mencionado tributo afecta a:

- Las ventas y servicios.
- Otras convenciones que se consideraran también como ventas o servicios según corresponda.

En consideración a las distintas normas que contempla la Ley para las ventas y para los servicios, los dos grandes grupos señalados se subdividirán como sigue, para mejor entendimiento :

- A) Hecho Gravado básico en las ventas.
- B) Hecho Gravado básico en los servicios.

- C) Hecho Gravado especial en las ventas; y
- D) Hecho Gravado especial en los servicios.

#### **2.1.2.1 HECHO GRAVADO BASICO EN LAS VENTAS :**

Este queda determinado por la definición de venta contenido en el N° 1 del artículo 2° de la Ley, tal precepto indica que se entenderá por *venta*, "toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una Empresa Constructora, construídos totalmente por ella o que en parte hayan sido construídos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituídos sobre ellos, como asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente Ley equipare a venta".

De acuerdo a la definición dada y para que exista el gravamen deben concurrir copulativamente los siguientes requisitos, condiciones o elementos :

- a) Debe celebrarse una convención, acto o contrato que sirva para transferir el dominio o una cuota de él, o que conduzca al mismo fin.

b) La convención debe recaer sobre :

- Bienes corporales muebles;
- Bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora, contruídos totalmente por ella o que en parte hayan sido contruídos por un tercero para ella.
- Derechos reales contruídos sobre bienes corporales.

c) Los bienes corporales muebles o inmuebles, deben estar ubicados en el territorio nacional.

d) La transferencia debe ser realizada por una persona que tenga la calidad de vendedor.

La ausencia de uno o más de estos elementos determina la no aplicación del I.V.A. por cuanto no se estaría configurando el *hecho gravado*.

**Análisis de los requisitos de cuya concurrencia depende el nacimiento del hecho básico de venta**

a) Convención traslaticia de dominio o de una cuota de dominio :

Como ya se ha dicho, la Ley grava en su artículo 2º N° 1, no sólo las ventas de bienes corporales muebles, sino, cualquiera convención que sirva para transferir el dominio o una cuota del dominio, o que conduzca al mismo fin.

*Concepto de convención* : Es todo acuerdo de voluntades destinados a crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones.

*Concepto de contrato* : Es un acto por el cual una parte se obliga para con la otra a dar, hacer o no hacer una cosa. Cada parte puede ser una o muchas personas.

Entre las convenciones traslaticias de dominio, pueden citarse las siguientes :

- *Contrato de compraventa* : La compraventa es por regla general un contrato consensual, es decir, se perfecciona por el solo consentimiento de las partes en el *precio* y en la *cosa*.
- *Contrato de permuta* : Existe cuando se cambia un bien mueble por otro, se define en el Código Civil como "La permuta o cambio, es un contrato en que las partes se obligan mutuamente a dar una especie o cuerpo cierto por otro". También debe entenderse Contrato de permuta, cuando se cambia un bien mueble por otro y dinero, siempre que la cosa valga más que el dinero, ya que en caso contrario, sería de Compraventa.
- *Contrato de trueque* : Este contrato es similar al de permuta y sólo difiere de éste en el grado de determinación de los bienes que se cambian. La permuta exige que los bienes entregados por ambos contratantes estén completamente individualizados, de manera que no

puedan confundirse con otros.

- *Mutuo de especies corporales muebles* : El mutuo o préstamo de consumo, es un contrato en que una de las partes entrega a otra cierta cantidad de cosas fungibles (consumibles), con cargo de restituir otras tantas del mismo género o calidad. El mutuo es un contrato real, en consecuencia se perfecciona con la entrega de los bienes.

- *Contrato de confección de obra material mueble* : Este contrato se define como aquel en que las partes se obligan mutuamente, una a efectuar una obra material mueble y la otra a pagar por ella un precio determinado, este contrato se entenderá de compraventa, cuando la materia con la que se confecciona la obra es proporcionada por la persona que encarga la obra, el contrato es de arrendamiento de servicios.

b) Convención relativa a bienes corporales muebles o inmuebles de propiedad de una empresa constructora, o a derechos reales constituidos sobre ellos :

El segundo de los requisitos del hecho gravado básico en las ventas, es que el título traslativo de dominio recaiga sobre :

- Bienes corporales muebles
- Bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora, construidos totalmente por ella o que en

parte hayan sido construídos por un tercero para ella.

- Sobre derechos reales constituídos sobre dichos bienes.

Para el mejor entendimiento de este segundo requisito, cabe hacer mención sobre la clasificación de los bienes desde el punto de vista del Derecho :



Los bienes corporales se dividen en :

**Muebles :** Los que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismos, como los animales, que por eso se llaman semovientes, sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas.

**Inmuebles o Bienes raíces :** Las cosas que no puedan transportarse de un lugar a otro, como la tierra y las minas, y lo que se encuentra permanentemente adherido a ellos, como los edificios, árboles, etc.

En consecuencia el I.V.A. afecta tanto aquellos bienes que pueden percibirse por los sentidos y pueden transportarse de un lugar a otro, como también a los bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa

constructora, contruídos totalmente por ella o que en parte hayan sido contruídos por un tercero para ella.

Comprende este segundo requisito del hecho gravado la transferencia a título oneroso de *Derechos Reales*, contruídos sobre dichos bienes.

Son Derechos Reales, aquellos que se tienen sobre una cosa sin relación a determinada persona. Constituyen derechos reales, el de dominio, el de herencia, los de usufructo, el de prenda, el de hipoteca.

Para que la transferencia de derechos reales constituya un hecho gravado por el I.V.A., es necesario que tales derechos estén contruídos sobre los bienes anteriormente descritos (Bienes Corporales), sin perjuicio que además se reúnan los otros requisitos del hecho gravado.

c) El tercer requisito del hecho gravado básico en las ventas, es que la convención por la cual se transfiere el dominio de bienes corporales, sea a título oneroso.

El Código Civil define el contrato oneroso como "Aquel que tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno en beneficio del otro". En consecuencia, contrato a título oneroso es aquel en que cada parte paga la ventaja que reporta el contrato mediante una contraprestación actual o factura.

Cabe señalar que para los efectos de la calificación del contrato y por consiguiente de la precedencia del impuesto, no es necesario que la contraprestación a que se obliga el adquirente consista en dinero, ella puede consistir en una obligación de hacer o no hacer o dar una cosa diferente de dinero, sin que ello prive al contrato de su carácter de oneroso.

d) El cuarto requisito necesario para constituir el hecho gravado básico en las ventas, es que los bienes corporales, objeto de la transferencia de dominio, estén ubicados en el territorio nacional independientemente del país en que se celebra la convención respectiva.

Este elemento apunta entonces, a la territorialidad del impuesto a las ventas contenido en el D.L. 825, encaminado a gravar sólo a las ventas que recaigan en bienes ubicados en Chile al momento de celebrarse la convención que transfiere el dominio.

e) El quinto requisito para que se genere el hecho gravado básico en las ventas de bienes corporales, es que la transferencia de dominio respectiva tiene que ser efectuada por un *vendedor* en la forma que lo entiende y lo define la Ley.

La ley dice que : *Vendedor*, es cualquier persona natural o jurídica incluyendo las comunidades y las Sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a

la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos a terceros. Asimismo se considerará vendedor la empresa constructora, entendiéndose por tal a cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad.

Gráficamente el concepto de vendedor tiene el siguiente alcance :

VENDEDOR	{	Persona natural	}	Se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean se su propiedad o adquiridos a terceros.
		Persona Jurídica		
		Comunidades		
		Sociedades de Hecho		
	{	<u>Empresa Constructora</u>	}	Se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles, de su propiedad, construídos totalmente por ella o que en parte hayan sido construídos por un tercero para ella.
		Persona Natural		
		Persona Jurídica		
		Sociedades de Hecho		
	{	Productor	}	Venta materia prima o insumos, que por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos.
		Fabricante		
		Empresa Constructora		

Es importante señalar que el concepto de *vendedor*, está relacionado con la *habitualidad*, facultándose al S.I.I. para calificarla a su juicio exclusivo. Sobre el particular el Reglamento indica que el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles o inmuebles de que se trate y con estos antecedentes (los que necesariamente no son copulativos), determinará si el ánimo que guió al contribuyente para adquirirlos, fué para su uso, consumo o para la reventa. Esta facultad la ejerce el S.I.I. para solucionar casos específicos, con los cuales exista duda al respecto.

#### **2.1.2.2 HECHO GRAVADO BASICO EN LOS SERVICIOS :**

De acuerdo a la definición de servicio, contenida en el N°2 de la Ley en estudio, debe entenderse como tal "La acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Los elementos del Hecho Gravado básico de Servicio, de acuerdo al concepto legal son :

- Que una persona realice una acción o prestación a favor de otra;

- Que dicha persona perciba por la acción o prestación, un interés, prima, comisión o remuneración;
- Que la acción o prestación provenga del ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y
- Que el Servicio se preste o utilice en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

**Análisis de los requisitos de cuya concurrencia depende el nacimiento del hecho gravado básico de servicio :**

- a) Que una persona realice una acción o prestación; como la Ley no hace distinción respecto de la persona que realiza la acción o prestación, ella puede ser efectuada por una persona natural o jurídica. Ahora bien, debe entenderse por prestación el "acto o hecho que el contratante realiza o promete a otro". Cabe resaltar que el I.V.A. aplicable a los servicios alcanza tanto a aquellos realizados con habitualidad o en forma esporádica u ocasional, característica principal que lo distingue del I.V.A. que afecta a las ventas.

b) Que el prestador del servicio perciba una remuneración.

El segundo de los presupuestos de hecho requeridos por la Ley lo constituye que el prestador del servicio perciba por la acción o prestación un interés, prima, comisión o remuneración.

En este sentido es importante establecer que el S.I.I. define como :

*Sumas percibidas* : Aquellas incorporadas efectivamente al patrimonio de la persona que presta el servicio o efectúa el negocio y no basta que se haya devengado a su favor, por tanto una suma es percibida desde que se paga, abona en cuenta o pone a disposición del interesado.

*Interés* : Provecho, utilidad, ganancia, lucro producido por el capital.

*Remuneración* : Retribución por servicios personales o por prestaciones de cualquier especie sin importar que las sumas se encuentren o no afectas a impuestos a los servicios.

*Prima* : Cantidad que el cesionario de un derecho o cosa da al cedente por añadidura del costo original.

*Comisión* : Remuneración que percibe el comisionista, esto es, la persona a quien se encomienda la celebración de las comisiones mercantiles.

c) Servicios provenientes de actividades clasificadas en los N° 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Este tercer requisito del hecho gravado, dice que la acción o prestación debe provenir del ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en el precepto legal citado, estas son :

Actividades comprendidas en el N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta :

- Industria, comercio, minería, explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas.
- Compañías aéreas, de seguros, bancos, asociaciones de ahorros y préstamos, sociedades de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, empresas financieras y otras de actividad análoga.
- Empresas constructoras.
- Empresas periodísticas, publicitarias de radiofusión y de T.V.
- Empresas de procesamiento automático de datos.
- Empresa de Telecomunicaciones.

Actividades comprendidas en el N° 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta :

- Corredores que sean personas jurídicas.
- Corredores que sean personas naturales, cuyos reembolsos provengan exclusivamente de trabajo o actuación personal.
- Comisionistas con oficina establecida.
- Martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario o aduanero.
- Agentes de Seguros, que no sean personas naturales.
- Colegios, academias, Institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género.
- Clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares.
- Empresas de diversión y esparcimiento.

Detalladas las actividades específicas provenientes de los artículos señalados anteriormente, es necesario hacer presente que no obstante la clasificación dada, algunas de estas actividades pueden gozar de exención del I.V.A. en virtud de la propia Ley o de Leyes especiales.

d) El servicio debe prestarse en Chile :

El cuarto elemento constitutivo del hecho gravado en los servicios dice relación con la territorialidad del impuesto.

Para estos fines, se entiende que el servicio es prestado en Chile cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en territorio nacional, independientemente del lugar donde ésta se utilice.

En consecuencia, se genera el hecho gravado básico en los servicios cuando ocurre en Chile indistintamente :

- La prestación misma del servicio, o
- El servicio es utilizado en el país.

Basta la ocurrencia de uno de estos eventos para que ocurra este requisito del hecho gravado que se comenta, sin importar el lugar donde se pague la remuneración, lo cual puede ocurrir en Chile o en el extranjero.

#### **2.1.2.3 HECHOS GRAVADOS ESPECIALES EN LAS VENTAS :**

Corresponden a una serie de operaciones o transacciones que la Ley equipara a venta y que se encuentran enumerados en las letras a) a la f) del artículo 8º de la Ley.

- Las importaciones habituales o no.
- Los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades;
- Las adjudicaciones de bienes corporales muebles de su giro realizadas en liquidaciones de sociedades civiles y comerciales, sociedades de hecho y comunidades;
- Los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de empresa, para su uso o consumo personal o de su familia;
- Los retiros de bienes corporales muebles destinados a rifas y sorteos, aún a título gratuito, y sean o no del giro de la empresa, efectuado con fines promocionales o de propaganda;
- Las entregas o distribuciones gratuitas de bienes corporales muebles que los vendedores efectúan con fines promocionales o de propaganda;
- Los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción;

- La venta de establecimientos de comercio, y en general, las de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles del giro.

#### **2.1.2.4 HECHOS GRAVADOS ESPECIALES EQUIPARADOS A SERVICIOS :**

El artículo 8° de la Ley en sus letras g) a la l), establece los siguientes hechos gravados especiales asimilándolos al concepto de *servicio*.

- El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimiento de comercio;
- El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención y procedimientos o formulas industriales y otras prestaciones similares;
- El estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados a dicho fin;
- Las primas de seguros de las cooperativas de servicios de seguros (sin perjuicio de las exenciones contenidas

en el artículo 12);

- Los aportes y otras transferencias, retiros, ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora.
  
- La promesa de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora de su giro y los contratos de arriendo con opción de compra que celebren estas empresas respecto de los inmuebles señalados y las comunidades por inmuebles construidos total o parcialmente por ellos, los que se asimilarán en todo a las promesas de ventas según la Ley.

### 2.1.3 DEVENGAMIENTO DEL I. V. A.

Por devengamiento del impuesto debe entenderse el momento en que concurren todos los elementos del *Hecho gravado*, y que permiten al Fisco adquirir desde ese instante un título o derecho sobre el monto del tributo, generándose por ende un crédito a favor del Fisco y un crédito en contra del contribuyente.

El momento del devengo del impuesto, tiene importancia para los siguientes casos :

- a) Sirve de base para la fijación de la época de pago, y

- b) Determina la legislación tributaria aplicable al acto o contrato gravado.

En el caso específico del I.V.A., las normas sobre devengamiento difieren según se trate de una operación de *venta* o de *servicio*, así tenemos :

#### **2.1.3.1 NORMA GENERAL SOBRE DEVENGAMIENTO DEL I.V.A. EN LAS VENTAS :**

En el caso de las ventas de bienes corporales muebles, el I.V.A. se devenga en algunas de las siguientes oportunidades :

- En el caso de las ventas respecto de las cuales existe la obligación legal de emitir boleta o factura, el I.V.A. se devenga :  
En la fecha de la emisión de la respectiva boleta o factura;  
En la fecha de la entrega real o simbólica de las especies, si es que tal entrega se realiza con anterioridad a la emisión de los referidos documentos.
- En el caso de las ventas respecto de las cuales no existe la obligación legal de emitir boleta o factura el I.V.A. se devenga en la fecha que ocurra la entrega real o simbólica de las especies.

Por otra parte, respecto de la oportunidad en que se devenga el impuesto en análisis en la venta de bienes corporales inmuebles, éste queda determinado por la emisión de la respectiva factura, la que debe extenderse al suscribir la escritura respectiva.

Se definen algunos conceptos a continuación, de importancia según el análisis efectuado :

*Entrega Real* : Es aquella en que el vendedor permite al adquirente la aprehensión material de dicha especie.

*Entrega Simbólica* : Es la que se realiza entre otras, en los siguientes casos :

- Cuando el vendedor entrega al adquirente las llaves del lugar en que se encuentra la cosa.
- Cuando el vendedor transfiere un bien corporal mueble al que posee por cualquier título traslativo de dominio.
- Cuando el vendedor enajena un bien corporal mueble, conservando no obstante su posesión.
- Cuando los muebles corporales muebles, se encuentran a disposición del comprador y éste no los retira por su propia voluntad.

*Fecha en que debe emitirse la boleta :* Las boletas por ventas deben ser emitidas en el momento en que se produce la entrega real o simbólica de las especies.

*Fecha en que debe emitirse la factura :* Las facturas por ventas deben ser emitidas en el mismo momento en que se efectúe la entrega real o simbólica de las especies, a más tardar, hasta el quinto día posterior al término del período en que se realizaron las ventas, indicándose la fecha del período en que ellas se efectuaron, sin perjuicio de la obligación de emitir en el intertanto una *guía de despacho*.

#### **2.1.3.2 NORMA GENERAL SOBRE DEVENGAMIENTO DEL I. V. A. EN LOS SERVICIOS :**

La letra a) del artículo 9 de la Ley, establece que el I.V.A. se devenga en las prestaciones de servicios cuando ocurre alguno de estos hechos :

- En la fecha de la emisión de la respectiva factura o boleta, o
- En la fecha en que la remuneración se percibe o se pone en cualquier forma a disposición del prestador del servicio, si esto ocurriera antes de haberse emitido la respectiva boleta o factura.

En los casos de prestaciones de servicios para las cuales no exista la obligación legal de emitir boleta o factura, el I.V.A. se devenga en la fecha en que la remuneración se paga o se pone en cualquier forma a disposición del interesado.

En relación al concepto de *pago* de una remuneración, alcanza también a aquellos casos en que la obligación se extingue por alguna de las formas alternativas al pago efectivo contempladas en el Código Civil, tales como la compensación, novación, confusión, condonación o donación de pago.

También se devenga el I.V.A., cuando la remuneración se acredite en cuenta del que realiza la prestación de servicios. Asimismo, se devenga el impuesto cuando la remuneración se pone a disposición del prestador del servicio, es decir, cuando el deudor está en condiciones de pagar, y así lo da a conocer al beneficiario, comunicándole que la renta está a su disposición, que está depositada en algún banco o entidad a su nombre, o si pide instrucciones al prestador del servicio acerca de lo que debe hacer con la remuneración.

En el evento en que las prestaciones de servicios sean *periódicas*, el I.V.A. se devenga también en el término del período fijado para el pago del precio, aún cuando en ese momento la remuneración se encuentre adeudada.

#### 2.1.4 SUJETO DEL IMPUESTO :

La obligación tributaria, como toda obligación, es un vínculo jurídico en virtud del cual una persona denominada *deudor* del impuesto, se encuentra en la necesidad de dar, hacer o no hacer algo a favor de otra persona denominada *acreedor*, generalmente el Estado u otro ente de derecho público.

El deudor del impuesto o contribuyente, se conoce también con el nombre de *sujeto pasivo*, y el acreedor como *sujeto activo*.

##### 2.1.4.1 REGLA GENERAL SOBRE EL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO :

La regla general sobre el sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado está contenida en el artículo 10 de la Ley, que señala como tales al *vendedor*, sea que celebre una convención definida como venta o que se equipare a venta, y al *prestador de servicios* que realice operaciones definidas como servicios o que la Ley equipare a tales.

De acuerdo a lo anterior, el sujeto pasivo del impuesto, en el caso de ventas, es el vendedor o tradente, y en las prestaciones de servicios, la persona que realiza la prestación respectiva.

En relación con esta materia, el artículo 21 del Reglamento atribuye la calidad de sujeto del impuesto a las siguientes personas :

- Vendedores que efectúen ventas de bienes corporales muebles de su propia producción o adquiridos a terceros;
- Vendedores que realicen operaciones que la Ley equipare a venta;
- Prestadores de servicios, por las prestaciones de servicios que realicen y por las operaciones que se equiparen a servicios.

Las personas enumeradas tienen la calidad de sujeto del impuesto cualquiera que sea la posición que ocupen en el circuito económico de producción y distribución de bienes : fabricantes, importador, comerciante mayorista o minorista, ya se trate de una empresa individual, social o de una simple comunidad, que aunque no persigue fines de lucro se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales.

#### **2.1.4.2 CAMBIOS DEL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO :**

No obstante las normas sobre el sujeto del impuesto analizadas precedentemente, el artículo 3º , incinso 3º de la Ley, faculta al S.I.I. para cambiar al sujeto pasivo del impuesto, trasladando la obligación de su pago al

comprador o beneficiario del servicio.

La facultad referida es entregada al S.I.I. para que resuelva a su juicio exclusivo el cambio de sujeto del impuesto, razón por la cual la resolución que lo ordene no es susceptible, administrativa o judicialmente de reclamo ni recurso alguno en su contra.

Asimismo, el inciso 4° del mismo artículo, autoriza a la dirección del S.I.I. para imponer determinados vendedores y prestadores de servicio la obligación de aplicar y retener, además de su propio impuesto, el I.V.A. que los respectivos adquirientes o prestatarios deban recargar por las ventas o servicios que efectúen o presten a terceros.

Una vez notificada la resolución, la relación jurídica emanada de la obligación tributaria, se traba entre el Estado, como sujeto activo y el adquiriente o beneficiario del servicio, como sujeto pasivo, sin que intervenga en ella, el tradente o prestador, con lo cual devengado que sea el impuesto, el único obligado a su pago es el adquiriente o beneficiario del servicio, el que debe cumplir además, las obligaciones accesorias que la Ley impone.

### **2.1.5 TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO :**

La territorialidad del impuesto del Decreto Ley N° 825, tiene como objetivo fijar el ámbito de aplicación del tributo ya se trate de ventas de servicios o de otros impuestos especiales contenidos en el título III del cuerpo legal.

#### **2.1.4.1 TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO A LAS VENTAS DE BIENES CORPORALES :**

La territorialidad del impuesto a las ventas de bienes corporales muebles o inmuebles la encontramos en el artículo 4° de la Ley, cuando señala que : "Estarán gravadas con el impuesto de esta Ley las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en el territorio nacional. independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva".

Del precepto legal transcrito se desprende que para que el devengo del tributo, no interesa el lugar en que se perfeccione el contrato, que puede ser incluso en el exterior, sino que se atiende al hecho de que los bienes corporales muebles e inmuebles objeto de la convención se encuentren situados en Chile, toda vez que, por este sólo hecho se presume que la entrega debe efectuarse dentro del territorio nacional.

En el inciso 2° del artículo en estudio, se establece una presunción legal, en virtud de la cual los bienes, se entenderán ubicados en territorio nacional, aún cuando al tiempo de celebrarse la convención se encuentren transitoriamente fuera del país, en aquellos casos en que la inscripción, matrícula, patente o padrón hayan sido otorgados en Chile.

Por último, deben considerarse ubicados dentro del territorio nacional, según lo establece el inciso final del artículo en comento, "Los bienes corporales muebles adquiridos por una persona que no tenga el carácter de vendedor o prestador de servicios, cuando a la fecha en que se celebre el contrato de compraventa, los respectivos bienes ya se encuentren embarcados en el país de procedencia".

#### **2.1.5.2 TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO EN LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS :**

La territorialidad del impuesto a los servicios se encuentra establecida en el artículo 5° de la Ley, al establecer que "El impuesto establecido en esta Ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero".

La disposición anterior, además de delimitar el ámbito territorial del impuesto, concurre a precisar la objetividad gravada ya que, de acuerdo a su tenor, la procedencia del tributo aparece condicionada a que el servicio se preste o utilice en territorio nacional.

Por consiguiente, bastará que concurra cualquiera de las circunstancias anteriores para que se cumpla el requisito en estudio, es decir, habrá lugar a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, tanto respecto de los servicios prestados en territorio nacional, aunque su utilización se verifique en el extranjero, como respecto de los servicios utilizados en Chile aunque sean prestados desde fuera del territorio nacional.

De lo anterior se desprende que carece de importancia el lugar donde se pague o perciba la remuneración para que se configure el hecho gravado. De este modo cumpliéndose las exigencias anteriores, se adeudará el tributo aún cuando el pago o percepción de la remuneración tenga lugar en el extranjero.

El inciso 2° del artículo 5° , en análisis, agrega que "Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional, cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde ésta se utilice".

Debe entenderse que la actividad generadora del servicio es desarrollada en Chile cuando se ejecuta en el

país cualquier acto, se celebre un contrato o se produce un bien destinado a prestar el servicio, aunque en definitiva la prestación se utilice fuera de Chile.

#### **2.1.6 EXENCIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO :**

Las exenciones tributarias constituyen limitaciones al ámbito de aplicación del impuesto ya que en virtud de las disposiciones que las establecen el gravamen no se aplica a bienes o convenciones que de otro modo deberían tributar por reunir los requisitos del hecho gravado.

En el texto de la actual Ley, las exenciones las encontramos agrupadas en los artículos 12, que se refiere a las de carácter real, y en el 13, que contempla las exenciones de tipo personal.

##### **2.1.6.1 EXENCIONES DE CARACTER REAL, CONTENIDAS EN EL ARTICULO 12**

**A.-** Se eximen del I.V.A. a las ventas y demás operaciones que recaigan sobre los siguientes bienes :

- 1.- Los vehículos motorizados usados y afectos al impuesto especial establecido en el título II de esta Ley.
- 2.- Las especies transferidas a título de regalía a los trabajadores por sus respectivos empleadores, cuando

reunan copulativamente los siguientes requisitos :

- a) Que consten en un contrato colectivo de trabajo, acta de avenimiento o que se fijen como comunes a todos los trabajadores de una empresa, y
- b) Que el valor de mercado de las especies entregadas a título de regalía, no exceda de una unidad tributaria mensual por cada trabajador, en cada período tributario.

3.- Suministro de comidas y bebidas a los trabajadores y estudiantes, que cumplan con los siguientes requisitos :

- a) Que se proporcionen durante la jornada de trabajo.
- b) Que se proporcionen en locales ubicados dentro de las mismas instituciones o establecimientos.
- c) Las comidas deben ser elaboradas dentro del respectivo establecimiento.

También se eximen del I.V.A. los pensionados, cuya finalidad exclusiva sea la de proporcionar hospedaje y comida a alumnos universitarios.

4.- Materias primas destinadas a bienes de exportación :

Esta exención rige para las compras en el Mercado nacional de materias primas que se destinen a la producción, elaboración o fabricación de especies

destinadas a la exportación, la que puede hacerse efectiva sólo por resolución fundada por el S.I.I.

5.- Se eximen del I.V.A. a las importaciones realizadas por las siguientes entidades, empresas o persona.

- a) Especies bélicas, pertrechos y otros, importadas por el Ministerio de Defensa Nacional e Instituciones afines.
- b) Especies importadas por representantes de naciones extranjeras e instituciones u organismos internacionales.
- c) Especies importadas por pasajeros, que constituyan equipajes de viajeros, exentos de Derechos de Aduana.
- d) Especies importadas por funcionarios o empleados de gobierno y otros consistentes en efectos personales, menajes de casa, equipos y herramientas de trabajo, una embarcación deportiva y un vehículo terrestre.
- e) Especies importadas por tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos que constituyan equipajes de viajeros exentas de Derechos de Aduana.
- f) Especies importadas por pasajeros y residentes procedentes de zonas de régimen aduanero especial.

- g) Importaciones que constituyan donaciones y socorros, destinadas a corporaciones, fundaciones y universidades.
- h) Importaciones por instituciones y organismos internacionales exentos del impuesto en virtud de un contrato internacional suscrito y ratificado en Chile.
- i) Importaciones de bienes de Capital efectuada por inversionistas en los siguientes casos :
- Que se trate de bienes de capital que forman parte de un proyecto de inversión extranjera formalmente convenido con el Estado.
  - Que se trate de bienes de capital que forman parte de un proyecto nacional, similar al de uno de inversión extranjera.
- j) Importaciones que constituyan premios o trofeos culturales o deportivos, siempre que no tengan carácter comercial.
- k) Internaciones exentas :
- Especies internadas transitoriamente al país, en admisión temporal, almacenes francos, en depósitos aduaneros, en tránsito temporal u otra destinación aduanera semejante.

- Especies internadas por pasajeros o visitantes para su propio uso durante su estadía en Chile.

6.- Las especies exportadas en su venta al exterior (lo que se analizará mas adelante en detalle).

B.- La letra E del artículo 12 señala las exenciones a los siguientes servicios de carácter real, es decir, los establecimientos en atención a la naturaleza del servicio, sin atender a las personas que intervienen en la prestación :

1.- Los ingresos percibidos por concepto de entradas a los siguientes espectáculos y reuniones :

a) Artísticos, científicos o culturales, teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto auspiciados por el Ministerio de Educación.

b) De carácter deportivo.

c) Los que se celebren a beneficio total y exclusivo de los Cuerpos de Bomberos, de la Cruz Roja de Chile, Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, de la Fundación Graciela Letelier de Ibañez "Cema Chile", y a Instituciones de Beneficencia con personalidad jurídica.

d) Circenses presentados por Compañías o conjuntos integrados exclusivamente por artistas nacionales. Para estos efectos serán considerados chilenos, los extranjeros con más de 5 años de residencia en el país.

2.- Fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile y viceversa, y pasajes internacionales.

Esta disposición exime del pago de gravamen al transporte de carga desde o hacia Chile, cualquiera que sea la condición jurídica o nacional de la Empresa respectiva y el lugar en que se pague o perciba el flete. Respecto de los pasajes, debe entenderse que la exención favorece a los viajes desde el exterior a Chile y viceversa, cualquiera que sea el medio de movilización que se utilice.

3.- Ciertas primas de seguros.

Se eximen las primas provenientes de los siguientes seguros :

a) Seguros que cubren riesgos de transporte respecto de importaciones y exportaciones; los que versen sobre cascos de naves, los que cubren riesgos de bienes situados fuera de Chile.

b) Seguros contra daños causados por terremotos o por incendios que tengan origen en un terremoto.

- c) Seguros contratados dentro del país por la Federación Aérea de Chile, clubes aéreos y empresas chilenas de aeronavegación.
- d) Las primas o desembolsos de contratos reseguro;
- e) Las primas de contratos de seguros de vida reajustables.

4.- Los intereses provenientes de operaciones e instrumentos financieros y de créditos de cualquier naturaleza, incluidas las comisiones que correspondan a avales a fianzas otorgadas por instituciones financieras, excluidos el monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo,

Comisiones percibidas por los Servicios Regionales y Metropolitanos de la Vivienda y Urbanismo, por los créditos hipotecarios que otorguen a los beneficiarios de subsidios habitacionales, y las comisiones que perciban las Instituciones de Previsión en el otorgamiento de créditos hipotecarios a sus imponentes.

Ingresos que no constituyan rentas, según el artículo 17 de la Ley de la Renta, entre los que pueden citarse :

- a) Las indemnizaciones por cualquier daño emergente y por daño moral.
- b) El sobreprecio obtenido por S.A. en la colocación de acciones de su propia emisión.
- c) Los reajustes y amortizaciones de los bonos, pagarés y otros títulos de créditos e instrumentos financieros.

7.- Ingresos afectos al impuesto adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta, ellos son :

Los royalties, servicios prestados en el extranjero, asesorías técnicas, seguros, fletes marítimos, etc., percibidos o devengados por personas sin domicilio ni residencia en Chile.

8.- Ingresos mencionados en los artículos 42 y 48 de la Ley de la Renta (empleados, profesionales y directores o consejeros de S.A.).

9.- Inserciones o avisos que se publiquen, que consagra el derecho de respuesta.

10.- Intereses provenientes de operaciones e instrumentos financieros y de créditos de cualquier naturaleza, incluidas las comisiones que correspondan a avales o fianzas otorgadas por instituciones financieras.

- 11.- Arrendamiento de inmuebles.
- 12.- Remuneraciones o tarifas relacionadas con la exportación de productos.
- 13.- Servicios prestados a personas sin domicilio ni residencia en Chile, y que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior.

#### 2.1.6.2

En el N° 12 de la letra E del artículo 12, y el artículo 13 del D.L. 825, se encuentran las exenciones de carácter personal :

- 1.- Trabajadores que laboren solos, en forma independiente y en cuya actividad predomine el esfuerzo físico por sobre el capital o los materiales empleados.
- 2.- Empresas radioemisoras y televisión por los ingresos que perciban dentro de su giro, con excepción de los avisos y propagandas de cualquier especie.
- 3.- Las agencias noticiosas, entendiéndose por tales, aquellas empresas de información, nacionales o extranjeras, que desarrollan sus actividades en territorio nacional, que tienen sus propias fuentes de información, y que distribuyen su material noticioso en el país o en el extranjero.

- 4.- Empresas navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros.
- 5.- Establecimientos de educación, respecto de los ingresos que perciban en razón de su actividad docente propiamente tal.
- 6.- Hospitales dependientes del Estado o Universidades, reconocidas por éste, por los ingresos que perciban dentro de su giro.
- 7.- Servicio de Seguro Social, Servicio Médico Nacional de Empleados y Servicio Nacional de Salud, por los servicios que presten a terceros.
- 8.- Casa de Moneda de Chile, respecto de los servicios que preste a terceros confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas. La exención alcanza a las personas que por encargo de la Casa de Moneda, efectúen la elaboración total o parcial de los elementos antes mencionados.
- 9.- Correos y telegrafos.
- 10.- Personas naturales y jurídicas que en virtud de un contrato o una autorización sustituyan a los servicios señalados en el párrafo 7, en la prestación de los beneficios que la Ley pone a cargo de dichos

organismos.

11.- Polla Chilena de Beneficencia y Lotería de Concepción, por los intereses, primas, comisiones u otra forma de remuneración que paguen a personas naturales o jurídicas en razón de negocios, servicios o prestaciones de cualquier especie.

#### 2.1.7 BASE IMPONIBLE :

El monto del tributo depende generalmente de dos elementos o factores cuya aplicación conjugada permiten establecer la cuantía de la obligación adecuada por el sujeto pasivo.

Estos elementos son : - La base imponible y  
- La tasa del Tributo.

*Base Imponible* : La base imponible puede definirse como la suma de las operaciones gravadas por la Ley, sobre la cual se aplica directamente la tasa del tributo para determinar el monto de la obligación tributaria.

En el caso particular del I.V.A. el inciso 1º del artículo 26 del Reglamento precisa este concepto, definiéndolo como la suma sobre la cual debe aplicarse la tasa respecto de cada operación gravada.

*Tasa* : Por tasa del impuesto se debe entender el tanto por ciento, cuantía, alicuota o parte que aplicada a la base imponible determina el impuesto, en el caso del I.V.A., dicha tasa es del 18% (artículo 14 D.L. 825).

#### **2.1.7.1 REGLA GENERAL SOBRE BASE IMPONIBLE DEL I.V.A. :**

La regla en las ventas y servicios se encuentra establecida en el inciso 1º del artículo 15, el qu establece que ella estará constituida, salvo disposiciones en contrario a la presente Ley, por el valor de las operaciones respectivas. El reglamento en su artículo 26 inciso 1º reitera esta regla, estableciendo que la base imponible del I.V.A., estará constituida "por el precio de venta de los bienes corporales muebles transferidos o el valor de los servicios prestados".

No forman parte de la base imponible, el I.V.A. que grave la misma operación. Por consiguiente, la tasa del I.V.A. debe ser aplicada sobre el valor neto de los respectivos bienes o servicios.

#### **Situaciones especiales :**

a) Gasto de financiamiento de operaciones a plazo :

Forman parte de la base imponible del I.V.A. "el monto de los reajustes, intereses, y gasto de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los

intereses moratorios que se hubieran hecho exigibles o percibidos anticipadamente en el período tributario". En todo caso deberá excluirse el monto de los reajustes de valores que ya pagaron el I.V.A. en la parte que corresponda a la variación de la Unidad de Fomento determinada por el período respectivo de la operación a plazo.

b) El valor de los envases, embalajes, y depósitos para garantizar su devolución.

Estos forman parte de la base imponible del I.V.A., aún cuando dichos valores se facturen o contabilicen en forma separada, salvo que el contribuyente demuestre fehacientemente, a juicio exclusivo del S.I.I., que los referidos envases, embalajes, o depósitos corresponden a operaciones exentas o no gravadas con el I.V.A.

c) Impuestos incluidos o recargados en el precio :

Deben adicionarse al valor afecto al I.V.A., el monto de los impuestos, distintos de aquel, incluidos o recargados en el precio de venta de los bienes que se transfieren, o en el valor de los servicios prestados, aunque por disposición legal, las normas anteriores no rigen respecto de los siguientes tributos, los cuales deben excluirse de la base imponible del I.V.A.

- El I.V.A. que grava la misma operación.
- El impuesto adicional establecido para ciertos artículos

suntuarios, y bebidas alcohólicas y analcohólicas, importaciones de vehículos, sus partes y piezas.

- Impuestos específicos a los combustibles que gravan la misma operación.

#### **2.1.7.2 NORMAS ESPECIALES SOBRE BASE IMPONIBLE DEI I.V.A :**

Los artículos 16, 17 18 y 19 de la Ley, contempla diversas situaciones en las cuales la determinación de la base imponible del I.V.A. se regula por normas especiales que definen parcialmente de las reglas generales ya enunciadas, las que se tratan a continuación :

##### **a) Base imponible del I.V.A. en las Importaciones :**

Está constituida por el valor aduanero de los bienes que se internen, en su defecto por el valor C.I.F. de los mismos bienes. En todo caso, formarán parte de la base imponible los gravámenes aduaneros que se causen en la misma importación.

Los gravámenes aduaneros, comprenden los derechos arancelarios, las tasas y demás impuestos que se perciban por intermedio de las Aduanas.

##### **b) Base imponible en el arrendamiento de inmuebles amoblados y otros :**

Para determinar la base imponible, se autoriza a rebajar de la renta de arrendamiento de los inmuebles y de los establecimientos de comercio a que se refiere la norma anterior, una cantidad equivalente al 11% anual del avalúo fiscal vigente del inmueble propiamente tal, o la proporción correspondiente si el arrendamiento fuere parcial o por períodos distintos de un año. De esta manera, la base imponible del I.V.A. estará formada por el saldo que quede de la renta de arrendamiento una vez efectuada la deducción que autorice la Lev.

c) Base imponible en los retiros de bienes corporales muebles :

En estos casos, es el valor que el propio contribuyente tenga asignado a los bienes o el valor que los mismos tuvieren en plaza, si este último fuere superior, según lo determine el S.I.I. a su juicio exclusivo.

d) Base imponible en los Contratos de Instalación o Confección de Especialidades :

El impuesto deben aplicarse sobre el valor total del contrato, incluyendo los materiales. Si la obra es ejecutada por administración el I.V.A. se aplica únicamente sobre el valor de los honorarios pactados con el contratista.

e) Base imponible en la venta de establecimientos de

comercio :

Estará constituida por el valor de los bienes corporales muebles propios del giro del vendedor comprendidos en la venta, sin que sea admisible deducir de dicho valor el monto de las deudas que pueden afectar a dichos bienes.

f) Base imponible en las ventas y servicios prestados en hoteles, restaurantes, bares, etc. :

Respectos de las prestaciones de servicios y productos vendidos o transferidos en hoteles, residenciales, hosterías, casas de pensión, restaurantes, clubes sociales, fuentes de soda, salones de té, café, bares, tabernas, cantinas, boites, cabarets, discotheques, drive in y otros negocios similares será el valor total de las ventas y servicios, y además prestaciones que edectúen aunque versen sobre especies declaradas expresamente exentas del I.V.A.

g) Base imponible de los servicios prestados en peluquerías y salones de belleza :

Lo formará el valor de la prestación efectuada, incluido el valor de los materiales empleados.

h) Base imponible en la permuta y otras convenciones similares :

En la permuta se considera que cada parte que tenga el carácter de vendedor realiza una venta afecta al I.V.A. teniéndose como base imponible de cada prestación si procediere el valor de los bienes comprendidos en ella. De acuerdo a lo anterior, la permuta debe tratarse como una doble venta, en que cada parte tiene recíprocamente, la doble calidad de tradente y adquirente.

i) Base imponible en el caso de servicios pagados con bienes o viceversa :

Cuando se dieron en pago de un servicio bienes corporales muebles, se tendrá como precio del servicio, el valor que las partes le asignen a los bienes transferidos o el que en su defecto, fija el S.I.I. a su juicio exclusivo. Dicho precio será entonces la base imponible del I.V.A. Igual tratamiento se aplica en los casos de ventas de bienes corporales muebles que se pagan con servicios.

j) Base imponible en la venta o promesa de venta de bienes inmuebles :

En este caso la base imponible corresponderá al servicio estipulado en el contrato, excluido el monto total o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior al de la fecha de contrato. Esta

deducción que en definitiva se efectúe por concepto del terreno, no podrá ser superior al doble del valor de su avalúo fiscal, salvo que la fecha de adquisición del mismo haya precedido en no menos de tres años a la fecha en que se celebre el contrato de venta o de promesa de venta, en cuyo caso se deducirá el valor efectivo de adquisición en la forma indicada precedentemente.

### **2.1.7.3 TASACION DE LA BASE IMPONIBLE POR PARTE DEL S.I.I. :**

El artículo 16 de la Ley en estudio, contempla los siguientes casos en los cuales el S.I.I. está facultado para tasar la base imponible del I.V.A., ellos son :

- a) En la venta de universalidades efectuada por suma alzada, el S.I.I. debe tasar el valor de los diferentes bienes corporales muebles propios del giro del vendedor comprendido en la venta, ya que sólo ellos quedan afectos al I.V.A.
- b) En aquellas convenciones en que los interesados no asignen un valor determinado a los bienes corporales muebles que enajenen.
- c) En aquellas convenciones en que los interesados asignen a los bienes corporales muebles un valor notoriamente inferior al corriente en plaza.

Por su parte, el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario, permite al S.I.I. tasar la base imponible del I.V.A., cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza, considerando las circunstancias en que se realizó la operación.

#### **2.1.8 DEBITO FISCAL MENSUAL :**

Como se especificó anteriormente, el I.V.A. grava el mayor valor que se incorpora a los bienes en cada etapa de los procesos de producción y comercialización, de este modo cada vendedor o prestador de servicios que intervienen esta cadena, deben recargar el I.V.A. sobre el valor por ellos asignados a tales bienes o prestaciones, dando lugar a lo que la Ley ha denominado *Débito Fiscal*.

Conceptualmente, el artículo 20 del D.L. 825, señala como Débito Fiscal, "la suma de los I.V.A. recargados en las ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo".

De esta manera, toda venta de bienes corporales muebles o inmuebles y prestaciones de servicios, que constituyan un hecho gravado por la Ley, salvo que recaiga sobre especies expresamente exentas, o sea parte de la convención alguna persona exonerada del I.V.A., queda

afectada por el impuesto, cuya cuantía resulta de aplicar la tasa del 18% sobre la base imponible. El impuesto resultante representa el débito Fiscal correspondiente a la operación respectiva.

#### **2.1.8.1 NORMAS PARA DETERMINAR EL DEBITO FISCAL MENSUAL**

a) Personas obligadas a emitir facturas : La determinación debe hacerse sumando el total del impuesto recargado separadamente en las operaciones afectas en el período tributario respectivo.

b) Personas obligadas a emitir boletas : La determinación debe hacerse sumando el total de las ventas y servicios afectos realizados en el período tributario respectivo, incluidas las operaciones sin boletas por ser inferiores al mínimo respecto del cual no existe obligación de emitir las, y aplicando a dicho valor la operación aritmética que corresponda para establecer el monto del impuesto incluido en los valores de transferencia de los bienes y servicios prestados. Todo lo cual debe estar debidamente registrado en el Libro de Ventas del Contribuyente.

Para precisar el monto del I.V.A. incluido en las boletas de ventas, puede utilizarse cualquiera de estos métodos aritméticos :

a) Dividir el total de las ventas y/o servicios por 1.18, el resultado obtenido es la base imponible

sobre la cual debe aplicarse la tasa del 18% para así obtener el monto del I.V.A.

- b) Dividir el total de las ventas y/o servicios por 6.55. El resultado obtenido es el monto del I.V.A.

El monto del Débito Fiscal Mensual así determinado debe sufrir ciertos ajustes cuando concurren circunstancias o hechos expresamente previstos por la Ley, que alteran el monto del impuesto recargado o incluido en las operaciones efectuadas en ese o en anteriores períodos tributarios. Tales ajustes pueden constituir en agregados o deducciones al Débito Fiscal Mensual según se explica a continuación :

#### **2.1.8.2 AGREGADOS AL DEBITO FISCAL MENSUAL :**

El Débito Fiscal Mensual deberá aumentarse sólo con aquellas partidas en las que el contribuyente haya emitido Notas de Débito dentro del mismo período. Estas Notas de Débito pueden corresponder a diferencia de precio, intereses, reajustes y gastos de financiamiento por operación a plazo, intereses moratorios, diferencias por facturación indebida de un Débito Fiscal menor o inferior al que correspondía, etc.

Para que procedan los agregados anteriores, es necesario que ellos correspondan a operaciones gravadas.

Si las diferencias de precios, intereses, etc. corresponden a operaciones gravadas respecto de las cuales se emitió boleta, hasta que se emita una nueva boleta por tales diferencias.

Con todo, el S.I.I. ha determinado que no existe impedimento para emitir Notas de Débito o de Crédito adicionalmente al otorgamiento de boletas o facturas indistintamente.

#### 2.1.8.3 DEDUCCIONES AL DEBITO FISCAL :

a) Las bonificaciones y descuentos sobre operaciones afectas, otorgadas a los compradores o beneficiarios del servicio con posterioridad a la facturación, sea que dichas bonificaciones o descuentos correspondan a convenciones gravadas del mismo o anteriores períodos tributarios.

b) Las sumas restituidas a los adquirientes por concepto de bienes devueltos por éstos, siempre que correspondan a operaciones gravadas y la devolución de las especies se hubiere producido por resolución, resciliación, nulidad u otra causa, y siempre que no hayan transcurrido 3 meses entre la entrega y la devolución de leas especies que hayan sido objeto de contrato salvo en los casos en que la venta quede sin efecto por sentencia judicial.

Igual procedimiento corresponderá aplicar por las



cantidades restituidas cuando una venta de bienes corporales inmuebles quede sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa.

- c) Las sumas restituidas a los clientes en razón de servicios resciliados por los contratantes, siempre que correspondan a operaciones afectas y la resciliación se produzca dentro del plazo de 3 meses.
- d) Las cantidades devueltas a los compradores por los depósitos constituidos por éstos para garantizar la devolución de los envases, cuando ellos hayan sido incluidos en el valor de la venta afecto a impuesto.
- e) Los contribuyentes que hubiesen facturado indebidamente un Débito Fiscal superior al que corresponda, deberá considerar los importes facturados para la determinación del Débito Fiscal del período tributario, salvo cuando dentro del mismo período hayan subsanado dicho error, emitiendo una Nota de Crédito.

Para efectuar cualquiera de estas deducciones al Débito Fiscal, es requisito indispensable que el contribuyente emita la Nota de Crédito, que es el documento que cumple con los mismos requisitos y formalidades exigidos para las facturas, y que únicamente pueden ser emitidas para modificar facturas otorgadas con anterioridad al mismo comprador o beneficiario del servicio.

Ejemplo de determinación del Débito Fiscal Mensual :

a) I.V.A. recargado en las facturas de ventas y servicios	: \$ 500.-
b) I.V.A incluido en las ventas y servicios con o sin la emisión de boletas	: \$ 180.-
	<hr/>
Subtotal	: \$ 680.-
Más : I.V.A. por Notas de Débito emitidas por el propio vendedor o prestador de servicios	: \$ 30.-
Menos : I.V.A. por Notas de Crédito emitidas por el propio vendedor o prestador de servicios	: \$ (20.-)
	<hr/>
TOTAL DEBITO FISCAL MENSUAL	: \$ 690.-

#### 2.1.9 CREDITO FISCAL MENSUAL :

El Crédito Fiscal Mensual, está constituido por el impuesto soportado por el contribuyente en el periodo tributario determinado, sobre sus compras y/o utilización de servicios. La diferencia entre el impuesto retenido y los tributos soportados en un mismo periodo será el impuesto a pagar. Para hacer uso de este derecho es requisito esencial que los referidos contribuyentes acrediten que el I.V.A. les ha sido recargado separadamente en las respectivas facturas o en los comprobantes de ingresos, si se trata de importaciones.

Al Crédito Fiscal Mensual, se agrega el I.V.A. recargado separadamente en las Notas de Débitos recibidas y registradas durante el mes y se deduce el I.V.A. correspondiente a cantidades que consten en Notas de Créditos recibidas en el mismo período.

#### **2.1.9.1 CONCEPTOS QUE DAN DERECHO AL CREDITO FISCAL :**

- a) El I.V.A. correspondiente a todas las adquisiciones y servicios gravados con el I.V.A. les hayan sido recargados separadamente en las facturas que acrediten las respectivas adquisiciones o prestaciones de servicios.
- b) Se consideran como tales adquisiciones, las que recaigan sobre especies corporales muebles destinadas a formar parte del Activo Fijo, salvo que ellas se destinen a formar parte de un inmueble por naturaleza.
- c) Dan también derecho a Crédito Fiscal las adquisiciones de especies destinadas a formar parte del activo realizable de una empresa.
- d) Las adquisiciones de especies corporales muebles relacionadas con otros gastos de tipo general, que digan relación con el giro del contribuyente.
- e) El I.V.A. con ocasión de la importación de los bienes referidos en las letras anteriores, siempre que el

adquiriente se encuentre afecto a I.V.A.

- f) El I.V.A. recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble, y de los contratos de instalación o confección de especialidades, y los contratos generales de construcción.
- g) El I.V.A. recargado en las facturas por la utilización de servicios a afectos.
- h) Compras de especies para suministrar gratuitamente al personal de empresas, dentro de la jornada de trabajo, las comidas.
- i) Adquisiciones de bienes destinados a la reparación de inmuebles, siempre que tal reparación tenga por objeto únicamente subsanar los deterioros que correspondan a su uso y goce temporal y no aumentarles su valor.  
El inmueble debe estar destinado a una actividad que realiza operaciones afectas al I.V.A.

#### **2.1.9.2 IMPROCEDENCIA DEL CREDITO FISCAL EN EL CASO DE FACTURAS FALSAS O NO FIDEDIGNAS O EMITIDAS POR PERSONAS QUE NO SEAN CONTRIBUYENTES DEL I.V.A. :**

Pierden el derecho al Crédito Fiscal los contribuyentes cuyas facturas, en las cuales se les haya recargado dicho tributo, presenten las siguientes

irregularidades :

*Facturas no fidedignas* : Son aquellas que no son dignas de fé, esto es, que contienen irregularidades materiales que hacen presumir con fundamento que no se ajustan a la verdad. Por ejemplo, facturas cuya numeración y fecha no guardan debida correlatividad con el resto, correcciones, enmendaduras o interlineaciones, facturas que no guarden armonía con los asientos contables que registran la operación respectiva, que no haya concordancia entre los distintos ejemplares o copias de la misma factura, etc.

*Facturas falsas* : Aquellas que falten a la verdad o realidad de los datos contenidos en ellas. Dicha falsedad puede ser material, esto es, que altere el sentido del documento mismo en su materialidad ideológica, es decir, que deje constancia de cosas falsas o mentirosas, siendo las formas usadas aparentemente reales o auténticas. Por ejemplo; indicar un nombre, domicilio, Rut, o actividad económica inexistente o adulterado del emisor o receptor de la factura; registrar una operación inexistente; falsear los montos de ellas; falsear los timbres del S.I.I., etc.

*Facturas que no cumplan requisitos legales o reglamentarios* : Significa omitir aquellos requisitos que señala la Ley, y que se refieren principalmente al timbraje realizado por el S.I.I., correlatividad numérica, emitirse en triplicado, individualizar al contribuyente, identificación completa del comprador, fecha de emisión,

indicar la fecha y N° de Guía de Despacho cuando corresponda. condiciones de la venta sea contado, crédito, mercadería puesta en bodegas de comprador, etc.

*Facturas emitidas por personas que no son contribuyentes del I.V.A.* : Personas que carezcan de la calidad de vendedores habituales, o prestadores de servicios afectos al I.V.A. o que no sean sujetos de operaciones gravadas con el I.V.A.

#### **2.1.9.3 REQUISITOS FORMALES PARA HACER USO DEL CREDITO FISCAL :**

- a) El I.V.A. debe estar recargado separadamente en las respectivas facturas de compras o Notas de Débitos recibidas, o pagadas según los comprobantes de ingresos del impuesto, tratándose de importaciones.
- b) Haber contabilizado las respectivas facturas, notas de débitos, y documentos de importación en el libro de compras.
- c) El Crédito Fiscal debe hacerse efectivo mediante su imputación al Débito Fiscal del mismo mes en que tuvo lugar la adquisición o servicio que lo origina. Respecto de este último requisito, el S.I.I. ha autorizado de una manera general que en el caso de facturas recibidas por el adquirente en el mes siguiente a su fecha de emisión y con posterioridad a

la fecha fijada para la declaración y pago mensual del impuesto, el I.V.A. recargado en ellas, puede ser utilizado como crédito fiscal, imputándolo al Débito Fiscal correspondiente al mes siguiente.

Cuando las facturas hayan sido recepcionadas con posterioridad a los plazos dentro de los cuales puede utilizarse como crédito fiscal, el contribuyente tiene dos alternativas :

- i) Considerar como gasto el I.V.A. recargado en dichas facturas, o
- ii) Solicitar la devolución del mencionado I.V.A. fundado en la corrección o rectificación de la declaración del I.V.A. correspondiente al mes en que legalmente debió utilizarse el referido I.V.A. como crédito fiscal. Esta petición debe realizarse dentro del plazo de un año contado desde la fecha de la declaración que se rectifica.

**Crédito Fiscal proporcional en el caso de contribuyentes que realizan operaciones gravadas y exentas del I.V.A.**

- a) Las adquisiciones de bienes, utilización de servicios destinados exclusivamente a las operaciones afectas al I.V.A. dan derecho al Crédito por el monto total del I.V.A. recargado separadamente en las facturas respectivas.

b) Las adquisiciones de bienes o utilización de servicios destinados exclusivamente a las operaciones no gravadas o exentas del I.V.A. no dan derecho a Crédito Fiscal por el monto total del I.V.A., recargado separadamente en las facturas respectivas, el cual debe considerarse un mayor costo de los bienes adquiridos o de los servicios recibidos.

c) Las adquisiciones de bienes o utilización de servicios destinados a generar simultáneamente operaciones afectas y no gravadas o exentas del I.V.A., dan lugar a un Crédito Fiscal proporcional que se calcula de la siguiente manera :

- 1.- Debe establecerse la relación porcentual entre :
  - Las ventas y/o servicios gravados con I.V.A., y
  - Las ventas y/o servicios totales (gravados y exentos)
  
- 2.- El porcentaje así determinado, se aplica sobre el I.V.A. recargado en todas las facturas de bienes adquiridos o servicios utilizados, que sean de utilización común, es decir, destinados a generar operaciones afectas y exentas de I.V.A.
  
- 3.- La cantidad resultante es el Crédito Fiscal que puede utilizarse como tal en el período respectivo.
  
- 4.- Esta relación porcentual debe establecerse a contar del primer mes en que se produzcan operaciones

gravadas y exentas de I.V.A. y debe recalcularse sucesivamente cada mes en que se adquieran bienes de utilización común, acumulando los valores de ventas gravadas y exentas hasta el mes de que se trate y hasta completar el año comercial respectivo.

5.- En el año calendario siguiente debe volverse a iniciar este cálculo, partiendo de cero, y considerando las ventas de Enero, siempre y cuando continúen realizándose operaciones afectas y exentas de I.V.A. acompañadas de adquisiciones o utilización de servicios destinados a generar simultáneamente ambas operaciones.

6.- El I.V.A. recargado en facturas o bienes o servicios de utilización común, en la parte que de acuerdo al procedimiento que se explica no constituya Crédito Fiscal, debe considerarse un gasto general de la empresa imputable a los resultados de ésta y no al costo de los bienes o servicios recibidos.

#### **2.1.9.4 DETERMINACION DEL I.V.A. A PAGAR :**

El I.V.A. que mensualmente debe pagar el contribuyente *vendedor* o *prestador de servicios*, queda determinado por la diferencia que exista entre el Débito Fiscal Mensual y el Crédito Fiscal Mensual del mismo período tributario.

Si el Débito Fiscal resulta mayor que el Crédito Fiscal, el exceso será el monto del I.V.A. que debe declararse y pagarse simultáneamente a más tardar el día 12 del mes siguiente al período tributario respectivo.

En cambio, si el Crédito Fiscal mensual resulta mayor que el Débito Fiscal mensual, el exceso toma el carácter de un *remanente* de Crédito Fiscal al cual se le aplican las normas que se explican a continuación. Igual remanente de Crédito Fiscal se genera cuando en un mes sólo hay compras y no se realizan ventas o servicios, es decir, cuando no existe Débito Fiscal.

#### **2.1.9.5 REMANENTE DE CREDITO FISCAL :**

Si de la confrontación mensual del Crédito Fiscal con el Débito Fiscal del mismo período tributario resulta un saldo a favor del contribuyente, éste se denomina *Remanente de Crédito Fiscal*, y recibe el siguiente tratamiento :

- a) Se acumula a los Créditos Fiscales que se originen en el período tributario inmediatamente siguiente, para ser imputado al Débito Fiscal de ese nuevo período tributario. Igual regla se aplica en los períodos sucesivos si a raíz de estas acumulaciones el crédito volviera a ser superior al Débito Fiscal.

- b) Para los efectos de imputar los remanentes de Crédito Fiscal a los Débitos que se generen por las operaciones realizadas en los períodos inmediatamente siguientes, el contribuyente puede reajustar dichos remanentes, convirtiéndolos en Unidades Tributarias Mensuales (U.T.M.) según su monto vigente a la fecha en que debió pagarse el tributo y, posteriormente, reconvirtiendo el número de U.T.M. así obtenido al valor en pesos de ellas a la fecha en que se impute efectivamente dicho remanente.
- c) La no utilización oportuna del mecanismo de reajustes señalado, no puede involucrarse como Crédito Fiscal en períodos posteriores. Se entiende que no ha habido utilización oportuna cuando en un período tributario, existiendo Débito Fiscal, el contribuyente no ha efectuado la debida rebaja del crédito reajustado. Sin embargo, el contribuyente conserva el derecho a solicitar, en la forma y plazo, que en este caso es de un año, la devolución del citado reajuste, para lo cual debe proceder a rectificar la declaración en que se efectuó la imputación del remanente de Crédito Fiscal sin reajuste.

Ejemplo de determinación del Crédito Fiscal Mensual :

I.V.A. recargado en compras que generan  
simultáneamente operaciones gravadas y  
exentas : 1.700.-

Notas de débitos recibidas	:	250.-
Notas de créditos recibidas	:	(80.-)
Ventas exentas del mes	:	8.500.-
Ventas afectas del mes	:	11.000.-
Ventas exentas acumuladas hasta el mes anterior	:	28.500.-
Ventas afectas acumuladas hasta el mes anterior	:	36.200.-
Remanente mes anterior 2,1 U.T.M. ; U.T.M. del mes	:	350.-

Determinación del porcentaje correspondiente a las ventas afectas.

---

Ventas exentas		Ventas totales	
del mes	: \$ 8.500.-	del mes	: \$ 19.500.-
acumuladas	: \$ 28.500.-	acumuladas	: \$ 64.700.-
total	: \$ 37.000.-	total	: \$ 84.200.-

$$\% \text{ sobre Crédito Fiscal} = \frac{37.000 \times 100}{84.200} = 43,94 \%$$

Determinación de Crédito Fiscal utilizar :

---

I.V.A. recargado en facturas de compras	:	\$ 1.700.-
(+) I.V.A. recargado en notas de débitos	:	\$ 250.-
(-) I.V.A. recargado en notas de créditos	:	\$ (80.-)
Subtotal	:	\$ 1.870.-

(+) Remanente mes anterior 2,1 U.T.M.

2,1x \$350.- (U.T.M. del período)	: \$ 735.-
	<hr/>
Total Crédito Fiscal del período	: \$ 2.605.-

Crédito Fiscal del mes imputable a las ventas afectas :

\$ 2.605 x 43,94% = \$ 1.145.-

**Nota :**

- Para tipificar el cálculo de la proporcionalidad del Crédito Fiscal, se ha utilizado el supuesto de que los bienes adquiridos o los servicios utilizados, son de utilización común, es decir, no puede identificarse claramente si su destino es una operación gravada o se aplicarán a una operación exenta por el tributo.
- Las diferencias de Crédito Fiscal, que no es posible deducir deben ser cargadas a los resultados del ejercicio, en el ejemplo dado asciende a \$ 1.460.-

**2.1.10 REGIMEN APLICABLE A LOS EXPORTADORES :**

En virtud de lo dispuesto en la letra D del artículo 12 de la Ley, las especies exportadas en su venta al exterior, están exentas de I.V.A. como también lo están, algunos servicios definidos en los incisos 4, 5 y 6 del artículo 36 de la presente Ley.

*Concepto de Exportador :* Es la persona que abre un registro de exportación en el Banco Central de Chile y queda obligado a presentar al referido banco, para la visación correspondiente, la documentación comprobatoria de la exportación. Para estos efectos la Ley señala que serán considerados como exportadores, las empresas de transporte aéreas, de carga y pasajeros desde el exterior hacia Chile y viceversa; empresas aéreas o navieras o sus representantes en Chile, que efectúen transporte de pasajeros o de carga en tránsito por el país y que por consiguiente, no tomen o dejen pasajeros en Chile, ni carguen o descarguen bienes o mercancías en el país.

#### **2.1.10.1 EXENCIONES QUE BENEFICIAN A LOS EXPORTADORES :**

Entre las franquicias que benefician a la actividad desarrollada por los exportadores, pueden señalarse las siguientes en relación con el I.V.A.

a) Exención de I.V.A. que beneficia a la adquisición de Materias Primas :

Respecto de la adquisición de Materias Primas Nacionales, la exención puede hacerse efectiva, si el exportador adquiere materias primas de personas que no emitan facturas o de proveedores que en forma previa renuncien expresamente al Crédito Fiscal que originarían tales transferencias, si quedaran afectas al I.V.A., esta franquicia requiere ser declarada por resolución fundada

por el S.I.I. a petición del exportador adquiriente. Asimismo, si las materias primas fueren importadas, podrá ser invocada esta franquicia, cuando los productores demuestren fehacientemente que tales importaciones estarán destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación.

b) Exención de I.V.A. que beneficia a ciertas remuneraciones y tarifas :

- 1.- Las remuneraciones, derechos o tarifas por servicios portuarios, fiscales o particulares de almacenaje, muellaje y atención de naves, como también las que se perciban en los contratos de depósitos, prendas y seguros recaídos en los productos que se vayan a exportar y mientras estén almacenados en el puerto de embarque,
- 2.- Las remuneraciones de los agentes de aduanas, las tarifas que los embarcadores particulares o fiscales o despachadores de aduanas cobren por poner a bordo el producto que se exporta y las remuneraciones pagadas por servicios prestados en el extranjero, transporte del producto desde el puerto de embarque al exterior, sea aéreo, marítimo, lacustre, fluvial, terrestre o ferroviario.
- 3.- Derechos o tarifas por peaje o uso de muelles, malecones, playas, terrenos de playas, fondo de mar o

terrenos fiscales, otros elementos marítimos o portuarios, cuando no se presten servicios con costo de operación por el estado u otros organismos estatales, siempre que se trate de la exportación de productos.

4.- Derechos y comisiones que se devenguen en trámites obligatorios para el retorno de las divisas y su liquidación.

c) Exención de I.V.A. a los bienes que se exporten :

Las empresas exportadoras se encuentran exentas del I.V.A. en todas sus ventas de bienes corporales muebles y por las prestaciones de servicios, propias de su giro, que realicen al exterior.

La aplicación de una norma especial permite a los exportadores recuperar el I.V.A. recargado en todas sus facturas de adquisición de bienes o utilización de servicios.

La exención del I.V.A. que beneficia a la operación de exportación misma, ligada al derecho que le asiste al exportador a recuperar todos los I.V.A. que los proveedores de bienes y servicios le habían recargado en sus respectivas facturas, implica la desgravación total del producto de exportación, en todas sus fases de distribución, producción y venta.

d) Recuperación total del I.V.A. por los exportadores :

El artículo 36 de la Ley establece que los exportadores tienen derecho a recuperar el I.V.A. que se les haya recargado o que hubieren pagado al adquirir o importar bienes o al utilizar servicios, todos ellos destinados a su actividad exportadora.

La recuperación del I.V.A. en estudio alcanza al tributo soportado o pagado, según el caso por los siguientes conceptos entre otros :

1.- Adquisición o importación de bienes destinados a su actividad de exportación, entre los que se podrían citar :

- Las materias primas, partes o piezas y otros elementos consumidos en el proceso de producción.
- Las maquinarias, equipos industriales, incluidos sus repuestos y accesorios, herramientas y otros bienes del activo inmovilizado.
- Los bienes cuya adquisición constituya un gasto general de la empresa, como los artículos destinados a envasar y embalar el producto o a dejarlo en condiciones de ser exportado, etc.

2.- Utilización de servicios destinados al mismo fin.

### 2.1.10.2 METODOS PARA LA RECUPERACION DEL I.V.A. :

La recuperación del I.V.A. puede hacerse efectiva a través de uno más de los siguientes métodos :

#### 1.- Recuperación del I.V.A. a través del mecanismo del Crédito Fiscal :

La Ley otorga a los exportadores la posibilidad de recuperar el I.V.A. soportado en todas sus adquisiciones y utilización de servicios destinados a su actividad de exportación, a través del mecanismo del Crédito Fiscal, es decir, imputándolo al Débito Fiscal causado por sus otras operaciones gravadas con I.V.A. en el período respectivo.

Para emplear este sistema de recuperación es menester que el exportador no sólo realice exportaciones exentas de I.V.A., sino que además debe efectuar operaciones de ventas o servicios dentro del país afectas a dichos impuestos, ya que sólo así generará un Débito Fiscal del cual podrá deducir el I.V.A. soportado en las adquisiciones relacionadas con las exportaciones.

Si el Débito Fiscal de un mes resulta insuficiente para absorber el Crédito Fiscal relacionado con las operaciones de exportación, el remanente se acumula a los Créditos del período siguiente y así sucesivamente hasta lograr su imputación total. Como alternativa a esta opción, los exportadores pueden solicitar al Servicio de

Tesorerías, que el excedente de Crédito Fiscal, les sea devuelto dentro del mes siguiente de efectuado el embarque para los bienes o de la aceptación de trámite de la Declaración de Exportación en el caso de los servicios. El exportador podrá solicitar la recuperación de los Créditos Fiscales en relación con las operaciones que se efectúen en su actividad de exportación o considerada como tal.

Ejemplo :

	<u>Neto</u>	<u>I.V.A.</u>
a) Compras de bienes y servicios destinados a la actividad de exportación y ventas internas :	20.000.-	3.600.-
 Remanente mes anterior :		
13,05 U.T.M.		
U.T.M. del período \$350.-		
(13,05 x \$ 350.-) :		4.568.-
		<hr/>
TOTAL CREDITO FISCAL	\$	8.168
 b) Ventas del período :		
Exportaciones :	40.000.-	Exento
Internas :	15.500.-	2.790.-
		<hr/>
TOTAL DEBITO FISCAL	\$	2.790.-

Resumen declaración mensual del I.V.A.

---

Débito Fiscal	\$ 2.790.-
(-)Crédito Fiscal	\$ 8.168.-
	<hr/>
Remanente Crédito F.	\$(5.378.-)

**Nota :** Como lo ilustra el ejemplo, no se logró la recuperación integral del I.V.A. soportado en la adquisición de bienes y servicios, ya que el Débito Fiscal fué insuficiente para lograr la absorción total del Crédito Fiscal determinado, con lo que se origina un remanente de Crédito Fiscal, el que puede ser recuperado a través de dos alternativas, las que se detallan a continuación :

- a) Efectuar la conversión correspondiente en U.T.M., en el ejemplo dado sería :  $\frac{\$ 5.378.-}{\$ 350.-} = 15,37$  U.T.M , e imputarlo sucesivamente y debidamente reajustado, a los futuros Débitos Fiscales, hasta conseguir su total recuperación.
- b) Solicitar su devolución al Servicio de Tesorerías, dentro del mes siguiente, para lo cual el exportador deberá presentar una declaración jurada de los antecedentes que allí se soliciten.

Con todo, la devolución impetrada no podrá ser superior a la proporción de I.V.A. que le corresponda a las exportaciones respecto de las ventas totales

efectuadas en el período.

En el ejemplo dado sería :

$$\begin{aligned} \text{Cálculo de la proporción} &= \frac{\text{Exportación} \times 100}{\text{Ventas totales}} \\ &= \frac{40.000.- \times 100}{45.500.-} = 87,91\% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Proporción de I.V.A.} & \\ \text{a recuperar} &= \text{Total Crédito Fiscal} \times \text{Proporcional} \\ &= 5.378.- \times 87,91 \\ &= \$ 4.728.- \end{aligned}$$

## 2.- Devolución del I.V.A. por Tesorerías Post-Embarque :

El procedimiento que debe seguir todo exportador y demás empresas favorecidas con el sistema de recuperación de impuestos, para obtener la devolución del I.V.A. soportado en sus adquisiciones, es el siguiente :

- a) Deben presentar al Servicio de Tesorerías dentro del mes siguiente de efectuado el embarque para los bienes o de la aceptación a trámite de la Declaración Jurada en tres ejemplares que contendrá las especificaciones que determine el S.I.I.

Especificaciones que debe contener la Declaración Jurada de los exportadores :

- 1.- Nombre o razón social, domicilio legal y R.U.T.
  - 2.- Actividad económica y código de dicha actividad.
  - 3.- Mes y año del o los embarques.
  - 4.- Tipos de cambio bancarios vigentes en los dpias de los embarques, indicando además, Números y fechas de los conocimientos de embarques.
  - 5.- Total ventas netas internas (país) contabilizadas según libro de ventas, folio, mes y año.
  - 6.- Total ventas externas (valor FOB) a la fecha de los embarques, con derecho a recuperar su correspondiente crédito fiscal (registradas en columnas separadas del Libro de Ventas y facturadas en el mismo mes del embarque).
  - 7.- Total de ventas en el mes de embarque.
  - 8.- Monto total del Crédito Fiscal del mes.
  - 9.- Porcentaje de ventas externas en relación al total de las ventas del mes del embarque.
  - 10.- Monto de la devolución solicitada o Crédito Fiscal a recuperar (se determina aplicando el mismo porcentaje de la letra anterior sobre el total del Crédito Fiscal).
  - 11.- Valor FOB, n° y fecha de las declaraciones de exportación cumplidas, correspondiente a los conocimientos de embarques.
- b) A dicha declaración se deberá acompañar copia del o los conocimientos de embarque en el caso de los bienes o de la o las Declaraciones de Exportación en el caso de los servicios exportados durante el mes anterior.

c) El Servicio de Tesorerías, a través de las Tesorerías Regionales o Provinciales, deberá girar el cheque correspondiente al exportador de bienes o servicios y entregarlo a éstos dentro del plazo de 5 días hábiles siguientes a la fecha en que se hubiere presentado la Declaración Jurada.

### 3.- Devolución del I.V.A. por Servicio de Tesorerías Pre-embarque :

Los exportadores pueden solicitar al S.I.I. que se les dicte una Resolución autorizándoles el reembolso inmediato del I.V.A. y/o de otros impuestos adicionales, que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a las actividad de la exportación, acreditando para estos efectos tener compromisos de exportación.

Por compromiso de exportación se entiende cualquier documento o declaración que deie contancia de la obligación o intención de exportar.

Para estos efectos los exportadores deberán cumplir los siguientes requisitos :

a) Presentar una declaración jurada.

Esta declaración deberá contener : Individualización del exportador, N° de su R.U.T., plazo dentro del cual realizará la exportación, monto estimado de ella y la

aceptación de dar cumplimiento a todas las obligaciones y requisitos que establece la Ley.

b) Acompañar el proyecto de la inversión que dará origen a la exportación.

Una vez presentado los antecedentes, el S.I.I. emitirá una Resolución, en donde se señalará si se autoriza la devolución anticipada, sea en forma total o parcial, o si se deniega dicha solicitud, exponiendo con claridad las consideraciones en que se basa su Resolución.

Cumplido los tramites de rigor, y siempre que la resolución emitida por el S.I.I. de lugar a la petición solicitada por el exportador, el Servicio de Tesorerías efectuará el reembolso de los impuestos dentro del plazo de 5 días hábiles al exportador solicitante. El reembolso será igual al monto de los impuestos pagados, siempre que no exceda de la suma que resulte de aplicar la tasa del I.V.A. (18%) al valor F.O.B. del compromiso de exportación, al tipo de cambio del mercado bancario en que se solicita el reembolso.

Una vez entregado el cheque, el Crédito Fiscal correspondiente se considera extinguido y así debe indicarse en la siguiente declaración de I.V.A.

### 2.1.11 DECLARACION Y PAGO DEL I. V. A.

El I.V.A. es un impuesto de declaración y pago simultáneo de periodicidad mensual.

El I.V.A. devengado en un mes debe declararse y pagarse simultáneamente, hasta el día 12 del mes inmediatamente siguiente, salvo que el I.V.A. afecte a las importaciones el cual debe pagarse antes de retirar las especies del recinto aduanero.

Las declaraciones del I.V.A. y su pago cuando corresponda, deben presentarse exclusivamente en las instituciones bancarias y financieras que hayan sido designadas recaudadoras mediante resolución publicada en el Diario Oficial.

Las declaraciones sin pago de impuesto, son recibidas por las instituciones recaudadoras sólo cuando la falta de pago se origine por :

- a) Exceso de Crédito Fiscal (Remanente).
- b) No haber tenido movimiento durante el mes.
- c) Haber realizado operaciones exclusivamente exentas de I.V.A.

Las declaraciones que conlleven montos a pagar, solamente son recibidas cuando se adjunta el dinero, vale vista o cheque por el valor correspondiente a lo adeudado. Tampoco se admiten pagos parciales.

Los contribuyentes con diversas actividades deben presentar una sola declaración por el conjunto de actividades que desarrollen. Igual norma opera para aquellas empresas con más de un establecimiento, es decir, con sucursales, las que deben declarar y pagar el I.V.A. en forma conjunta resumiendo las operaciones realizadas por las sucursales, y por la casa matriz, la declaración llevará como domicilio, el de esta última para todos sus efectos.

Contenido de las declaraciones :

Las declaraciones de I.V.A. deben contener :

- a) El monto total de las ventas, servicios y otras operaciones asimiladas a ventas o servicios, excepto las importaciones.
- b) El monto de las exportaciones realizadas en el mes.
- c) El I.V.A. retenido a terceros, como ocurre en el caso de compras efectuadas a *vendedores* de difícil fiscalización.
- d) Monto total del Crédito Fiscal.

Cuando el contribuyente no tenga movimiento en sus actividades, esto es, no haber efectuado compras ni ventas durante todo un período tributario, o más, se encuentra en la obligación de presentar una declaración mensual *sin movimiento*, salvo que haya comunicado por escrito al S.I.I. el término de sus actividades.

Sanciones por falta de declaración y/o pago de I.V.A.

Las sanciones por el no cumplimiento de las obligaciones de declarar y pagar el I.V.A. o por su cumplimiento fuera de los plazos legales, se aplican de acuerdo a diversos preceptos contenidos en el Código Tributario.

De la aplicación de dichos preceptos y de la regularización de algunas de esas sanciones efectuada por el S.I.I., se derivan las siguientes variables :

a) Por declaraciones sin movimiento:

La no presentación de tales declaraciones, está sancionada con una multa equivalente a 2 U.T.M. vigentes a la fecha en que tardíamente se presente la declaración.

b) Declaraciones no afectas a pago porque el Crédito Fiscal supera los Débitos Fiscales :

La multa aplicada por la no presentación de tales declaraciones asciende a :

- 1 U.T.M. por el primer mes;
- Aumentadas en 1 U.T.M. por cada nuevo mes o fracción de un mes de retardo. hasta llegar a 12 U.T.M.

c) Declaraciones afectas al pago de impuestos :

Las declaraciones de I.V.A. de las cuales se derive la obligación de efectuar el pago de dicho tributo, que no se presenten dentro del plazo legal, se hacen acreedoras a las siguientes sanciones :

*Multas* : 10% del monto del impuesto adeudado (reajustado), aumentándose en un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, hasta llegar a un tope máximo de un 30% del monto del impuesto adeudado.

*Intereses Penales* : 1,5% mensual por cada mes o fracción de mes de atraso en el pago, calculados sobre el monto del impuesto adeudado debidamente reajustado.

*Reajuste* : Tanto las multas como los intereses penales se calculan sobre el monto del impuesto adeudado, previamente reajustado según el porcentaje de variación que haya experimentado el I.P.C. en el período comprendido entre el último día del segundo mes que precede al de su vencimiento, y el último día del segundo mes que precede al de su pago.

Los impuestos pagados fuera de plazo, pero dentro del mes calendario de su vencimiento, no son objeto de reajuste.

## 2.2 IMPUESTOS DE RETENCION :

*Concepto* : Son aquellos impuestos que deben ser declarados y enterados en arcas fiscales por un tercero ajeno al deudor del tributo, llamado Agente de Retención.

Sujeto Activo (Estado)

↓  
Agente de Retención

↓  
Sujeto Pasivo (Deudor)

### 2.2.1 PERSONAS OBLIGADAS A RETENER :

A.- Oficinas públicas, personas naturales o jurídicas que paguen por cuenta propia o ajena las siguientes rentas :

a) Rentas moviliarias, consistentes en intereses, pensiones o cualquier clase de capitales moviliarios. Retención del 10% de las rentas.

b) Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones, asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos, pensiones, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiros, y las cantidades percibidas por gastos de representación. La retención se efectuará de acuerdo a la escala de tramos progresivas

fijadas en U.T.M. de acuerdo a la Ley.

- c) Rentas percibidas por choferes de taxis que no sean propietarios de los vehículos que exploten, se les retendrá un impuesto equivalente a un 3.5% sobre el monto de 2 U.T.M. Este impuesto debe ser recalculado mensualmente por el propietario del vehículo.
  
- d) Rentas provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquier otra profesión u ocupación lucrativa, incluida las rentas obtenidas por asesorías profesionales. La obligatoriedad de retener el tributo, rige cuando las rentas sean canceladas por personas que obtengan rentas de 1º categoría, obligadas por la Ley a llevar contabilidad. La retención se hará con una tasa provisional del 10%.
  
- e) Las participaciones o asignaciones percibidas por los directores, consejeros de las S.A., cuya retención se efectuará con una tasa provisional del 10%.
  
- f) Rentas de fuentes que se remesen al exterior o sean percibidas por personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituídas fuera del país. La retención se efectuará con una tasa provisional del 35%, que se aplicará sobre las cantidades que se paguen o abonen en cuenta.

- g) Rentas de fuentes chilenas obtenidas por personas sin domicilio ni residencia en Chile por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesoría técnica y otras prestaciones similares sean que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración. La retención se efectuará con una tasa provisional del 40%.
- h) Rentas percibidas por chilenos que residan en el extranjero y no tengan domicilio ni residencia en Chile por las sumas percibidas por fuentes chilenas. La retención se efectuará con una tasa provisional del 35%.
- i) Rentas obtenidas por personas naturales extranjeras que no tengan domicilio ni residencia en Chile que hubieran obtenido remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad personal.

B.- Las personas naturales o jurídicas, que remesen al exterior rentas por los siguientes conceptos :  
(Retención 5%, tasa provisional)

- a) Enajenación o cesión de acciones de S.A. siempre que en la fecha de adquisición y enajenación haya transcurrido a lo menos un año.
- b) Enajenación de pertenencias mineras.
- c) Enajenación de derechos de agua.
- d) Enajenación de derechos de propiedad intelectual o industrial en caso que dicha enajenación sea efectuada por el inventor o autor.

- e) Enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias.
- f) Enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad.

C.- Las empresas periodísticas, editores, impresoras e importadoras de periódicos, revistas e impresos, que vendan estos artículos a los suplementeros, sea directamente o por intermedio de agencias o de distribuidores, deberán retener el impuesto, con una tasa del 0,5% aplicada sobre el precio de venta al público de los respectivos periódicos, revistas e impresos que los suplementeros hubieren vendido efectivamente.

D.- Los compradores de productos mineros a los pequeños mineros artesanales, deberán retener el impuesto único que les afecta de acuerdo a las tasas que establece la Ley para cada venta de mineral, aplicada sobre el valor neto de venta de los productos. Igual retención y con las mismas tasas, procederán respecto de los demás vendedores de minerales que determinen sus impuestos de acuerdo a presunciones de renta. En cuyo caso el vendedor podrá solicitar a los compradores la retención de un porcentaje mayor.

### 2.2.2 DECLARACION Y PAGO DE IMPUESTOS RETENIDOS :

Las personas naturales o jurídicas obligadas a retener el impuesto deberán llevar un libro especial en el cual se anotará el impuesto retenido y el nombre y la dirección de la persona por cuya cuenta se retenga.

En los libros de contabilidad y en los balances, se dejará constancia de las sumas retenidas. Esta obligación no rige para los casos de retención de impuestos que efectúen las empresas, a los suplementeros por las ventas que efectúen.

La declaración y pago de los impuestos retenidos se efectuará dentro de los doce primeros días de cada mes respecto de todos los tributos retenidos en el mes anterior, por aquellas rentas que sean pagadas, distribuídas, retiradas, remesadas, abonadas en cuenta o puesta a disposición del interesado en cualquier forma.

La responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención en conformidad a las disposiciones legales vigentes, recaerá únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto, acredite que dicha retención se efectuó.

Si no se efectuare la retención, la responsabilidad por el pago, recaerá también sobre las personas obligadas a efectuarlas sin perjuicio de que el Servicio de

Impuestos Internos, pueda girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta.

### 2.3 PAGO PROVISIONAL :

*Concepto* : Son pagos establecidos en forma obligatoria, que tienen por finalidad provisionar mensualmente y en forma adelantada, los impuestos anuales de 1<sup>ra</sup> y 2<sup>da</sup> categoría que afecta a cada contribuyente obligado según el D.L. 824 sobre Impuesto a la Renta. Estos pagos se fijan de acuerdo a un porcentaje o cuota sobre la base de los ingresos mensuales. Puede ser de tasa fija, que es aquella que no sufre alteración de un ejercicio, o de tasa variable, la que debe recalcularse según los antecedentes que emanen de lo ocurrido en el último ejercicio comercial. Así tenemos que para efectos de cálculo de los P.P.M. existen contribuyentes sometidos a una tasa fija y contribuyentes sometidos a una tasa variable.

#### 2.3.1 P.P.M. OBLIGATORIO, CONTRIBUYENTES DE 1<sup>ra</sup> CATEGORIA :

A.- Contribuyentes de 1<sup>ra</sup> categoría, sometidos a una tasa fija :

- 1.- Propietarios de un taller artesanal u obrero.
- 2.- Contribuyentes que explotan vehículos motorizados destinados al transporte de pasajeros.

3.- Contribuyentes que exploten vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de carga ajena y que estén sujetos al régimen de renta presunta.

4.- Los pequeños mineros de mediana importancia que tributen en base a una presunción de renta, quienes darán cumplimiento al P.P.M. obligatorio, con las retenciones que le efectúen los compradores de sus productos.

B.- Contribuyentes de 1<sup>ra</sup> Categoría sometidos a una tasa variable:

1.- Los contribuyentes, cualquiera que sea su organización jurídica, que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas, obligados a declarar renta efectiva por dichos bienes.

2.- Los propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas, que no sean S.A. y que no obstante, cumplir con los requisitos exigidos para declarar la renta presunta de dichos bienes, opten por declarar la renta efectiva de dichos bienes.

3.- Los contribuyentes que no sean S.A. que exploten bienes raíces agrícolas en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario y que, no obstante cumplir con los requisitos exigidos para declarar la renta presunta de dichos bienes, opten por declarar la renta efectiva de los mismos.

- 4.- Las S.A. que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas obligados a declarar la renta efectiva de dichos bienes.
  
- 5.- Los contribuyentes, cualquiera que sea su organización jurídica, que desarrollen actividades cuyas rentas provengan de la industria, del comercio, de la minería, de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización de empresas financieras y otros de actividad análogas, constructoras, periodísticas y publicitarias, de radiodifusión, T.V., procesamiento automático de datos y telecomunicaciones. De las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo portuario aduanero y agentes de seguros que no sean personas naturales, clínicas, hospitales, laboratorios, y otros establecimientos análogos particulares, y empresas de diversión y esparcimiento.
  
- 6.- Los contribuyentes mineros, y las S.A. y en comandita por acciones, que desarrollen actividades mineras obligados a declarar la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa.

7.- Los contribuyentes, cualquiera que sea su calidad jurídica, que a cualquier título posean o exploten vehículos motorizados de transporte terrestre de carga ajena que opten o se encuentren obligados a declarar la renta efectiva de dicha actividad mediante contabilidad, igualmente las S.A. y en comandita por acciones que se dediquen al transporte de pasajeros.

8.- Las sociedades de profesionales que opten por declarar sus rentas, de acuerdo con las normas de 1<sup>ra</sup> categoría, quienes para ejercer esta opción, deberán presentar dentro de los tres primeros meses del año comercial, una declaración ante es S.I.I., en donde se solicite el cambio de categoría en la declaración de sus rentas, la que comenzará a regir en el mismo año en que se solicite, el contribuyente que opte por esta alternativa no podrá volver al sistema de tributación de la 2<sup>da</sup> categoría.

#### **2.3.1.1. DETERMINACION DE LA TASA VARIABLE DE LOS P.P.M. OBLIGATORIOS :**

Los contribuyentes de la primera categoría, que conforme a lo dispuesto en la letra a) del artículo 84 D.L. B24, están obligados a efectuar el 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 aquel en que se determina dicha proporción.

El procedimiento a seguir, para el cálculo de la tasa promedio, es el siguiente :

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 dió o no cumplimiento al citado pago provisional, el total obtenido se dividirá por 12 o por el número de meses que comprenda el ejercicio, expresando el resultado en 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.

En segundo lugar, la tasa 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 el 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 de cierre del ejercicio, y

- b) El monto total del impuesto de primera categoría que debió declararse y pagarse por el mismo período comercial indicado, descontando el crédito por contribuciones de bienes raíces cuando se haya tenido derecho a dicha deducción.

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 impuesto de 1ra. categoría x 100	=	% de aumento o disminución de tasa prom.
Monto total P.P.M. obligatorios reajustados		

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, la tasa promedio deberá aumentarse en el porcentaje obtenido según la fórmula referida.

#### **2.3.1.2 PERIODO POR EL CUAL SE APLICA LA TASA VARIABLE DE P.P.M. :**

La tasa variable de P.P.M. tendrá una vigencia de doce meses, y se aplicará desde los ingresos brutos del mes en que debe presentarse la declaración anual de renta correspondiente al ejercicio comercial inmediatamente anterior al cual corresponde su cálculo y hasta los ingresos brutos del mes anterior a aquel 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 del mes de Abril y hasta los ingresos brutos del mes de Marzo del año siguiente.

En aquellos casos en que la tasa variable de P.P.M. no sea determinable, ya sea porque 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.

### 2.3.1.3 BASE IMPONIBLE DE LOS P.P.M.

La base imponible de los P.P.M. 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 sus rentas efectivas mediante contabilidad, ya sea completa o simplificada. Por *ingresos brutos*, debe entenderse, todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y de actividades incluidas en la primera categoría.

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

- 1.- Tratándose de ventas de mercaderías, constituye ingreso bruto el precio de venta, menos el I.V.A. que estuviere incluido 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 servicios, se considera ingreso bruto el valor de la prestación, sin considerar el impuesto a los servicios que se haya recargado. El valor de los materiales, repuestos y otros elementos empleados en la prestación, que se cobren además 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 el arrendamiento de vehículos de transporte terrestre de carga o pasajeros, sin chofer, se considera ingreso bruto la cantidad que se perciba o devenga en virtud del respectivo contrato de arrendamiento, ya que ésta no se identifica con el *contrato de transporte*.
- 7.- El valor de los envases que se cobren al cliente también forman parte de los ingresos brutos afectos a P.P.M.
- 8.- También constituirán ingresos brutos del período, los anticipos de intereses que obtengan los bancos, las empresas financieras y otras similares.

- 9.- Los intereses, reajustes y diferencias de cambio originados en operaciones de crédito de cualquier clase, deben formar parte de los ingresos brutos mensualmente a medida que se devenguen.
- 10.- Forman parte de los ingresos brutos los recargos o intereses moratorios cobrados por atraso en el pago de los bienes, servicios o deudas.
- 11.- Los suministros de electricidad proporcionados por empresas distribuidoras de electricidad en el último mes del ejercicio comercial, da lugar al devengamiento de una renta que debe ser considerada como ingreso bruto de ese mes, aún cuando su facturación queda diferida a un período posterior.
- 12.- En las exportaciones la diferencia de cambio que se produzca entre el valor de facturación (reducida a moneda nacional) y la liquidación de las divisas respectivas, constituye un mayor ingreso bruto del mes en que se efectúa la liquidación.
- 13.- Las empresas constructoras que ejecutan obras por *administración*, deben considerarse como ingreso bruto los *honorarios* pactados en el respectivo contrato, a medida que estos se devenguen.
- 14.- 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 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.

#### 2.3.1.4 SUSPENSION DE LOS P.P.M. OBLIGATORIOS :

Los contribuyentes sometidos obligatoriamente al sistema P.P.M., conforme a las normas de la letra a) del artículo 84, podrán suspender el cumplimiento de estos, cuando al término del ejercicio inmediatamente anterior o en algunos de los trimestres calendarios del período siguiente, se encuentran en situación de pérdida tributaria.

La suspensión opera sólo respecto de los P.P.M. correspondiente a los ingresos brutos del trimestre calendario inmediatamente siguiente a aquel en que se determina una pérdida tributaria.

Los contribuyentes que se encuentren en condiciones de suspender sus P.P.M. obligatorios, por encontrarse al cierre del ejercicio comercial inmediatamente anterior o al término de alguno de los trimestres calendarios del período comercial siguiente en una situación de pérdida tributaria, deberán acreditar tal circunstancia con un Estado de Pérdidas y Ganancias acumulado hasta el trimestre anterior a partir del cual rige la suspensión de

los citados pagos. Dicho Estado de Resultados, deberá ser mantenido en poder del contribuyente y a entera disposición del S.I.I. cuando éste lo requiera.

La situación de pérdida tributaria al término del ejercicio (31 de Diciembre de cada año) se acreditará con el balance anual de ocho columnas que los contribuyentes deben confeccionar a dicha fecha, el cual sirve de base para la determinación del resultado tributario del período. Por su parte, las circunstancias de pérdida tributaria producida al fin de un trimestre del ejercicio comercial respectivo, se acreditará mediante un Estado de Pérdidas y Ganancias Acumulativo (arrastrando los resultados de los trimestres anteriores) confeccionado especialmente a dicha fecha, el cual servirá de base para la determinación del resultado tributario del trimestre de que se trate.

Para estos efectos, los contribuyentes que se acojan a la suspensión de sus P.P.M. obligatorios, deberán dar aviso al S.I.I. de tal circunstancia, utilizando la línea 37 (código 300 del formulario 29 de *declaración y pago simultáneo mensual*, en cada uno de los meses por los cuales suspenden sus P.P.M., y anotando el monto de la pérdida tributaria obtenida al término del ejercicio comercial respectivo o al final del trimestre de que se trate.

Se deberá reanudar el cumplimiento de los P.P.M. respecto de los ingresos brutos del trimestre calendario

inmediatamente siguiente a aquel en que se determine utilidad tributaria.

### 2.3.2 P.P.M. CASOS ESPECIFICOS O DE TASA FIJA :

1.- P.P.M. de los contribuyentes de segunda categoría, artículo 84 letra b.

La tasa que se aplicará será un 10% sobre el monto de los *ingresos brutos* percibidos en cada mes. Para estos efectos, se considerarán ingresos brutos de los contribuyentes sometidos a este sistema, el total de ingresos provenientes de la respectiva profesión u ocupación lucrativa, correspondiente a cada mes de ejercicio de su actividad, con exclusión de aquellos que hayan sido afectados por la retención del impuesto. No existe la obligación de computar dentro de la base imponible afecta a P.P.M. los siguientes ingresos :

- Las cantidades devengadas por servicios profesionales u ocupacionales lucrativas, cuyo pago o percepción se encuentre pendiente, sin embargo ello deberá efectuarse en el momento en que ocurra su percepción.
- Las cantidades recibidas como reembolsos de gastos por cuenta de terceros siempre que en la respectiva boleta, se desglose claramente el monto del honorario y el monto de los gastos por cuenta de terceros. Sin perjuicio de lo anterior, ello deberá acreditarse fehacientemente con

las respectivas boletas o facturas de los gastos en que haya incurrido el contribuyente.

- Cantidades provenientes de la venta de bienes del activo del contribuyente, tales como aparatos de rayos e instrumental médico, máquinas de escribir o calcular, muebles y útiles de oficina, etc.

Los contribuyentes afectos son :

- a) Los contribuyentes que desempeñan profesiones liberales.
- b) Los auxiliares de la administración de justicia respecto de los derechos, que conforme a la Ley, obtienen del público (notarios, archiveros, judiciales, conservadores, etc.)
- c) Profesionales, Contadores, Constructores y Periodistas con o sin título universitario, o personas que desempeñen cualquier profesión u ocupación lucrativa.
- d) Las sociedades de profesionales.

## 2.- P.P.M. Talleres Artesanales u Obreros :

Las personas naturales propietarias de un taller artesanal u obrero, deberán efectuar mensualmente un pago provisional del 3% sobre el monto de sus ingresos brutos, como mínimo.

Respecto de aquellos talleres que se dediquen en forma preponderante a la fabricación de bienes, este pago

provisional será de un 1,5% sobre los ingresos brutos, sin perjuicio de los pagos voluntarios que cada uno quiera hacer tanto en este caso, como en el anterior.

Se entenderá que existe preponderancia de la actividad de fabricación de bienes por sobre la prestación de servicios de cualquiera índole, cuando el monto de los ingresos brutos en el mes respectivo, originado por la fabricación y venta de dichos bienes, sea superior al de los provenientes de la prestación de servicios.

Los talleres artesanales, son considerados por la Ley, como una pequeña empresa, que el contribuyente explote personalmente, destinada a la fabricación de bienes o a la prestación de servicios de cualquier especie, cuyo capital efectivo no exceda de 10 U.T.A. al comienzo del ejercicio respectivo, y que no emplee más de 5 operarios, incluyendo los aprendices y los miembros del núcleo familiar del contribuyente.

### 3.- P.P.M. de la Actividad del Transporte Terrestre :

Los contribuyentes que se mencionan a continuación, están obligados a efectuar P.P.M. a cuenta del impuesto de primera categoría que les afecta, con tasa fija del 0.2% calculada sobre el precio corriente en plaza de los vehículos que exploten, según la tabla de valores que publique el S.I.I.

- a) Contribuyentes que no sean S.A. o en comandita por acciones, que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros, y que tributen en base a renta presunta.
  
- b) Contribuyentes que no sean S.A. o en comandita por acciones, que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte terrestre de carga ajena y que tributen bajo el régimen de renta presunta.

Respecto de los contribuyentes que exploten automóviles destinados a taxis o taxis colectivos, tienen derecho a rebajar, para los efectos de determinar sus P.P.M., un 30% del valor corriente en plazo fijado por el S.I.I. como forma de determinar una rebaja a la base imponible sobre la que se aplique el mencionado pago.

Los contribuyentes de esta actividad, están facultados por la Ley, para acumular los P.P.M. obligatorios hasta por 4 meses, e ingresarlos en arcas fiscales entre el 1 y 12 de Abril, Agosto y Diciembre respectivamente. No obstante, si el contribuyente presenta la declaración fuera de plazo (según lo indicado), ésta deberá corresponder a cada uno de los meses, no pudiendo declarar en forma acumulada.

### 2.3.3 DE LOS PAGOS PROVISIONALES VOLUNTARIOS :

Si los P.P.M. obligatorios no alcanzan a cubrir los impuestos anuales a la renta del contribuyente, o si este no estaba obligado a efectuarlos, la ley le otorga la facultad de efectuarlos en las siguientes condiciones :

- a) Se podrán efectuar por cualquier monto.
- b) Se podrán efectuar de manera permanente o esporádica.
- c) Se podrán efectuar en cualquier momento, sin sujeción a los plazos legales que rigen para los P.P.M. obligatorios. Sin embargo, sólo podrán imputarse a los impuestos anuales a la renta aquellos que se enteren en arcas fiscales a más tardar el 31 de Diciembre del respectivo ejercicio comercial.
- d) Al igual que los P.P.M. obligatorios, gozan de la reajustabilidad según la variación del I.P.C.

#### 2.3.3.1 IMPUTACION DE LOS P.P. VOLUNTARIOS A LOS P.P.M. OBLIGATORIOS :

El contribuyente podrá imputar los pagos provisionales voluntarios al cumplimiento de los pagos provisionales obligatorios posteriores del mismo ejercicio en que se hayan efectuado los voluntarios. Deberá ejercer directamente esta facultad, al momento de efectuar el ingreso en arcas fiscales del P.P.M. obligatorio, dejando constancia en el formulario de declaración mensual respectivo del pago provisional voluntario, debidamente reajustado, que imputa al P.P.M. obligatorio. La

imputación de dichos pagos voluntarios deberá efectuarse con un desfase, a lo menos, de dos meses respecto de aquel mes en que ellos se efectuaron. Así por ejemplo, un pago provisional voluntario enterado en Abril podrá imputarse al pago obligatorio del mes de Mayo, cuyo vencimiento legal de pago es el 12 de Junio, o bien uno siguiente.

Para los efectos de proceder a calcular el reajuste que se indica, es necesario aclarar que se entenderá por mes de imputación aquel en que venza legalmente el provisional obligatorio a cumplirse con la imputación en referencia. Estos pagos se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el I.P.C. 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 aquel en que se venza legalmente el pago provisional obligatorio a cumplirse con la imputación en referencia.

Ejemplo sobre la materia :

Antecedentes :

1.- Pago Provisional voluntario de

Febrero de 1990 ..... \$ 2.500.-

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 ..... \$ 1.000.-

Junio 1990 (Ingresos brutos de Mayo) por ..... \$ 1.800.-

Solución :

P.P.M. voluntario de Febrero de 1990 .....	\$ 2.500.-
más: Reajuste antes de su imputación al	
P.P.M. obligatorio de Mayo de 1990 :	
índices a considerar :	
01-1990 119,38 y 04-1990 124,80	
Porcentaje de reajuste : 4,54% .....	\$ 114.-
	<hr/>
P.P.M. voluntario reajustado .....	\$ 2.614.-

Imputación al P.P.M. obligatorio de	
Mayo de 1990 .....	\$ 1.000
Remanente a considerar como P.P.M.	
voluntario de Mayo de 1990 .....	\$ 1.614.-
más : Reajuste del saldo antes de su	
imputación al P.P.M. obligatorio	
de Junio de 1990.	
índices a considerar :	
04-1990 y 05-1990 124,80 y 126,70	
Porcentaje de reajuste : 1,52% .....	\$ 25.-
	<hr/>
Saldo de P.P.M. reajustado .....	\$ 1.639.-
P.P.M. obligatorio Junio de 1990 .....	\$ 1.800.-
	<hr/>
Diferencia que debe ser pagada en	
Tesorerías .....	\$ 161.-

El total de P.P.M. obligatorios, o la parte de él cumplida mediante la imputación de los pagos provisionales voluntarios, para los efectos de su imputación a los impuestos anuales a la renta, se reajustará de la misma forma que los P.P.M. obligatorios ingresados efectivamente

en arcas fiscales, esto es, mediante la variación del I.P.C. ocurrida entre el último día del mes anterior a la fecha del balance respectivo.

#### **2.3.4 PAGOS CON CARACTER DE P.P.M. QUE CONTENGAN OTROS TEXTOS LEGALES :**

##### **1.- Crédito especial de empresas constructoras (artículo 21 D.L. 910) :**

Establece que las empresas constructoras, tendrán derecho a deducir a título de crédito especial, una cantidad equivalente al 0,65% del Débito Fiscal del I.V.A. que determinen en la venta o promesa de venta de inmuebles para habitación por ellas construídas y en los contratos generales de construcción que no sean por administración de dichos inmuebles.

El citado crédito especial, deberá deducirse de los P.P.M. o quedare un remanente por ser estos de un monto inferior al del crédito especial, dicho total o saldo podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo. Si una vez imputado dicho crédito, quedare un remanente, este podrá imputarse a los mismos impuestos del mes siguiente y así en forma sucesiva. Si después de efectuada la declaración por el impuesto del mes de Diciembre de cada año, aún subsistiere un remanente por concepto de dicho crédito especial, este tendrá el carácter de Pago Provisional Voluntario del mismo período, y deberá solicitarse su devolución en la declaración de

impuesto a la renta (formulario 22 del año tributario correspondiente al período comercial que corresponda).

2.- Patentes mineras, carácter de P.P.M. voluntario :  
(artículo 164 Ley 18248) :

De conformidad a la disposición citada, a contar del año en que la pertenencia minera comience a explotarse por su propietario o por terceros las cantidades pagadas en el mes de Marzo a título de patente minera, tendrá el carácter de pago provisional voluntario los que, debidamente reajustados, deberán ser imputados exclusivamente a las siguientes obligaciones tributarias :

a) A las retenciones que afectan a los mineros y empresas mineras, respecto de las personas que adquieran sus productos, para los efectos de dar carácter de pago provisional voluntario a las cantidades pagadas a título de patente minera. los compradores de minerales deberán exigir a quienes soliciten las imputaciones, la exhibición del comprobante original que acredite el pago de la patente minera, siendo obligación del comprador registrar al dorso de dicho comprobante la fecha de imputación; monto imputado, debidamente reajustado según I.P.C.; saldo o remanente para futuras imputaciones; y pertenencia de la cual provienen los minerales o productos, según declaración escrita del vendedor.

- b) A los pagos provisionales obligatorios que deben efectuar las empresas mineras de mayor importancia, las S.A. y en comandita por acciones.
- c) Al impuesto de primera categoría que afecte a la regalía, renta de arrendamiento o prestación de similar naturaleza, percibida por el titular de una pertenencia minera entregada a terceros para su explotación.

3.- Cotizaciones Adicionales para Salud (artículo 8 Ley 18.566) :

Los empleadores del sector privado, que de su cargo efectúen una cotización adicional para salud en favor de sus trabajadores, en los términos que indica la Ley, tendrán derecho a imputar dichas sumas a las siguientes obligaciones tributarias :

- a) Pagos Provisionales obligatorios, correspondiente al período por el cual se efectúa la cotización adicional.
- b) Impuestos de retención o recargo que deben pagarse en la misma fecha, correspondiente al período indicado en a).
- c) Si luego de las imputaciones antedichas, aún quedare un remanente, podrá ser imputado a los mismos tributos antes mencionados, que deben declararse en los meses siguientes, debidamente reajustados.

d) El saldo o total de las cotizaciones adicionales que no hayan podido imputarse mensualmente en la forma señalada, y que quedaren pendientes al mes de Diciembre de cada año, tendrán el carácter de pago provisional voluntario y podrá ser imputado a los impuestos anuales a la renta que corresponda, o tendrá derecho a solicitar la devolución de dichas cotizaciones, o del remanente según sea el caso, a través de la presentación del formulario 22 sobre declaración de *impuestos anuales a la renta.*

4.- Impuesto Adicional pagado por exportadores (artículo 13 Ley 18.768) :

El impuesto adicional que paguen los exportadores en general, con motivo de asesorías técnicas que se integren al costo de un bien o servicio que se exporte, tendrá el carácter de P.P.M. obligatorio, y en virtud de tal calidad podrá ser imputado a los impuestos anuales a la renta y recuperado según sea el caso.

### **2.3.5 DECLARACION Y PAGO DE LOS P.P.M. :**

Para los efectos de la declaración y pago de los P.P.M., la Ley señala como plazo los días 12 de cada mes, siguientes al de la obtención de los ingresos brutos, sobre los cuales debe cumplirse con la obligación. Los P.P.M. voluntarios, en cambio, podrán efectuarse en cualquier día hábil del mes.

Tanto los P.P.M. obligatorios como voluntarios, se efectúan a través del Formulario N° 29 que el Servicio de Tesorerías ha establecido para el cumplimiento de los diversos impuestos sujetos al régimen de declaración y pago simultáneo.

Dicho formulario, debe extenderse en duplicado, sirviendo la copia de comprobante para efectos de que el contribuyente pueda acreditar el cumplimiento de su obligación.

Tratándose de contribuyentes que realicen diversas actividades y por las cuales están obligados a efectuar P.P.M. conforme a las disposiciones de la Ley de la Renta, deben presentar para tal efecto un sólo formulario de declaración que abarque todas las actividades que desarrollen.

**CAPITULO III**

**MODELO DE CONTROL INTERNO PARA EL AREA TRIBUTARIA EN LA  
DETERMINACION DE IMPUESTOS MENSUALES**

### 3.1 ASPECTOS GENERALES :

Como una manera de analizar en forma mas completa y poder detectar todas las posibles fallas que a diario se cometen en la empresa, ya sea en forma intencional o por desconocimiento de las leyes tributarias, se genera la necesidad de crear, implementar y supervisar el cumplimiento de un *Sistema de Control Interno relativo al Area Tributaria de la Empresa.*

Las condiciones que posibilitan fraudes importantes o el desarrollo de información contable no digna de confianza, se originan en un sistema inadecuado de control interno o en un sistema eficaz que resulta anulado por la ejecución inadecuada de los procedimientos establecidos o por incumplimiento deliberado de dichos procedimientos.

Los procedimientos adoptados, deberán proveer la protección que razonablemente sea posible, de acuerdo con la dimensión de la empresa y sus operaciones.

La evaluación de la efectividad del control interno contable en una organización, es parte esencial para determinar si éste, es adecuado o no , para el área de tributación, para que en definitiva, la implementación del control interno en esta área se sirva de la información proporcionada por el sistema contable en vigencia, en forma absolutamente confiable.

El control interno o comprobación interna de contabilidad, como también a veces se le llama, puede definirse tomando la aceptación oficial que la profesión ha dado al término, como : El plan de organización y métodos usados por la empresa para :

- a) Resguardar sus activos de pérdidas debidas a fraudes o errores involuntarios.
- b) Asegurar la confiabilidad en los datos de contabilidad, susceptibles de ser usados por la administración al tomar decisiones en las operaciones.
- c) Estimular la eficiencia en las operaciones y el cumplimiento de la políticas establecidas.

### **3.2 ESTRUCTURA DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO :**

Al circunscribir este trabajo al área tributaria, necesariamente se tiene que tocar los procedimientos de los departamentos, funcionarios y empleados que intervienen en la elaboración de datos que finalmente consigna la contabilidad y en base a la cual se determinan los impuestos.

A continuación se darán algunas definiciones de carácter complementario que ayudarán a hacer más viable la gestión de la empresa, no tan sólo en el área tributaria, sino en toda su estructura.

*Manual de Organización* : Este manual tiene por objeto describir las funciones, responsabilidad, autoridad y reacciones tanto internas como externas, que le corresponde a cada unidad en la empresa. Le indica al Jefe y Subordinado, por escrito, lo que se espera de cada uno de ellos con respecto de las materias anteriores. Este manual deberá estar en constante actualización en todo lo que se refiere a estructura y funciones tanto de la empresa como de cada una de sus unidades. En general, el contenido de este manual sería el siguiente :

- Introducción.
- Organigrama.
- Descripción de funciones.
- Descripción de relaciones de cada unidad.

*Manual de Procedimientos* : El manual de procedimientos comprende el conjunto ordenado de los procedimientos que formalmente se han establecido en la empresa, para la realización de las tareas para las cuales ha sido contratado el personal. Cabe hacer notar que un *procedimiento*, es aquel que establece, mediante una descripción literal o gráfica, la secuencia de las operaciones específicas que se realizan ante cada tarea determinada. El contenido de este manual constará en su texto, por ejemplo, con una relación de procedimientos, que incluirá una lista de los procedimientos y una descripción de estas. Este manual puede estar representado por un conjunto de flujogramas a los que se les podría anexar el diseño o modelos de los formularios que se utilicen en cada procedimiento.

*Manual de descripción de cargos* : Este manual explica las tareas a nivel individual y está compuesto por :

- Definición del cargo.
- Contenido.
- Naturaleza del trabajo.

Este manual constituye un valioso complemento del *Manual de Organización*, ya que entrega un mayor detalle explicativo de las tareas que se realizan en la empresa.

Todo lo anterior es de vital importancia no sólo para la preparación de un proceso determinado, sino que también para la revisión, complementación o introducción de una nueva actividad o función en la empresa.

### **3.2.1 FIJACION DE OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO :**

Antes de comenzar con la estructuración, implementación y supervisión de un sistema de control interno, se definirán los objetivos que se persiguen con la creación del sistema en relación al área tributaria, y que se puede resumir en los siguientes :

- a) Obtención de información tributaria segura y confiable.
- b) Protección de los intereses (derechos) de la empresa :
  - Aprovechar al máximo las ventajas tributarias, tributar sin retardo.
  - No tributar en exceso.

- No tributar en defecto u omisión, con el objeto de evitar caer en sanciones pecuniarias y/o corporales.

c) Minimizar la posibilidad de cometer fraudes :

- Minimizar posibilidad de irregularidades por desconocimiento de las leyes tributarias o errores intencionales.
- Minimizar el tiempo necesario para descubrir la omisión de fraudes u otros actos lesivos a los intereses de la firma.

d) Promoción de eficiencia operacional, de todos aquellos procesos que estén relacionados con la tributación.

### **3.2.2 ELEMENTOS BASICOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO TRIBUTARIO :**

Los elementos básicos que contribuyen a un buen sistema de control interno en el área tributaria son :

- 1.- Un plan apropiado de organización que permita una correcta asignación de la autoridad y la responsabilidad entre los distintos departamentos, funcionarios y empleados estableciendo la necesaria segregación de los deberes de cada uno.

*Procedimientos* : Establecer manuales pertinentes de estructura y organización de la empresa.

2.- Políticas y procedimientos integrados, que tomen en consideración las funciones de todos los sectores de la organización.

*Procedimientos* : Establecer políticas claras y precisas. Establecer flujos de procedimientos, por ejemplo caso I.V.A. : Flujo de compras, flujo de ventas y otros que den origen a notas de débitos, créditos, como devoluciones, descuentos, etc.

3.- Personal cuyos conocimientos y habilidades concuerden con las obligaciones y responsabilidades que tienen asignadas.

*Procedimientos* : Que exista una adecuada política de contratación de personal, que existan cursos de capacitación que aseguren que los responsables de la información tributaria se encuentren adecuadamente entrenados.

4.- Ejecución adecuada de los procedimientos prescritos por la administración después de un estudio cuidadoso de los objetivos que se persiguen:

- Minimizar posibilidades de error.
- Minimizar gastos innecesarios por concepto de intereses, multas, etc.

5.- Vigilancia sobre la eficiencia de los procedimientos prescritos por parte de los responsables de proteger los intereses de la empresa mediante :

a) Confirmación del aprovechamiento al máximo de las ventajas tributarias, en especial confrontar con la legislación especial de fomento sectorial, regional, etc.

b) Verificar el pago oportuno de los impuestos :

- Comprobación del pago de multas e intereses, de conveniencia clasificadas en una cuenta especial por cuanto no se pueden deducir como gasto según la Ley de Renta.

- Verificación de fechas, por medio de un formulario con vencimientos mensuales por impuestos, en que se explicita : impuestos, fechas máximas de pago, fecha real de pago, N° comprobante de egreso, monto, autorización, revisión, etc.

Aunque por disposiciones tributarias, no deben transgredirse las fechas de pagos, si por necesidades financieras, se produce tal evento, debe quedar establecido el costo alternativo para respaldar la decisión .

c) Revisar periódicamente la tributación realizada para confirmar no haberlo hecho exceso.

- Comenzando por las declaraciones y/o pagos efectuados, practicar la auditoría tributaria.

d) Reestablecer, por las características jurídicas, operacionales y otras, la tributación que afecta a la empresa :

- Al practicar la auditoría tributaria, en conocimiento de la tributación vigente, se obtendrá un juicio sobre la no tributación en defecto u omisión.

e) Revisión permanente de las operaciones :

- A través de la auditoría interna financiera u operacional.

### **3.3 IMPLEMENTACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO :**

La implementación del sistema, se basará en los procesos que la empresa lleva a cabo en el área tributaria. En general, se utilizarán tres herramientas, las que, aún cuando se desarrollarán en forma aislada, en la práctica deben considerarse como un todo uniforme, siendo complementarias unas de otras.

Estas herramientas son :

- a) Secuencia de los procesos establecidos para la determinación de la declaración y pago de impuestos.
- b) Creación de formularios y libros auxiliares.
- c) Capacitación y eficiencia operacional del personal.

Es importante señalar, antes de entrar al análisis detallado de cada una de ellas, que como consecuencia de la especialización de labores o departamentización, se hace necesario establecer los procedimientos en forma escrita para el manejo de las operaciones de acuerdo a su naturaleza y volúmen, para que cada empleado tenga una base o guía en la ejecución de su trabajo, como también para poder coordinar las labores en forma lógica, útil y eficaz para los fines de la empresa. Con ello se logra, además, no solamente impedir indebidas desviaciones de los métodos establecidos, sino el fácil entrenamiento de nuevos empleados.

### **3.3.1 SECUENCIA DE LOS PROCESOS ESTABLECIDOS PARA DE DETERMINACION DE LA DECLARACION Y PAGO DE IMPUESTOS**

En términos generales, se podría decir que el proceso de compras y ventas que siga una empresa, dependerá de muchos factores, como por ejemplo de su volúmen de operaciones, actividad, del grado de centralización de sus actividades, de su organización y muy especialmente por las normas legales vigentes. Por todas estas consideraciones, se tratará de dar un orden lógico a los procesos de compras y ventas, de manera que puedan servir de marco general a las necesidades de cada organización.

La importancia de centrar la atención en el proceso de compras y ventas, radica en el hecho que casi la totalidad de los impuestos, cuya declaración y pago deba hacerse mensualmente, tienen su base de determinación por el movimiento que en estas operaciones se registre en el período respectivo.

### 3.3.1.1 PROCEDIMIENTO DE VENTAS :

A continuación se detallará en forma ordenada, siguiendo una secuencia lógica, y en concordancia a las disposiciones legales que rigen la materia, cada fase, con los requisitos necesarios para hacer más operativo el procedimiento de ventas :

1.- A la sección ventas del Departamento respectivo, de acuerdo a una nota de venta o pedido de un cliente, le corresponderá emitir una guía de entrega o despacho en triplicado, una para el cliente, una para bodega, la copia que se remite a bodega debe acompañarse con la orden de compra. En esta guía de despacho, se deberá cumplir con un mínimo de requisitos como son :

- Correlatividad.
- Detalle de la transacción.
- Valor de la transacción.
- Condiciones de venta
- Individualización del comprador, N° de R.U.T., domicilio, giro comercial, etc.

2.- Bodega procederá a la entrega o despacho de la mercadería de acuerdo a la guía que recibió del Departamento de Ventas, revisará las cantidades, condiciones de envío y procederá a despachar la mercadería.

3.- El Departamento de Ventas, procederá a la confección de la factura, la cual deberá extenderse, de acuerdo a los siguientes requisitos :

- Emitirse a lo menos por triplicado, entregándose el original y copia control tributario al cliente, y conservándose una copia a objeto de registrarse en el libro de ventas, y posterior revisión en caso dado del S.I.I..
- Numeradas en forma correlativa y timbradas por el S.I.I. conforme a los requisitos de forma que para ello señale éste.
- Indicar el nombre completo del cliente, N° R.U.T., dirección, giro comercial.
- Fecha de emisión.
- Detalle de las mercaderías transferidas, o naturaleza del servicio, precio unitario y monto de la operación.
- Indicar separadamente la cantidad recargada por concepto de impuestos cuando corresponda.
- N° y fecha de guía de despacho, cuando proceda.
- Indicar condiciones de ventas, al contado, al crédito, mercaderías puestas en bodega del comprador o vendedor, etc.

4.- Departamento de Ventas procederá a contabilizar en el libro de ventas, el total de facturas emitidas en el mes, desglosada en valor bruto, neto y el monto del Impuesto al Valor Agregado, que pasará a constituir el Débito Fiscal. Este podrá ser aumentado por las partidas en las que se hayan emitido Notas de Débito y deducido por las Notas de Créditos, según sea por las bonificaciones, descuentos, devoluciones, etc.

5.- El o los libros de Ventas, deberán ser cerrados a más tardar los primeros días del mes siguiente, teniendo cuidado que la totalidad de la facturación del mes se haga con anterioridad a esa fecha.

El Departamento de Ventas, remitirá a Contabilidad los libros antes mencionados, junto con las facturas y el formulario *Determinación del Débito Fiscal*.

6.- Cuando se trate de empresas que además vendan sus productos en alguna sala de ventas, en forma directa al público, se deberá observar lo siguiente :

- Por cada sala de ventas, se deberá llevar un libro de ventas individualizado del local que pertenece.
- Por las ventas al público en general, se deberá emitir la boleta respectiva en cada transacción, y contabilizar al término del día, el resumen de las ventas efectuadas con boletas.
- Por las ventas a comerciantes mayoristas o minoristas que soliciten facturas, se les deberá emitir una guía de despacho con los datos y requisitos mencionados en

el punto (1), la que posteriormente deberá enviarse al Departamento de Contabilidad para que proceda a su facturación y posterior envío al cliente.

- El stock que se fije para la sala de ventas, deberá ser proveído por Bodegas, de acuerdo a una guía de despacho interna autorizada por el Jefe de Bodegas, de acuerdo a la solicitud de mercaderías requerida por el Jefe de la sala de ventas respectiva.

### **3.3.1.2 PROCEDIMIENTO DE COMPRAS :**

Secuencia que se establece para guiar el abastecimiento de la empresa de acuerdo a sus necesidades :

- 1.- Bodega hará una orden de requisición en triplicado, enviando el original al Departamento de Adquisiciones, y una copia al Departamento de Finanzas.
- 2.- Este Departamento, emitirá la orden de compra en duplicado, una al proveedor y la otra quedará en su poder.
- 3.- Llegada la mercadería solicitada, y cotejada en Bodega con la guía de despacho, se enviará ésta al Departamento de Adquisiciones, el que procederá a incluirla en el archivo transitorio.

- 4.- Recepcionada la factura del proveedor, el Departamento de Adquisiciones cotejará ésta con la guía de despacho, procediendo luego a contabilizar en el libro de compras, enviando copia de factura y aviso de vencimiento al Departamento de Finanzas para que proceda al pago.
  
- 5.- Dentro de los primeros días de cada mes (5), el Departamento de Adquisiciones tendrá que tener cerrados sus registros de compras, enviando éstos junto con el original de la factura y el formulario *Determinación del Crédito Fiscal*, al Departamento de Contabilidad para proceder al cálculo del impuesto.

**Consideraciones :**

- Las facturas deberán recepcionarse y contabilizarse, en una fecha tope anterior a la declaración del I.V.A.
- Las cancelaciones se harán con la factura y no con la guía de entrega.
- Las facturas llegadas con posterioridad a la fecha tope se incluirán en el mes siguiente, ya que esto no se contrapone a las normas legales.
- En los casos de recepción de Notas de Débitos o de Créditos, se deberá tener especial cuidado en lo que respecta al aumento o rebaja que estos documentos hagan respecto de la factura inicial y complementar de esta forma la información requerida para su conciliación y cancelación final.

- Las notas de Créditos y Débitos, deberán ser contabilizados en el período en que se reciban y deberán ir rebajando o aumentando el crédito según corresponda.

Es también importante que en este departamento, se cuente con un formulario tipo, en el que por cada período se resuma toda la información referente a las compras del mes, y el crédito fiscal determinado. Su modelo se anexará cuando corresponda, a continuación en el punto *Creación de Formularios.*

### **3.3.1.3 PROCEDIMIENTOS DE RENTAS SUJETAS A RETENCION DE IMPUESTOS :**

Se establecerá una guía sobre las principales rentas cuyo pago mensual sea objeto de las retenciones que establece la Ley, con el objeto de verificar el cumplimiento de la retención y posterior entero en arcas fiscales, para ello deberá el Departamento de Remuneraciones mensualmente proporcionar esta información al Departamento Contable, el que procederá a su revisión final. De este modo, la información mínima con que se debe operar es la siguiente :

- R.U.T. del receptor de la Renta, nombre completo, domicilio, etc.
- Naturaleza de la prestación u objeto de la renta.

Fecha de emisión del documento con que se cancela la

renta.

- Monto de la renta sujeta a retención, % de retención efectuada, y renta líquida cancelada.
- Confección del libro especial de retenciones, que para estos efectos llevará la empresa en forma mensual.

Es conveniente señalar que se procederá a la cancelación de las rentas determinadas una vez deducida la retención que corresponda, computándolas mensualmente en el libro especial de retenciones, a objeto de cumplir con las disposiciones que rigen la materia y a su vez facilitar el logro de la información que debe entregarse anualmente al S.I.I. en formulario 1879, las retenciones resumidas por N° de R.U.T. del receptor de la renta, efectuadas durante el año inmediatamente anterior a aquel en que se presente información, que debe entregarse a más tardar el día 14 de Marzo de cada año.

#### **3.3.1.4. PROCEDIMIENTO DE LA DETERMINACION DEL P.P.M :**

Una vez determinado el régimen de tributación aplicable a cada empresa, respecto de las obligación de los P.P.M. que les afecte, se deberá proceder a su cálculo y posterior entero en arcas fiscales.

Suponiendo que la empresa se encuentre afecta a una tasa fija de P.P.M., se calculará de acuerdo al porcentaje establecido, que para cada caso fija la Ley, en forma periódica e igual mensualmente.

Si por el contrario, la empresa se encuentra afecta a una tasa variable de P.P.M., el Departamento de Contabilidad deberá determinar el porcentaje que corresponda, de acuerdo a la siguiente guía :

- 1.- Si se trata del primero de ejercicio comercial, la tasa de los P.P.M. será del 1% aplicado sobre los ingresos brutos del mes, durante el primer trimestre de operaciones.
- 2.- En el segundo trimestre de operación, la tasa del 1% continuará si se ha determinado Utilidad Tributaria, de acuerdo al Estado de Pérdidas y Ganancias, que para estos efectos deberá confeccionar el Departamento de Contabilidad. En cambio, si mediante tal Estado, se determinara una Pérdida Tributaria, podrá la empresa suspender sus P.P.M. hasta la consecución de utilidades en los trimestres que le siguen.
- 3.- Para la reanudación de los P.P.M. después de haber obtenido utilidad tributaria, la empresa deberá aplicar nuevamente la tasa del 1% sobre los Ingresos Brutos Mensuales.
- 4.- Una vez finalizado el año calendario, en el momento de efectuar la declaración de impuestos anuales a la renta (30 de Abril de cada año), la empresa deberá determinar la tasa variable de P.P.M. que le corresponda, la que tendrá una duración de 12 meses, salvo que en algún trimestre se determine Pérdida

Tributaria.

5.- La base imponible sobre la cual debe aplicarse la tasa de P.P.M. variable, obtenida conforme a lo señalado, debe ser determinada en forma mensual observando que estarán constituidos por los ingresos brutos, tanto percibidos como devengados, siendo estos todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y de servicios afectos a los impuestos anuales a la Renta (primera categoría).

6.- Debe observarse si existen situaciones especiales por las cuales la empresa tenga la opción de rebajar los P.P.M., mediante los créditos especiales que otorga la Ley a ciertos pagos, como por ejemplo 2% de aporte patronal a cotizaciones adicionales canceladas en las Isapres, crédito especial de empresas constructoras, patentes mineras, etc.

Para su mejor entendimiento, y correcta determinación, es menester que el Departamento de Contabilidad cuente con un formulario en el que mensualmente se calcule y revise la tasa variable de P.P.M. y su aplicación a los Ingresos Brutos determinados en el período, como asimismo los créditos especiales que pueden aprovecharse. Su modelo de anexará a continuación en el punto *Creación de Formularios*.

Una vez que se resume toda la información mensual, de acuerdo a los procedimientos señalados, se deberá

confeccionar el formulario que el S.I.I. ha dispuesto para estos efectos (Nº 29), poniendo especial cuidado de vaciar correctamente todos los datos obtenidos, se enviará a la sección Egresos o Caja, en donde se deberá revisar los cálculos efectuados, nuevamente, para comprobar que no hayan errores numéricos, y luego se procederá a la extensión del cheque a nombre de *Tesorería General de la República*. Hecha la declaración y enviada para su cancelación, deberá volver la copia debidamente timbrada de conformidad en el pago por la Institución Recaudadora (Bancos o Instituciones Financieras designadas para ello), para ser archivada en el Departamento de Contabilidad.

Es fundamental que en el desarrollo de toda esta etapa, se cuente con personal competente, y que esté en constante conocimiento de las normas legales, además de hacer cumplir en forma eficaz todos y cada uno de los pasos necesarios que conllevan a la declaración del impuesto, y que cada empresa haya fijado, conforme a sus necesidades.

Esto constituye sólo un bosquejo de carácter general, y su aplicación dependerá de una serie de factores de carácter organizacional de cada entidad.

### 3.3.2 CREACION DE FORMULARIOS :

El principal objetivo de esta etapa, es proveer de una herramienta de control en la determinación de impuestos mensuales, brindando además, un apoyo a los procedimientos descritos, mediante la creación de formularios tipos de uso periódico.

Anteriormente se analizaron los procedimientos básicos relacionados con la determinación del impuesto mensual, basándose en esas descripciones, se recopilará la información de los procesos mencionados en formularios (Papeles de Trabajo), que facilitarán el entendimiento del proceso y su posterior aplicación y corrección.

A continuación se describe y entrega, a modo de ejemplo, algunos de los Formularios Tipo que se asocian a los procedimientos anteriormente descritos.

#### FORMULARIOS TIPOS :

- 1.- Determinación del Débito Fiscal Mensual (Formulario N°1)

Este formulario debe contener toda la información relacionada a las ventas, no sólo las que esten afectas a impuestos, sino también las exentas o no gravadas.

En las ventas afectas aparecen varios datos de importancia al momento de calcular los impuestos mensuales, tales como : N° de facturas emitidas, monto neto, tasa que afecta y el impuesto. Repitiéndose para las ventas con boleta o las ventas menores.

Las ventas exentas, sirven en la determinación de los créditos proporcionales e ingresos brutos del mes, para efectos de cálculo de P.P.M.

La responsabilidad al completar este formulario, recae en el Jefe del Departamento de Ventas, y su revisión al personal del Departamento de Contabilidad.

## 2.- Determinación del Crédito Fiscal Mensual (Formulario N° 2).

Surge de la necesidad de controlar todas las ventas, tanto afectas como exentas o no gravadas. La información que contiene, similar al Formulario N° 1 , tiene la variante de incluir las compras efectuadas con retención de Impuesto al Valor Agregado.

Su emisión corresponde al Departamento de Compras y la revisión al Departamento de Contabilidad.

## 3.- Impuestos Retenidos a Trabajadores (Formulario N° 3).

Las retenciones que deben ser informadas en este formulario, son las que se asocian a los sueldos y

salarios, a los honorarios y a otras rentas que sean similares.

La información que ha de contener este formulario, debe ser extraída de los libros auxiliares de Remuneraciones y Retención de Impuestos.

Su emisión es responsabilidad del Departamento de Remuneraciones y su revisión, del Departamento de Contabilidad.

4.- Determinación de Ingresos Brutos y cálculo de tasa de P.P.M. (Formulario N° 4)

Debe ser completado por el Departamento de Contabilidad y supervisado al interior del mismo. Su utilidad se observa por contener la Base de Cálculo de los P.P.M. (Ingresos Brutos), la determinación de la Tasa, y el cálculo del P.P.M. del período.

5.- Determinación del Impuesto Mensual a pagar (Formulario N° 5)

Su confección es responsabilidad del Departamento de Contabilidad y su revisión se realiza al interior del mismo. Su uso pretende resumir toda la información contenida en los formularios antes descritos (del N° 1 al N° 4), y facilitar la determinación del impuesto a pagar según el formulario 29 que para estos efectos dispone el S.I.I.

#### 6.- Control Pago de Impuestos (Formulario N° 6)

Su uso se limita al Departamento de Finanzas, y es útil principalmente para él mismo. Sólo pretende controlar los pagos y se constituye en una herramienta importante ante un eventual extracción del documento original.

Se controla con el egreso respectivo y su uso no se limita a los impuestos mensuales, es extensivo a todos los impuestos.

#### 7.- Determinación Cuadro Diferencial (Formulario N° 7)

Le corresponde al Departemanto de Contabilidad completarlo, y aún cuando no es necesario en la determinación de algún impuesto, es complementario de los tributos que se declaren en el formulario 29 y debe incluirse la información que en éste se solicite.

Se controla al interior del mismo Departamento.

Los formularios aquí descritos, se muestran a continuación en el anexo 1.

ANEXO 1

DETERMINACION DEL DEBITO FISCAL

	<u>Neto</u>	<u>tasa</u>	<u>Impuesto</u>
I. Ventas Internas			
1. Venta con facturas (NºFE:    )			
más : notas de débito			
menos: notas de crédito			
2. Venta con boletas (Nº BE:    )			
3. Venta sin boletas.			
4. Otros Imptos. Adicionales a las			
ventas (Título III D.L. 825/74)			
-			
-			
-			
-			
-			
Total Débito Fiscal			<u>                    </u> \$
II. Ventas Externas			
1.			
2.			
3.			
4.			
Total Ventas Externas	\$		
III. Ventas Exentas			
1.			
2.			
3.			
4.			
Total Ventas Exentas	\$		

Preparado por:  
Fecha :  
Período :  
Revisado por :

DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL

	<u>Neto</u>	<u>tasa</u>	<u>Impuesto</u>
I. Compras Internas			
1. Compras con facturas (NºFR:     )			
más : notas de débito			
menos: notas de crédito			
2. Impuesto Específico al Petróleo			
3. Otros Créditos a las compras:			
-			
-			
-			
-			
-			
Total Crédito Fiscal			\$ _____
II. Compras Externas			
1.			
2.			
3.			
4.			
Total Compras Externas	\$		
III. Compras Exentas			
1.			
2.			
3.			
4.			
Total Compras Exentas	\$		
IV. Otras Compras			
1. Facturas de Compra (NºFCE:     )			
2. Otras:			
-			
-			
-			
-			
Total Otras Compras	\$		
Total IVA Retenido a Terceros			\$

Preparado por:  
Fecha :  
Período :  
Revisado por :

IMPUESTOS RETENIDOS A TRABAJADORES U OTROS

I. Tipo de Impuesto	<u>Monto Ret.</u>
1. Impuesto Unico	
2. Impuesto 2ª Categoría	
3. Otros Impuestos de Retención	
-	
-	
-	
-	
-	
Total Impuestos Retenidos a Trabajadores	\$
II. Cotizaciones Adicionales del Período	
Detalle por institución	
-	
-	
-	
-	
-	
Total Cotizaciones Adicionales	\$

Preparado por:

Fecha :

Período :

Revisado por :

DETERMINACION INGRESOS BRUTOS Y CALCULO DE TASA Y PPM

I. Ingresos Brutos	Monto
1. Ventas Netas	
2. Fletes y/o embalajes cobrados	
3. Ingresos por Servicios Prestados (deben incluirse los materiales que se cobren)	
4. Ventas a Plazo (al momento del devengo)	
5. Anticipos de Intereses que se obtengan de los bancos.	
6. Reajustes, intereses o diferencias de cambio que se originan en operaciones de crédito.	
7. Intereses o recargos moratorios cobrados por atraso en el pago de deudas.	
8. Otros Ingresos Afectos (D.L. 824/74):	
-	
-	
-	
-	
Subtotal Ingresos Brutos	\$
Menos: Descuentos, rebajas o devoluciones que afecten a las ventas	
Total Ingresos Brutos	\$

II. Cálculo de la Tasa Promedio de PPM.

$$\frac{(\text{Total PPM oblig. Reaj.} - \text{Total Impto. 1º Catego.}) \times 100}{\text{Total PPM Obligatorio Reaj.}} = \text{Porcentaje de aumento o disminución de Tasa Promedio}$$

$$\left( \frac{\quad - \quad}{\quad} \right) 100 = \text{Tasa Promedio Determinada:}$$

III. Cálculo de PPM del período.

Total Ingresos Brutos x Tasa Promedio = PPM Determinado

$$\left( \quad \times \quad \% \right) = \left( \quad \right)$$

Preparado por:  
 Fecha :  
 Período :  
 Revisado por :

DETERMINACION DEL IMPUESTO MENSUAL A PAGAR

1. Período:			
2. Valor UTM:	Remanente CF del Mes Anterior:		
3. Impuesto al Valor Agregado D.L. 825/74			
		<u>Impuesto</u>	
Facturas Emitidas ( )		\$	
Boletas Emitidas ( )			
Ventas Menores (\$ )			
Otros Impuestos Adicionales:			
-			
-			
-			
-			
-			
-			
Total Débito Fiscal		\$	
Facturas Recibidas ( )		\$	
Remanente Crédito Fiscal			
Otros Créditos a las Compras:			
-			
-			
-			
-			
-			
-			
Total Crédito Fiscal		\$	
Diferencia DF - CF			\$
RCF para el mes siguiente: \$			\$
Expresado en UTM :			
Débito Fiscal a Pagar			\$
IVA Retenido a 3ros.			
4. Impuesto a la Renta D.L. 824/74			
a. Retención de Impuestos			\$
Impuesto Unico			
Retención 2ª Categoría			
Otras Retenciones			
-			
-			
-			
-			
b. Pagos Provisionales			\$
PPM Obligatorio (tasa: % )			
PPM Voluntario			
Otros Pagos Provisionales			
Subtotal Impuesto a Pagar			\$
5. Rebajas al Impuesto			\$
Cotización Adicional del Período			
Remanente C.A. para este mes			
Otros Créditos			
Impuesto a Pagar o Remanente Crédito para el mes siguiente			\$

CONTROL PAGO DE IMPUESTOS

Tipo de Impuesto Cancelado :  
Período :  
Formulario :  
Folio :  
Fecha de Cancelación :  
Nº de Cheque :  
Total Cancelado :

Preparado por :  
Fecha :  
Período :  
Revisado por :

DETERMINACION CUADRO DIFERENCIAL

## 1. Diferencia Comercial

Total Ventas Netas Afectas	\$	
más : Ventas Exentas y/o no gravadas	\$	
	<u>          </u>	
	\$	
Menos : Compras Netas Afectas	(        )	
Compras Exentas y/o N.G.	(        )	
	<u>          </u>	
Diferencia Comercial	\$	\$ <u>          </u>
Menos:		
a. Otras Remuneraciones:		
Retiros Personales	\$	
Honorarios Brutos (por servicios rec.)	\$	
	<u>          </u>	
	\$	
b. Sueldos, Salarios e Imposiciones :		
Sueldos Brutos	\$	
Gratificaciones Brutas	\$	
Imposiciones de cargo del empleador	\$	
	<u>          </u>	
	\$	
c. Préstamos a los socios:		
Préstamos del período	\$	
	<u>          </u>	
	\$	
d. Otros Gastos:		
Arriendos	\$	
Contribuciones	\$	
Patentes Municipales	\$	
Patentes de Vehículos	\$	
	<u>          </u>	
	\$	
Total Gastos		\$ <u>          </u>
Diferencia		\$ <u>          </u>

Obs.: Las cantidades negativas deben ser anotadas entre paréntesis.  
 Los datos deben corresponder al mes anterior al Período Tributario que se declara.

Preparado por :  
 Fecha :  
 Período :  
 Revisado por :

### 3.3.3 CAPACITACION Y EFICIENCIA OPERACIONAL DEL PERSONAL

*El Control Interno y el Personal* : El elemento dinámico que realiza el Control, es el Personal, que está constituido por el conjunto de personas que se desempeñan dentro de la entidad. El funcionamiento apropiado de un Sistema de Control Interno, depende no sólo de un planeamiento efectivo de la organización de procedimientos, y de prácticas adecuadas, sino también de la selección de personas capaces de llevar a cabo los procedimientos descritos, en forma económica y eficiente. Debe también la empresa, proveer un Sistema de Control Interno que otorgue facilidades para capacitar y entrenar al personal contratado, para así mantener la motivación del empleado y lograr que se sienta identificado con los objetivos de la Empresa, todo ello secundado por una regulación equitativa de las retribuciones.

Dentro de la estructura de control interno, se encuentran los procedimientos que tienen como finalidad promover la eficiencia operacional.

Un sistema de control interno, está sujeto a la posibilidad de fracaso, si en su implantación no se tiene en consideración los aspectos más significativos de dirección, es decir, las personas que con su trabajo han de contribuir a la ejecución eficiente. Una política apropiada de administración de personal, incluye organización de programas de entrenamiento, con el

propósito de capacitar al personal en las funciones que realiza la empresa.

La capacitación del personal tiene ventajas que hacen atractiva su implantación en una organización, por un lado tenemos un efecto operacional y por otro un efecto tributario.

Con respecto al primero, tenemos que la capacitación y entrenamiento permanente, permiten la mejoría de las actividades asignadas a cada funcionario y empleado, evitando de esta manera, la ineficiencia y desperdicio.

Considerando ahora el efecto tributario, producto de la utilización de programas de capacitación reconocidos por el SENSE, se obtiene un crédito directo al impuesto de Primera Categoría, siempre que se cumpla con los requisitos tributarios, previsionales y que el monto del programa se encuentre dentro de los límites aceptados para estos efectos.

Existen una serie de políticas de Administración de Personal, que redundan en un beneficio para el sistema de control interno, porque se encuentran indirectamente relacionadas con la eficiencia operacional, dentro de las cuales se tienen :

- 1.- Una política apropiada de prácticas de contratación de personal, incluyendo que para el proceso, se efectúe con sumo cuidado el proceso de selección, esto evitará

continuos cambios. Si se desea un buen sistema de control interno, lo más conveniente es adoptar las medidas necesarias desde el principio. "El cuidado de seleccionar y preparar el personal es de más valor que el diseño más sofisticado y efectivo de control interno". El proceso de selección, debe ser hecho por un departamento especializado o por la gerencia, cuando no exista éste. Deben tomarse en cuenta factores como : moralidad, personalidad, hábitos fuera del lugar de trabajo, antecedentes en otros puestos de trabajo, referencias externas y por supuesto exámenes de aptitud mental y de capacidad técnica para la función a desempeñar.

- 2.- Programa de promoción e incentivos que contribuyan a motivar a que el personal realice esfuerzos dentro de sus propias actividades para simplificar y mejorar la eficiencia de los servicios de la empresa.
- 3.- Retribución económica del personal, es importante en el funcionamiento un sólido y efectivo sistema de control interno. Es necesario establecer una política de remuneraciones que asegure equidad entre la función que realiza, y el grado de preparación y experiencia de cada personal o profesional.
- 4.- Un programa de incentivos para el personal, es generador de entusiasmo y de incremento constante de eficiencia que limita la actividad dolosa. En forma paralela, se debe proveer que la organización incluya

niveles para escalar, con el criterio de que cualquier promoción debe responder a la necesidad de contar con un nivel jerárquico mayor y el merecimiento del personal promovido, resultando de un proceso justo de evaluación.

5.- Debe existir una rotación periódica entre tareas, en particular es importante que los empleados a cargo de funciones en que las oportunidades de cometer irregularidades son mayores, sean obligados a tomar vacaciones anuales.

### **3.4 SUPERVISION DEL SISTEMA :**

#### **El Control Interno y su supervisión :**

No basta la organización, la codificación de los procedimientos, y la selección y preparación del personal. En una empresa en marcha deben mantenerse los procedimientos, impidiendo que degeneren, por la tendencia natural de las personas a imprimir en su trabajo sus propios modos o formas de ser, máxime que en las organizaciones, aún de mediana importancia, necesariamente trabajan empleados especializados en ciertas rutinas, que no pueden juzgar del conjunto o sobre las metas que se persiguen con las labores a su cargo.

La supervisión del sistema, se hace indispensable para evaluar y revisar las operaciones realizadas, y

ponderar la efectividad de los controles establecidos. Esta puede ser automática, o por vigilancia directa de los funcionarios, o a través de un departamento de auditoría interna, dependiendo algunas veces de la naturaleza de las operaciones y en otros casos de su volúmen.

#### **3.4.1 POR REVISION AUTOMATICA :**

La supervisión, efectuada a través de revisión automática, se basa en la regla de que una operación no debe ser manejada desde su origen hasta su registro por una sola persona, sino que en la conducción de la operación, deben intervenir varias personas sin que estas repitan el trabajo. La planeación del manejo de las operaciones, debe hacerse en tal forma que un empleado complemente la labor del otro, sin que tenga que repetirlo, y complemente en forma tal que automáticamente vigila la fase anterior de la operación.

#### **3.4.2 POR VIGILANCIA DIRECTA :**

La necesidad de un departamento de Auditoría interna, generalmente depende del volúmen de las operaciones y no de su importancia ni de su naturaleza. Si las operaciones son relativamente pocas, es posible que el control automático pueda complementarse con la intervención directa de los funcionarios, pero si las operaciones son muy frecuentes, de mucho volúmen, es

necesario emplear la intervención de auditoría interna. Ahora también, para la auditoría interna debe pensarse en una codificación de procedimientos, a fin de que no se convierta en una sección más del departamento de contabilidad, y no estorbe o repita los procedimientos de auditoría externa cuando ésta funciona. Por otra parte, la evaluación del control interno implica, por lo menos, dos pasos :

*Primer paso* : Determinación de aquellos controles establecidos para la obtención de información acerca del funcionamiento del sistema.

*Segundo paso* : La realización de pruebas y observaciones que permitan establecer, como efectivamente funciona el sistema. Estas pruebas, generalmente, consisten en la selección de un número de operaciones que permitan al Auditor concluir acerca de que los procedimientos establecidos en las normas se lleven a la práctica.

### **3.5 METODOS DE EVALUACION DE CONTROL INTERNO :**

Los métodos de evaluación de control interno, son variados, es este trabajo, se verán tres; el descriptivo, el de cuestionarios y el método gráfico o flujogramas.

En este caso se utilizará el método de cuestionarios, que consiste en usar como instrumento para la investigación, cuestionarios previamente formulados que incluyen preguntas, útiles en toda auditoría, normalmente

están divididas en secciones o áreas operativas, para facilitar así, la administración del trabajo, las respuestas obtenidas en cada formulario, permitirán evaluar la efectividad del sistema vigente en el área.

**Tipos de cuestionarios :** Existen 3 formas :

- a) La pregunta se hace de tal forma, que la respuesta sea desarrollada en forma narrativa.
- b) Se dá la alternativa de respuesta entre SI, NO, NO APLICABLE, habitualmente el planteo de la pregunta se hace de modo que las respuestas negativas (NO), represente una debilidad del sistema.
- c) Es un tipo de cuestionarios donde, parte de las preguntas se estructura de modo que tengan que ser contestadas con SI, NO, NO APLICABLE, en tanto que otras serán contestadas mediante explicaciones.

Cualquiera sea el tipo de cuestionario utilizado, éste debe servir de base para determinar las debilidades del sistema, ya que en él, tendrán que estar contenidos todos los aspectos involucrados con el área examinada.

Es importante señalar que, es responsabilidad del auditor a cargo del trabajo, revisar todas las respuestas y asegurarse si todos los procedimientos y controles pertinentes han sido identificados.

### 3.5.1. CUESTIONARIO APLICADO AL AREA TRIBUTARIA :

El cuestionario desarrollado a continuación, se basa en preguntas referidas a aspectos básicos del sistema de control interno relacionados con el área tributaria. Estas preguntas pueden variar y adecuarse, dependiendo de la actividad o giro de la empresa y del criterio particular de cada profesional que lo aplique. Para facilitar su entendimiento, se ha dividido en preguntas relacionadas con :

- Organización.
- Operativa.
- Cumplimiento Tributario.

El objetivo general de este método, es efectuar un diagnóstico de la empresa, en lo que se relacione principalmente con el control existente en el área tributaria, el grado como se encuentre organizada y los procedimientos existentes, permitirán determinar razonablemente el grado de confiabilidad de la información tributaria.

#### I PARTE : ORGANIZACION

Pregunta	Objetivo
1) ¿Está definida en los Organigramas y/o en la descripción de cargos, la estructura	Verificar si está delimitada la responsabilidad por área. El desa-

tura departamental y, administración en general, incluyendo los deberes y las líneas de responsabilidad del Departamento de Contabilidad ?

rrollo de un buen sistema de control interno y el funcionamiento uniforme y fácil requiere en gran parte de una adecuada definición de las obligaciones y responsabilidades de funcionarios, jefes de departamento y empleados.

2)¿Existen políticas por escrito para el personal de contabilidad en relación a:  
La obtención de referencia sobre nuevos miembros del personal.

Verificar si el personal que trabaja en el Departamento de Contabilidad está capacitado para asumir la responsabilidad en estas situaciones.

Delegación de deberes cuando los miembros del personal estén ausentes.

3)¿Tiene la empresa políticas sobre;  
a)Procedimientos escritos de compras y ventas.  
b)Políticas de compras.  
c)Políticas de ventas.

Verificar si efectivamente las políticas de compra y ventas son adecuadas y si éstas se cumplen

- |  |  |
|--|--|
| 4) ¿Todas esas políticas son revisadas con regularidad y conocidas por todos los funcionarios relacionados con el área ? | Verificar la efectividad del sistema.  |
| 5) ¿Existen instrucciones escritas sobre la contabilización, cálculo y pago de los impuestos?                            | Verificar la uniformidad de los procedimientos contables.                              |
| 6) ¿Existen políticas preestablecidas de capacitación para el personal de las diferentes áreas?                          | Visualizar el grado de preparación que tienen los funcionarios de las distintas áreas. |

## II PARTE : OPERATIVA :

Pregunta	Objetivo
7) ¿Existen sistemas adecuados para la contabilización de compras y ventas para la próxima determinación del crédito y débito fiscal?	Ver la correcta aplicación de la legislación vigente.
8) ¿Existe seguridad de que todas las compras y ventas	Detectar las posibles omisiones que puedan a-

han sido registradas?

han sido registradas ?

fectar en la correcta determinación del crédito y débito fiscal.

9) ¿Existe una adecuada segregación de funciones entre las personas que contabilizan las compras y ventas?

Verificar la adecuada distribución de funciones para minimizar la posibilidad de cometer errores.

10) ¿Efectúa usted en forma habitual u ocasional devoluciones de mercaderías?

Verificar si las notas de créditos de los proveedores han sido rebajadas del crédito fiscal como también, verificar que dicha rebaja se haya materializado en el período tributario que corresponda.

11) ¿Se devuelven mercaderías y/o materias primas, porque existen proveedores que no cumplen con las especificaciones de calidad, cantidad y precio que la empresa requiere ?

Detectar uso indebido de crédito fiscal por compras anuladas, notas de créditos no contabilizadas, resciliación con más de tres meses. Obtener información cruzada para circularizar al proveedor cuando corresponda.

- 12) ¿Se tienen ventas y/o prestaciones de servicios exentos. Si las hay se calcula apropiadamente el débito fiscal ?
- Verificar si se calculó la proporcionalidad de los créditos fiscales utilizados en tales períodos.
- 13) ¿Se acoge comúnmente a los descuentos por pronto pago que le ofrecen sus proveedores?
- Detectar disminuciones de crédito fiscal no consideradas.
- 14) Señale que proveedores le emiten las facturas de compras en un mes distinto al de la recepción.
- Detectar y rechazar crédito fiscal por facturas fuera de plazo. Obtener información cruzada para establecer postergaciones de venta por parte del proveedor de la empresa.
- 15) ¿Se venden activos fijos?
- Detectar la aplicación indebida del impuesto al valor agregado,, y su habitualidad.

- 16) ¿Existen otras ventas ocasionales distintas a las del activo fijo y a las del giro de la empresa?
- Verificar si se venden materias primas u otros productos, por cuanto estarán afectos a I.V.A.
- 17) ¿Se ha efectuado ventas a instituciones exentas del I.V.A.?
- Verificar si efectivamente tales empresas gozan de exención de I.V.A..
- 18) ¿La empresa usa vehículos de propiedad de socios? Señale cuáles son:
- Rechazar el I.V.A. por gastos de mantención y/o mejoras de dichos vehículos a menos que se acepte como gasto necesario para producir la renta.
- 19) ¿La persona que autoriza el pago es diferente a la que controla el cálculo?
- a) Evitar errores de carácter tipeográficos  
 b) Existencia de una adecuada segregación de funciones  
 c) Evitar la colusión de los funcionarios encargados, en la posible comisión de fraudes.
- 20) ¿Existe un adecuado control de los cálculos que dan origen al pago de los impuestos?
- Verificar la exactitud de estos cálculos para evitar el pago indebido de impuestos y sus implicancias

- 21) ¿En qué adquisiciones o gastos incurre la empresa por cuenta de sus trabajadores, socios, ejecutivos, y en qué forma o proporción le son descontados?
- 22) ¿Ha utilizado la empresa debidamente reajustados y en forma oportuna "excesos de créditos fiscales" producidos en determinados períodos?
- 23) ¿Se cumple oportunamente con el pago de estos tributos?
- 24) Se determina y/o revisa mensualmente la tasa aplicable a los P.P.M.. Existe algún procedimiento para su determinación?
- 25) ¿Se analiza mensualmente la composición de los
- para la empresa.
- Verificar que no se carguen a la cuenta mercaderías o a cuentas de gastos, adquisiciones que luego son descontadas total o parcialmente.
- Rechazar crédito fiscal y reajustabilidad, aplicado en forma extemporánea.
- Evitar gastos innecesarios por concepto de multas y reajuste por el atraso del pago.
- Verificar la correcta aplicación de la legislación vigente, de acuerdo a los procedimientos, si existiesen.
- Detectar posibles omisiones de conceptos que

Ingresos Brutos Mensuales, base sobre la cual debe aplicarse la tasa de P.P.M.. Qué procedimientos usa para tales efectos?

la ley considera como Ingresos Brutos Mensuales y la efectividad del procedimiento.

26) ¿Se cancelan habitualmente rentas a personas que no se encuentran con contrato de trabajo?

Detectar la cancelación de rentas sujetas a retención, que pudiesen estar omitidas en las declaraciones.

27) ¿Qué procedimiento se observa al cancelar rentas, que estén afectas a retención de impuestos?

Verificar la efectividad del procedimiento y su vigencia.

28) ¿Se cuenta con una guía sobre los porcentajes de retención que afectan a la renta, dependiendo del rubro del prestador de servicios?

Verificar la correcta aplicación de la legislación vigente.

29) ¿El departamento de remuneraciones emite mensualmente informes respecto a:  
a) Rentas sujetas a re -

Verificar el cumplimiento en la fecha correcta de las cancelaciones y los créditos contra el impuesto mensual determinado.

tención de impuestos,  
 b) Retenciones de impuesto único a los trabajadores,  
 c) Cotizaciones adicionales canceladas por la empresa?

### III PARTE: DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

#### Preguntas

#### Objetivos

30) ¿Construye, fabrica o produce bienes del activo inmovilizado para uso de la empresa?

Determinar correcta actualización de estos bienes. Detectar que los desembolsos estén activados. Establecer posibles omisiones en el inventario.

31) Registro de las existencias:  
 - ¿Lleva registro de existencias?  
 - ¿Exclusivamente en unidades y/o valores?  
 - ¿Controla periódicamente dichas existencias?

Detectar rango de confiabilidad del control interno en la empresa. Verificar si cumple con la obligación de llevar un registro de las existencias, para determinar posibles faltantes del inventario, afectas al I.V.A.

- 32) ¿Posee impuestos morosos y/o no declarados a la fecha del balance?
- Detectar impuestos, rechazar intereses y reajustes provisionados a la fecha del balance.
- 33) Oportunidad en que se contabilizan las ventas al exterior:
- A la fecha del embarque
  - Al emitir la factura
  - Al retorno de las divisas
  - En otras oportunidades
- Postergación de ventas de un ejercicio a otro para los efectos de Pagos Provisionales Mensuales.
- 34) ¿Existe recuperación de deudas incobrables castigadas?
- Verificar su contabilización y tributación, dado que éstos constituyen Ingresos Brutos afectos a P.P.M.
- 35) ¿Existían bienes en tránsito a la fecha del balance:
- Materias Primas
  - Mercaderías
  - Activos Fijos?
- Detectar faltantes de inventario de bienes en tránsito y/o correcta valoración de los activos finales.

### **3.5.2 OTROS METODOS ALTERNATIVOS DE EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO :**

Aún cuando en este trabajo se ha utilizado el cuestionario como método básico de evaluación de control, basándose principalmente en la simplicidad de su aplicación, no se puede desconocer la existencia de otros métodos que persiguen la misma finalidad, de comparar las normas y principios que regulan los elementos del sistema en uso y el modelo concebido para la empresa.

#### **3.5.2.1 METODO DE FLUJOGRAMAS :**

Ultimamente, se ha defendido bastante la utilización de flujogramas como una herramienta de evaluación. Un flujograma es una representación gráfica de una serie de actividades (tareas, procedimientos y métodos), es decir, una representación de los circuitos operativos del ente. Ayuda a explicar todo o parte de un sistema.

No obstante, el flujograma requiere de antecedentes complementarios para lograr una comprensión cabal del proceso en estudio, como es por ejemplo la simbología utilizada, el volumen de transacciones, y si el proceso es mecanizado, manual o electrónico.


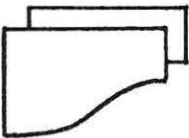
Como todo sistema gráfico, el método de evaluación reduce el espacio por uso de símbolos, son más eficaces como medio de comunicación y análisis, las evaluaciones se

hacen en secuencia lógica, se aprecian globalmente las relaciones existentes, y permite localizar con mayor rapidez los errores e incoherencias. Se actualizan fácilmente y son más precisos en sus interrelaciones, lo que implica menos interpretaciones.

### Simbología empleada:

Los códigos son simplemente convencionales, porque en un principio, sólo basta que el auditor elija el que resulte de su agrado y no le provoque problemas de comprensión. Cuando se ha seleccionado la simbología, es necesario mantenerla para evitar que cada auditoría requiera una nueva explicación sobre el tema. A continuación se muestra una lista de códigos estándares que se utilizan en el desarrollo de fluicogramas:

#### A. PARA PROCEDIMIENTOS MANUALES:

1.  Documento o listado. Documentos tales como orden de compra, requisición, factura, formulario de control interno, etc.
2.  Esta variante se utiliza para mostrar el destino de las copias. Por cada copia para la que se indica por separado un

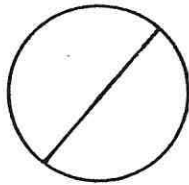
destino, debe reflejarse de esta forma.

3.



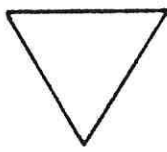
Tira de suma. Corresponde a aquellos que se obtienen de las máquinas para calcular.

4.



Control. Una línea diagonal dibujada dentro del símbolo indica que el procedimiento cumple la función de control, verificación, comprobación o aprobación.

5.



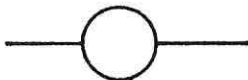
Archivo permanente. Se identifica cuando es significativo, con una letra mayúscula que indique el tipo de archivo.

6.



Archivo transitorio.




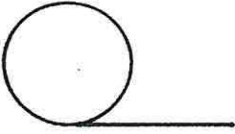
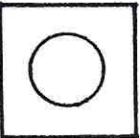
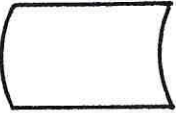
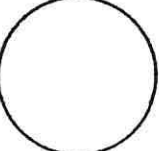
7.



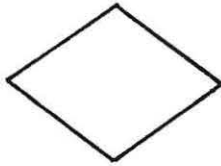
Conector. Estos símbolos unen el flujo entre distintos departamentos fuera de la línea del flujo. Se identifican con el uso de un carácter alfabético.

8.  Traslado. Es el desplazamiento físico de algún documento, archivo o registro que sea relevante para el proceso.

**B. PARA PROCEDIMIENTOS COMPUTARIZADOS:**

1.  Procedimientos programados.
2.  Terminal.
3.  Comunicación remota. Un archivo que representa una o más transacciones que se mantienen en los siguientes medios
4.  Cintas magnéticas.
5.  Disco flexible (Diskette)
6.  Archivo transitorio en línea.
7.  Procedimiento manual.

8.



Decisión o Bifurcación. Un proceso que determina dos o más procedimientos alternativos a seguir y permite registrar la bifurcación.

9.



Consulta. La línea punteada que une a la línea del flujo con un medio que contiene datos que no son procesados ni transportados, pero sí son consultados.

Todos los símbolos aquí descritos son de uso convencional, tanto para los procesos manuales como para los procesos computarizados, pudiendo ser combinados en función del tipo de proceso que se desee flujoqramar.

A continuación, en el anexo 2, se incluyen a modo de ejemplo los siguientes flujoqramas:

- 1.- Para procedimiento de ventas: y procedimiento de ventas en las sucursales.
- 2.- Para procedimiento de compras.
- 3.- Para procedimiento de retención de impuestos.

Todos de uso manual.

ANEXO 2

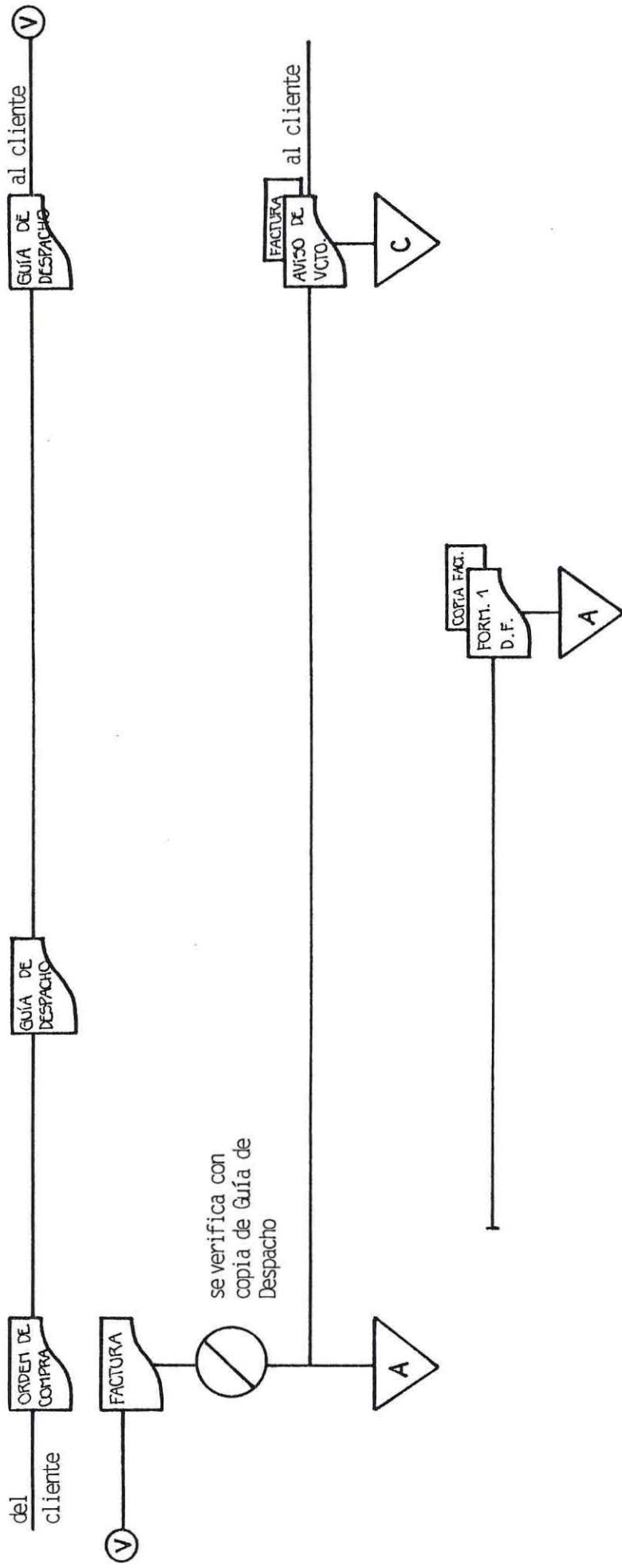
FLUJO DE VENTAS

Depto. de Ventas

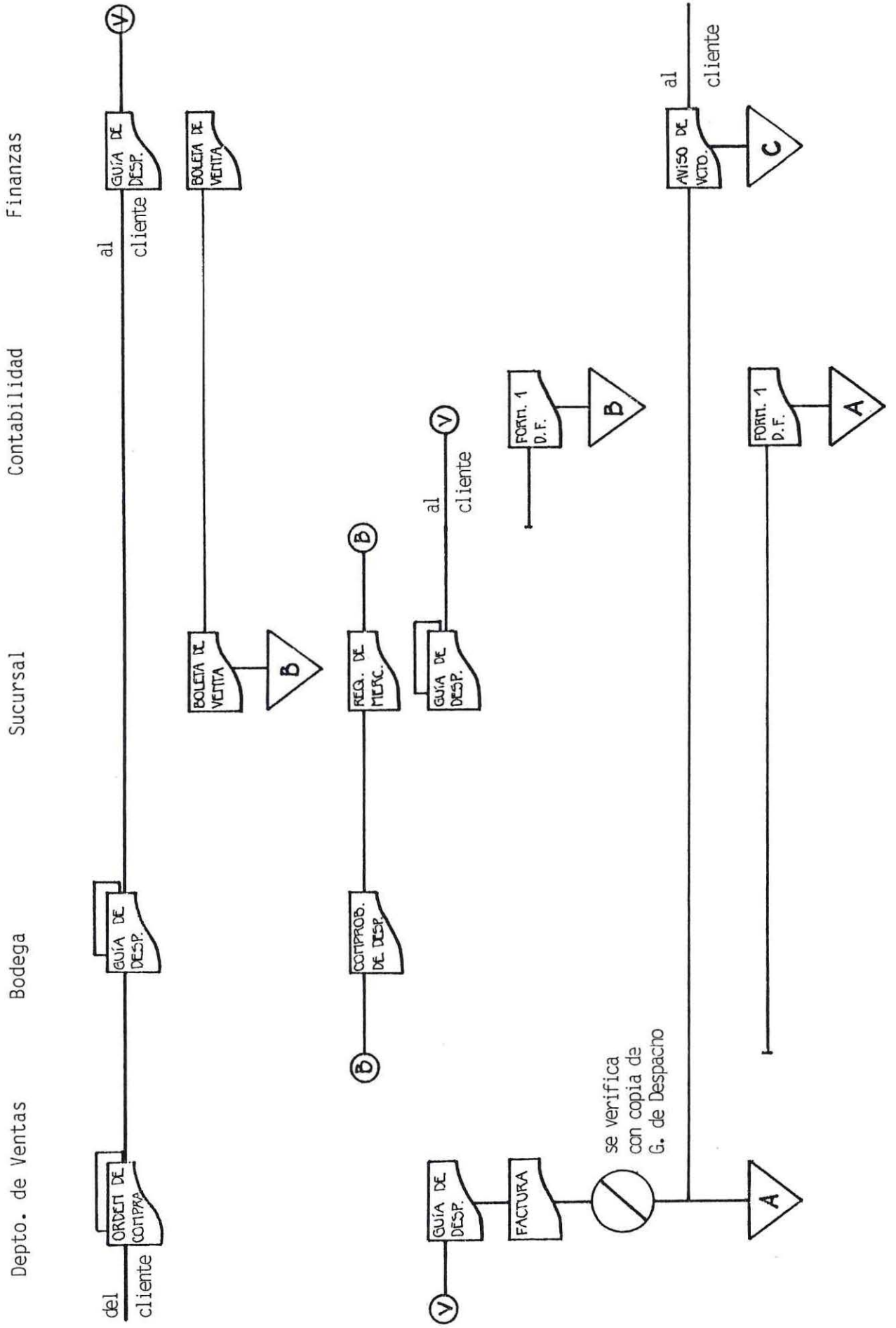
Bodega

Contabilidad

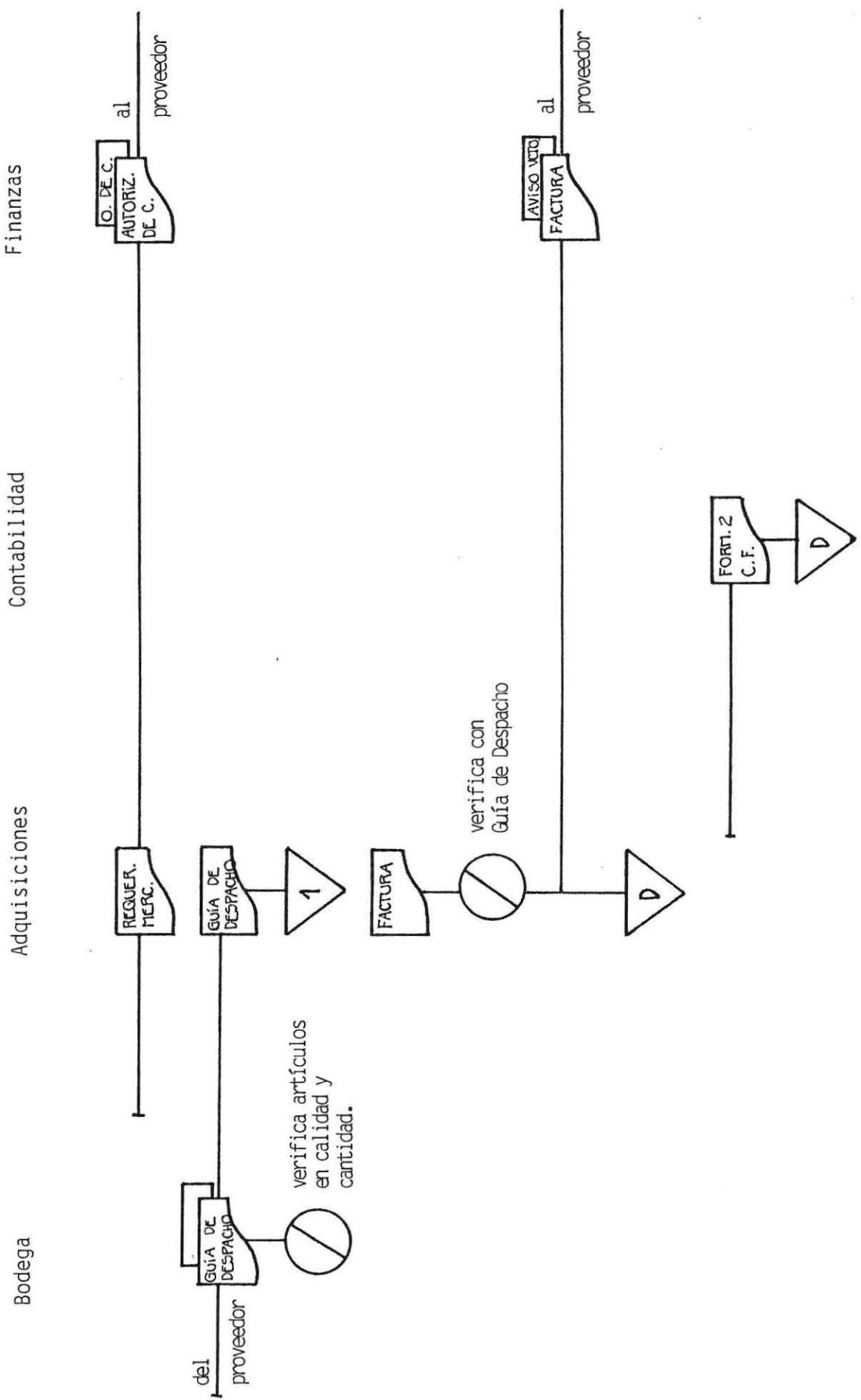
Finanzas



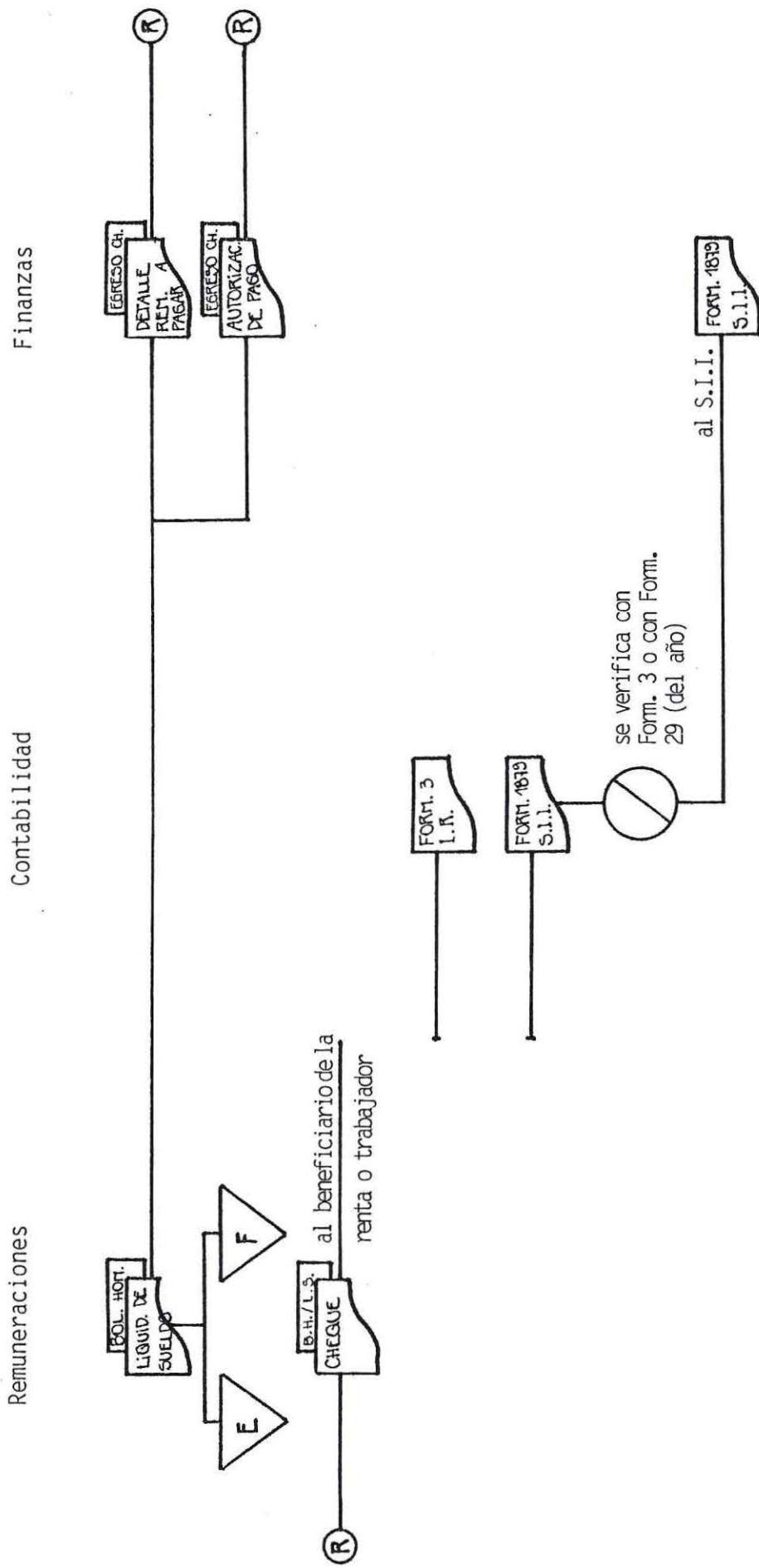
FLUJO DE VENTAS: SITUACION DE LAS SUCURSALES



FLUJO DE COMPRAS



FLUJO DE RETENCION DE IMPUESTOS



### 3.5.2.2 METODO DESCRIPTIVO :

Consiste en una descripción detallada de las características del sistema que se está evaluando, la que podrá consistir en explicaciones referidas a las funciones, procedimientos, registros, formularios, archivos, departamentos o a unidades que intervienen en el sistema.

Este método representa ciertas ventajas e inconvenientes en su aplicación, siendo éstas:

#### **Desventajas:**

- a) Muchas personas no tienen la habilidad de expresar sus ideas por escrito en forma clara, concisa y precisa, lo que provoca problemas cuando más de un profesional interviene en la auditoría, por lo que la importancia relativa de esta desventaja se encuentra en la cantidad de personas que están ligadas directamente a la evaluación o que utilizarán en el futuro las anotaciones practicadas por ellos.
  
- b) El eventual uso de palabras o expresiones incorrectas o inadecuadas, pueden originar interpretaciones de las mismas características, sobre todo cuando se trabaja en grupo y las anotaciones efectuadas se convierten en medios de comunicación entre los integrantes del mismo.

c) Como consecuencia de lo anterior, la efectividad de lo descrito, puede quedar liberada al cuidado que ponga en su lectura el siguiente usuario de la información.

**Ventajas:**

Estas son del tipo psicológico, ya que es más flexible y menos formal que otros métodos y permite adaptarse con mayor facilidad a las necesidades requeridas.

## CONCLUSIONES

El objetivo de esta memoria, es de proporcionar una visión de los impuestos que afectan a las empresas cuya determinación deba hacerse mensualmente. Para ello es de mucha utilidad señalar el tipo de asesoría con la que se deba contar para el buen manejo y apoyo a la actividad empresarial, es así como se analiza en el Capítulo Iro. la Auditoría Tributaria y sus relaciones con disciplinas que le son afines como Contabilidad, Derecho Tributario, y Auditoría, como también el concepto y objetivos, de manera tal que se pueda apreciar su importancia en la estructuración, implementación y supervisión de un control interno para el Area Tributaria.

Luego en el 2º Capítulo se encuentran analizados en forma detallada los impuestos cuya determinación y cancelación debe hacerse mensualmente, por corresponder éste a un análisis de la legislación vigente, las conclusiones que emanan al respecto, son dirigidas especialmente a la altísima incidencia que tiene la carga tributaria sobre los costos de la empresa, de no controlarse y supervisarse el pago oportuno y la correcta determinación de estos impuestos, dado que las sanciones que afectan a la empresa en caso contrario, podrían poner en dificultad hasta su existencia misma.

De allí entonces, es que se hace necesaria la implementación dentro del sistema empresarial de una unidad de control dirigida al área tributaria. Por ello

en el Capítulo 3ro. se desarrollan procedimientos de control interno referidos a dicha área, que están en función de los objetivos que se persiguen. Considerando que el control tributario constituirá un subsistema dentro del sistema de control contable interno de la empresa, dicha unidad deberá depender del más alto nivel jerárquico dentro de la organización, y tener el carácter de asesora.

La importancia del Control Interno radica primordialmente en que permite a la administración, la toma de decisiones en base a una información administrativa financiera correcta y segura, es decir confiable, pero es importante destacar que un buen sistema de control interno, operará sólo si se cuenta con un personal de calidad, que sea apto e idóneo para realizar las diversas funciones, con una acertada definición en sus labores y responsabilidades.

Asimismo, se deberá evaluar en forma periódica la efectividad del control interno implementado, para asegurar su vigencia en el logro de los objetivos planteados originalmente.