

MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO

JOSE LUIS ZAVALA ORTIZ



EDITORIAL JURIDICA
Conosur Ltda.

JOSE LUIS ZAVALA ORTIZ
*Abogado, Profesor de Derecho Tributario
de la Carrera de Derecho
de la Universidad de Tarapacá-Arica*

MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO



EDITORIAL JURIDICA

Conosur Ltda.



Prohibida la reproducción total o parcial de esta obra

Es propiedad del Autor

© **José Luis Zavala Ortiz**

Registro de Propiedad Intelectual N° 103.575

I.S.B.N. 956 - 238 - 168 - 4

© **MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO**

Esta obra se terminó de imprimir en marzo de 1998

© Impresa en los Talleres de Editorial Jurídica ConoSur Ltda.
Fañor Velasco 16 - Mesa Central: 6955770 - Fax: 6986610
Santiago de Chile

INDICE

	Pág.
INTRODUCCION	1

CAPITULO PRIMERO

LAS FUENTES DE INGRESO DEL ESTADO Y EL DERECHO TRIBUTARIO

I. LAS FINANZAS PUBLICAS, ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y POLITICA FISCAL	5
II. DERECHO FINANCIERO Y DERECHO TRIBUTARIO	6
III. LAS FUENTES DE INGRESOS DEL ESTADO	6
IV. EL GASTO PUBLICO Y EL PRESUPUESTO	7

CAPITULO SEGUNDO

LOS TRIBUTOS Y EL IMPUESTO

I. LOS TRIBUTOS	9
II. CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS	10

A. LOS IMPUESTOS	10
B. LA CONTRIBUCION	10
C. LA TASA	11
D. DIFERENCIAS ENTRE LOS IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS	11
III. EL IMPUESTO	12
IV. ELEMENTOS DEL IMPUESTO	12
V. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS	12
A. ATENDIENDO EL METODO DE RECAUDACION	12
B. ATENDIENDO A LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO	13
C. ATENDIENDO A SI SE AFECTAN ELEMENTOS OBJETIVOS O VINCULADOS A LA PERSONA DEL CONTRIBUYENTE	14

CAPITULO TERCERO

LA POTESTAD TRIBUTARIA

I. CONCEPTO	15
II. LIMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA	15
A. LIMITES JURIDICOS	16
a. Principio de la Legalidad	16
b. Principio de Igualdad o Generalidad	17

c. Principio de Equidad o Justicia Tributaria	17
d. El Derecho de Propiedad	18
e. La Neutralidad Impositiva	18
B. LIMITES POLITICOS A LA POTESTAD	
TRIBUTARIA	19
a. Método de Deducción o Tax Deduction	20
b. Método de Reducción del Impuesto o Tax Reduction	21
c. Método de Crédito o Imputación de Impuesto o Tax Credit	22
d. Método de crédito por impuesto no pagados en el extranjero en virtud de exención tributaria o Tax Sparing	22
C. LIMITES INTERNACIONALES	24

CAPITULO CUARTO

EL SISTEMA TRIBUTARIO Y LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN CHILE

I. EL SISTEMA TRIBUTARIO	25
A. CONCEPTO	25
B. CARACTERISTICAS QUE DEBE CUMPLIR	
TODO SISTEMA TRIBUTARIO	26
a. Simplicidad	26
b. Flexibilidad	26
c. Suficiencia	26
C. EL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO	26
II. DISTINCION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	
EN CHILE	27

CAPITULO QUINTO

LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

I. CONCEPTO	29
II. FUENTES POSITIVAS	29
A. LA CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA	29
B. LA LEY	30
C. DECRETOS SUPREMOS Y REGLAMENTOS	30
D. RESOLUCIONES	31
III. FUENTES RACIONALES	32
A. LA JURISPRUDENCIA	32
1. Jurisprudencia contenciosa	32
2. Jurisprudencia administrativa	32
B. LA DOCTRINA DE LOS AUTORES	35

CAPITULO SEXTO

APLICACION DE LA LEY TRIBUTARIA EN CUANTO AL TIEMPO Y AL TERRITORIO

I. EFECTOS DE LA LEY TRIBUTARIA EN CUANTO AL TIEMPO	37
II. EFECTOS DE LA LEY TRIBUTARIA EN CUANTO AL TERRITORIO	40

CAPITULO SEPTIMO

LOS SUJETOS FRENTE AL DERECHO TRIBUTARIO

I. LOS SUJETOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	43
II. SITUACION ESPECIAL DE LAS SOCIEDADES DE HECHO EN LA LEY DEL IVA	43
III. EL ESTADO Y SUS ORGANOS ADMINISTRATIVOS	44
IV. LA ADMINISTRACION FINANCIERA DEL ESTADO	44
A. EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS	44
B. EL SERVICIO DE TESORERIAS	45

CAPITULO OCTAVO

LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA Y LA OBLIGACION TRIBUTARIA

I. LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA	47
II. LA OBLIGACION TRIBUTARIA	48
A. CONCEPTO	48
B. CARACTERISTICAS	48
C. EL HECHO GRAVADO	50

D.	DEVENGO DEL HECHO GRAVADO	51
E.	ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	51
	a. El sujeto activo	51
	b. El sujeto pasivo	51
	1. Responsable del impuesto	52
	2. El sustituto del impuesto	53
F.	EL OBJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	54
	a. La base imponible	55
	b. La tasa del impuesto	58
	c. Los créditos	61
	d. Las exenciones	62
G.	LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	65
	a. Concepto	65
	b. Naturaleza jurídica del accertamiento	65
	c. Sujetos que pueden determinar la obligación tributaria	65
	1. El propio deudor del tributo	66
	2. El contribuyente conjuntamente con el Fisco	66
	3. El Juez	66
	4. El Servicio de Impuestos Internos	66
	5. La reliquidación de impuestos	69
H.	EL GIRO DE LOS IMPUESTOS	71
I.	LA PRUEBA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	73
	a. El objeto de la prueba	73
	b. La carga de la prueba	73
	c. Los medios de prueba en particular	75
J.	LA EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	75

a. El pago o solución	76
1. ¿Quién efectúa el pago?	76
2. ¿Cómo se efectúa el pago?	76
3. ¿Quién recibe el pago?	77
4. ¿En qué plazo se efectúa el pago?	78
5. ¿Qué efecto jurídico tiene el pago de la obligación tributaria?	79
6. ¿Cómo se imputa el pago de la Obligación Tributaria?	79
7. ¿Qué ocurre si el contribuyente no paga oportunamente el impuesto?	80
7.1. Reajuste	80
7.2. Intereses	81
7.3. Multas	81
8. ¿Quién efectúa el cálculo del reajuste, intereses y multas a aplicar?	82
9. ¿Qué recargos pueden ser objeto de condonación?	82
10. El pago de lo no debido y las devoluciones	83
b. La prescripción	85
1. Prescripción propiamente tal	86
2. Plazo del Servicio para fiscalizar	92
c. Compensación e imputación	93
1. La compensación	93
2. La imputación	94

CAPITULO NOVENO

LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS

I. OBLIGACION DE INSCRIBIRSE EN EL ROL UNICO TRIBUTARIO	97
II. OBLIGACION DE INSCRIBIRSE EN OTROS REGISTRO	98

III. DECLARACIONES DE INICIACION DE ACTIVIDADES	98
IV. OBLIGACION DE DAR AVISO AL SERVICIO DE LAS MODIFICACIONES DE LAS SOCIEDADES	100
V. OBLIGACION DE DAR AVISO DE TERMINO DE GIRO	101
A. TERMINO DE GIRO PROPIAMENTE TAL	101
B. NORMAS SOBRE TRANSFORMACION, FUSION Y ABSORCION DE SOCIEDADES	103
VI. OBLIGACION TRIBUTARIA ACCESORIA DE LLEVAR CONTABILIDAD	104
VII. OBLIGACION DE EMITIR DOCUMENTOS	110
VIII. OBLIGACION DE PRESENTAR DECLARACIONES DE IMPUESTOS	112

CAPITULO DECIMO

LAS NORMAS SOBRE ADMINISTRACION Y FISCALIZACION DE LOS IMPUESTOS

I. NORMAS SOBRE ADMINISTRACION	117
A. NORMAS SOBRE COMPARECENCIA	117
B. ACTUACIONES	118
C. LAS NOTIFICACIONES	119

II. NORMAS SOBRE FISCALIZACION	121
A. EXAMEN DE DECLARACIONES Y DOCUMENTACION SOPORTANTE	121
B. CITACION A DECLARAR A DETERMINADAS PERSONAS	122
C. EXAMEN DE LAS CUENTAS CORRIENTES	123
D. LA CITACION DEL CONTRIBUYENTE	123
E. EL ARRAIGO ADMINISTRATIVO	125
F. INFORMACIONES Y EXIGENCIAS IMPUESTAS A NOTARIOS, CONSERVADORES, JUECES Y SECRETARIOS DE JUZGADOS	126
G. INFORMACION DE BANCOS Y FINANCIERAS	127

CAPITULO DECIMOPRIMERO

LOS APREMIOS E INFRACCIONES

I. LOS APREMIOS	129
A. CONCEPTO	129
B. REQUISITO PREVIO DEL APREMIO	130
C. PROCEDIMIENTO	130
D. CASOS DE APREMIO	130
E. RENOVACION DEL APREMIO	131

II. DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES	131
A. GENERALIDADES	131
B. ANALISIS DEL ARTICULO 97	132
a. Simples infracciones tributarias	132
1. Infracción genérica del artículo 109 del Código Tributario	132
2. Infracción del número uno del artículo 97	132
3. Infracción del número dos del artículo 97	133
4. Infracción del número tres del artículo 97	133
5. Infracción del número seis del artículo 97	134
6. Infracción del número siete del artículo 97	134
7. Infracciones del número diez del artículo 97	135
8. Infracción del número once del artículo 97	136
9. Infracción del número quince del artículo 97	136
10. Infracción del número dieciséis del artículo 97	137
11. Infracción del número diecisiete del artículo 97	138
12. Infracción del número diecinueve del artículo 97	139
b. Simples delitos tributarios	139
1. Delito del número cuatro del artículo 97	139
2. Delito del número cinco del artículo 97	141
3. Delito del número ocho del artículo 97	141
4. Delito del número nueve del artículo 97	142
5. Delito del número diez del artículo 97	142
6. Delito del número doce del artículo 97	143
7. Delito del número trece del artículo 97	143
8. Delito del número catorce del artículo 97	144
9. Delito del número dieciocho del artículo 97	144
c. Crímenes Tributarios. Figuras del número cuatro del artículo 97	145

C.	REGLAS COMUNES APLICABLES A LAS INFRACCIONES	146
D.	PRESCRIPCIONES EN MATERIA INFRACCIONAL	147

CAPITULO DECIMOSEGUNDO

LOS TRIBUNALES Y LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

I.	LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS	149
A.	ASPECTOS GENERALES	149
B.	COMPETENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA DEL DIRECTOR REGIONAL DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS	149
C.	COMPETENCIA DE LA JUSTICIA ORDINARIA	150
II.	EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES	151
A.	AMBITO DE APLICACION	151
B.	EL RECLAMO	151
C.	MATERIAS SUSCEPTIBLES DE RECLAMO	152
D.	MATERIAS NO SUSCEPTIBLES DE RECLAMO	152
E.	COMPARECENCIA	153
F.	CONTENIDO DEL RECLAMO	153

G.	ETAPAS O FASES DEL PROCEDIMIENTO	
	GENERAL DE RECLAMACIONES	154
1.	Etapa de discusión	154
2.	Etapa de prueba	155
3.	Etapa de sentencia	155
4.	Etapa de impugnación	157
III.	EL PROCEDIMIENTO DE APLICACION DE SANCIONES	158
A.	AMBITO DE APLICACION	158
B.	ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO	158

CAPITULO DECIMOTERCERO

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

I.	CONCEPTO	161
II.	CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS	163
III.	EL HECHO GRAVADO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	163
A.	HECHOS GRAVADOS PROPIAMENTE TALES	163
a.	Venta	164
b.	La prestación de servicios	166
B.	LOS ACTOS ASIMILADOS	167
a.	Actos asimilados a las ventas	168
b.	Actos asimilados a los servicios	170

IV. LAS EXENCIONES DEL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS	171
A. EXENCIONES REALES U OBJETIVAS	171
a. A las ventas	171
b. A las importaciones	174
c. A las internaciones	177
d. A las exportaciones	178
e. A los servicios	178
B. EXENCIONES PERSONALES	183
V. EL DEVENGO DEL IVA	184
A. DEVENGO EN LAS VENTAS	184
B. DEVENGO EN LOS CONTRATOS SOBRE INMUEBLES	185
C. EMISION DE FACTURAS EN CONTRATOS SOBRE INMUEBLES	185
D. EL DEVENGO EN LOS SERVICIOS	186
E. EL SUJETO DEL IMPUESTO DEL IVA	188
G. CAMBIO DE SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO	189
H. LA BASE IMPONIBLE EN EL IVA	190
1. Regla General sobre la base imponible en el Impuesto a las Ventas y Servicios	190
2. Situación de los inmuebles afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios	191
3. Base Imponible en el caso de importaciones	192

4. Base Imponible en el caso de los retiros	193
5. Base Imponible en los contratos de instalaciones, especialidades y general de construcción	193
6. Base Imponible en la venta de universalidades que contengan muebles	193
7. Base Imponible de adjudicación de bienes corporales inmuebles	194
I. EL DEBITO FISCAL MENSUAL	194
1. Concepto	194
2. Agregaciones al Débito Fiscal	194
3. Deducciones al Débito Fiscal	195
J. EL CREDITO FISCAL	196
1. Concepto	196
2. Rubros que dan derecho a crédito fiscal	196
3. Rubros que no dan derecho a Crédito Fiscal	197
4. Requisitos Formales para hacer uso del Crédito Fiscal	198
5. Situación de extravío de documentos originales que da derecho a usar el Crédito Fiscal	199
6. Remanente del Crédito Fiscal	200
7. Remanente de Crédito Fiscal en el caso de término de giro	201
8. Recuperación del IVA de exportadores	202
K. LA EMISION DE DOCUMENTOS EN EL IVA	206
1. Generalidades	206
2. Las Facturas	206
3. Boletas	209
4. Notas de Crédito y Notas de Débito	211
5. La Guía de Despacho	212
6. Reemplazo de documentos por medios cibernéticos	212

CAPITULO DECIMOCUARTO

EL IMPUESTO A LA RENTA

I. GENERALIDADES	215
II. CONCEPTOS	216
A. RENTA	216
B. RENTA DEVENGADA Y RENTA PERCIBIDA	217
C. AÑO CALENDARIO Y AÑO TRIBUTARIO	217
III. TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO A LA RENTA	217
A. REGLAS GENERALES	218
B. REGLAS EXCEPCIONALES	218
IV. LOS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA	218
A. CONCEPTO	218
B. ANALISIS DE LOS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA	219
V. EL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA	231
A. ACTIVIDADES COMPRENDIDAS EN LA CATEGORIA	231
a. Rentas provenientes de bienes raíces:	
Artículo 20 Nº 1	231
1. Bienes Raíces Agrícolas	231

2. Bienes Raíces no Agrícolas	235
b. Rentas provenientes de capitales mobiliarios.	
Artículo 20 N° 2	236
c. Rentas de actividades del número 3 del artículo 20	236
d. Rentas de actividades del N° 4 del artículo 20	238
e. Rentas de actividades del N° 5 del artículo 20	238
f. Rentas de premios de lotería	239
 B. LA BASE IMPONIBLE: DETERMINACION DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE	239
a. Los Ingresos Brutos	239
b. Renta Bruta	240
c. Renta líquida	242
d. Renta Líquida Imponible	250
 C. TASA DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA	252
 D. CREDITOS QUE PROCEDEN CONTRA EL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA DETERMINADO	252
a. Créditos cuyos excedentes no pueden ser imputados en los ejercicios posteriores ni solicitar su devolución	252
1. Crédito por rentas de fondos mutuos	252
2. Crédito por contribuciones de bienes raíces	253
3. Crédito por adquisición de bienes del activo inmovilizado	253
4. Créditos por donaciones efectuadas de conformidad a la ley N° 18.985	255
5. Créditos por donaciones efectuadas conforme la ley N° 19.247	257

b.	Créditos cuyo excedente se puede imputar a ejercicios posteriores	258
1.	Crédito por donaciones a las Universidades e Institutos Profesionales de la ley N° 18.681, modificada por la ley N° 18.775	258
2.	Crédito contra el impuesto de Primera Categoría de la ley N° 19.420 (Ley Arica). Circular N° 50 del Servicio de Impuestos Internos	259
E.	ACTIVIDADES DE LA PRIMERA CATEGORIA ACOGIDAS A REGIMEN DE BASE PRESUNTA	261
a.	Agricultores	261
b.	Mineros de mediana importancia	261
c.	Contribuyentes que explotan vehículos motorizados de transporte terrestre de pasajeros o carga ajena	262
d.	Régimen Tributario de los pequeños contribuyentes del artículo 22 de la Ley de Impuesto a la Renta	264
1.	Pequeños mineros	265
2.	Los pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública	265
3.	Los suplementeros	266
4.	Los propietarios de un taller artesanal u obrero	267
5.	Los pescadores artesanales	268
F.	IMPUESTO UNICO DEL 35% SOBRE GASTOS RECHAZADOS	269
VI.	LA SEGUNDA CATEGORIA. ARTICULO 42 N° 2	270
A.	CONCEPTO	270

B.	CONTRIBUYENTES DE LA SEGUNDA CATEGORIA	271
C.	TRIBUTACION DE LOS CONTRIBUYENTES DE LA SEGUNDA CATEGORIA	272
D.	NORMAS CONTABLES	273
E.	NORMAS ESPECIALES	273
VII.	TRIBUTACION DEL TRABAJO DEPENDIENTE	274
VIII.	EL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO	274
A.	CONTRIBUYENTES GRAVADOS CON EL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO	275
B.	BASE IMPONIBLE	275
a.	Renta Bruta Global	275
b.	Normas sobre el Fondo de utilidades tributarias	276
c.	Determinación de las rentas conforme al artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta	278
d.	Renta Neta Global	282
C.	CREDITOS CONTRA EL IMPUESTO DETERMINADO SEGUN TABLA	284
a.	Crédito General	284
b.	Crédito proporcional por rentas exentas del Global Complementario	284
c.	Crédito por rentas de fondos mutuos	284
d.	Crédito por donaciones culturales de la ley N° 18.895	285
e.	Crédito por donaciones a Universidades e Institutos Profesionales de la ley N° 18.681	285
f.	Crédito por Impuesto Unico de Segunda Categoría	285
g.	Crédito por impuesto de Primera Categoría	285

D.	CONSIDERACIONES SOBRE LA TASA	286
IX.	EL IMPUESTO ADICIONAL	286
A.	GENERALIDADES	286
B.	HECHOS GRAVADOS Y TASAS	286
X.	RETENCIONES Y PAGOS PREVISIONALES MENSUALES	290
A.	LA RETENCION	290
B.	LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES	294
XI.	LAS PRESUNCIONES DE RENTA	297
A.	CONCEPTO	297
B.	SITUACION DE CONTRATOS SIMULADOS	298
C.	CASO EN QUE EL CONTRIBUYENTE ALEGA INGRESOS CONSTITUTIVOS DE RENTAS EXENTAS O AFECTAS A IMPUESTOS SUSTITUTIVOS	299
	BIBLIOGRAFIA	301

INTRODUCCION

El Derecho Tributario aparece, a la luz de muchos juristas, como una disciplina desordenada y carente de principios y conceptos propios que se hayan desarrollado en forma acabada por la doctrina.

Dicha apreciación, sin embargo, no se condice con la estructura actual de la disciplina que concibe, en primer lugar, la definición de conceptos y criterios generales, para luego pasar a analizar el ámbito normativo propiamente tal.

En esta obra, se procederá a analizar las temáticas que componen el Derecho Tributario General, partiendo de considerar el tributo como fuente de ingresos del Estado, el impuesto como la principal categoría de los tributos, la Potestad Tributaria del Estado con sus límites y luego el Sistema Tributario.

Como disciplina jurídica, el Derecho Tributario tiene fuentes positivas y racionales con ciertas peculiaridades, lo que se trasunta en una Jurisprudencia Administrativa de gran trascendencia práctica.

En el ámbito fiscal, el impuesto implica una relación jurídica, ya que el particular se encuentra en una necesidad jurídica de enterar en arcas fiscales una cantidad de dinero por incurrir en un supuesto de hecho objetivo que la ley se encarga de definir. Surge, entonces, la Obligación Tributaria, uno de los temas centrales dentro de esta obra, que implica su análisis conceptual, sus elementos, su determinación, su prueba y su extinción.

Asimismo, junto a esta obligación tributaria principal, existen otros deberes de carácter formal que la complementan y que junto integran la relación jurídico

tributaria. Se trata de las Obligaciones Tributarias Accesorias, las que se trasuntan en gran parte de la operativa tributaria.

El Fisco, a través de un órgano específico que es el Servicio de Impuestos Internos, utiliza diversas normas consagradas en el Código Tributario relativas a la administración de los tributos y a facultades de fiscalización que constituyen los instrumentos fiscales para asegurar el cumplimiento tributario.

Por otro lado, la Obligación Tributaria Principal y las Obligaciones Tributarias Accesorias serían ineficaces si no existieran medios compulsivos para su cumplimiento y sanciones específicas que incluso escapen a conductas que sólo puedan constituir un incumplimiento y pasan a constituir figuras penales. De esta forma, los apremios y las infracciones aparecen como materias de mucha aplicación práctica, por lo que se hace estrictamente necesario definir el alcance de las mismas.

Asimismo, es evidente que los contribuyentes que se vean afectados por actuaciones y resoluciones del órgano del Estado que asume la administración y fiscalización de los tributos, tengan medios jurídicos para impugnar dichos actos, a través de procedimientos que el propio Código Tributario especifica y cuyo análisis reviste especial importancia no sólo para personas vinculadas al mundo jurídico, sino que también a otros profesionales que participan de materias tributarias.

El Sistema Tributario Chileno se caracteriza por la existencia de tributos que gravan la circulación de bienes y las rentas percibidas por las personas o que rinda un capital.

En este contexto, el impuesto al valor agregado, más correctamente impuesto a las ventas y servicios, es un tributo con tasa proporcional que afecta a las ventas y prestaciones de servicios y los actos que se asimilan a ellas con el recargo del impuesto en el precio, facultando al vendedor y prestador de servicios el recuperar con imputación a los impuestos recargados los que a su vez, se soportaron en el mismo período tributario.

Los impuestos a la renta en su actual estructura de impuestos únicos que gravan las utilidades y los ingresos líquidos de los contribuyentes aparecen como tributos muy integrales, ya que no existe actividad generadora de rentas que escape de tributación, distinguiéndose aquellas que provienen del trabajo independiente de las que provienen del capital, aquellas que emanan del trabajo dependiente y aquellas que perciben personas domiciliadas en el país o en el extranjero.

CAPITULO PRIMERO

LAS FUENTES DE INGRESO DEL ESTADO Y EL DERECHO TRIBUTARIO

I. LAS FINANZAS PUBLICAS, ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y POLITICA FISCAL

El Estado cualquiera que sea la extensión de las actividades que desarrolla, precisa de medios financieros con los cuales procurarse en el mercado, los bienes y servicios que va utilizar.

Asimismo, no hay actividad que se realice por el Estado en que no se produzca un gasto y por ello, debe necesariamente obtener ingresos.

Es la disciplina de las Finanzas Públicas la que tiene por objeto el estudio de esta actividad del Estado y que en adelante llamaremos actividad financiera del Estado, la que podemos conceptualizar como aquella que realiza para procurarse ingresos y realizar sus gastos, actividad que realiza en base a un presupuesto que la racionalice y permita darle una intencionalidad económica.

Muy vinculado a lo anterior, se encuentra el concepto de Política Fiscal que no es sino el conjunto de decisiones que asume la autoridad en cuanto a los ingresos y gastos del Estado.

Actualmente y desde el aporte que efectuara Keynes y que dio origen a las Finanzas Funcionales o Compensatorias, la Política Fiscal es el instrumento más importante de que dispone la autoridad para orientar y dirigir la economía de un Estado.

II. DERECHO FINANCIERO Y DERECHO TRIBUTARIO

Toda la actividad financiera del Estado está regulada por normas jurídicas objetivas, existiendo para ella una rama del derecho que se denomina Derecho Financiero, el que podemos conceptualizar como el conjunto de normas jurídicas que regulan la recaudación, administración y erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos.

Como se expresó anteriormente, una de las etapas de esta actividad financiera del Estado lo es la obtención de ingresos o recursos, lo que se logra entre otros conceptos, a través del establecimiento de los tributos y es precisamente el cuerpo normativo que regula esta actividad lo que se pasa a denominar Derecho Tributario, existiendo, entonces, entre este último y el Derecho Financiero una relación de especie a género.

En base a lo anterior, podemos definir el Derecho Tributario como el conjunto de normas jurídicas que viene a regular el establecimiento de los tributos, los poderes, deberes y prohibiciones que los complementan.

La definición antes expuesta no hace sino manifestar cuáles son las temáticas del Derecho Tributario:

- a. El establecimiento del tributo
- b. Los poderes en virtud de los cuales se establecen
- c. Los deberes y prohibiciones que recaen esencialmente en los particulares con respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

III. LAS FUENTES DE INGRESOS DEL ESTADO

Debemos señalar que el Estado dispone de distintas fuentes de recursos y, si atendemos al fundamento jurídico y al mecanismo utilizado para obtener dichos recursos, se pueden agrupar en las siguientes categorías:

- a. Ingresos que el Estado obtiene como producto de la gestión o explotación de su patrimonio, como lo sería, a vía de ejemplo, lo que obtiene por el pago de concesiones y los excedentes de las empresas públicas.

- b. Ingresos que el Estado se procura, utilizando su personalidad jurídica. En este sentido, el Estado es una persona jurídica de Derecho Público y, como tal, puede contraer obligaciones con terceros, generándose la denominada deuda pública tanto interna como externa.
- c. Ingresos que el Estado obtiene del ejercicio de la soberanía y que están relacionadas con su poder sancionatorio. Esencialmente hablamos de las multas y otras penas pecuniarias que el Estado impone a las transgresiones.
- d. Ingresos que el Estado obtiene del ejercicio de la soberanía que están relacionados con la potestad de establecer tributos sobre las actividades que realizan los particulares. Esta es la más importante fuente de ingreso del Estado.

IV. EL GASTO PUBLICO Y EL PRESUPUESTO

Hemos analizado precedentemente las fuentes de ingresos del Estado, los que se procuran para satisfacer necesidades y cumplir los fines que el propio Estado ha definido alcanzar.

El Gasto Público podría conceptualizarse como aquél que el Estado efectúa en el cumplimiento de sus fines y que comprende, por una parte, el gasto operacional y, por otra, la inversión en obras sociales o de desarrollo.

Trascendencia e importancia adquiere en este punto, el presupuesto público que es una previsión de los gastos que realizará el Estado en un año calendario y de los ingresos que para ellos dispondrá.

En nuestro sistema jurídico el presupuesto es anual y se fija a través de una ley ordinaria.

CAPITULO SEGUNDO

LOS TRIBUTOS Y EL IMPUESTO

I. LOS TRIBUTOS

Los tributos, como lo hemos señalado, constituyen la más importante fuente de ingresos del Estado.

No hay una definición de tributo en nuestra legislación, por la cual seguiremos la que da el Código Modelo Tributario para la América Latina, que en su artículo 13 señala que lo constituyen: "Las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

Del concepto que hemos dado de tributo podemos concluir lo siguiente:

- a. Los tributos se originan como consecuencia del ejercicio del poder tributario, es decir, el Estado como lo veremos oportunamente, tiene la potestad de crear, modificar y extinguir tributos y ello no es más que una manifestación de su soberanía.
- b. El pago de los tributos no es voluntario, sino que ellos se imponen en forma obligatoria o coactiva.
- c. Los tributos implican el pago de una suma de dinero, con lo cual excluimos las prestaciones personales forzadas y la entrega de especies.

- d. Los tributos a que hemos aludido tienen como objetivo dotar al Estado de recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines.

Sobre esta materia se han planteado diversas posiciones en relación a si el tributo debe ser el único medio a través del cual el Estado obtenga ingresos para satisfacer las necesidades colectivas y sus propios fines.

Algunos planteamientos postulan que sería mejor que el Estado definiera sus gastos operacionales en forma más racional y así con un ahorro fiscal alcanzar recursos para absorber el gasto social, lo que implica que el esfuerzo no sólo lo asumen los particulares.

Otros plantean, por el contrario, que las formas más adecuadas de obtener ingresos es mediante los tributos siendo esta la herramienta más eficiente de generar recursos al Estado a fin de lograr la equidad y distribución del ingreso.

II. CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

Es posible clasificar los tributos en impuestos, contribuciones y tasas.

A. LOS IMPUESTOS

Consisten en el pago de una suma de dinero por parte de un sujeto hacia el Estado, por haber incurrido en un hecho gravado, sin que reciba una prestación de parte de este último.

El impuesto es el más común de los tributos ya que el Estado, a través de ellos obtiene recursos sin tener que dar nada a cambio, razón por la cual los sistemas tributarios establecen principalmente impuestos.

B. LA CONTRIBUCION

Esta categoría de tributos se caracteriza por aplicarse al propietario de un bien raíz frente al aumento o incremento del valor de dicha propiedad en virtud de una obra pública.

La contribución, a diferencia del impuesto, implica que el Estado realiza obras públicas que van a redundar en un mayor valor de los inmuebles. En base a este criterio el Estado exige el pago de las contribuciones.

En nuestro sistema se le da la denominación de contribución al impuesto territorial que afecta a los bienes raíces, denominación errada, ya que no se trata en caso alguno de una contribución.

C. LA TASA

Otra categoría de tributos lo constituyen las tasas que se conciben en forma tradicional como "una contraprestación del particular al Estado cuando éste le presta un servicio público general o especial".

Esta noción de la tasa como tributo implica un alto grado de voluntariedad del sujeto por hacer uso del servicio y soportar la tasa y es la que se ha venido acuñando desde hace ya varios años.

Sin embargo, ha surgido una nueva concepción de la tasa que consiste en que el pago de ella no depende de la voluntad del sujeto, sino que éste se ve obligado lisa y llanamente a asumirla, porque sería el Estado el que lo coloca en la necesidad de incurrir en ella.

Se le suele llamar derechos o tarifas y se ha sostenido que, entre otros, el pago de peaje en las carreteras constituiría una tasa, ya que el Estado exige el pago de una suma de dinero por la prestación de un servicio público determinado.

D. DIFERENCIAS ENTRE LOS IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

De lo expuesto precedentemente, es posible advertir las siguientes diferencias entre los impuestos, contribuciones y tasas:

1. En el impuesto, el Estado sólo exige el pago de una suma de dinero por acaecer el hecho gravado, esto es, aquel supuesto fáctico consagrado

en la ley y que si se da, surge la obligación tributaria. En la contribución, en cambio, se exige una suma de dinero por el aumento del valor de la propiedad ante una obra pública. Y en la tasa siempre existe una contraprestación que es un servicio público.

2. Los impuestos y contribuciones se exigen en forma obligatoria, en cambio, siguiendo la teoría clásica, la tasa se exigiría sólo por existir voluntad del sujeto al que se le va aplicar.

III. EL IMPUESTO

Hemos visto las tres clasificaciones o categorías de tributos existentes y debemos advertir de inmediato que el más común es el impuesto.

Podemos definir el impuesto como aquella obligación coactiva consistente en el pago de una suma de dinero por parte de los particulares, en favor de un ente público con el fin de otorgarle recursos suficientes para alcanzar sus objetivos.

IV. ELEMENTOS DEL IMPUESTO

1. Existe un deudor que es el contribuyente y un acreedor que es el Fisco.
2. El objeto del impuesto es el pago de una suma de dinero.
3. Está establecido con el objeto de que un ente público disponga de recursos para alcanzar sus objetivos.

V. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Para efectos de clasificar a los impuestos se han dado diversos criterios:

A. ATENDIENDO EL METODO DE RECAUDACION DEL IMPUESTO ES POSIBLE DISTINGUIR ENTRE:

1. Impuestos Directos.

Que son los que se recaudan mediante un sistema de rol, conociéndose, en este caso, cuál es la persona del contribuyente.

2. Impuestos Indirectos.

Son aquellos que se recaudan por otras vías, tales como por declaración y pago.

B. ATENDIENDO A LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO, ES POSIBLE DISTINGUIR ENTRE:

1. Directos.

Que hacen incidir la carga tributaria en el patrimonio del contribuyente

2. Indirectos.

Los que permiten traspasar la carga tributaria del contribuyente a un tercero. En esta modalidad advertimos las siguientes categorías:

2.1. Impuesto de Traslado o Traslación.

El contribuyente desplaza la carga tributaria hacia un tercero que, definitivamente, la va a soportar.

2.2. Impuesto de Recargo.

Aquí el impuesto se incluye al precio de lo que se vende o del servicio que se presta, razón por la cual se recarga en el precio.

Debemos mencionar en esta clasificación en una categoría muy particular al impuesto de retención que es aquél en que el sujeto que paga una determinada cantidad de dinero, debe descontar de ella el monto del impuesto y enterarlo en arcas fiscales.

C. ATENDIENDO A SI SE AFECTAN ELEMENTOS OBJETIVOS O VINCULADOS A LA PERSONA DEL CONTRIBUYENTE SE DISTINGUEN:

1. Impuesto Personal.

Que es el que establece diferencias en el trato tributario atendiendo, esencialmente, a las condiciones inherentes del contribuyente.

2. Impuesto Real.

Que es el que no considera en absoluto las condiciones inherentes del contribuyente, gravando por igual a cualquier persona.

CAPITULO TERCERO

LA POTESTAD TRIBUTARIA

I. CONCEPTO

Podemos definir o conceptualizar la potestad tributaria, llamada también poder tributario o potestad fiscal, como la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir tributos con respecto a personas o bienes que se encuentran dentro de su jurisdicción.

También la podemos definir como la facultad del Estado de crear o establecer tributos.

Se manifiesta o expresa esta potestad o poder tributario en la facultad de crear normas jurídicas de carácter o contenido tributario.

II. LIMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA

La potestad tributaria si bien es un poder del que dispone el Estado para establecer tributos, es evidente que no puede ejercerse en forma absoluta y sin ningún tipo de limitación.

Lo expuesto precedentemente, trae como consecuencia que es necesaria la existencia de límites a ella, los que podemos agrupar en límites jurídicos, límites políticos y límites internacionales.

A. LIMITES JURIDICOS

Se trata de principios de carácter constitucional que van a resguardar que la carga tributaria sea justa y dotada de equidad en relación a los sujetos a los que va a afectar, como asimismo, el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social.

Los límites jurídicos a la potestad tributaria son:

a. Principio de la Legalidad.

Denominado principio de reserva legal y que se consagra en los artículos 60 N° 14 y 32 N°8 de la Constitución Política de la República. Este principio se reduce a la máxima de que sólo por ley se puede imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones tributarias o modificar las ya existentes y determinar su forma, proporcionalidad o regresión.

Este principio límite a la potestad tributaria, viene a ser una forma de asegurar a los contribuyentes el ejercicio del poder tributario sólo dentro del ámbito legal, por lo cual a la autoridad administrativa le queda vedado el ejercicio de dicho poder.

Sin embargo, aparecen casos que están en el límite de lo anterior, como el de la delegación de facultades del Congreso Nacional al ejecutivo para que este dicte D.F.L. en materias tributarias o la autorización al Presidente de la República para que prorrogue un incentivo fiscal.

Surge aquí la interrogante de si en estos casos hay una violación al principio de legalidad.

Se puede sostener que el principio de legalidad se reconoce en nuestro sistema en un sentido amplio, incluyendo dentro del concepto de ley al D.F.L. y por tanto, al no estar prohibida la delegación de facultades en materia tributaria se puede dar esta situación.

b. Principio de Igualdad o Generalidad.

Este principio lo entendemos como aquél en virtud del cual, el tributo sólo puede afectar a los sujetos que se encuentran en el supuesto de hecho que la ley ha previsto, hecho gravado.

Lo anterior significa que el tributo no puede tener destinatarios especiales.

La Constitución Política del Estado en su art. 19 N° 20 asegura a todas las personas la igual repartición de los tributos y demás cargas públicas.

Este principio tiene también manifestación en relación al destino de los recursos que a través de los tributos se generan, ya que estos van a ir a las arcas generales de la nación.

c. Principio de Equidad o Justicia Tributaria.

Este principio es de gran trascendencia y el que más vinculado está con el ejercicio racional del Poder Tributario.

En efecto, sabemos que el Estado en el ejercicio de su soberanía viene a crear o establecer tributos y sabemos que ese poder debe ejercerse dentro de ciertos parámetros, a fin de evitar que vaya a gravar excesivamente a los contribuyentes.

Se trata que el tributo se va a establecer en atención al contexto social al cual se va aplicar y de esta forma, en ningún caso, el tributo puede establecerse con el fin de gravar desproporcionadamente a los sujetos que caen en el hecho gravado.

Se reconoce este principio en el artículo 19 N°20 de la Constitución Política al establecerse que la ley, en ningún caso, podrá imponer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Se deben utilizar mecanismos instrumentales a fin de que el principio se cumpla, tales como los créditos, impuestos con tasa progresiva y tramo exento y exenciones, evitando así que el tributo pueda afectar y causar un gravamen mayor a unos sujetos que a otros.

d. El Derecho de Propiedad.

Es otro límite jurídico a la potestad tributaria en cuanto el tributo no puede tener el carácter de confiscatorio.

Sabemos que el artículo 19 N° 24 de la Constitución Política viene a asegurar a todas las personas el derecho de propiedad sobre toda clase de bienes corporales o incorporeales.

Se trata de que los sujetos tienen dominio o propiedad sobre los bienes que conforman su patrimonio y es claro que si los tributos vienen a ser tan significativos que implican privar al particular de parte de esos bienes, surge de inmediato la protección constitucional antes aludida.

Asimismo, se debe considerar el artículo 19 N° 20 de la misma carta fundamental, en que se señala que, en ningún caso, la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

e. La Neutralidad Impositiva.

Se trata de precisar si el tributo sólo puede tener como finalidad el obtener recursos para el Estado y por lo tanto, un fin meramente fiscal o bien el tributo puede venir a pretender que los agentes económicos asuman una conducta a fin de lograr que se alcance una política que la autoridad se ha propuesto.

La pregunta que hay que hacerse es si el tributo es neutro o bien detrás de él puede haber alguna intencionalidad de política económica.

La respuesta a esta interrogante supone que, por regla general, el tributo sólo está establecido con fines fiscales.

Sin embargo, se advierte la tendencia a que el tributo se utilice, especialmente en exenciones y créditos, como una herramienta de política económica, como lo es en algunos casos, de incentivo a la inversión.

En nuestro sistema jurídico, la Constitución Política de la República en el artículo 19 Nº 22 señala que sólo en virtud de una ley se podrán establecer determinados beneficios para un determinado sector, actividad o zona determinada.

B. LIMITES POLITICOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA

Estamos en presencia del problema de la doble tributación que implica que un sujeto se ve gravado una o más veces, en un mismo período de tiempo, y por una misma actividad por uno o más sujetos que ejercen el poder tributario.

Esta doble tributación se puede dar dentro de un mismo Estado o bien en dos o más Estados, distinguiéndose en el primer caso la doble tributación interna de la doble tributación internacional.

En relación a la doble tributación internacional, el problema se hace más complejo en atención a que hay dos o más Estados involucrados y, en muchas oportunidades, la solución pasa por renunciar a percibir recursos a través de los tributos, decisión que no es fácil de asumir.

Se distingue en esta materia la teoría de la fuente del territorio, que expresa que las rentas de las personas se gravan en el Estado en que ellas se produjeron, sea que el sujeto contribuyente resida o no en él y la teoría del domicilio o residencia, que parte del supuesto que las rentas se gravan en el Estado de domicilio del contribuyente, independiente del lugar donde se generaron dichas rentas.

Para solucionar la aplicación de gravámenes a los particulares en dos o más Estados por haber efectuado una sola operación se ha recurrido a los siguientes mecanismos:

1. A tratados bilaterales y multilaterales sobre doble tributación internacional, lo que supone que los Estados se han puesto de acuerdo en la materia y, por tanto, el particular no se va a ver sometido a soportar doble carga tributaria.
2. Decisiones unilaterales asumidas por los Estados tendientes a dar una solución al problema.

En el ámbito unilateral se distinguen los siguientes métodos o sistemas de solución a la doble tributación internacional:

a. Método de Deducción o Tax Deduction.

Implica considerar el impuesto pagado en el Estado extranjero como un gasto deducible de la renta imponible en el Estado de residencia. Es decir, el impuesto que se paga en el Estado extranjero, al determinarse la base imponible, se deduce como un gasto que fue necesario para producirla, produciendo como efecto que la base disminuye y, en definitiva por aplicar una tasa porcentual, también el impuesto a pagar.

Así, por ejemplo, una empresa chilena con sucursal en Perú obtiene ingresos de su gestión y ellos son gravados en Chile. En este caso al total del valor de los ingresos generados tanto en Chile como en el Perú se le rebaja, como gasto necesario, el impuesto soportado en el Perú.

Ingresos en Chile	:	\$	4.000.000
Ingresos en Perú	:	\$	1.000.000
Base Imponible	:	\$	5.000.000

Impuesto pagado en Perú : \$ 500.000.

Base imponible - Impuesto pagado en Perú (Suponiendo que es el único gasto) = \$4.500.000 con tasa en Chile del 15%.

Según algunos estaríamos más que frente a una medida unilateral para evitar la doble tributación internacional, frente a una de las partes del procedimiento de determinación de la renta líquida imponible (base imponible).

b. Método de Reducción del Impuesto o Tax Reduction.

Se trata este método en aplicar a los ingresos que se obtienen en otro Estado una tasa inferior a la que se aplica a los ingresos de fuente nacional o interna, atendido el hecho de que ese contribuyente debió soportar un tributo en el extranjero.

Ejemplo sería que en Chile, las rentas están gravadas con una tasa de un 15% y una empresa chilena en Bolivia percibe ingresos constitutivos de renta, debiendo pagar en dicho país una tasa de un 8%. En Chile a esas rentas se les aplica una tasa de un 2%.

<i>Ingresos en Chile</i>	: \$4.000.000	<i>Tasa en Chile</i>	15%
<i>Ingresos en Bolivia</i>	: \$5.000.000	<i>Tasa en Bolivia</i>	8%

Tributación en Chile:

$\$4.000.000 * 15\% + \$5.000.000 * 2\%$

La ventaja o desventaja de este mecanismo radica, esencialmente, si la tasa pagada en el exterior sumada a la tasa rebajada que se le va aplicar en el Estado de residencia van, en definitiva, a implicar una tasa inferior o igual a la que se aplica en Chile. En el caso propuesto, es evidente que la medida viene a evitar la doble tributación internacional.

c. Método de Crédito o Imputación de Impuesto o Tax Credit.

Este sistema implica que del total del impuesto que grava las rentas de fuente nacional y extranjera se rebaja como crédito contra el impuesto final, el que debió soportar el contribuyente en el extranjero.

Ejemplo de ello sería si las rentas que una empresa chilena genera en Perú alcanzan a \$4.000.000 y en Chile, a su vez, a \$40.000.000.

<i>Renta Líquida Imponible</i> (suponiendo que no hay gastos, costos y otros ajustes)	:	\$ 44.000.000
<i>Impuesto pagado en Perú</i>	:	\$ 400.000

Aplicando un 10% de tasa, el impuesto a pagar en Chile es de \$4.400.000

Rebaja o Tax Credit: Impuesto pagado en Perú, \$400.000 se rebaja de los \$4.400.000 que hay que pagar en Chile, dando impuesto a pagar en Chile de \$4.000.000

d. Método de Crédito por Impuesto no Pagados en el Extranjero en Virtud de Exención Tributaria o Tax Sparing.

La desventaja que tiene el Tax Credit es que si el Estado extranjero en que se efectúa la inversión generadora de rentas, establece una exención tributaria a éstas. En este caso, no alcanza al impuesto que se debe pagar en el país de residencia el citado beneficio.

Para solucionar dicha situación se establece el Tax Sparing que implica que en el país de residencia del inversionista y sobre el impuesto que se afectó al total de los ingresos constitutivos de rentas nacionales y extranjeras se permite rebajar no solamente los impuestos efectivamente soportados en el extranjero, sino que también los que se habrían pagado y que, en definitiva no se solucionaron, en virtud de una exención tributaria.

Ejemplo de ello sería si una empresa chilena obtiene ingresos constitutivos de rentas en Chile por \$3.000.000 y en Perú por \$2.000.000 dando un total de \$5.000.000 que aplicando una tasa de un 10% da un impuesto a pagar de \$500.000 (suponiendo que no existen gastos, costo directo y los demás ajustes del D.L. 824).

<i>Rentas en Chile</i>	:	\$	3.000.000
<i>Rentas en Perú</i>	:	\$	2.000.000
<i>Total</i>	:	\$	5.000.000

Tasa a aplicar en Chile, 10%, dando impuesto a pagar de \$ 500.000
Impuesto pagado en Perú : \$ 0

En el Perú se le exime del pago del tributo por los \$2.000.000 que era el 10% de esa cantidad, por lo que para el inversionista chileno no es atractivo el invertir en Perú, ya que va a pagar en Chile un 10% por sobre los \$5.000.000, esto es, \$500.000 como si hubiese efectuado la inversión en Chile y Perú no logra su política de incentivo a la inversión.

Sin embargo, con el Tax Sparing el incentivo se hace concreto, ya que al chileno que va a invertir a Lima se le permite rebajar del impuesto que paga en Chile el impuesto que habría pagado en Perú de no existir la exención.

<i>Rentas en Chile</i>	:	\$	3.000.000
<i>Rentas en Perú</i>	:	\$	2.000.000
<i>Total</i>	:	\$	5.000.000

Tasa a aplicar en Chile, 10%, dando impuesto a pagar de \$ 500.000
Impuesto que habría pagado en Perú : Ejemplo 15%= \$300.000

Tax Sparing: \$500.000 (Impuesto a pagar en Chile)- \$ 300.000
(Impuesto que hubiese pagado en Perú de no existir exención)

Debemos señalar que es obvio que este sistema de Tax Sparing no se va a asumir en forma unilateral, sino que se dará en el marco de un tratado bilateral.

En lo que dice relación a este límite al poder tributario, debemos señalar que atendidas las inversiones de empresas chilenas en el extranjero y manteniendo la política de atracción de inversiones al país, nuestra legislación a partir del año 1993, ha modificado la Ley de Impuesto a la Renta, estableciendo mecanismos que eviten la doble tributación internacional.

C. LIMITES INTERNACIONALES

Estos implican que a algunos funcionarios, diplomáticos o consulares de otros Estados, no se les va a aplicar tributos y ello, en virtud de tratados internacionales o costumbres y usos en virtud del principio de la reciprocidad.

CAPITULO CUARTO

EL SISTEMA TRIBUTARIO Y LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN CHILE

I. EL SISTEMA TRIBUTARIO

A. CONCEPTO

El Estado ejerce el poder tributario en virtud del cual crea los tributos que han de gravar los actos de los particulares. Sin embargo, el poder tributario no sólo implica la posibilidad de establecer tributos, sino que además, crear todo un conjunto de normas que venga a permitir recaudar, administrar y fiscalizar el cumplimiento de la carga tributaria propiamente tal.

De esta forma, hablamos del sistema tributario cuando estamos en presencia del conjunto de normas que vienen a poner en movimiento el poder tributario y a establecer los medios de administración y fiscalización de los tributos.

De lo dicho, el sistema tributario implica la existencia de dos temáticas esenciales:

- a. La creación de tributos como recursos para el Estado.
- b. La eficiente administración (recaudación y gestión de los recursos) y la fiscalización en el cumplimiento de la carga tributaria.

B. CARACTERISTICAS QUE DEBE CUMPLIR TODO SISTEMA TRIBUTARIO

a. Simplicidad.

Para el contribuyente debe ser fácil conocer qué tributos le gravan por haber incurrido en conductas de hecho que la ley se encarga de precisar, como asimismo, las obligaciones tributarias accesorias establecidas para la administración y fiscalización de dichos tributos.

b. Flexibilidad.

El sistema debe ser capaz de adaptarse a los cambios coyunturales que experimente la economía, por lo cual es fundamental que se graven la totalidad de actividades en forma diversificada, asegurando siempre recursos para el Estado.

c. Suficiencia.

Los impuestos que se establecen por ley, en virtud de la potestad tributaria, deben ser suficientes para financiar el gasto público sin necesidad de recurrir a más impuestos u otras fuentes de financiamiento estatal.

C. EL SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO

En nuestro país se advierte la existencia de una multiplicidad de tributos lo que permite, según algunos, diversificar las fuentes de la tributación y se impide que sectores de contribuyentes no se vean alcanzados por los tributos, alcanzando así un grado de igualdad tributaria.

Se puede señalar que el sistema tributario chileno viene a constituir en algunos aspectos una herramienta de política económica, por la cual se recurre a la exención o a regímenes tributarios preferenciales para incentivar la inversión externa e interna.

II. DISTINCION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN CHILE

Es posible señalar que como parte del Derecho Tributario chileno se advierten dos grandes categorías de normas tributarias:

- a. Normas Formales o Adjetivas que algunos llaman Derecho Tributario General, que están constituidos por todas las normas destinadas a regular la administración y fiscalización de los tributos y que se encuentran esencialmente en el Código Tributario, cuerpo legal que data del año 1960 y que viene a establecer en forma coherente y estructurada, salvo ciertas imperfecciones, las normas Generales sobre Administración y Fiscalización de los Tributos.
- b. Normas Sustantivas o de Fondo, también llamado Derecho Tributario Especial, que está constituido por todas aquellas normas que vienen a establecer y regular pormenorizadamente los tributos, como lo sería el D.L. Nº 825 texto de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, D.L. Nº 824 texto de la Ley de Impuesto a la Renta, ley Nº 16.271 texto de la Ley de Impuesto a las Herencias y Donaciones, D.L. Nº 3.475 texto de la Ley de Impuesto de Timbres y Estampillas y otros.

Es muy probable que en estos cuerpos legales se establezcan normas sobre la administración y fiscalización de los tributos que evidentemente pasan a ser Derecho Tributario General.

CAPITULO QUINTO

LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

I. CONCEPTO

Podemos efectuar una división de las fuentes del Derecho Tributario entre fuentes positivas y fuentes racionales.

A. FUENTES POSITIVAS

Que no son sino aquellas que incorporadas a un texto legal tienen fuerza obligatoria. Tales son la Constitución Política de la República, la ley, los reglamentos, los decretos supremos y las resoluciones del Servicio de Impuestos Internos.

B. FUENTES RACIONALES

Que son aquellas que sin ser normas jurídicas en sentido formal o estricto, contribuyen en su formación. Ellas serían la jurisprudencia, con la excepción que oportunamente veremos y la doctrina de los autores.

II. FUENTES POSITIVAS

A. LA CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA

Por ser la norma fundamental en la organización y estructura de todo Estado, la Constitución Política de la República es fuente primordial del

Derecho Tributario, ya que en ella se establecen los principios que van a regir la normativa que se dicte a partir de ella. Así, en nuestro caso hemos señalado que el artículo 19 en sus números 20 y 24 y los artículos 60 N° 14 y 32 N° 8 consagran los principios que deben guardarse por la ley tributaria.

B. LA LEY

Esta, sin lugar a dudas, es la fuente más importante del Derecho Tributario por ser el legislador, en virtud del principio constitucionalmente aceptado de la reserva de la ley, el que establece los tributos en sus aspectos generales.

Debemos señalar que la ley tributaria guarda ciertas diferencias con la ley común o general. La última, es siempre abstracta y general en cuanto a los sujetos a los que va dirigido su mandato, en cambio, la ley tributaria se caracteriza por el hecho de determinar el sujeto al que va dirigida, no en forma individual, sino que genéricamente o por sectores, como lo es el caso de la tributación de los agricultores en el art. 20 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Las leyes y decretos leyes de índole tributaria más aplicados en Chile son los siguientes: Código Tributario, D.F.L. N° 7, texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, Ley de Impuesto a la Renta, Ley de Ventas y Servicios, Ley sobre Timbres, Estampillas y Papel Sellado, Ley sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, Ley de Impuesto Territorial, Ordenanza General de Aduanas.

C. DECRETOS SUPREMOS Y REGLAMENTOS

De conformidad a lo que establece el artículo 32 N° 8 de la Constitución Política de la República, el Presidente de la República tiene la potestad reglamentaria y, en virtud de ella, puede dictar los llamados reglamentos de ejecución, que son aquellos que tienen por objeto la ejecución de las leyes, de forma que no es necesario que una ley faculte expresamente al Presidente de la República para ejercer esta facultad.

Entre los reglamentos más importantes en el ámbito del Derecho Tributario encontramos el Reglamento de Contabilidad Agrícola y el Reglamento sobre la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Por otra parte, el Presidente de la República puede dictar, dentro de sus atribuciones, decretos supremos, para reglamentar cualquier materia de índole legal y que diga relación con materias tributarias. También es frecuente que sea la propia ley la que conceda facultades al Presidente de la República en ciertas materias y para ello dictará un decreto supremo.

Así, el art. 36 del Código Tributario faculta al Presidente de la República para fijar y modificar las fechas de declaración y pago de los impuestos.

D. RESOLUCIONES

De lo expuesto en el artículo 1º del D.F.L. Nº 7 de 1980, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y el art. 6º letra A Nº 1 del Código Tributario, corresponde al Servicio antes aludido la facultad de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se estableciesen.

En virtud de esta facultad, el Servicio puede fijar normas e impartir órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos y ello lo hace a través de instrumentos que se denominan resoluciones que tienen obligatoriedad legal en virtud de la delegación de facultades que las normas antes señaladas efectúan.

Ahora bien, estas normas deben ser de carácter general, es decir, que afecten a grupos más o menos extensos de contribuyentes a los que se les debe notificar la vigencia de estas resoluciones a fin de que adecuen su conducta a los nuevos preceptos, mediante publicación en el Diario Oficial.

El Servicio de Tesorerías, por su parte tiene semejantes atribuciones en virtud de lo dispuesto por los arts. 2º y 5º del D.F.L. Nº 5 de 1963 y el art. 3º letra b) del D.F.L. Nº 178.

III. FUENTES RACIONALES

A. LA JURISPRUDENCIA

En materia tributaria, la Jurisprudencia puede ser contenciosa que es la que emana de los Tribunales Tributarios o bien puede ser jurisprudencia administrativa.

1. Jurisprudencia contenciosa.

Se origina con motivo de una contienda y está constituida por las decisiones y resoluciones uniformes que adoptan, ya sea el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos o los Tribunales Superiores de Justicia.

2. Jurisprudencia administrativa.

Se origina de las facultades concedidas por la ley a ciertos organismos o autoridades para la interpretación o aplicación de la ley tributaria. Por lo dicho, esta jurisprudencia surge sin existir una contienda, juicio o controversia.

Los artículos 6º letra A N° 1, 6º letra A N° 2 del Código Tributario y 7º letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, consagran esta facultad respecto del Director Nacional y los Directores Regionales del Servicio.

De las normas señaladas precedentemente se puede colegir lo siguiente:

- 2.1. Tienen facultades de interpretar las normas tributarias el Director Nacional y los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos.
- 2.2. La labor de interpretación se efectúa por estos funcionarios con la colaboración técnica de la Subdirección Jurídica y Subdirección de Operaciones.

Esta interpretación administrativa puede ser de dos formas:

2.2.1. Interpretación de Oficio.

Corresponde exclusivamente al Director Nacional del Servicio y el objeto de ella es que exista uniformidad en los criterios que se adopten por dicho órgano.

Se cumple esta función, a través de la dictación de circulares en las que se dan instrucciones al personal del Servicio y criterios de interpretación a los particulares, quienes las conocen mediante la publicación que de ellas se hace en el Boletín del Servicio de Impuestos Internos, sin perjuicio de la publicación que se hace de ellas en el Diario Oficial.

Estas instrucciones son obligatorias para el personal del Servicio, tanto que el artículo 10 de la Ley Orgánica del Servicio señala que el Director Regional debe supervigilar y resolver las reclamaciones tributarias y las denuncias por infracciones conforme al Código Tributario y las instrucciones del Director Nacional.

2.2.2. Interpretación a petición de parte.

Según lo establecido en el artículo 6º letra B N° 1 del Código Tributario, los Directores Regionales deben interpretar la ley tributaria, ante la solicitud al respecto de un particular.

En este caso, el Servicio ha impartido las siguientes instrucciones al respecto:

- El contribuyente debe presentar la consulta ante la unidad del servicio correspondiente a su domicilio.

- Presentada la consulta ante dicha unidad se pueden dar las siguientes situaciones:

Hay un criterio del Director Nacional sobre la materia y, en este caso, la misma unidad responde citando la fuente que da fundamento al criterio.

No hay criterio definido de la dirección o la naturaleza del problema ofrece dudas, caso en el cual la unidad respectiva debe elevar tal consulta al Director Nacional a fin de que fije criterio al respecto.

Sin duda, se utiliza este procedimiento a fin de uniformar la interpretación que nosotros llamamos jurisprudencia.

La respuesta que se le dará al contribuyente, en este caso, se hará formalmente a través de un dictamen u Oficio, siendo esta última expresión la más utilizada últimamente.

De lo analizado hasta ahora cabe preguntarse si es o no obligatoria la jurisprudencia tanto judicial como administrativa, en materia tributaria.

En general y al igual que las otras ramas del derecho, la regla es que la jurisprudencia, tanto judicial como administrativa no es jurídicamente obligatoria.

Sin embargo, es importante para la resolución de los conflictos que se generan entre los contribuyentes y el Servicio y así son invocadas en los procesos las instrucciones dadas a través de circulares, dictámenes u oficios que emanan del Director Nacional o los Directores Regionales o bien las sentencias de los Tribunales de Justicia.

Excepcionalmente, las instrucciones a través de circulares emanadas del Director Nacional sí son obligatorias para los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos.

2.3. Improcedencia de cobro retroactivo respecto de contribuyente que se ajustó de buena fe a una interpretación.

El artículo 26 del Código Tributario establece una norma de gran interés para los contribuyentes y especialmente.

B. LA DOCTRINA DE LOS AUTORES

Está constituida por las obras que los diversos autores en materia tributaria producen a fin de sistematizar el Derecho Tributario como dar una interpretación más acabada a los preceptos tributarios.

CAPITULO SEXTO

APLICACION DE LA LEY TRIBUTARIA EN CUANTO AL TIEMPO Y AL TERRITORIO

I. EFECTOS DE LA LEY TRIBUTARIA EN CUANTO AL TIEMPO

En nuestro sistema jurídico la ley adquiere fuerza obligatoria por la conjunción de dos elementos que son la promulgación de la ley y la inserción de ésta en el Diario Oficial, fecha desde la cual, la ley tiene vigencia y es obligatoria de todos los habitantes de la República y se entiende que conocida por éstos.

En materia tributaria, se establece una norma especial en el artículo 3º del Código del ramo, en cuanto se señala que en general, la ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o suprima uno existente, regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación en el Diario Oficial. En consecuencia, sólo los hechos ocurridos a contar de dicha fecha estarán sujetos a la nueva disposición.

Esta disposición del Código Tributario se encuentra en plena armonía con el artículo 9º del Código Civil en cuanto la ley sólo puede disponer para el futuro y jamás tendrá efecto retroactivo y, portanto, podríamos afirmar que, en materia tributaria, existe el principio de la irretroactividad de la ley.

No obstante lo anterior, el principio general antes citado tiene ciertas excepciones:

A. LEYES TRIBUTARIAS QUE IMPONEN SANCIONES

Como lo veremos oportunamente, las normas tributarias van a consagrar obligaciones tributarias principales, consistentes en el pago de determina-

dos tributos, como asimismo obligaciones tributarias accesorias o formales, que implican innumerables deberes y conductas que persiguen hacer más fácil el cumplimiento de las obligaciones tributarias principales.

En caso que no se cumpla con estas obligaciones tributarias principales y las obligaciones tributarias accesorias se van a establecer por el legislador diversas sanciones.

Es en esta materia en que existe una excepción al principio de la irretroactividad en materia tributaria que consagra el inciso primero del artículo 3º del Código Tributario, en cuanto se señala que si una ley nueva viene a eximir o a aplicar una sanción inferior a determinados hechos, respecto de hechos ocurridos con anterioridad a su entrada en vigencia, esta ley se aplicará si es más favorable.

Esta norma no hace sino repetir el criterio consagrado en el artículo 18 del Código Penal en cuanto establece el principio de benignidad en favor del reo.

B. LAS LEYES QUE VENGAN A MODIFICAR LA TASA DE UN IMPUESTO ANUAL O LOS ELEMENTOS QUE SIRVAN PARA DETERMINAR LA BASE DE ELLOS

El artículo 3º inciso primero del Código Tributario indica que la ley que modifique la tasa de los impuestos anuales o los elementos que sirvan para determinar la base de ellos, entrará en vigencia el día primero de enero del año siguiente al de su publicación y los impuestos que deban pagarse a contar de esa fecha quedarán afectos a la nueva ley.

Así, tratándose de los impuestos anuales, como el impuesto a la renta, la nueva ley que venga en modificar la base para determinarlos, como la tasa que se aplica sobre ella, así por ejemplo, se eliminen partidas como gasto necesario o bien se aumente la tasa a un 20%, entrará en vigencia el 1º de enero del año siguiente a la fecha de publicación en el Diario Oficial.

Esta excepción se establece con el objeto de no alterar la declaración anual del impuesto respectivo.

Sin perjuicio de lo anterior, si la nueva ley señala otro plazo de entrada en vigencia, superior al indicado se estará a él.

C. LAS LEYES QUE MODIFIQUEN LA TASA DE INTERES MORATORIO

Se trata del interés que accede al impuesto reajustado y no pagado por el contribuyente en forma oportuna.

En este caso, debemos señalar que el artículo 3º inciso tercero del Código Tributario, indica que la tasa de interés moratorio que se va a aplicar al impuesto adeudado y reajustado, será la que rija al momento del pago, cualquiera sea la fecha en que se hizo exigible el pago del tributo.

Así, si se hizo exigible el pago de un tributo en el mes de octubre de 1994 y la tasa de interés moratorio era de un 1,5% mensual y al momento en que se efectúe el pago la tasa se ha modificado por ley, siendo 1,5% mensual, se estará a esta última.

Fuera de los casos anteriores, debemos preguntarnos si podría dictarse en materia tributaria una ley de efecto retroactivo, es decir, que venga a regular situaciones que se generaron con anterioridad a su entrada en vigencia.

No obstante, que hemos hablado del principio de la irretroactividad de la ley tributaria que se consagra en el Código Tributario, artículo 3º en relación al artículo 9º del Código Civil, debemos señalar que el Código es una ley y, por tanto, una nueva ley tributaria que está al mismo rango que el Código, podría venir a tener efectos retroactivos.

De allí, entonces, que es posible que una ley tributaria pueda tener efecto retroactivo y la forma cómo nos defendemos de esa ley con efectos retroactivos, ya que nos atuvimos a una ley anterior que establecía un

criterio y ahora eventualmente se dictó otra que cambia dicho criterio, sería a través de las garantías que la Constitución Política establece en el artículo 19.

II. EFECTOS DE LA LEY TRIBUTARIA EN CUANTO AL TERRITORIO

El principio consagrado en el Código Civil, es que la ley tiene vigencia dentro del territorio del Estado y sólo excepcionalmente se aplica fuera de él.

El Código Tributario no trata en absoluto el tema de la territorialidad de la ley, materia que sí es regulada en otros textos legales tributarios:

A. LEY DE IMPUESTO A LA RENTA, D.L. 824

Este texto legal en su artículo 3º, señala el principio de que toda persona domiciliada o residente en Chile pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de ellas esté o no en Chile.

Por su parte, dicho texto legal indica que los no residentes en el país deberán pagar impuestos por las rentas cuya fuente está en el país.

El inciso segundo establece que el extranjero con domicilio o residencia en Chile, durante los 3 primeros años contados desde su ingreso al país, sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas de fuentes chilenas, franquicia que se puede prorrogar en casos calificados.

B. LEY DEL I.V.A., D.L. Nº 825

Este D.L. señala que estarán gravados con el impuesto de esa ley la venta de bienes corporales muebles e inmuebles gravados por dicha ley, ubicados en territorio chileno, independiente del lugar en que se celebre la transacción.

Al igual, se gravarán los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración se pague o perciba en Chile o el extranjero.

Se entiende que el servicio es prestado en Chile independiente del lugar donde se utilice.

C. LEY DE IMPUESTO DE HERENCIA. LEY N° 16.271

Esta ley, en su artículo 1º, señala que para determinar el impuesto a pagar que recae sobre la masa hereditaria se deberán colacionar los bienes que están en Chile con los situados en el extranjero.

Señala la misma ley, que en las sucesiones de extranjeros, los bienes situados en el extranjero se deberán colacionar sólo si hubiesen sido adquiridos con recursos provenientes del país.

CAPITULO SEPTIMO

LOS SUJETOS FRENTE AL DERECHO TRIBUTARIO

I. LOS SUJETOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

En materia tributaria los conceptos de persona natural y jurídica del Código Civil tienen plena vigencia y ello se ve demostrado por el artículo 8º Nº7 del Código Tributario, en cuanto señala que se entiende por persona a las personas naturales o jurídicas y a los representantes.

II. SITUACION ESPECIAL DE LAS SOCIEDADES DE HECHO EN LA LEY DEL IVA.

Una situación especial se da en el artículo 3º Nº 7 del D.L. Nº 825 al señalarse que son contribuyentes del impuesto que en ella se establece, entre otros, las sociedades de hecho, que realicen ventas o presten servicios gravados por esa ley.

Esta idea de sociedad de hecho no es posible asimilarla al concepto de persona jurídica antes aludido, ya que se trata de una situación en que dos o más personas gestionan una actividad en forma organizada sin existir una forma legal que venga a configurar la existencia de una persona jurídica. El legislador del D.L. Nº 825, reconoce esta situación de facto y de allí que la llame sociedad de hecho, pero ello, en ningún caso implica que se esté asimilando esa situación al concepto de persona jurídica.

III. EL ESTADO Y SUS ORGANOS ADMINISTRATIVOS

El Estado es una persona jurídica y su personalidad incluye todos los elementos que en él se encuentran organizados, como lo son la población, el territorio y las instituciones que se destinan al logro de los fines estatales.

Debemos señalar que estas instituciones no tienen una personalidad jurídica propia, ya que forman parte de ese enorme ente jurídico que es el Estado.

En materia tributaria el Estado es una persona muy importante, ya que él ejerce, con los límites ya vistos, la potestad tributaria y además, es, como lo analizaremos en su oportunidad, en su expresión patrimonio, el Fisco, el sujeto activo de la obligación tributaria.

IV. LA ADMINISTRACION FINANCIERA DEL ESTADO

Como lo hemos dicho el Estado dispone de una serie de instituciones para alcanzar el logro de sus fines propios, las que, por el hecho de pertenecer al Estado no tienen personalidad jurídica propia y requieren de una estructura que les da la ley.

En materia tributaria, estamos en presencia de una serie de funciones complejas como la determinación, fiscalización y recaudación de una cantidad muy alta de dinero que ingresa al Estado por concepto de impuestos.

Es necesario, entonces, disponer de una organización que se pasa a llamar la Administración Financiera del Estado en la cual advertimos en nuestro país al Servicio de Impuestos Internos y al Servicio de Tesorerías.

A. EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

El Servicio de Impuestos Internos, denominado también SII, está encargado de la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos, fiscales

o en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a otra autoridad.

Este Servicio tiene, además, la misión de aplicar y fiscalizar los impuestos que una ley especial le encomienda.

El SII tiene su regulación orgánica y estructural en el D.F.L. N° 7 y el Jefe del Servicio es un funcionario denominado Director Nacional, con sede en Santiago, al que le corresponde, según ya lo hemos visto, entre otras funciones a que se refiere el D.F.L. N° 7 y el art. 6° letra A del Código Tributario, la misión de interpretar administrativamente mediante circulares las normas de carácter tributario.

Bajo la subordinación del Director Nacional se encuentran los Directores Regionales del Servicio los que, además de atribuciones administrativas del artículo 6° letra B del Código Tributario, tienen atribuciones jurisdiccionales, como ser tribunal en primera instancia encargado de conocer de los procedimientos de reclamación.

B. EL SERVICIO DE TESORERIAS

El D.F.L. N° 1 de 1994, consagra el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado del Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías.

Este servicio tiene, conforme al artículo primero de dicho texto legal la misión de recaudar, custodiar y distribuir los fondos y valores fiscales, municipales y, en general, los de los servicios públicos.

Debe también, efectuar los pagos de las obligaciones del Fisco y de las Municipalidades.

Dentro de sus atribuciones se encuentra comprendida la facultad de recaudar los tributos fiscales y municipales y la de atender a la cobranza judicial de ellos.

El Servicio de Tesorerías se compone de una Tesorería General que tiene su sede en Santiago, las Tesorerías Regionales, en cada región del país y las Tesorerías Provinciales, en aquellas provincias en que funcionaban a la fecha de publicación del D.F.L. Nº 1.

CAPITULO OCTAVO

LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA Y LA OBLIGACION TRIBUTARIA

I. LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA

Debemos señalar que en el ámbito del Derecho Tributario se advierte un vínculo de naturaleza múltiple entre el Fisco y el contribuyente, que se ha pasado a denominar relación jurídico-tributaria.

Podemos definirla como los correlativos derechos y obligaciones, emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de este (Fisco) por una parte y a los contribuyentes y terceros por otra.

Es una relación compleja, ya que las obligaciones y sus derechos correlativos son múltiples, destacándose aquella obligación en que el contribuyente se obliga a pagar al Fisco una suma de dinero, por incurrir en un hecho que la ley precisó como conducta gravada (hecho gravado), que pasaremos a llamar obligación tributaria principal o simplemente obligación tributaria.

Junto a esa obligación tributaria principal, advertimos una serie de obligaciones y derechos correlativos, que tienen como rol permitir una administración y fiscalización en el cumplimiento de la obligación tributaria principal y, por tanto, un carácter accesorio y que denominaremos obligaciones tributarias accesorias.

De lo dicho precedentemente, debemos concluir que el ordenamiento jurídico viene no sólo a establecer las conductas que impliquen que los actos

o hechos que realizan los particulares vayan a estar gravadas por tributos, sino que además viene a establecer un numeroso cuerpo de obligaciones formales que con carácter accesorio hacen que entre el contribuyente y el Estado se dé una relación compleja y que en un fin último implica que se va a enterar en una forma determinada el tributo en las arcas del Fisco.

II. LA OBLIGACION TRIBUTARIA

A. CONCEPTO

Existen diversas definiciones de la obligación tributaria, como la que señala que es el vínculo jurídico en virtud del cual, un sujeto debe dar a otro sujeto, que actúa ejercitando el poder tributario, una suma de dinero que se determina por la ley.

Sin embargo, la definición más completa es aquella que sostiene que es el vínculo jurídico cuya fuente es la ley, que nace en virtud de la ocurrencia de ciertos hechos que en la misma ley se designan y, por el cual (vínculo), ciertas personas se encuentran en la necesidad jurídica de entregar al Estado u otro ente público, cierta cantidad de dinero para la satisfacción de las necesidades públicas.

B. CARACTERISTICAS

De las definiciones transcritas emanan las siguientes características de la obligación tributaria:

a. Se trata de un vínculo jurídico.

Lo que implica que estamos en presencia de aquella figura jurídica en que existen objetivamente un acreedor, un deudor y una prestación, cuya fuente es la ley. Se trata de un vínculo que forma parte de la relación jurídico-tributaria, en que el Fisco como acreedor, exige al contribuyente deudor el pago de una suma de dinero por concepto de impuesto.

Lo dicho no es una mera preocupación doctrinaria, sino que tiene mucha trascendencia, ya que implica una notable evolución desde aquellos tiempos en que los tributos no eran sino una manifestación arbitraria del poder del príncipe. Hoy la obligación tributaria es un vínculo jurídico objetivo y para que surja o se genere se exige que se dé el presupuesto de hecho (hecho gravado) que la ley se ha encargado de definir.

b. La fuente de la obligación tributaria es la ley.

A diferencia de las otras obligaciones cuya fuente puede ser el contrato, el cuasicontrato, el delito, el cuasidelito y la ley, la obligación tributaria sólo tiene como fuente a la ley. Es ella la única que puede dar origen de la obligación tributaria en virtud del principio de la legalidad, por lo cual se excluye cualquier otra fuente de obligación tributaria.

c. Nace como consecuencia del acaecimiento del hecho gravado.

Las obligaciones con fuente en la ley o ex lege, implican que los sujetos se van a ver obligados si incurren en actos, hechos o conductas que la propia ley se encarga de definir. En el caso de la obligación tributaria, el contribuyente se verá obligado, cuantitativamente con el Fisco, si incurre en el supuesto de hecho generador de la obligación tributaria, el hecho gravado. Así, por ejemplo, en el Impuesto al Valor Agregado del D.L. N° 825, si un vendedor efectúa una transferencia de especie corporal mueble a título oneroso, incurre en el hecho gravado y se ve obligado al pago del tributo, sin perjuicio de que sea un impuesto de recargo.

d. El contenido de la obligación Tributaria es la entrega de una cantidad de dinero.

Las obligaciones pueden tener como objeto dar, hacer o no hacer alguna cosa.

Tratándose de la obligación tributaria, el objeto de ella implica una prestación de dar y, específicamente, la entrega de una suma de dinero de parte del contribuyente al Fisco.

Esta prestación es, sin duda, de carácter patrimonial e implica que el particular deberá sacrificar parte de su patrimonio en favor del Fisco que ejerce el poder tributario, enterando en sus arcas una cantidad de dinero que más adelante veremos que puede determinar él mismo o la propia administración tributaria.

De lo dicho, se concluye que se excluye como objeto de la obligación tributaria la ejecución de hechos personales o prestaciones de hacer, tales como el servicio militar obligatorio y obligaciones de dar en especies.

e. Se quiere dotar al Estado u otro ente público de recursos.

Como ya lo habíamos dicho al tratar el poder o potestad tributaria, lo que se persigue es que, a través del pago de la suma de dinero (prestación de la obligación tributaria), el Estado u otro ente obtenga recursos para la satisfacción de las necesidades públicas.

Esta característica es de gran importancia, ya que viene a limitar la neutralidad o abstracción de la obligación tributaria y la perfila hacia el cumplimiento de un objetivo de satisfacción de necesidades colectivas.

C. EL HECHO GRAVADO

Este concepto lo hemos ido desarrollando en la evolución de esta asignatura; podemos decir que nos denota la idea de una conducta, un acto, un supuesto de hecho que está en la ley y que, si se cumple, los particulares deben pagar un tributo.

Podemos definirlo según el Modelo de Código Tributario para la América Latina como el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

D. DEVENGO DEL HECHO GRAVADO

El devengo es la oportunidad en que se entiende acaecido el hecho gravado, esto es, la oportunidad en que el legislador, dándose ciertas circunstancias estima que el hecho gravado por él definido ocurrió y, por tanto, se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Esta figura del devengo del hecho gravado es de la mayor trascendencia, ya que implica no dejar a los particulares el definir el momento en que el hecho gravado se produce, especialmente, en aquellos casos en que dicho hecho gravado está constituido por múltiples actos o conductas.

E. ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Como toda obligación, la obligación tributaria tiene como elementos un sujeto activo, un sujeto pasivo y una prestación.

a. El sujeto activo.

El sujeto activo de la obligación tributaria, también llamado acreedor, es el Fisco, expresión patrimonial del Estado como persona jurídica.

Es el Fisco el que en ejercicio del poder tributario vino a establecer los supuestos de hecho que, realizándose por parte de los particulares, dan origen al pago de una suma de dinero.

b. El sujeto pasivo.

La obligación tributaria hemos señalado que constituye un vínculo entre el Fisco, por una parte, y el sujeto hacia el cual va destinada la carga tributaria, el que incurre en el hecho gravado.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es el que debe cumplir con la prestación objeto de la mismas, enterar en arcas fiscales una determinada cantidad de dinero.

Se conoce al sujeto pasivo de la obligación tributaria como deudor o contribuyente.

La doctrina lleva a efectuar una distinción entre el sujeto pasivo de la obligación tributaria o contribuyente por una parte y el sujeto pasivo del impuesto por otra.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquel que según la ley debe cumplir la prestación tributaria, esto es, enterar en arcas fiscales el impuesto. Ejemplo de ello sería el caso de los profesionales liberales del artículo 42 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, los cuales por sus ingresos constitutivos de renta tributan en Global Complementario.

El sujeto pasivo del impuesto es aquel que incurrió en el hecho gravado o si se quiere decir de otra forma aquél respecto del cual acaeció el hecho gravado. Ejemplo de ello, sería el mismo profesional liberal del artículo 42 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, el que tributa porque él fue quien percibió los ingresos constitutivos de renta y, por tanto, incurrió en el hecho gravado.

Lo normal y corriente es que el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el sujeto pasivo del impuesto coincidan, como se da en la situación antes comentada, y en ese caso estamos en presencia del sujeto pasivo por deuda propia.

Sin embargo, excepcionalmente existen situaciones en que el sujeto que según la ley debe pagar el impuesto (sujeto de obligación tributaria o contribuyente) es distinto de aquél respecto del cual se verificó el hecho gravado (sujeto pasivo del impuesto), advirtiéndose las siguientes figuras sobre el particular:

1. Responsable del impuesto.

En este caso, por razones meramente fiscales y basado en la necesidad de hacer más fácil la recaudación y fiscalización de los

tributos, el legislador señala, a una persona distinta del contribuyente que incurre en el hecho gravado (sujeto pasivo del impuesto), como obligado a pagar el impuesto. Estos sujetos se ven sometidos a pagar ante el Fisco una obligación tributaria en cuyo hecho gravado no intervinieron, pero deben asumir ese rol en virtud del mandato de la ley, atendida la actividad y función que desarrollan.

Ahora bien, estos responsables del impuesto, si bien deben ellos asumir el pago del impuesto ante el Fisco, por ser más expedito que así lo hagan, ello no implica que el sujeto de la obligación tributaria se vea totalmente liberado de responsabilidad, ya que según la ley si el responsable no cumple, aquél es solidariamente responsable del cumplimiento de la obligación tributaria.

Ejemplo de lo anterior, lo constituyen los notarios en el caso del impuesto de timbres y estampillas, los que vienen a efectuar el pago en Tesorería respecto del hecho gravado en que incurrió el que protestó una letra. En ese caso, el notario es sujeto pasivo de la obligación tributaria y quien solicita el protesto, el sujeto pasivo del impuesto.

2. El sustituto del impuesto.

A diferencia de lo que ocurre con el responsable del impuesto, el sustituto, como su nombre lo indica, viene a sustituir o reemplazar íntegramente al sujeto pasivo del impuesto o contribuyente y se ve obligado ante el Estado como si él hubiera incurrido en el hecho gravado.

En este caso, no hay responsabilidad solidaria, sino que si el sustituto no cumple, el Fisco se dirigirá en su contra, ya que en virtud de una ficción legal se entiende que él ha incurrido en el hecho gravado y, por tanto, debe pagar el tributo.

En relación al mismo tema anterior surge una interrogante, en cuanto si el sujeto pasivo de la obligación tributaria será también el que soportará dicho gravamen en su patrimonio.

Debemos responder a esa interrogante señalando que no siempre el que se ve obligado al pago de la obligación tributaria será el que soportará en su patrimonio el tributo, ya que en los impuestos de traslación y recargo, se genera una cadena en que se llega a un sujeto que no puede recargarlo o trasladarlo y es él el que sufre en su patrimonio la carga tributaria, sin ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria ni tampoco quien incurrió en el hecho gravado.

En efecto, en el caso del D.L. N° 825 que contiene el IVA, el sujeto pasivo del impuesto es el vendedor, ya que el artículo 2° de dicho texto legal, establece como hecho gravado, "la venta" y asimismo, el vendedor es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que él debe pagarlo. Sin embargo, no es él quien soporta la carga tributaria que, en definitiva, se traspassa al consumidor final.

F. EL OBJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Debemos señalar que, desde un punto de vista jurídico, el objeto de la obligación sólo puede ser una prestación consistente en dar, hacer o no hacer algo.

En materia tributaria, el objeto de la obligación tributaria consiste en una prestación que es dar una cantidad de dinero.

Teniendo presente que el objeto de la obligación tributaria es el pago de una suma de dinero, el aspecto a abordar será la forma o la manera cómo se determina o calcula el monto de la suma a pagar que es el impuesto.

Lo anterior nos lleva a estudiar la base imponible y la tasa del impuesto.

a. La base imponible.

Se la puede definir como la expresión cuantificada del hecho gravado.

Al hablar de expresión cuantificada del hecho gravado nos estamos refiriendo a que este último es una conducta o acción en que incurre el particular y se debe cuantificar, ya sea en unidad física o monetaria a fin de proceder a aplicar una tasa y, en definitiva, determinar el impuesto.

La base imponible es posible clasificarla desde los siguientes criterios:

1. Atendiendo a la forma como se expresa la base o si se quiere como se cuantifica el hecho gravado, advertimos:

1.1 Base de unidad monetaria: Aquí, la cuantificación del hecho gravado se efectúa a través de una estimación en dinero.

Ejemplo de esta base, sería el impuesto global complementario tratándose de contribuyentes de segunda categoría, en que la base imponible está dada por los ingresos percibidos por los profesionales liberados. También se puede señalar como ejemplo el IVA, en que la base imponible está dada por el precio de los bienes y servicios.

Por regla general, a la base monetaria corresponderá una tasa porcentual. Así, en el impuesto de primera categoría a la base monetaria se le aplica un 15% de tasa, en el IVA se aplica un 18% sobre el precio de ventas y servicios.

Si la base se expresa en unidades monetarias, es susceptible de ser desvirtuada, en razón de la existencia de un proceso inflacionario, en especial, cuando el período considerado para determinar dicha base es más o menos extenso, como ocurri-

ría en el caso del impuesto a la renta de primera categoría en que alcanza a un año.

Para esta situación, el legislador ha establecido mecanismos en virtud de los cuales se corrige y actualiza la base al momento en que se la determina, como ocurre en el art. 41 de la Ley de Impuesto a la Renta con la corrección monetaria.

En relación a la base de unidad monetaria se debe precisar que la determinación de ella puede implicar un proceso más o menos complejo.

En efecto, será simple en aquellos casos en que la base esté establecida por el precio de la operación, como es en el caso del IVA. En otras situaciones, será complejo, como es el caso de la determinación de la base imponible en el impuesto a la renta de primera categoría en que la base imponible es el resultado de un conjunto de operaciones que se inician con los ingresos brutos, deduciendo gastos necesarios y costos directos junto con los demás ajustes que procedan para así llegar a la renta líquida imponible de primera categoría.

1.2. Base de unidad física o no monetaria.

En este caso, la base imponible está expresada en unidades tales como el peso, volumen, número y otras.

Ocurre así con los derechos aduaneros específicos, en los cuales la base imponible toma el nombre de unidad arancelaria y puede expresarse en peso, unidades de medida de volumen.

Cuando la base es física o no monetaria, lo más común es que la tasa sea monetaria, es decir, por cada unidad se aplica una determinada cantidad de dinero.

2. Atendiendo a si la base se determina en relación a elementos concretos o se deduce de ciertos hechos, se distinguen:

2.1. Base real.

Es aquella que se determina de conformidad a hechos reales y demostrables. Aquí la cuantificación del hecho gravado se da en relación a elementos que permitan precisarlo real y efectivamente.

Un ejemplo de base real lo constituye la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado, ya que según ese texto legal, la base imponible, estará dada por el precio de las ventas y servicios.

2.2. Base presunta.

En este caso la ley infiere o deduce, a partir de un hecho conocido, que normalmente corresponde a la realidad la base imponible de determinadas actividades u operaciones.

Sabemos que la presunción puede ser simplemente legal o de derecho. La técnica legislativa ha llevado a concluir que la más corriente en materia de base presunta sea la presunción de derecho.

La base presunta puede cubrir la totalidad de la base o un mínimo de ella, distinguiéndose, entonces:

2.2.1. Base presunta total.

En la cual la ley viene a presumir de un hecho conocido, la totalidad de la base imponible, como ocurre en el caso de los agricultores a los cuales se les presume la base imponible del avalúo fiscal del predio agrícola,

conforme al artículo 20 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta.

2.2.2. Base presunta mínima.

En la que la ley viene a presumir un mínimo de base para ciertas operaciones o actividades, lo que implica que el contribuyente sólo podrá declarar como base imponible una que va desde dicho mínimo.

Así ocurre en el caso del artículo 36 inciso 2º de la Ley de Impuesto a la Renta, en que se presume como base mínima de los contribuyentes que efectúan importaciones o exportaciones, la que será igual a un porcentaje de dichas operaciones que fluctúan entre el 1 y 12%, según lo determine el Servicio.

b. La tasa del impuesto.

Para efectos de determinar la suma a pagar por concepto de impuesto no nos sirve sólo la base imponible, sino que a esa cuantificación del hecho gravado se le debe aplicar un factor que nos dé, en definitiva, el impuesto a pagar.

De lo dicho, se desprende que la tasa imponible es el segundo elemento copulativo para determinar el objeto de la obligación tributaria desde un punto de vista cuantitativo.

Podemos conceptualizar la tasa imponible como el monto del impuesto por unidad de base. También se la define como la magnitud exterior que, combinada con la base imponible permite determinar el monto del impuesto.

Hay situaciones en que la base carece de trascendencia, ello porque el legislador viene directamente a establecer, a través de la tasa, el monto

del impuesto de antemano sin considerar la base, caso que se da en el impuesto de timbres en relación a los cheques.

En este caso, basta que se produzca el hecho gravado para que la obligación tributaria esté previamente determinada en su objeto, por lo cual, desaparece la relación base-tasa.

La tasa del impuesto se puede clasificar de la siguiente manera:

1. Tasa fija.

Que es aquella que indica taxativamente el monto adeudado por el acaecimiento del hecho gravado.

Aquí, evidentemente, no se atiende en absoluto a la base del impuesto.

2. La tasa variable o móvil es aquella que presupone la existencia de la base imponible y consiste en un factor que se pone en relación con dicha base.

La tasa variable o móvil, a su vez, es susceptible de las siguientes distinciones:

2.1. Proporcional.

Es aquella en que el monto del tributo aumenta o disminuye en proporción al aumento o disminución de la base. La tasa no es sino un porcentaje de la base y, si bien ese porcentaje se mantiene, siempre va a permitir que el impuesto aumente o disminuya a medida del aumento o disminución de la base.

Ejemplo de este tipo de base lo es la tasa del 18% del IVA del D.L. N° 825, ya que este factor siempre será el mismo, dando origen a un mayor o menor IVA, según el precio de las ventas

o servicios. Situación similar se da en el impuesto a la renta de primera categoría en que la tasa es de un 15% de la renta líquida imponible.

2.2 Progresiva.

Esta es la tasa que aumenta con el crecimiento de la base imponible. Es decir, si la base aumenta, la tasa se incrementa y, por el contrario, si la base disminuye la tasa igual.

La tasa progresiva puede ser continua o escalonada.

2.2.1. Tasa progresiva continua.

Está caracterizada por el hecho de que la tasa se aplica hasta donde llega la base imponible, sin distinción de ninguna naturaleza en relación a dicha base.

Así, por ejemplo, si la base es de \$ 350.000, se aplica sobre toda ella la tasa respectiva que podría ser de un 5%. Si la base alcanza a \$ 400.000, se aplica sobre toda la base una tasa de un 7% y así sube a medida que aumenta la base.

2.2.2. Tasa progresiva escalonada.

Es aquella que se caracteriza por el hecho de que la base imponible está dividida en escalones o grados, para cada uno de los cuales se establece una tasa cada vez más elevada, existiendo un grado exento. Dentro de cada grado o escalón la tasa es proporcional y distinta.

Así por ejemplo, si la base es de \$ 200.000, y el mínimo exento es de \$ 400.000, se va a estar exento de tributo.

Y si entre los \$ 400.000 y los \$ 800.000, la tasa es de un 0,5% y una persona obtiene como renta \$ 750.000, se le va aplicar un 0,5% a los \$ 350.000 que exceden del mínimo exento.

2.3. Regresiva.

Es aquella que disminuye con el aumento de la base imponible.

2.4. Gradual.

Es aquella en que la base imponible, al igual que la tasa progresiva escalonada, está dividida en grados o escalones a cada uno de los cuales en vez de aplicársele un porcentaje se le aplica una tasa fija.

c. Los créditos.

En el ámbito del derecho tributario se advierte a los créditos como instrumentos, a través de los cuales, se quiere evitar la doble tributación interna o externa o bien se quiere establecer un incentivo de carácter fiscal a la inversión.

Los créditos los podemos definir como las rebajas que establece la ley sobre la base imponible o sobre el impuesto determinado, en relación a determinadas personas o actividades.

Como lo dijimos anteriormente, los créditos constituyen una herramienta de política fiscal que, generalmente, se destina hacia dos objetivos:

1. Evitar la doble tributación interna o externa, siendo ejemplo de la primera situación el sistema de tax credit y de la segunda, el crédito del impuesto de primera categoría pagado de la Ley de Impuesto a la Renta sobre el global complementario del mismo texto legal.

2. Establecer incentivos para alcanzar política económica de atracción de inversión. Aquí surge un tema que se vincula con la utilización del tributo como instrumento de política económica y que ya hemos denominado neutralidad impositiva.

Ejemplo de la situación anterior lo constituye el crédito por la inversión de la ley N° 19.420, ley Arica y Parinacota, que alcanza a un 20% del activo inmovilizado de la inversión.

Los créditos como rebajas que son, pueden hacerse efectivos sobre:

1. **Base imponible.**

Se llaman créditos contra la base y podemos señalar que tiene por objeto beneficiar al contribuyente antes de aplicar la tasa a la base, resultando un impuesto menor, en definitiva.

2. **Créditos contra el impuesto.**

Estamos en presencia de una rebaja que se aplica sobre el monto del tributo ya determinado, beneficiándose el contribuyente, en este caso, con posterioridad a la aplicación del factor que resulte de base-tasa.

- d. **Las exenciones.**

Debemos señalar, que al igual que en el caso de los créditos, el legislador viene en establecer las exenciones como herramientas o instrumentos propios de una Política Económica de Inversión o con el fin de evitar la doble tributación interna y externa.

Podemos decir que las exenciones son la dispensa legal de la obligación tributaria o si se quiere decir de otra forma la liberación del pago del impuesto en virtud de una norma legal.

De la definición anterior, emanan las siguientes características de las exenciones:

1. Se trata de un perdón o liberación, lo que implica que estamos en presencia de que el hecho gravado se ha producido, que éste se ha cuantificado y aplicando la tasa se ha determinado el impuesto a pagar, pero en virtud de un mandato de la ley, el obligado al pago se ve liberado del cumplimiento de dicha carga.
2. Se deben establecer por ley.

Aplicación del principio de la legalidad o de reserva legal, la exención sólo se puede establecer por ley, más aún si el artículo 60 Nº2 de la Constitución Política expresamente lo señala.

3. Las exenciones obedecen, por regla general, a razones de política, ya que a través de ellas se persigue que los agentes económicos, viéndose liberados del pago del impuesto, se vean incentivados a invertir o bien se pretende alcanzar el principio de la justicia tributaria y evitar la doble tributación.

Las exenciones es posible clasificarlas, atendiendo los siguientes criterios:

1. **Atendiendo al elemento de la obligación tributaria en base al cual se determina la exención, se pueden clasificar en:**

1.1. Reales.

Son aquellas que tienen relación con los elementos objetivos de hecho gravado, prescindiendo en absoluto del sujeto del impuesto que participó en dicho hecho imponible.

Ejemplo de exención real sería la consagrada en el artículo 12 del D.L. Nº 825 respecto de la compraventa de

vehículos motorizados usados. Se atiende, en este caso, a la naturaleza del bien objeto de la operación.

1.2. Personales.

Son aquellas que se establecen atendiendo a una especial consideración del sujeto del impuesto y se aplica sólo respecto de él y no respecto de otras personas que intervienen con él en la operación.

Ejemplo de exención personal sería la del artículo 13 del D.L. Nº 825, en cuanto se exime del Impuesto al Valor Agregado a la Polla Chilena de Beneficiencia.

Ahora bien, ¿qué ocurrirá en relación a los impuestos de traslación y de recargo? ¿En favor de quién se establece la exención?

Normalmente, la exención se establece en beneficio del sujeto pasivo y en el caso del IVA, impuesto de recargo, la exención se establece en favor del vendedor o prestador de servicios, sin perjuicio de que, a través de ella, se beneficie al consumidor final.

2. Atendiendo a la permanencia de las exenciones, podemos distinguir:

2.1. Temporales.

Se aplican por un plazo preestablecido en la ley.

2.2. Permanentes.

Tienen un carácter indefinido de vigencia.

G. LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

a. Concepto.

Hasta ahora, hemos dicho que es necesario que acaezca el hecho gravado, cuantificarlo, aplicar a la base la tasa imponible y luego llegar al impuesto a pagar, sin perjuicio de que exista un crédito o una exención.

Lo que debemos analizar ahora es la forma o manera de cómo efectuar el proceso antes señalado, lo que comúnmente se denomina determinación de la obligación tributaria o accertamiento y a quién corresponde efectuar ese proceso.

Sabido es que la obligación tributaria como obligación Ex-Lege, debe ser objeto de un proceso de determinación de objeto, ya que si ello no ocurriera quedaría entregado a la voluntad de los particulares el precisar dichos elementos y pagar el tributo.

Debemos precisar que la obligación tributaria nace con el acaecimiento del hecho gravado y el accertamiento o determinación de la misma no hace sino declarar que se generó la obligación tributaria y concretarla en sus elementos.

b. Naturaleza jurídica del accertamiento.

Debemos señalar que el accertamiento o determinación de la obligación tributaria es un acto declarativo, que puede revertir la naturaleza jurídica de una confesión extrajudicial si es el contribuyente el que lo efectúa o bien sólo un acto administrativo si lo lleva a cabo el Fisco.

c. Sujetos que pueden determinar la obligación tributaria.

La determinación de la obligación tributaria la pueden efectuar:

1. El propio deudor del tributo.

En este caso hablamos de la autodeterminación y es el propio deudor del impuesto el que reconoce el acaecimiento del hecho gravado, la medida imponible (base imponible), define la tasa a aplicar y, en definitiva, concreta el impuesto a pagar.

El instrumento a través del cual se efectúa el accertamiento es la declaración de impuestos.

Podemos definir las declaraciones de impuestos como el reconocimiento que el contribuyente hace del acaecimiento del hecho gravado, generador de la obligación tributaria, y la estimación por parte de aquél del alcance cuantitativo del mismo.

2. El contribuyente conjuntamente con el Fisco.

También denominado sistema mixto, debido a la acción coordinada del Fisco y del contribuyente, efectuándose el accertamiento entre ambos. En este caso, el contribuyente proporciona los elementos y antecedentes al órgano de la administración fiscal y este último efectúa la determinación propiamente tal de la obligación tributaria.

3. El Juez.

Denominada determinación judicial, en nuestro Derecho es muy excepcional y opera en el caso del impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones de la ley N° 16.271.

4. El Servicio de Impuestos Internos.

Hemos señalado que una forma de determinación de la obligación tributaria o accertamiento es la que efectúa el contribuyente a través de la declaración.

Es lógico que el Fisco no puede presumir que todas las declaraciones representan siempre la cuantificación del hecho gravado, ya que es posible que el contribuyente declare una base imponible inferior a la real y, por ende, un tributo menor.

Por otra parte, es posible que el contribuyente que estando obligado a presentar declaraciones, no lo haga.

De ahí entonces, que como lo veremos oportunamente, en esta asignatura, el SII goza de facultades de fiscalización de los contribuyentes.

Frente a esta fiscalización, el Servicio puede concluir que el contribuyente no declaró estando obligado a hacerlo, o bien, declaró una base imponible y un monto del tributo inferior al que correspondía.

Surge, entonces, el concepto de liquidación de impuestos que podemos extraer de los artículos 21 y 24 del Código Tributario y que es el acto que evacua el SII, en virtud del cual, se determina el impuesto que adeuda el contribuyente, ya sea porque no determinó la obligación tributaria estando obligado a hacerlo o bien, porque el impuesto declarado no corresponde a la cuantificación del hecho gravado.

De lo dicho, emana que la liquidación del Servicio procede en las siguientes situaciones:

- Cuando el contribuyente no declara impuestos, estando obligado a hacerlo.
- Si habiéndose hecho declaración de impuestos y pago, la declaración no está acorde con la cuantificación del hecho gravado, según los antecedentes que emanan de una fiscalización efectuada por el Servicio.

Se discute si constituye liquidación, el hecho de rectificación o corrección de errores de cálculo por parte del Servicio en las declaraciones de impuestos del contribuyente.

Nuestro parecer es que en este caso, estamos en presencia de una liquidación, debido a que el Servicio despliega un acto a fin de determinar él, en base a la propia declaración, la obligación tributaria.

La liquidación, sin lugar a dudas, es un acto administrativo, sin perjuicio de que como consecuencia del ejercicio del derecho de reclamo que la ley le otorga sobre dicha liquidación al contribuyente, en un plazo fatal de 60 días, se genere una cuestión controvertida regulada por el procedimiento general de reclamaciones del Código Tributario en la que la liquidación aparece como la demanda y la reclamación como contestación de ella.

Los artículos 24 y siguientes del Código Tributario, vienen en señalar los requisitos formales que debe contener toda liquidación de impuestos generada a partir de una fiscalización:

- Individualización completa del contribuyente, su domicilio y el nombre del representante legal y domicilio, si lo hubiese, actividad económica y capital,
- Lugar y fecha en que ella se practica.
- Número correlativo.
- Antecedentes completos que constituyen la base de los cargos formulados.
- Liquidación, propiamente tal, incluyéndose la clase de impuesto, año tributario, base imponible, cálculo del impuesto e intereses, multa y recargos si procede.

- Firma del o los fiscalizadores revisores y el visto bueno del jefe de grupo.

La liquidación se pone en conocimiento del contribuyente a través de una notificación que puede ser personal, por cédula o por carta certificada, siendo la más usada esta última en base a instrucciones que ha ido dando la Dirección Nacional.

Una vez notificada la liquidación, comienza a correr un plazo de 60 días para reclamar de ella, gestándose una contienda entre el contribuyente y el Servicio, conocida en calidad de Juez de primera instancia por el Director Regional del Servicio, aplicándose a esta contienda el Procedimiento General de Reclamación del Código Tributario.

Asimismo, la liquidación válidamente notificada produce la interrupción de los plazos de prescripción de la acción del Fisco para obtener el pago de los impuestos, intereses y recargos.

5. La reliquidación de impuestos.

Hasta el momento hemos analizado en qué consiste la determinación de la obligación tributaria o accertamiento y quiénes son los sujetos que pueden realizarla, precisando que la determinación de la obligación tributaria hecha por el Fisco se llama liquidación de impuestos.

Ahora, vamos a intentar precisar en qué consiste la reliquidación de impuestos, ya que numerosas disposiciones del Código Tributario, como, por ejemplo, los artículos 21 y 127 hacen alusión a esta figura de la reliquidación.

El precisar el concepto de reliquidación de impuestos no sólo tiene importancia desde un punto de vista conceptual, sino que tiene trascendencia en la aplicación del derecho que al contribuyente se

le otorga en el artículo 127 del Código Tributario, en cuanto puede rectificar errores propios en que pudo haber incurrido en una declaración de impuestos.

En efecto, el citado artículo, faculta al contribuyente que reclame de una reliquidación de impuestos para rectificar errores que se haya incurrido en una declaración de impuestos por el período reliquidado.

Existen dos planteamientos para entender qué es la reliquidación de impuestos:

- 5.1. Un primer planteamiento, sustentado por el Servicio, señala que el contribuyente, al declarar sus impuestos efectúa una primera liquidación, y, en el evento de ser objeto de revisión al determinársele diferencias de impuestos, el Servicio está liquidando algo ya liquidado, está, por tanto, reliquidando.

Este planteamiento hace aplicable el artículo 127 del Código ante el reclamo de cualquier liquidación.

Sin embargo, se hace necesario señalar que, con lo sostenido precedentemente, se vienen a transgredir todos los criterios antes enunciados y, especialmente, desde un punto de vista conceptual, la liquidación de impuestos no queda como la determinación de la obligación tributaria que efectúa el Servicio en forma exclusiva.

- 5.2. El segundo planteamiento, sostiene que la reliquidación de impuestos es el acto que evacua el Servicio de Impuestos Internos y que consiste en volver a liquidar impuestos de períodos anteriormente liquidados. Es decir, se parte de la premisa que sólo el Servicio viene en liquidar impuestos y que éste al volver a determinar la obligación tributaria respecto de impuestos y períodos ya liquidados, está reliquidando.

Se sostiene que la situación en que más frecuentemente se puede estar en presencia de la reliquidación es cuando el Juez Tributario en el procedimiento de reclamaciones acoge parcialmente un reclamo y ordena volver a liquidar impuestos y partidas de un período ya anteriormente liquidado.

H. EL GIRO DE LOS IMPUESTOS

Hasta ahora, hemos analizado la determinación de la obligación tributaria y hemos concluido que, entre los sujetos que pueden asumir ese rol, están los contribuyentes conjuntamente con el Fisco, en el denominado Sistema Mixto y también el Fisco en forma individual a través de la liquidación de impuestos.

En ambos casos, con posterioridad a la determinación de la obligación tributaria, viene un trámite que pasa a denominarse giro de impuestos.

Podemos definir el giro como la orden competente en que se impone al contribuyente el deber de enterar en arcas fiscales un determinado valor, ya sea en virtud de una liquidación de impuestos que preceda o bien en virtud de la aplicación de normas legales y reglamentarias.

El artículo 37 del Código Tributario es el que se viene a referir a los giros de impuestos y en dicha disposición emana la clasificación de los mismos en:

a. Giros Roles.

Que son aquellos de carácter colectivo y que se utilizan para los impuestos en que el contribuyente ha aportado con los antecedentes para que el Servicio determine la obligación tributaria o lisa y llanamente el contribuyente habiendo presentado declaración, requiere del giro emitido por el Servicio para el pago.

Han ido desapareciendo los giros roles, ya que la mayoría de los impuestos son de declaración y pago.

b. Giros órdenes de ingreso.

Que son los más comunes y propios después de una liquidación efectuada por el Servicio.

En cuanto a los requisitos de los giros, ya sean roles u orden de ingreso se pueden distinguir:

a. Forma.

Deben ser emitidas por escrito, con fecha, número de orden, número de declaración o liquidación que le sirve de base y deben notificarse en forma legal.

b. Fondo.

Deben efectuarse, teniendo en consideración la liquidación efectuada o las declaraciones y antecedentes aportados por los contribuyentes y deben señalar el plazo en que se debe efectuar el pago.

En cuanto al plazo de emisión de los giros de impuestos, se debe distinguir:

- a. Si se trata de un giro rol, el plazo de emisión se contará desde que se presenta la declaración o antecedentes y hasta el vencimiento del impuesto.
- b. Si se trata de giro de orden de ingreso se debe subdistinguir:
 - Si se dedujo reclamo de la liquidación base del giro, el plazo para emitirlo corre una vez que el Director Regional ha resuelto el reclamo rechazándolo.
 - Si no se dedujo reclamación, una vez transcurridos los 60 días que el contribuyente tiene para hacerlo.

I. LA PRUEBA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Este es uno de los temas más discutidos en el ámbito del Derecho Tributario y de escaso desarrollo doctrinario.

Se trata, esencialmente, del análisis de tres temas:

- a. El objeto de la prueba, esto es, qué se debe probar.
- b. El peso o carga de la prueba, esto es, sobre quién recae la necesidad jurídica de acreditar el acaecimiento del hecho gravado y el surgimiento de la obligación tributaria.
- c. Los medios de prueba de la obligación tributaria, cuyo análisis lo efectuaremos al tratar las obligaciones tributarias accesorias.

a. El objeto de la prueba.

Se debe precisar que el objeto de la prueba de la obligación tributaria es el hecho gravado o imponible.

Sobre el particular, la prueba del hecho gravado debe recaer sobre dos aspectos:

1. Temporalidad del hecho gravado o devengo.
2. Materialidad u objetividad del hecho gravado.

Sin lugar a dudas, que al acreditar el hecho gravado, estamos probando la existencia de la obligación tributaria que nace a partir de él.

b. La carga de la prueba.

Podemos decir en términos generales, que el *onus probandi* o carga de la prueba es la necesidad jurídica en que se encuentra una persona de acreditar los hechos o actos que son el fundamento de su pretensión.

El onus probandi va a aparecer de manifiesto cuando exista una controversia jurídica y será una de las partes en ella la que deberá asumir dicha carga.

Ha sido la teoría de la alteración de la normalidad la que mayores adeptos tiene en nuestro derecho, y así, parece reconocerla el artículo 1698 del Código Civil al señalar que incumbe probar las obligaciones o su extensión al que alega aquéllas o ésta.

En relación a la obligación tributaria, ¿operará este principio?

Sobre la materia se ha señalado que el artículo 21 del Código Tributario sería una norma excepcional al artículo 1698, ya que vendría a establecer que corresponde al contribuyente la necesidad de acreditar la veracidad de sus declaraciones y documentación soportante, por lo cual, pasa a ser él sobre quien recae el peso de la prueba del hecho gravado y de la obligación tributaria que nace de él.

Si el Servicio viene, como consecuencia de una fiscalización, a liquidar a un contribuyente, porque éste no ha declarado o ha declarado un hecho gravado cuantitativamente inferior, éste debe, si reclama de la liquidación, acreditar que sus declaraciones y documentación soportante de ella son fidedignas y veraces y que la cuantía de lo imponible por él declarada es la correcta.

La liquidación dentro de esta contienda entre el contribuyente y el Fisco viene a producir el mismo efecto jurídico que de una presunción, ya que aquél debe asumir el peso o carga de la prueba destinada a desvirtuar la liquidación del Servicio.

La jurisprudencia judicial y administrativa ha sostenido la tesis anterior en base al tenor del art. 21 del Código Tributario que señala que "corresponde al contribuyente probar...".

Si seguimos el artículo 1698 y la teoría de la alteración de la normalidad, le corresponde al Servicio la carga de probar la obligación tributaria,

como asimismo las diferencias de impuestos que emanan de una liquidación.

Así, en base al texto del mismo artículo 21, no es el contribuyente el que debe asumir el peso de la prueba de la obligación tributaria en el procedimiento general de reclamaciones, debiendo defender en dicho proceso la veracidad de sus declaraciones y medios probatorios soportantes.

Dicha norma sólo viene a establecer que los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones tributarias accesorias de llevar libros de contabilidad y demás antecedentes que la ley exija o le sean necesarios y ese es el deber del contribuyente, aportar los medios de prueba para acreditar la obligación tributaria.

Ahora, si el Servicio viene a liquidar y a determinar diferencias de impuestos, él deberá asumir la carga probatoria de su pretensión.

Por lo dicho, en relación a la obligación tributaria, se debe tener en cuenta que es plenamente aplicable el artículo 1698 del Código Civil y que el artículo 21 del Código Tributario viene a contener una regla confirmatoria de dicha disposición.

c. Los medios de prueba en particular.

Serán objeto de nuestro análisis cuando tratemos las obligaciones tributarias accesorias y, en especial la de llevar libros de contabilidad y emitir documentos.

J. LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como lo sabemos, las obligaciones nacen, se ejecutan y, en definitiva, se extinguen.

En el Código Civil, específicamente en el artículo 1567, existe una enumeración de causales de extinción de las obligaciones, las que no son todas aplicables en relación a la obligación tributaria.

En efecto, no se da en relación a la obligación tributaria la causal de remisión o perdón de la deuda, como tampoco la resciliación.

De manera que debemos centrar nuestro análisis en las siguientes causas de extinción de la obligación tributaria:

- a. *El pago o solución.*
- b. *La prescripción extintiva.*
- c. *La compensación e imputación.*

De las tres formas de extinción de la obligación tributaria ya expuestas, debemos decir que en nuestro Código tienen tratamiento sistemático las dos primeras, siendo la tercera de ellas, en parte esencial, un desarrollo doctrinario y de la jurisprudencia administrativa.

a. El pago o solución.

En materia civil, el pago o solución es la prestación de lo que se debe.

En materia tributaria, el pago implica por parte del contribuyente la satisfacción del impuesto, esto es, enterar en arcas fiscales la suma que se desprenda de aplicar la tasa del impuesto a la cuantificación del hecho gravado.

1. ¿Quién efectúa el pago?

Como ya lo analizáramos precedentemente, es el contribuyente, sujeto pasivo de la obligación tributaria, el que viene en efectuar el pago, sin perjuicio que, eventualmente, él no sea el sujeto del impuesto o bien el que soportó en su patrimonio la carga del tributo.

2. ¿Cómo se efectúa el pago?

Según el artículo 38 del Código Tributario, el pago de los impuestos se hará en Tesorería, por medio de dinero efectivo, vale vista, letra

bancaria o cheque y se acreditará con el correspondiente recibo, a menos que se trate de impuestos que deban solucionarse mediante estampillas, papel sellado u otras especies valoradas.

El artículo 39 del mismo Código, autoriza a los contribuyentes a efectuar el pago por vale vista, letras bancarias o cheques extendidos a nombre del Tesorero correspondiente mediante carta certificada, indicando su nombre y domicilio.

En este último caso, el pago se entenderá efectuado el día en que consta que la oficina de correos reciba la carta para efectos de su despacho, debiendo depositarse la carta en Correos, a lo menos con tres días de anticipación al vencimiento del plazo.

A partir de la ley Nº 19.506, en virtud del nuevo texto del artículo 38, el Tesorero General de la República podrá autorizar el pago de los impuestos mediante tarjetas de débito, tarjetas de crédito u otros medios, siempre que no signifique un costo financiero adicional para el Fisco. Asimismo, se señala que el Tesorero para estos efectos deberá impartir las instrucciones administrativas que correspondan.

3. ¿Quién recibe el pago?

Según el mismo artículo 38 del Código Tributario, el pago, en principio, lo debe recibir el Servicio de Tesorerías.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 47 del mismo Código señala que el Tesorero General de la República podrá facultar al Banco del Estado, a los demás bancos comerciales y a otras instituciones para recibir de los contribuyentes el pago de cualquier impuesto, contribución o gravamen en general, con sus correspondientes recargos legales, cuando se efectúe fuera de los plazos legales de vencimiento. Los pagos, señala la misma norma, deberán comprender la totalidad de las cantidades, incluidas en los respectivos

boletines, giros, órdenes y si el impuesto debe legalmente enterarse en cuotas, el pago abarcará la totalidad de la cuota correspondiente.

El decreto supremo de Hacienda N° 255 del año 1979 viene en autorizar el pago de impuestos en los Bancos Comerciales y demás entidades que señala.

Es el artículo 1º de dicho texto legales el que enumera los bancos en que se podrá pagar los impuestos: Banco del Estado de Chile, Bancos Comerciales, Bancos de Fomento, Sociedades Financieras y Sociedades constituidas por lo bancos a efectos de prestar servicios del artículo 83 N° 11 bis y 15 bis de la Ley General de Bancos, D.F.L. N° 252.

Se señala que estas instituciones podrán recibir las declaraciones y/o pagos de las obligaciones tributarias y fiscales referidas, aún cuando se efectúen fuera de plazo legal o reglamentario y el pago se podrá recibir en dinero efectivo, vale vista o cheque.

El artículo 4º, señala finalmente, que se faculta al Tesorero General de la República para que venga en convenir con las entidades señaladas, las modalidades en que aquellas ejercerán la función delegada de recaudación, de acuerdo a las instrucciones que se impartan sobre la materia y debiendo considerar el resguardo de los intereses fiscales.

Se debe consignar que los bancos y demás instituciones encargadas de recibir los pagos de impuestos, sólo deben asumir ese rol y, en ningún caso, determinar si en las declaraciones está correctamente determinado el tributo.

4. ¿En qué plazo se efectúa el pago?

El artículo 36 del Código Tributario señala que el plazo de declaración y pago de los impuestos será el que se señale por las

disposiciones legales y reglamentarias vigentes, aclarándose que cuando el plazo de declaración y pago de un impuesto venza en día feriado, día sábado o el 31 de diciembre, éste se prorrogará hasta el primer día hábil siguiente.

5. ¿Qué efecto jurídico tiene el pago de la obligación tributaria?

Según el artículo 48 del Código Tributario, el pago hecho en la forma exigida por la ley, extinguirá la obligación tributaria hasta el monto de la cantidad enterada.

Asimismo, el recibo del pago no acreditará, en ningún caso, que el contribuyente está al día en el cumplimiento de la obligación tributaria respectiva, lo que viene a permitir al Servicio el fiscalizar dicho cumplimiento.

Por otra parte, los tres últimos recibos de pago de un determinado impuesto no hacen presumir el pago de períodos o cuotas anteriores, lo cual constituye una excepción al artículo 1570 del Código Civil que establece el principio contrario.

6. ¿Cómo se imputa el pago de la obligación tributaria?

Estamos en presencia de aquella situación en la cual los contribuyentes efectúan pagos por cantidades inferiores a las efectivamente adeudadas por concepto de impuestos y recargos legales. En estos casos, según el artículo 50 del Código Tributario los pagos que se efectúen se considerarán como abonos a la deuda, fraccionándose el impuesto o gravamen y liquidándose los reajustes intereses y multas sobre la parte pagada, procediéndose a su ingreso definitivo en arcas fiscales.

Más aún, se señala que Tesorería no podrá negarse a recibir el pago de un impuesto por adeudarse uno o más períodos del mismo.

7. ¿Qué ocurre si el contribuyente no paga oportunamente el impuesto?

En este caso, se debe aplicar lo dispuesto en los artículos 53 y 97 N° 2 y N° 11 del Código Tributario, en que se contienen las normas relativas a los recargos que se aplican cuando hay mora o retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria principal, distinguiéndose los siguientes:

7.1. Reajuste.

Es evidente que si el impuesto no se paga dentro de plazo, surge de inmediato la posibilidad de que dicha suma que llamaremos capital, si entre la fecha en que se debió pagar y el pago efectivo hay un plazo superior a un mes, se vea afectada por el proceso inflacionario.

De allí entonces, que se hace necesario corregir monetariamente la suma adeudada, esto es, reajustarla y el artículo 53 inciso primero señala como fórmula el porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor (I.P.C.) en el período comprendido entre el último día del segundo mes que precede al del vencimiento y el último día del segundo mes que precede al del pago.

Así por ejemplo, un contribuyente del IVA que debía pagar dicho tributo del mes de junio, el día 12 de julio y, en definitiva lo pagó el 10 de septiembre.

abril	mayo	junio	julio	agosto	septiembre
	31	<u> </u>	<u> </u>	31	

Variación del I.P.C.

Se debe calcular la variación del I.P.C. entre el 31 de mayo (último día del segundo mes que precede al vencimiento: julio)

y el 31 de julio (último día del segundo mes que precede al pago efectivo: septiembre).

El artículo 53, inciso segundo, señala que si los impuestos fueron pagados fuera de plazo, pero dentro del mismo mes calendario de su vencimiento, no habrá reajuste.

7.2. Intereses.

Cuando el Fisco no recibe el pago de los tributos en forma oportuna, deja de percibir recursos que debían incorporarse en su patrimonio y, asimismo, deja de utilizarlos en lo que había estimado oportuno.

El Fisco, entonces, asume un coste de oportunidad que debe ser compensado por el contribuyente moroso.

De esta forma, se establece en el artículo 53 inciso tercero del Código que el contribuyente debe pagar, junto con el capital reajustado, un interés moratorio del uno y medio por ciento (1,5%) por cada mes o fracción de mes, dejándose precisado que el interés se calcula sobre el capital reajustado.

7.3. Multas.

El retardo en que incurre el contribuyente para efectos del pago de la obligación tributaria principal, no sólo acarrea la corrección monetaria y el devengo de intereses, sino que además constituye para nuestro legislador una infracción tributaria que se va a sancionar con una multa.

Para efectos de precisar la multa que se va a aplicar sobre el retardo, se debe distinguir si se trata de un impuesto de retención o recargo o no.

En el primer caso, conforme al artículo 97 N° 11 del Código Tributario, la multa consistirá en un 10% del impuesto adeudado, más un 2% del mismo por cada mes o fracción de mes de retardo con un tope total de un 30% de los impuestos adeudados.

En el segundo caso, conforme al artículo 97 N° 2 del mismo texto legal, la multa será del 10 % de los impuestos adeudados, más un 2 % por cada mes o fracción de mes de retraso, transcurridos del mismo más de 5 meses, no pudiendo exceder, en ningún caso, la multa del 30% de los impuestos adeudados.

8. ¿Quién efectúa el cálculo del reajuste, intereses y multas a aplicar?

Conforme lo expresa el artículo 48 inciso segundo, los recargos legales por conceptos de reajustes, intereses y multas serán determinados por el Servicio de Impuestos Internos o por el Servicio de Tesorerías.

Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes podrán determinar dichos recargos para el efecto de enterarlos en arcas fiscales conjuntamente con el impuesto.

9. ¿Qué recargos pueden ser objeto de condonación?

Debemos señalar que es posible se condonen en favor del contribuyente los recargos en los siguientes casos:

- 9.1. Artículo 53 inciso quinto, que señala que no procederá el pago de reajuste ni se devengarán los intereses penales cuando el atraso en el pago se haya debido a causa imputable al Servicio de Impuestos Internos o Tesorería, la cual deberá ser declarada por el Director Regional o el Tesorero Provincial, en su caso.

- 9.2. Artículo 56 inciso primero, que señala que se podrá otorgar la condonación total o parcial de los intereses penales por el Director Regional del Servicio, cuando el contribuyente o el responsable del impuesto probase que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en que hubiese incurrido.
- 9.3. Artículo 56 inciso segundo, que señala que procederá la condonación de intereses, cuando tratándose de impuestos declarables, el contribuyente o el responsable, voluntariamente formule una declaración omitida o presente una declaración complementaria que arroje mayores impuestos y probase que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en que hubiese incurrido.
- 9.4. Artículo 56 inciso tercero, que señala que en casos en que el Servicio incurriese en error al girar un impuesto, el Director Regional deberá condonar totalmente los intereses hasta el último día del mes en que se cursase el giro definitivo.
- 9.5. Artículo 56 inciso final, que establece una norma de carácter general, en cuanto el Director Regional podrá, a su juicio exclusivo, condonar la totalidad de los intereses penales que se hubiesen originado por causa no imputable al contribuyente.

En todos los casos de condonación opera la resolución N° 2.301, publicada en el Diario Oficial de fecha 20 de octubre de 1986, la que en su número 17 regula el procedimiento y los requisitos a cumplir al solicitar la condonación de los intereses penales.

10. El pago de lo no debido y las devoluciones.

Estamos en presencia del pago de una suma de dinero por parte del contribuyente al Fisco por causa de tributos, pago que no se debió

efectuar en su totalidad, porque no se generó el hecho gravado o bien un pago que se efectuó en exceso, ya que el impuesto a pagar era inferior.

El pago de lo no debido puede tener como fuente las siguientes situaciones:

- 10.1. Error del contribuyente, en caso de impuestos declarables.
- 10.2. Error de la administración, cuando se trata de impuestos enrolables.
- 10.3. Por haberse dictado sentencia judicial que acoge en su totalidad o en parte el reclamo de un contribuyente. En efecto, en este caso, el contribuyente pagó el tributo al reclamar la liquidación, actitud que es opcional respecto de él, el juez tributario acogió el reclamo y, en definitiva, corresponde devolver la suma pagada indebidamente.

Al respecto, el artículo 126 del Código Tributario establece una gestión administrativa, que consiste en que el contribuyente podrá solicitar la devolución de sumas pagadas doblemente o en exceso o indebidamente, a título de impuestos, reajustes, intereses o multas.

Se debe volver a precisar que estamos en presencia de una gestión administrativa, no obstante que el artículo 126 está ubicado en el Código en el título referido al procedimiento general de reclamaciones.

El mismo artículo 126, señala que el plazo en el cual se debe solicitar la devolución es de un año contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento.

Al respecto, se han presentado bastantes problemas en relación a qué se entiende por el acto o hecho que le sirve de fundamento a la devolución.

En efecto, se señala por una parte, que el acto o hecho que sirve de fundamento a la devolución y desde el cual se cuenta el plazo de caducidad de un año, es el hecho gravado.

Por otro lado, se señala que este acto o hecho que sirve de fundamento a la devolución y, desde el cual se cuenta el plazo de caducidad de un año, es el pago del impuesto en forma excesiva.

Conforme al artículo 57 del Código Tributario, las sumas que se ordenen devolver por parte del Servicio, deben serlo reajustadas, conforme la variación que experimente el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del segundo mes que precedió al ingreso en arcas fiscales y el último día del segundo mes que preceda a la devolución.

10.4 Devoluciones conforme el artículo 126 de sumas cuyo plazo está expirado.

A partir de la ley N° 19.506 se sujetarán a este procedimiento de devolución de impuestos aquellas peticiones de devolución que, encontrándose dentro del plazo legal que señala el artículo 126, sean consideradas fuera de plazo por las normas especiales que las regulen.

La norma lo que pretende es ponerse en la situación de una petición de devolución que tiene un plazo de caducidad inferior al del artículo 126 y no se solicitó, precluyendo, por lo tanto, el derecho respectivo. En este caso, si bien se extinguió el plazo especial para solicitarse, se puede pedir devolución por aplicación del artículo 126, plazo que no está vencido.

b. La prescripción.

Estamos en presencia de una institución que persigue lograr la certeza de las relaciones jurídicas.

En el ámbito de las obligaciones, la prescripción es un modo de extinción de las mismas y se viene a constituir en un medio de sanción a aquel acreedor negligente que dejó pasar el tiempo sin ejercer sus acciones y derechos.

En materia tributaria, la prescripción extintiva tiene plena aplicación como modo de extinguir la obligación tributaria principal.

El Código Tributario, en sus artículos 200, 201 y 202, dentro del Título VI, denominado "De la Prescripción" trata dos materias que vamos a diferenciar de inmediato:

1. Prescripción, propiamente tal.
2. Plazo que tiene el Servicio para fiscalizar.

1. Prescripción propiamente tal.

En materia tributaria, para que opere la prescripción se hace necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos que emanan del artículo 201:

1.1. Transcurso del tiempo.

El artículo 201 señala que, en los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados de la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos legales.

Se alude por dicha norma al artículo 200, el que viene a tratar el plazo de caducidad del derecho del Servicio para fiscalizar.

Según esta norma se deben distinguir dos plazos para computar la prescripción:

1.1.1. Regla General.

De 3 años, contados desde que se hizo exigible el impuesto, es decir, desde que vence el plazo establecido para su declaración y pago. Ejemplo de ello sería en el caso del IVA del mes de julio de 1993, que vencía en su pago el 12 de agosto del mismo año, prescribirá el 12 de agosto de 1996.

1.1.2. Excepción.

Que será de 6 años el plazo de prescripción, contado desde que se hizo exigible el impuesto si se dan los siguientes requisitos copulativos:

- Se trate de impuestos sujetos a declaración.
- La declaración no se hubiese presentado o si se presentó, fuere maliciosamente falsa.

Ejemplo de ello sería el caso del IVA del mes de julio de 1993 que no se declaró (a diferencia del caso anterior que se declaró un impuesto menor), debía pagarse el 12 de agosto de 1993, prescribe la acción del Fisco el 12 de agosto de 1999.

La expresión "maliciosamente falsa" a que alude la disposición en estudio y, en relación a las declaraciones, implica la idea de que éstas se han hecho en forma dolosa o con mala fe, con el objeto de ocultar la verdad.

1.1.3. Prórroga de los plazos de prescripción

Los plazos de 3 ó 6 años que ya hemos analizado, es posible que se prorroguen, conforme a lo que se señala

en el artículo 200 en relación al artículo 63 del Código Tributario.

Operará esta prórroga si se da el trámite de la citación, medio especial de fiscalización que el Código otorga al Servicio y que consiste en que el contribuyente debe aclarar, rectificar, adicionar o mantener una declaración ya efectuada en un plazo de un mes, desde que el Servicio se lo exige, pudiendo prorrogarse este plazo de la citación por el Servicio a solicitud del contribuyente hasta por un mes más.

El artículo 200, inciso final, establece que si existe citación del contribuyente de conformidad al artículo 63 u otras disposiciones que estableciesen dicho trámite para determinar o reliquidar un impuesto, los plazos de prescripción se aumentarán en 3 meses, desde que se cite al contribuyente.

Ahora bien, si el contribuyente logra que el servicio le otorgue más plazo para el trámite, que como se dijo puede ser hasta por un mes más, según el artículo 200, la prórroga de los plazos de prescripción se va a ver aumentada en el número de días que al contribuyente se le otorguen por el Servicio como plazo adicional en la citación.

Finalmente, debemos señalar que el art.63 del Código Tributario en su inciso segundo, señala que para que la citación produzca la prórroga de los plazos de prescripción, ella debe señalar las operaciones e impuestos en forma determinada y no en términos generales.

La ley N° 19.506 incorporó al texto del artículo 200 el criterio de que en los plazos antes señalados, esto es,

tres y seis años, respectivamente, prescribirá la acción del Fisco para perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados, tema de importancia porque no se hace otra cosa que adherirse al principio de la accesoriedad: Si la Obligación principal cuyo incumplimiento trae aparejadas sanciones se extinguen en un plazo de tres o seis años, las acciones para perseguir las sanciones también prescribirán en los mismos plazos.

La citada ley agregó asimismo un inciso final al artículo 200 consistente en que tratándose de acciones que persigan sanciones pecuniarias y otras que no estén relacionadas al pago de un impuesto, prescribirán en un plazo de tres años desde que se cometió la infracción.

1.2. Inactividad del Fisco.

Dentro de los plazos señalados, el Fisco debe permanecer inactivo, esto es, sin proceder a liquidar, girar y sin requerir de pago al contribuyente deudor.

1.3. Declaración judicial.

La prescripción, a diferencia de la caducidad, requiere declaración judicial para que opere en calidad de modo de extinguir obligaciones. En la especie, esta exigencia implica que el contribuyente debe deducir reclamación en contra de la liquidación respectiva y en dicha reclamación alegar la prescripción.

A esta regla de carácter general, hace excepción el artículo 136 inciso primero del Código Tributario, en cuanto el Director Regional dispondrá en el fallo al resolver el procedimiento general de reclamaciones, la anulación o eliminación de los

rubros de la liquidación reclamada que correspondan a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción.

1.4. La interrupción y la suspensión de la prescripción.

Se habla de interrupción de la Prescripción cuando se produce un hecho o acto que viene a poner término al plazo que se había comenzado a computar y que no es sino una manifestación de voluntad del acreedor de ejercer la acción necesaria para obtener el pago.

La suspensión, por su parte, acarrea un hecho o acto que deja en suspenso el plazo de prescripción que se había comenzado a computar y, por ello, una vez que ese hecho se extinga el plazo continúa contándose.

1.4.1. La interrupción de la prescripción.

Es el art.201 del Código Tributario, la norma que viene en señalar los casos en que procede la interrupción de la prescripción y estos son:

- 1.4.1.1. Desde que intervenga reconocimiento u obligación escrita, es decir, aquella situación en que el contribuyente reconoce por escrito la deuda y ello trae como consecuencia que el plazo se pierde.

Se comienza, una vez verificado el reconocimiento de la obligación, a contar un nuevo plazo regido por la regla general del artículo 2515 del Código Civil de 5 años.

- 1.4.1.2. Desde que intervenga notificación administrativa de una liquidación o giro de impuestos. Aquí estamos en presencia de que el plazo de prescripción se pierde,

debido a que por la actividad fiscalizadora, el Servicio viene a liquidar o girar al contribuyente, produciéndose el efecto de la interrupción desde la notificación administrativa respectiva.

Se comienza a contar un nuevo plazo, mientras no se requiere de pago al deudor, el que es de 3 años y que sólo puede verse interrumpido por reconocimiento u obligación escrita o bien por requerimiento judicial.

- 1.4.1.3. Desde que intervenga requerimiento judicial. El artículo 171 del Código Tributario se refiere al requerimiento judicial en el sentido de que se trata de un acto realizado por un recaudador fiscal el que, en calidad de ministro de fe, requiere de pago al deudor. En este caso no comienza a contarse plazo alguno, a partir de ese hecho, ya que el fisco persigue derechamente exigir el pago.

1.4.2. La Suspensión de la prescripción.

Aquí se pueden dar dos situaciones:

- 1.4.2.1. Una de ellas se da en virtud de lo que se dispone en el inciso final del artículo 201 del Código Tributario que señala que si el Servicio efectuó una liquidación o giro, se produce, como ya lo vimos, la interrupción del plazo de prescripción ya ganado, contándose desde ese momento, un nuevo plazo de 3 años que sólo se puede ver interrumpido por reconocimiento u obligación escrita o requerimiento judicial.

Ahora bien, el Código señala que este nuevo plazo de prescripción que comienza a correr, después de una liquidación o giro, se suspende si el contribuyente

deduce reclamo y dicha suspensión durará mientras se resuelve por el Director Regional dicho reclamo.

- 1.4.2.2. La otra situación se plantea en el artículo 103 de la Ley de Impuesto a la Renta, la que en su inciso tercero señala que la prescripción de las acciones del Fisco por impuestos se suspende en caso que el contribuyente se ausente del país y por el término que dure la ausencia.

Sobre esta norma existen dos posiciones:

- Una que señala que esta norma sólo opera respecto de los impuestos señalados en la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, categorías, adicional y global.
- Otra postura señala que es de aplicación general, ya que la norma señala la expresión impuestos, sin hacer especificaciones.

2. Plazo del Servicio para fiscalizar.

Partimos del supuesto de que en nuestro Sistema Tributario la mayoría de los impuestos son de declaración y pago simultáneo y en virtud de ello, el Servicio de Impuestos Internos está dotado de numerosas facultades de fiscalización, tales como el examen de los antecedentes y medios de prueba del contribuyente, citación a declarar a terceros que se haya vinculado comercialmente con el contribuyente, citación y otros.

El artículo 200 del Código Tributario señala que el Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiese lugar, en un plazo de 3 años desde la fecha en que debió efectuarse el pago.

Asimismo, el plazo se aumenta de 3 a 6 años si se trata de impuestos declarables y la declaración no se ha hecho o si se hizo fue maliciosamente falsa.

Los plazos anteriormente expuestos se prorrogarán si se da el trámite de citación del contribuyente.

c. Compensación e imputación.

1. La compensación.

La compensación, modo de extinguir las obligaciones propias del Derecho común, también es aplicable al Derecho Tributario.

Conforme al Derecho Civil, la compensación exige los siguientes requisitos:

- 1.1. Dos sujetos recíprocamente obligados entre sí y deudores personales.
- 1.2. Obligaciones de dinero.
- 1.3. Obligaciones líquidas.
- 1.4. Ambas obligaciones sean actualmente exigibles.

En materia tributaria, la compensación es legal y las obligaciones se extinguen hasta concurrencia de la de menor valor.

La norma general es el artículo 6º del D.F.L. Nº 1 del año 1994, que fija el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado del Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías.

El citado artículo, señala que se autoriza al Tesorero General de la República para compensar deudas de contribuyentes con créditos

contra el Fisco, cuando los documentos respectivos estén en la Tesorería en condiciones de ser pagados, extinguiéndose las obligaciones hasta la concurrencia de la de menor valor.

Los requisitos son los siguientes:

- Debe existir un contribuyente deudor del Fisco y, que a su vez, es acreedor del Fisco.
- Los documentos respectivos deben estar en Tesorería en condiciones de ser pagados. Se trata de documentos en que conste que los impuestos se encuentran girados.

La compensación produce el efecto del artículo 7º del D.F.L. Nº 1 de 1994 que consiste en extinguir las obligaciones hasta la concurrencia de la de menor valor. Asimismo, Tesorería no aplicará intereses sobre la parte insoluta que ha sido objeto de la compensación.

2. La imputación

La imputación es una figura muy parecida a la compensación e implica aplicar a deudas que se tienen con el Fisco, sumas que el contribuyente tiene derecho a hacer efectivas por haber efectuado pagos en exceso de impuestos.

En efecto, estamos en presencia de que el contribuyente efectuó un pago indebido o en exceso y, en vez de solicitar la devolución como correspondería, esas sumas se imputan o aplican a impuestos que él adeude al Fisco.

Existen numerosas normas que se refieren a las imputaciones, tanto en el Código Tributario, en la Ley del IVA y en la Ley de Impuesto a la Renta, debiendo hacerse la reserva de que nuestro análisis se efectuará sólo en relación al Código Tributario.

El artículo 51 del Código Tributario establece dos casos de imputaciones y que son:

1. Tratándose de contribuyentes que, no han ejercido el derecho que les consagra el artículo 126 del Código Tributario, esto es, solicitar la devolución de sumas pagadas en exceso o indebidamente.

El inciso primero del artículo 51 señala que Tesorería procederá, en este caso, a ingresar dichas cantidades como pagos provisionales mensuales de impuestos, bastando sólo que el contribuyente acompañe a la Tesorería una copia autorizada de la resolución del Servicio en la cual conste que tales cantidades pueden ser imputadas a impuestos en virtud de las causales ya indicadas.

Se exige que el contribuyente, con los antecedentes que obtenga del Servicio, solicite derechamente a Tesorería la imputación de las cantidades pagadas en exceso o indebidamente.

Sobre esta materia se han producido discusiones en cuanto a la oportunidad en la cual el contribuyente debe solicitar la imputación de las sumas pagadas en exceso o indebidamente, ya que el artículo 126 del Código Tributario señala que cuando se solicita la devolución, ella debe efectuarse en el plazo de un año.

Será el mismo plazo de un año para solicitar la imputación conforme al artículo 51 del Código Tributario.

Al parecer la respuesta debe ser negativa, ya que el artículo 51 inciso primero no exige plazo alguno para la solicitud de imputación, a diferencia del artículo 126, que sí señala un plazo de un año para la devolución. Así, por ejemplo lo entiende la

Corte de Talca, en fallo publicado en la R.D.J., Tomo LXXXVIII, 2ª parte, Sección 5ª, página 220 y la Corte Suprema, en fallo publicado en Revista Fallos del Mes N° 401, abril de 1992, página 5.

Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos, a través de circulares y oficios ha establecido una jurisprudencia administrativa distinta, señalando que el plazo para solicitar la imputación, es de un año al igual que la devolución.

2. Tratándose de pagos indebidos o en exceso, producidos como consecuencia de la aplicación de una ley que varía la base imponible o los elementos que sirven para determinarla y que dé lugar a la rectificación de las declaraciones ya presentadas por el contribuyente. En este caso, el Servicio de Impuestos Internos procederá a imputar dichas cantidades al pago de cualquier impuesto del mismo período cuyo pago se encuentre pendiente.

En esta segunda situación, estamos en presencia de que el Servicio, de oficio, viene en efectuar la imputación de las sumas aludidas.

Finalmente, debemos señalar que las sumas que se imputan en las situaciones señaladas anteriormente, conforme al artículo 57 del Código Tributario, deberán serlo reajustadas en el mismo porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes que precede al de su ingreso en arcas fiscales y el último día del segundo mes anterior a la fecha en que efectúa la imputación.

CAPITULO NOVENO

LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS

Reciben esta denominación todos aquellos deberes a que está sujeto el contribuyente y que vienen a permitir una adecuada administración y fiscalización del tributo.

Estas obligaciones tributarias accesorias son las siguientes:

I. OBLIGACION DE INSCRIBIRSE EN EL ROL UNICO TRIBUTARIO

Esta materia se regula en el D.F.L. N° 3, publicado en el Diario Oficial del 29 de enero de 1969.

Conforme al texto de este cuerpo legal, deben inscribirse en el Rol Unico Tributario las personas naturales y ello conforme a un sistema y numeración que guardaría relación con aquellos utilizados para iguales propósitos por el Servicio de Registro Civil e Identificación.

En virtud de la circular N° 4, de fecha 10 de enero de 1995, se impartieron nuevas instrucciones en relación a la inscripción en el Rol Unico Tributario, señalando que las personas naturales chilenas, no deben obtener la cédula R.U.T., cumpliendo sólo con el trámite de iniciación de actividades.

Asimismo, el citado D.F.L. N° 3, señala que deberán inscribirse en el R.U.T., obteniendo la cédula respectiva, las personas jurídicas, las comunidades, los patrimonios fiduciarios, sociedades de hecho, asociaciones, agrupaciones y demás entes de cualquier especie que sean susceptibles de generar impuestos.

II. OBLIGACION DE INSCRIBIRSE EN OTROS REGISTROS

Existen numerosas normas legales que establecen la obligación para los contribuyentes de inscribirse en registros especiales.

Entre estos registros podemos señalar los siguientes:

1. Registro de contribuyentes, exigido por el D.L. N° 825 en su artículo 51 y, en el cual se deben inscribir todos los contribuyentes de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.
2. Registro de fabricantes, importadores y comerciantes de tabacos a que alude el artículo 1º del D.L. N° 828, en el que se deben inscribir antes de comenzar el ejercicio de su giro los cultivadores, fabricantes, importadores y comerciantes de tabacos.
3. Registro de turismo, en el que se deben inscribir los dueños de hoteles, residenciales y pensiones.

III. OBLIGACION DE DAR DECLARACION DE INICIACION DE ACTIVIDADES

Se regula esta materia en el art. 68 del Código Tributario, el que establece que las personas que inician negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la primera y segunda categoría deben presentar al Servicio, dentro de los 2 meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades una declaración jurada de dicha iniciación.

En esta materia la ley N° 19.506 señala que deberán dar aviso de iniciación de actividades en la primera categoría no sólo los contribuyentes de los números 3, 4 y 5 del artículo 20, sino que también los de las letras a) y b) del número 1 del artículo 20.

Asimismo, deben dar aviso de iniciación de actividades lo contribuyentes a que alude el artículo 48 de la Ley de Impuesto a la Renta.

La citada modificación señala que el Director Nacional podrá eximir de esta obligación tributaria accesoria a aquellos contribuyentes o grupos de contribuyentes de escasos recursos económicos o que no tengan la preparación necesaria para confeccionar la declaración de iniciación de actividades.

Asimismo, es posible que el Director Nacional pase a sustituir la declaración de iniciación de actividades por un procedimiento más simple.

En todo caso, los contribuyentes que se vean beneficiados por la exención o la aplicación del procedimiento simplificado podrán optar a ellas en un plazo de 90 días desde la respectiva resolución.

El artículo 68 del Código Tributario señala que la declaración inicial se hará en un formulario único proporcionado por el Servicio, que contendrá todas las enunciaciones requeridas para la individualización del contribuyente en cada uno de los registros en que se deba inscribir.

Al respecto, con fecha 10 de enero de 1995 se dictó la circular N° 4 del SII que estableció nuevas normas sobre la declaración de inicio de actividades.

Según el artículo 68 del Código Tributario el plazo para cumplir esta obligación tributaria accesoria es, dentro de los dos meses siguientes a aquél en el que comienza las actividades el contribuyente.

La circular N°4 viene a señalar que el cómputo del plazo de 2 meses se hará desde la fecha en que el contribuyente efectúe su primer acto de comercio o su primera actividad susceptible de producir rentas gravadas con los impuestos de primera y segunda categoría de la ley de impuesto a la renta o en general, desde que se produzca cualquiera obligación y/o desembolso que permita discriminar que se está en presencia del inicio de un negocio o labor de la naturaleza ya señalada.

La jurisprudencia judicial ha señalado que, tratándose de las sociedades, el plazo que tiene el contribuyente para dar aviso de iniciación de actividades es de 2 meses, desde que las sociedades tienen existencia jurídica, es decir,

respecto de las personas jurídicas, se cuenta el plazo de 2 meses desde que ellas nacen a la vida del Derecho, quedan legalmente constituidas (Corte de Santiago 20/06/91, Gaceta Jurídica N° 136, octubre 1991, pág.142).

Frente a esta diferencia de criterios, la reforma de la ley N° 19.506 agregó un inciso segundo al artículo 68 en el sentido de que se entenderá que se inician actividades cuando se efectúe cualquier acto u operación que constituya elemento necesario para la determinación de los impuestos periódicos que afecten la actividad que se desarrolla o que generen los referidos impuestos.

En el fondo la duda se zanja conforme el criterio antes señalado por la circular N° 4.

En la práctica, el plazo de iniciación de actividades es un plazo que no se utiliza, ya que el contribuyente efectúa una renuncia a él, atendiendo que para efectos de que le timbre el Servicio de Impuestos Internos sus libros de contabilidad en que debe registrar sus operaciones, como las facturas, boletas, guías de despacho, según el caso, es requisito indispensable haber dado aviso de iniciación de actividades.

La iniciación de actividades debe efectuarse en la Dirección Regional del domicilio comercial del contribuyente.

El contenido de la iniciación de actividades está dado por el giro o negocio que se está iniciando y en esta materia no existe limitación alguna para el contribuyente en cuanto al número de giros o actividades que declare iniciar, más aún el Servicio los viene a encuadrar dentro de un código determinado.

IV. OBLIGACION DE DAR AVISO AL SERVICIO DE LAS MODIFICACIONES. DATOS Y ANTECEDENTES DE LA DECLARACION DE INICIACION DE ACTIVIDADES

Hasta la ley N° 19.506 se analiza esta obligación tributaria accesoria como aquella que implicaba dar aviso de cualquier modificación del contrato social en un plazo de dos meses desde la fecha en que se efectúa la modificación.

A partir de la citada ley, la obligación no sólo recae sobre las sociedades frente a su modificación, sino que ella se consagra en un ámbito más amplio, ya que implica que los contribuyentes deberán poner en conocimiento del Servicio las modificaciones importantes en los datos y antecedentes contenidos en el formulario de declaración de iniciación de actividades.

Surge la duda de la validez de los criterios fijados en la circular N°4 referentes a las modificaciones sociales.

Asimismo, el actual texto del artículo 68 inciso final *no señala plazo alguno* para cumplir con la obligación tributaria accesoria de informar al Servicio cualquier alteración de los datos y antecedentes consignados en el formulario de declaración de iniciación de actividades, entendiendo que ello debe cumplirse por el contribuyente en forma inmediata.

V. OBLIGACION DE DAR AVISO DE TERMINO DE GIRO

En esta materia procederemos a analizar el término de giro propiamente tal y las normas sobre transformación, fusión y absorción de sociedades.

A. TERMINO DE GIRO PROPIAMENTE TAL

Esta obligación tributaria accesoria esta consagrada en el artículo 69 del Código Tributario, que establece que toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesarios y, asimismo, deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término del giro o de sus actividades.

Conforme la citada disposición, se debe dar aviso de término de giro, si se cumplen los siguientes requisitos copulativos:

1. Persona natural o jurídica que ponga término a su giro comercial o industrial o a sus actividades.

2. Deje de estar afecta a impuestos.

Este último elemento ha sido objeto de análisis por el Servicio, ya que es posible que una persona natural o jurídica desarrolle varios giros o actividades y si termina una de ellas, surge la duda de si deberá dar aviso de término de giro, ya que sigue estando afecta a impuestos.

Al tenor de la norma, no debería dar aviso de término de giro, sin embargo pareciera ser que si un contribuyente ejerce varios giros y decide poner término a uno de ellos, el Servicio debe ser informado de ello.

El artículo 69 del Código Tributario, en relación a la obligación tributaria accesoria de dar aviso de término de giro, establece que dicho trámite implica las siguientes obligaciones:

1. Dar aviso por escrito del término de giro, a través del formulario 2721.
2. Acompañar los siguientes antecedentes al Servicio:
 - 2.1. Balance correspondiente al período del término de giro, que pasará a llamarse balance final.
 - 2.2. Comprobante de pago de los impuestos anuales y mensuales de los últimos 3 años, ya que ese es el plazo para fiscalizar.
 - 2.3. Pagar el impuesto correspondiente al balance del período de término de giro y los impuestos mensuales que se adeudan.

El plazo para cumplir con las obligaciones antes señaladas es dentro de los 2 meses siguientes al término de giro o de sus actividades.

Debemos señalar que el objeto de esta obligación tributaria accesoria se vincula al hecho de que cuando se produce el término de giro o de actividades, el contribuyente desaparece para el Servicio, por ello, éste debe fiscalizarlo antes que deje de ser contribuyente, ello con el objeto de precisar si cumplió con sus obligaciones tributarias.

Los antecedentes se presentan en la Dirección Regional correspondiente la que va a emitir un certificado de término de giro y este certificado tiene especial importancia, ya que el Servicio ha entendido que, si se produce el término de giro en el caso de una sociedad, ésta, antes de proceder a la escritura de devolución, debe obtener el certificado de Término de Giro, ello por aplicación del artículo 70 que señala que no se autorizará la disolución de sociedades, sin certificado del Servicio en el que conste que la sociedad se encuentra al día en el pago de sus tributos.

B. NORMAS SOBRE TRANSFORMACION, FUSION Y ABSORCION DE SOCIEDADES

El inciso 2º del artículo 69 del Código Tributario, en relación al art. 71 del mismo texto legal, viene en establecer normas que regulan las siguientes situaciones:

- a. Empresas individuales que se convierten en sociedades de cualquier naturaleza.
- b. Sociedades que aportan a otras todo su activo o pasivo.
- c. Sociedades que se fusionan.
- d. Sociedades que se transforman.

El art. 69 inciso 2º, en los casos analizados, establece que no será necesario dar aviso de término de giro, si la sociedad que se crea se hace responsable solidariamente, en la respectiva escritura social, de todos los impuestos que se adeuden por la empresa individual, la sociedad aportante, o transformada.

Sobre el particular, el Servicio de Impuestos Internos por resolución N° 2.301, publicada en el Diario Oficial de 20 de octubre de 1986, se refiere a la transformación y fusión de sociedades y que opten por no dar aviso de término de giro.

Por otro lado, el artículo 71 del Código Tributario señala que la persona natural o jurídica, que cese en sus actividades por venta, cesión o traspaso a otra de sus bienes, negocios o industrias hace al adquirente fiador respecto de las obligaciones tributarias correspondientes a lo adquirido y que hayan de afectar al vendedor o cedente.

Surge, en este caso, responsabilidad subsidiaria, por el sólo ministerio de la ley, que implica que el adquirente deberá responder en caso de que el contribuyente vendedor o cedente no cumpla con sus obligaciones tributarias relativas a los bienes, negocios o industrias objeto de la cesión.

VI. OBLIGACION TRIBUTARIA ACCESORIA DE LLEVAR CONTABILIDAD

Se regula esta obligación tributaria accesoria por los artículos 16, 17 y 18 del Código Tributario, el artículo 68 de la Ley de Impuesto a la Renta y disposiciones del Código de Comercio.

Debemos señalar que esta obligación tributaria accesoria se circunscribe a los contribuyentes afectos al impuesto a la renta, esto es, que incurren en los hechos gravados previstos por dicha ley.

El artículo 17 del Código Tributario, señala que toda persona que deba acreditar renta efectiva debe llevar contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario.

Tratándose del impuesto a la renta, el D.L. Nº 824, viene a distinguir entre contribuyentes sujetos a renta presunta y contribuyentes sujetos a renta efectiva.

Respecto de los primeros, no recae la obligación de llevar contabilidad y sólo deben disponer de antecedentes necesarios para acreditar el origen de sus inversiones, ya que la presunción del artículo 70 del D.L. Nº 824 también les alcanza.

El artículo 68 de la Ley de Impuesto a la Renta, nos viene a dar las siguientes normas en relación a la obligación de llevar contabilidad que recae sobre los contribuyentes del impuesto a la renta y que deben declarar según renta efectiva.

A. CONTRIBUYENTES QUE NO ESTAN OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD, NO OBSTANTE, QUE NO ESTAN EN REGIMEN DE PRESUNCION

1. Los contribuyentes del artículo 20 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, los que obtengan rentas de capitales mobiliarios que consistan en intereses, pensiones y cualquier otro producto derivado del dominio, posesión o tenencia de capitales mobiliarios que no se encuentren exentos por ley.

Las rentas de estos contribuyentes, son objeto de retención por parte de los agentes respectivos (Bancos, Fondos Mutuos, Fondos de Inversión, etc.).

2. Los pequeños contribuyentes del artículo 22 de la Ley de Impuesto a la Renta, entre los que destacan los pequeños mineros artesanales, pequeños comerciantes, suplementeros y propietarios de un taller artesanal. En estos casos, debido a su escaso movimiento y el monto de las rentas que perciben, se les exime de llevar contabilidad, debiendo asumir el deber de disponer de libros auxiliares y libro de ingresos diarios.
3. Los contribuyentes del artículo 34 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, los mineros de mediana importancia, los que al igual que en el caso anterior, deberán llevar los libros auxiliares que la ley o el Servicio les exija y además un libro de ingresos diarios si efectúan pagos provisionales mensuales.
4. Contribuyentes que perciban sueldos, salarios o comisiones afectos al impuesto único del trabajo dependiente del artículo 42 N° 1 de la Ley de

Impuesto a la Renta, ello debido a que el empleador es quien les retiene el impuesto y lo entera en las arcas fiscales.

B. CONTRIBUYENTES FACULTADOS PARA LLEVAR CONTABILIDAD SIMPLIFICADA

Se trata de un conjunto de contribuyentes del impuesto a la renta, a los cuales el artículo 68 de la Ley de Impuesto a la Renta les faculta para llevar contabilidad simplificada, esto es, sólo un libro o asiento de ingresos y gastos. Estos contribuyentes son:

1. Los contribuyentes del artículo 20 N^{os}. 3, 4 y 5 de la Ley de Impuesto a la Renta y que tengan un escaso movimiento, capitales pequeños en relación a su giro, poca instrucción o se encuentren en una situación especial.

En tales casos, el Director Regional autorizará a dichos contribuyentes a llevar contabilidad simplificada, consistente en un libro de ingresos y de gastos.

2. Los contribuyentes del artículo 42 N^o 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, los profesionales liberales y otros a que se alude en dicha disposición y que están afectos al Impuesto a la Renta de Segunda Categoría.

En este caso, deberán sólo llevar un Libro de Ingresos y otro de Gastos, a menos que se acojan a la presunción de gastos equivalente al 30% de los ingresos líquidos.

C. LIBROS Y REGISTROS QUE COMPONEN LA CONTABILIDAD COMPLETA

Los contribuyentes que no se encuentran en la enumeración antes aludida deberán llevar contabilidad completa, la que comprende los siguientes libros: Caja, Diario, Mayor, Inventarios y Balances.

Se hace estrictamente necesario señalar que la contabilidad que está comprendida en los libros antes señalados, se rige por lo que se señala en el Código de Comercio, artículos 25 a 32.

Conforme al artículo 17 inciso quinto del Código Tributario, conjuntamente con los libros señalados precedentemente, se deben llevar los siguientes libros auxiliares y registros que expresamente exigen las leyes y reglamentos y que según la circular 42 son los siguientes:

1. Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y el Libro de Fondo de Utilidades Tributarias (F.U.T.), los que se deben llevar, en virtud de lo preceptuado en el artículo 14 letra A, N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta y a la resolución N° 2.154, de fecha 21 de julio de 1991.
2. Registro Especial de Retenciones, el que se debe llevar por lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley de Impuesto a la Renta, que impone esta obligación a los agentes de retención.
3. Libro de compras y ventas, exigido por el artículo 59 del D.L. N° 825 y el artículo 74 del decreto N° 55, reglamento del D.L. N° 825.
4. Libros especiales de contribuyentes afectos al impuesto adicional a las bebidas alcohólicas, exigidos por el artículo 92 del decreto N° 55, reglamento del D.L. N° 825.
5. Libros especiales que deben llevar los contribuyentes sujetos al impuesto a los tabacos, exigidos por el artículo 15 del decreto N° 238, reglamento del D.L. 828.
6. Libro auxiliar de remuneraciones, exigido por el artículo 62 del Código del Trabajo.
7. Libro Registro de Existencias, que se estableció en virtud de la resolución N° 985, de fecha 25 de septiembre de 1975, respecto de los

industriales, manufactureros, importadores y comerciantes mayoristas que tengan un giro por sobre cierta cantidad y que consiste en abrir un registro de materias primas, productos elaborados y semielaborados y de mercaderías, en general.

8. Libro auxiliar de registro y control de letras de cambio, pagarés y demás documentos, exigido en virtud de la circular N° 72 del 10 de octubre de 1980 y que se establece respecto de los contribuyentes a que se refiere la Ley de Timbres y Estampillas.

D. REGLAS QUE DEBEN SEGUIRSE EN MATERIA DE CONTABILIDAD

De lo preceptuado en los artículos 16, 17 y 18 del Código Tributario, debemos concluir las siguientes reglas a seguir en materia de contabilidad:

1. El contribuyente elige libremente el sistema contable, siempre que refleje claramente el movimiento y resultado de sus negocios.

Si desea sustituir el sistema contable por otros, se requerirá autorización del Servicio.

2. La contabilidad deber ser fidedigna.

Conforme lo entiende el Servicio y la Jurisprudencia Judicial (R.D.J. Tomo 86, 2ª Parte, Sección 2ª, pág. 119), se entiende por contabilidad fidedigna aquella que es digna de fe y de crédito y que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes, que refleja fiel y cronológicamente, por el verdadero monto, las operaciones, ingresos, desembolsos, inversiones y existencia de bienes del negocio del contribuyente.

Es evidente que la contabilidad es fidedigna, cuando también está respaldada fehacientemente por la documentación soportante.

Esta regla se aplica tanto a los contribuyentes que deben llevar contabilidad completa como simplificada.

3. La contabilidad se iniciará con un inventario de los bienes y deudas del contribuyente y que se registrará en el Libro de Inventarios y Balances.
4. Las operaciones se contabilizarán día a día, a medida que se desarrollan, expresando el carácter y circunstancia de cada una de ellas.
5. Los libros de contabilidad deberán llevarse en lengua castellana, en moneda nacional, permitiéndose sólo el uso de moneda extranjera en casos calificados y autorizados por el Director Regional y cuando el capital se haya aportado en moneda extranjera y la mayor parte del movimiento de la empresa sea en esa moneda.
6. Los libros de contabilidad deben timbrarse en el Servicio.

Al respecto se debe cumplir con todos los requisitos que se consagran en la circular N° 19 de fecha 17 de mayo de 1995, la que refunde y sistematiza las instrucciones sobre timbraje de documentos y libros.

7. Reemplazo de los libros de contabilidad por hojas sueltas.

En caso que el contribuyente desee reemplazar sus libros de contabilidad por el sistema de hojas sueltas, se deberán acoger a las normas de la circular N° 42, de fecha 11 de enero de 1992.

8. Contribuyente que explota más de un negocio, comercio o industria.

El Código Tributario, señala que el contribuyente podrá utilizar diferentes sistemas contables para cada una de las sucursales, pero será una sola declaración la que efectúe.

9. Lugar en que lleva la contabilidad.

La contabilidad, la deberá llevar el contribuyente en aquél lugar en que desarrolla la actividad generadora de rentas más importante, independiente del domicilio que, tratándose de personas jurídicas, tenga en la escritura social.

10. Normas sobre balances.

Sobre el particular, se debe señalar que la fecha del balance es el 31 de diciembre de cada año.

Como excepción a la fecha del balance antes señalada, aparece el balance final que es el que se confecciona al producirse el término del giro o actividad del contribuyente.

VII. OBLIGACION DE EMITIR DOCUMENTOS

Estamos hablando de aquella obligación tributaria accesorio consistente en emitir ciertos documentos, exigidos por la ley o por resoluciones del Servicio.

La fuente de esta obligación se encuentra en el artículo 88 del Código Tributario y el artículo 52 del D.L. N° 825.

El art.88 señala que están obligados a emitir facturas los industriales, agricultores y otras personas consideradas vendedores por la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, los importadores y comerciantes mayoristas.

Asimismo, estos contribuyentes, cuando tengan establecimientos, secciones o departamentos destinados exclusivamente a la venta directa al consumidor, podrán emitir boletas en vez de facturas.

El artículo 52 del D.L. N° 825 señala que las personas que celebren cualquier acto o convención afecta al impuesto a las ventas y servicios deberán emitir facturas o boletas, según el caso.

El inciso segundo del art.88 del Código Tributario por su parte, faculta al Servicio para establecer la obligación de emisión de documentos fuera de los casos señalados por ley.

Así, el Servicio, mediante la resolución N° 1.414 impuso la obligación de emitir boletas de honorarios a los profesionales liberales.

De lo expuesto, los documentos que se deben emitir, son los siguientes:

A. CONFORME AL ARTICULO 88 DEL CODIGO TRIBUTARIO Y 52 DEL D.L. Nº 825

1. Facturas.
2. Boletas.
3. Notas de Crédito y de Débito.
4. Guías de Despacho.

En cuanto a los casos en que se deben emitir las facturas y boletas, estos son los siguientes:

1. Cuando se realiza una operación afecta al impuesto a las ventas y servicios.
2. Cuando se realiza una operación exenta de impuesto a las ventas y servicios.
3. Cuando no hay hecho gravado, es decir, hay operación, pero no se configura el hecho gravado, venta o prestación de servicios.

El Servicio ha entendido que en este caso se debe emitir documentos, en base a la expresión del artículo 52 que señala "aun cuando, la venta del producto o prestación del servicio no se le apliquen los impuestos de esta ley".

El artículo 56 del D.L. Nº 825 establece que el Servicio a través de las Direcciones Regionales podrá eximir de la obligación de emitir documentos a los contribuyentes que comercialicen productos exentos o presten servicios exentos.

Por otro lado, las boletas y facturas, conforme el artículo 53 del D.L. N° 825, se deben emitir respectivamente:

1. Factura, cuando la operación se da con otros vendedores, prestadores de servicios o importadores y cuando se trata de empresas constructoras.
2. Boleta, cuando la operación se da con los particulares o consumidores finales.

El artículo 88 del Código Tributario, señala que la Dirección Nacional podrá determinar el monto mínimo respecto del cual se deben emitir boletas.

B. CONFORME AL ARTICULO 88 DEL CODIGO TRIBUTARIO Y RESOLUCION N° 1414

Boletas de honorarios de profesionales liberales.

VIII. OBLIGACION DE PRESENTAR DECLARACIONES DE IMPUESTOS

Esta obligación tributaria se regula en los artículos 29 y siguientes del Código Tributario y en las normas contenidas en el D.L. N° 825 y D.L. N° 824.

Al analizar la determinación de la obligación tributaria, dijimos que, cuando ese rol lo asumía el contribuyente, aparecía la declaración de impuestos.

Podemos definir la declaración de impuestos como el reconocimiento que el contribuyente hace del acaecimiento del hecho gravado generador de la obligación tributaria y de la estimación por parte de éste del alcance cuantitativo del mismo.

Jurídicamente, la declaración de impuestos es una confesión extrajudicial, bajo juramento, ya que se reconocen hechos propios.

La ley Nº 19.506 incorpora la posibilidad de que los contribuyente presenten informes y declaraciones al Servicio por medios tecnológicos y no en papel.

Al efecto, será el Director Nacional el que autorizará esta forma de presentación de declaraciones e informes y la impresión en papel que efectúe el Servicio tendrá el valor probatorio de un instrumento privado emanado de la persona bajo cuya firma electrónica se presente.

Según el artículo 29 del Código Tributario, deberán presentar declaraciones de impuestos, aquellos a los que las normas legales y reglamentarias vigentes les imponen ese deber.

La regla general anteriormente señalada, la vamos a precisar en relación a los impuestos a la renta y a las ventas y servicios.

A. IMPUESTOS A LA RENTA

1. Primera Categoría.

El artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Renta, enumera cuáles son los contribuyentes, que afectos a dicho tributo, deben presentar declaraciones de impuestos:

- 1.1. Los del artículo 20 Nº 1, esto es, los agricultores que tributan en base a renta presunta o, excepcionalmente, efectiva y los que tributen por bienes raíces no agrícolas.
- 1.2. Los del artículo 20 Nºs. 3 y 4, esto es, los que obtengan rentas del comercio y la industria, en general.
- 1.3. Contribuyentes del artículo 34 Nºs. 1 y 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, los mineros que tributan en renta presunta y excepcionalmente efectiva.
- 1.4. Contribuyentes del artículo 34 bis, esto es, los que desarrollan la actividad del transporte público.

- 1.5. Las empresas del Estado que no están constituidas como sociedades conforme al artículo 2º del D.L. Nº 2.398 de 1978.

2. Impuesto Global Complementario.

Conforme al artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Renta, los contribuyentes afectos al Impuesto Global Complementario deberán presentar declaración anual por los ingresos constitutivos de renta que hayan percibido en el ejercicio.

3. Impuesto Adicional.

Conforme al artículo 58 Nº 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, los contribuyentes afectos al impuesto adicional, deberán declarar dicho tributo en forma anual, sin perjuicio de los beneficios del D.L. Nº 600.

4. Contribuyentes que den aviso de término de giro.

Los que conforme al artículo 69 del Código Tributario deben pagar los impuestos adeudados hasta el Balance Final.

B. IMPUESTOS A LAS VENTAS Y SERVICIOS

El artículo 64 del D.L. Nº 825, señala que los contribuyentes afectos al impuesto a las ventas y servicios deberán pagar hasta el día 12 de cada mes, los impuestos devengados en el mes anterior y en el mismo acto presentar una declaración jurada del monto total de las operaciones realizadas en el mes anterior, incluso las exentas de impuestos.

En cuanto al lugar en que se deben presentar las declaraciones, el artículo 30 del Código Tributario señala, en principio, que las declaraciones se deberán presentar en las oficinas del Servicio de Tesorerías.

Sin embargo, se ha facultado a los Bancos Comerciales, al Banco del Estado y otras instituciones para asumir esa función.

En cuanto al plazo en que las declaraciones se deben presentar, el artículo 36 del Código Tributario señala que el plazo de declaración y pago de los impuestos se regirá por las disposiciones legales y reglamentarias vigentes.

Así, en el caso del impuesto a las ventas y servicios (IVA), el plazo es hasta el día 12 del mes siguiente al que se está declarando y, en el caso del impuesto a la renta de primera categoría, el global complementario y adicional, el plazo es durante el mes de abril siguiente al año tributario que se declara.

El artículo 35 del Código Tributario establece que el Director y demás funcionarios no podrán divulgar en forma alguna la cuantía o fuente de las rentas, ni las pérdidas, gastos o cualquier acto que figure en las declaraciones de impuestos, salvo que copias de ellas o información que en ellas se contenga se exija como diligencias en juicios criminales o de alimentos para mayores o menores.

Finalmente, debemos señalar que se distinguen dos clases de declaraciones:

1. Comunes.

Son las que dejan constancia del acaecimiento del hecho gravado.

2. Rectificadorias.

Que son las que vienen a corregir una declaración anterior, en que se incurrió en un error de forma o no se determinó en su cuantía el hecho gravado.

El Servicio ha entendido que para que se esté en presencia de una declaración rectificatoria es menester que en virtud de ella se vaya a pagar una diferencia de impuestos.

CAPITULO DECIMO

LAS NORMAS SOBRE ADMINISTRACION Y FISCALIZACION DE LOS IMPUESTOS

El Libro II del Código Tributario tiene como epígrafe "De la Administración, Fiscalización y Pago", de lo cual emana que nos corresponde analizar dos grandes temáticas que inciden con la administración tributaria y con los medios de fiscalización de los tributos.

I. NORMAS SOBRE ADMINISTRACION

El Párrafo I, del Título I del Libro II, se refiere a las normas sobre comparecencia, actuaciones y notificaciones.

Esencialmente, se trata de normas de carácter formal que vienen a establecer de qué manera el contribuyente debe comparecer ante el Servicio, cuáles son las actuaciones que éste puede practicar y la forma como se ponen en conocimiento de los contribuyentes las resoluciones y actuaciones del Servicio.

A. NORMAS SOBRE COMPARECENCIA

El artículo 9º del Código Tributario establece como, regla general, que el contribuyente comparezca personalmente, ya que es lo que comúnmente ocurrirá.

Sin embargo, la preocupación de la norma se da en relación a la comparecencia del contribuyente a través de mandatario y de agente oficioso.

En el caso de mandatario, el artículo 9º exige sólo que el mandato o representación conste por escrito.

Sin perjuicio de lo anterior, el Código también acepta la figura de la agencia oficiosa, esto es, de que cualquier tercero comparezca ante el Servicio, en representación del contribuyente sin acompañar título que pruebe la representación, debiendo el representado ratificar lo obrado (actuado por su cuenta) dentro del plazo que el propio Servicio fija, bajo apercibimiento de tener por no presentada la solicitud o efectuada la actuación.

El Código, establece que si se actúa como mandatario de una persona o administrador de una sociedad se entiende que se está facultado para ser notificado a nombre del contribuyente, mientras no exista constancia de que el mandato o administración ha cesado.

Finalmente, tratándose del Procedimiento General de Reclamaciones se señala por el artículo 129 del Código, que sólo podrá comparecer el contribuyente o sus representantes legales o mandatarios, debiendo en este último caso otorgarse el mandato por escritura pública o por declaración escrita autorizada por el competente funcionario del Servicio.

B. ACTUACIONES

El Código Tributario, en su artículo 10, señala que las actuaciones del Servicio deberán practicarse en días y horas hábiles, a menos que por la naturaleza de los actos fiscalizados, deban realizarse en días y horas inhábiles.

Al respecto, son días hábiles de lunes a sábado, exceptuados los domingos y feriados y horas hábiles las que van entre las 8 y 20 horas.

La citada disposición expresamente establece que los plazos que venzan en días sábados, domingos o feriados se entenderán prorrogados hasta el día siguiente hábil.

C. LAS NOTIFICACIONES

En materia tributaria, el Servicio deberá hacer saber al contribuyente las resoluciones o actuaciones correspondientes, para lo cual se han establecido por el artículo 11 del Código, las notificaciones que pueden ser personal, por cédula o por carta certificada.

1. Notificación Personal.

Que es aquella en que el contribuyente toma conocimiento en forma directa o personal de la actuación o resolución, a través de una copia de ella de la que hace entrega un funcionario del Servicio.

Esta es la notificación que da mayor certeza, atendiendo a que se sabe que el contribuyente conoció directamente la resolución o actuación.

2. Notificación por cédula.

Que es aquella en que un funcionario del Servicio hace llegar a cualquier persona adulta habida en el domicilio del contribuyente o bien deja en un lugar visible de aquél una cédula (aviso) en que se contiene copia íntegra de la actuación o resolución.

A fin de tener la certeza de que el contribuyente tomó conocimiento de la resolución o actuación, el artículo 12 del Código señala que se remitirá un aviso por carta certificada remitida el mismo día de la notificación.

Sin embargo, la omisión en el envío de la carta certificada no trae como consecuencia la nulidad de la notificación.

3. Notificación por carta certificada.

La que implica el envío, a través de la oficina de correos, de una carta certificada en que se contiene copia íntegra de la resolución o actua-

ción, la que es entregada por el funcionario de correos a cualquier persona adulta habida en el domicilio del contribuyente, debiendo firmar el recibo respectivo.

Los plazos en este tipo de notificaciones se comienzan a contar a partir del tercer día después del aviso.

La ley Nº 19.506 señala que tratándose de la notificación por carta certificada, si existe domicilio postal, ella será remitida a la casilla o apartado de la Oficina de Correos que el contribuyente fije al efecto. En este caso, el funcionario de Correos deberá entregar la carta al contribuyente o a la persona autorizada por este para retirar su correspondencia, debiendo este último firmar el recibo correspondiente.

La norma da solución a aquella situación que se producía cuando se remitía la carta y no existía persona que la recibiera o la retirara de Correos, lo que en la práctica llevaba a que no se impusieran muchos contribuyentes de resoluciones o actuaciones practicadas por el Servicio.

A partir de la reforma al Código, se señala que si el funcionario de Correos no encontrase en el domicilio al notificado o a otra persona adulta o estos se negasen a recibir la carta o a firmar el recibo o no la retirasen en el caso de existir domicilio postal dentro del plazo de 15 días contados desde su envío, el funcionario de Correos y el Jefe de la Oficina respectiva dejará constancia de cualquiera de esos hechos y se devolverá al Servicio, aumentándose o renovándose por este hecho los plazos del artículo 200 (plazos de prescripción) en tres meses, contados desde que la carta fue recepcionada devuelta por el Servicio.

La ley Nº 19.506 reformó, asimismo, el artículo 13 del Código en el sentido de que para efectos de la notificación, se tendrá como domicilio del contribuyente, el que indique en la declaración de iniciación de actividades o el que indique en la presentación o actuación respectiva o el que figure en su última declaración de impuesto.

También podrá el contribuyente fijar un domicilio postal para ser notificado por carta certificada, señalando la casilla o apartado postal u oficina de correos donde debe remitírsele la carta certificada.

Agrega el nuevo artículo 13 un inciso final muy práctico para el Servicio, ya que señala que a falta de domicilio señalado conforme los incisos anteriores, las notificaciones por cédula y por carta certificada podrán efectuarse en la habitación del contribuyente o de su representante o en los lugares que estos ejerzan su actividad.

Tratándose de las notificaciones personal y por cédula, se debe hacer constar por escrito por el funcionario la indicación del día, la hora y el lugar en que se practicó y las personas a la que se entregó la cédula.

Las notificaciones que no cumplen los requisitos formales señalados, serán nulas y no comenzará a correr ningún plazo.

II. NORMAS SOBRE FISCALIZACION

Cuando analizamos la determinación de la obligación tributaria, dijimos que, por regla general, el contribuyente era el que autodeterminaba el impuesto a pagar, a través de un instrumento que se denomina declaración.

Ahora bien, es evidente que el Servicio de Impuestos Internos, órgano encargado de la administración y fiscalización de los impuestos, debe asumir una función destinada a determinar si el contribuyente cumplió o no como debía con la carga tributaria. Por dicha razón, se establecen en el Código Tributario, en el Título IV del Libro II, los Medios Especiales de Fiscalización desde los artículos 59 a 92, los que analizaremos a continuación.

A. EXAMEN DE DECLARACIONES Y DOCUMENTACION SOPORTANTE

El artículo 59 del Código señala que, dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

Se trata, de que el Servicio procederá a revisar las declaraciones que los contribuyentes hayan presentado, debiendo hacerlo dentro de los plazos de caducidad del artículo 200 del Código.

El artículo 60, por su parte, le otorga la facultad al Servicio de revisar y examinar toda la documentación soportante del contribuyente, tales como inventarios, balances, libros de contabilidad y demás documentos que sirvan de base para la determinación del impuesto.

Aún más, es posible que el Servicio le exija al contribuyente un estado de situación que incluya el valor de costo y fecha de adquisición de los bienes que el Director Regional señale.

B. CITACION A DECLARAR A DETERMINADAS PERSONAS

El inciso penúltimo del artículo 60 del Código Tributario, le entrega al Servicio la facultad de pedir declaración por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción para que concurra a declarar, bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquier naturaleza relacionados con terceras personas.

El mismo Código, exceptúa de esta obligación a ciertos parientes y los asesores del contribuyente que deban guardar el secreto profesional.

Las personas enumeradas en el artículo 191 del Código de Procedimiento Penal, esto es el Presidente de la República y otras autoridades, los diplomáticos, los religiosos, las mujeres que no pueden concurrir por grave molestia y los enfermos, podrán prestar declaración jurada por escrito.

Esta facultad de fiscalización implica, entonces, que el Servicio requerirá la información pertinente a todas las personas que hayan estado vinculadas comercialmente con el contribuyente fiscalizado.

Más aún, si no comparecen a prestar la declaración respectiva, el artículo 95 del Código, da la posibilidad de exigir apremio en su contra.

C. EXAMEN DE LAS CUENTAS CORRIENTES

En relación a este tema, se establece en el artículo 61 del Código Tributario una regla de carácter general, consistente en que los preceptos de dicho Código no modifican las normas que regulan la reserva de la cuenta corriente y demás operaciones de carácter confidencial.

Sin embargo, el artículo 62 establece la posibilidad de que la justicia ordinaria ordene efectuar el examen de las cuentas corrientes en el caso de procesos por delitos que digan relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Se otorga esta facultad no sólo a la justicia ordinaria, ya que el inciso segundo del artículo 62, establece que el Director podrá disponer el examen, por resolución fundada, cuando se trate de investigación de infracciones a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal.

Ahora bien, el artículo 62 inciso segundo se refiere al Director Nacional, lo que ha hecho que la resolución N° 147 del Servicio, publicada en el Diario Oficial del 16 de agosto de 1976 establezca que el Director Nacional delega en los Directores Regionales y Jefes de Departamentos de Investigación de Delitos Tributarios la facultad en comentario.

La jurisprudencia judicial, ha señalado que esta delegación no tiene valor jurídico, ya que del tenor del artículo 62 inciso segundo, emana que sólo el Director Nacional puede usar la facultad (R.D.J. Tomo LXXII. 2ª parte, sección 1ª, pag. 41, Sentencia Corte Suprema del 19/06/80).

D. LA CITACION DEL CONTRIBUYENTE

Este es uno de los medios de fiscalización más importante y está consagrado en el artículo 63 del Código Tributario.

En efecto, el inciso segundo del artículo 63, señala que el Jefe de la oficina respectiva podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un

mes, presente una declaración, rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior.

Se trata, entonces, de una facultad de fiscalización que implica que el contribuyente ha sido revisado por el Servicio, por lo cual, éste lo cita a efectos de que:

1. Presente declaración, cuando no lo hizo.
2. Rectifique o aclare una declaración anterior.
3. Amplíe una declaración anterior o
4. Confirme su declaración.

El contribuyente, tiene el plazo de un mes para cumplir con este trámite, el que se puede ampliar por una sola vez y hasta por un mes a solicitud del contribuyente.

La citación, es un acto administrativo y, en ningún caso, se puede entender que se está en presencia de una actividad jurisdiccional, criterio que ha confirmado la jurisprudencia judicial.

La citación del contribuyente es posible que genere los siguientes efectos:

1. Si el Servicio queda conforme con la aclaración o la mantención de las declaraciones hecha por el contribuyente, la situación queda en ese punto.
2. Si el Servicio, no está de acuerdo con la respuesta del contribuyente, en dicho caso, procederá a liquidarlo.

En efecto, el artículo 64 del Código señala que el Servicio podrá tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, en caso

que el contribuyente no concurra a la citación que se le hiciese o no contestase o ampliase las exigencias que se le formulen o al cumplir con ellas no subsanase las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.

En este caso, basta que el contribuyente no comparezca a la citación respectiva o no cumplierse las exigencias que el Servicio le impone para que este último proceda a liquidarlo.

Ahora, es posible que al examinar las declaraciones y medios de prueba del contribuyente y en base a otros antecedentes que obran en su poder, el Servicio venga a sostener que las declaraciones y medios de prueba del contribuyente no son fidedignos, caso en el cual deberá proceder a tasar la base imponible, con los antecedentes que obren en su poder, debiendo efectuarse la liquidación correspondiente.

3. La citación, produce el efecto de aumentar los plazos de prescripción del artículo 200, respecto de los impuestos que se deriven de operaciones que se indiquen determinadamente en ella.

E. EL ARRAIGO ADMINISTRATIVO

Esta facultad de fiscalización del artículo 72 del Código, se denomina arraigo administrativo, ya que consiste en que la Policía de Investigaciones y Carabineros no pueden autorizar la salida del país a personas investigadas por presuntas infracciones a la ley tributaria, que traigan aparejadas una pena corporal, sin existir un certificado extendido por el Servicio en que conste que el contribuyente ha otorgado caución suficiente, a juicio del Director Regional.

Señala el artículo 72 inciso tercero, que el Servicio deberá remitir una nómina a Investigaciones y Carabineros en la que se individualicen todos los contribuyentes que se encuentran en esta situación.

Con respecto a los contribuyentes que puedan estar en la nómina, se hace estrictamente necesario tener presente que la jurisprudencia judicial ha

señalado que, si bien en la ley no hay plazo para que el Servicio ejerza las acciones respecto de los contribuyentes a los que presumiblemente se les aplicaría las sanciones, se debe adoptar la decisión en un plazo razonable y no dejar en forma indefinida al contribuyente en la nómina del arraigo administrativo (R.D.J. T. 83, 2ª parte, sección 4ª, pag.130).

F. INFORMACIONES Y EXIGENCIAS IMPUESTAS A NOTARIOS, CONSERVADORES, JUECES Y SECRETARIOS DE JUZGADOS

Estos medios de fiscalización implican requerir a los Notarios, Conservadores y Jueces que se cercioren del pago de determinados tributos y de la entrega de informes y antecedentes, que le permitan al Servicio tener conocimiento de ciertas actuaciones que pueden generar obligaciones tributarias.

Analizaremos las exigencias establecidas respecto de cada uno de estos funcionarios

1. Notarios.

Conforme al artículo 75 del Código Tributario, los notarios y demás ministros de fe, deberán dejar constancia del pago del tributo contemplado en el D.L. Nº 825 en los documentos que den cuenta de una convención sujeta a dicho impuesto.

Asimismo, conforme al artículo 75 bis del mismo texto legal, en los documentos que den cuenta del arrendamiento o cesión temporal de bienes raíces agrícolas, el arrendador o cedente deberá declarar si es un contribuyente que tributa en base a renta efectiva o presunción, norma que opera de la misma forma si se está en presencia del arrendamiento o cesión temporal de pertenencias mineras y vehículos de transporte de carga, debiendo los notarios velar por el cumplimiento de esta exigencia.

Por otro lado, en virtud del artículo 76 del citado Código, los notarios, suplentes e internos comunicarán al Servicio todos los contratos otorgados ante ellos que se refieran a transferencia de bienes, hipote-

cas y otros asuntos que sean susceptibles de revelar la renta de cada contribuyente.

Estas comunicaciones se enviarán, a más tardar, el primero de marzo de cada año y, en ellas, se relacionarán los contratos otorgados o registrados durante el año anterior.

El artículo 77 del Código señala que para efectos de que se dé cumplimiento a la Ley de Timbres y Estampillas, los notarios deberán enviar al Servicio, dentro de los 10 primeros días de cada mes, un estado que contenga los datos del Registro de la Ley de Timbres.

2. Conservadores.

El artículo 74, por su parte, señala que los Conservadores no inscribirán en sus registros las transferencias de dominio, constitución de hipotecas, censos, servidumbre y otros derechos reales limitativos, sin que se acredite el pago de los impuestos fiscales que afecte a la propiedad raíz.

3. Jueces y Secretarios.

Conforme al artículo 79 del Código, los jueces y jueces árbitros deberán vigilar el pago de los impuestos de la Ley de Timbres en los juicios de que conocen.

Los secretarios, por su parte, deberán dar cuenta especial de toda infracción que notaren en escritos y documentos que se presenten en las causas, relativa al pago del impuesto de la Ley de Timbres, dándose lo mismo con respecto al relator.

G. INFORMACION DE BANCOS Y FINANCIERAS

El artículo 84 del Código señala que una copia de los balances y estados de situación que se presentan a los bancos y demás instituciones financieras será enviada por éstos a la Dirección Regional cuando ella lo solicite, estableciéndose lo mismo en relación a los inventarios de bienes.

CAPITULO DECIMOPRIMERO

DE LOS APREMIOS E INFRACCIONES

Con este epígrafe comienza el Libro Segundo del Código Tributario, que contiene normas sobre los apremios, infracciones y sanciones.

I. LOS APREMIOS

A. CONCEPTO

El Título I, del Libro II del Código, se refiere a los apremios que podemos conceptualizar como los medios compulsivos consagrados por la ley, a fin de obtener de los contribuyentes el cumplimiento de la obligación tributaria, tratándose de determinados tributos, o bien obtener, de ciertas personas, conductas determinadas.

En materia tributaria, conforme al artículo 93 del Código Tributario, el apremio está constituido por arresto de hasta 15 días, pudiendo ser renovado.

Un sector de la jurisprudencia judicial, ha sostenido que el apremio que se consagra en el artículo 93 del Código es improcedente, ya que dicha disposición estaría tácitamente derogada por el artículo 19 N° 26 de la Constitución Política de la República que consagra el principio de seguridad de las garantías y derechos constitucionales, entre los que se encuentra el derecho a la libertad personal (Corte de San Miguel, sentencia de fecha 27 de octubre de 1993, en recurso de amparo, Revista Impuestos N° 37, página 7).

B. REQUISITO PREVIO DEL APREMIO

Se exige, que el contribuyente haya sido apercibido previamente en forma expresa, a fin de que cumpla en un plazo razonable la conducta ordenada.

C. PROCEDIMIENTO

Será el Juez del Crimen respectivo, el que deberá ordenar el apremio en contra del contribuyente, en los casos que analizaremos, debiendo citar al infractor a una audiencia y, con el sólo mérito de lo que exponga en ella o en su rebeldía, resolver sobre la aplicación del apremio solicitado por el Servicio de Tesorerías, pudiendo incluso suspenderlo si se alegaren motivos plausibles.

D. CASOS DE APREMIO

1. Tratándose del retardo en el pago de impuestos de recargo o sujetos a retención, el Servicio de Tesorerías requerirá a las personas que, no habiendo enterado los impuestos en los plazos legales, y si no cumplieren con dicha obligación tributaria en un plazo de 5 días, desde la fecha de la notificación. En tal caso, se remitirán los antecedentes al juez del domicilio del contribuyente a fin de aplicar los apremios que correspondan.
2. El apremio, procederá tratándose de las personas que habiendo sido citadas ante el Servicio a declarar en conformidad a los artículos 34 y 60 del Código, esto es, los técnicos o asesores del contribuyente que hayan firmado la declaración de impuestos y los terceros que puedan informar al Servicio de negocios u operaciones del contribuyente.

Para que se solicite el apremio, se requiere que las personas antes señaladas hayan sido citadas por segunda vez y no hayan comparecido ante el Servicio de Impuestos Internos.

En esta materia, el artículo 95 inciso tercero del Código, establece que las dos citaciones se deberán efectuar por carta certificada, debiendo mediar entre ellas, a lo menos, cinco días.

3. El apremio, procederá en los casos de contribuyentes que no llevan contabilidad y demás libros exigidos por el Servicio o, que llevándolos, no se adecuen a las normas legales y reglamentarias, como asimismo, al contribuyente que no exhiba dichos libros o que entrase el examen de los mismos.

E. RENOVACION DEL APREMIO

El artículo 94 del Código señala que podrá renovarse el apremio cuando se mantengan las circunstancias que lo motivaron y sólo cesará cuando el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias.

Sobre el particular, la jurisprudencia judicial ha señalado que si bien esta facultad permite que el apremio se renueve frente al incumplimiento, ello en ningún caso significa que se transforme en una prisión preventiva, ya que la naturaleza del apremio es de carácter temporal (R.D.J. Tomo LXXXV, 2ª Parte, Sección 4ª, pág. 18).

II. DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

A. GENERALIDADES

El Título II del Libro II del Código Tributario se refiere a las infracciones y sanciones en materia tributaria, distinguiéndose entre las que recaen sobre los contribuyentes y otros obligados, por una parte, y las que recaen sobre los funcionarios del Servicio.

Nuestro análisis se avocará a las infracciones y sanciones que se aplican a los contribuyentes y otros obligados.

Debemos señalar que el Código ha venido a tipificar numerosas conductas, algunas constitutivas de figuras penales, lo que ha hecho surgir el concepto de delito tributario.

La tipificación de las conductas constitutivas de infracciones tributarias e infracciones penales, se encuentra en el artículo 97 del Código Tributario, el que en su encabezado señala que las infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica.

B. ANALISIS DEL ARTICULO 97

Es posible distinguir, en el artículo 97 del Código Tributario las simples infracciones tributarias, los simples delitos tributarios y los crímenes tributarios, clasificación que se efectúa, atendiendo a la pena que se va a imponer a cada transgresión.

a. Simples infracciones tributarias.

1. Infracción genérica del artículo 109 del Código Tributario.

Esta norma, consagra una figura general infraccional en materia tributaria, ya que señala que cualquier infracción a las normas tributarias no establecida en los artículos anteriores, esto es, artículos 97 y siguientes, será objeto de una multa.

La sanción específica es una multa no inferior a 1% ni superior a 100% de una unidad tributaria mensual o hasta el triple del impuesto si la contravención implica evasión.

Es evidente, que el legislador tributario ha preferido sancionar cualquiera infracción, por lo mínimo que ella pueda resultar, ya sea a través de la tipificación que efectúa en el artículo 97 y siguientes o bien, si la conducta infraccional no cae en esas figuras, en la general consagrada en el art. 109.

2. Infracción del número uno del artículo 97.

Consiste esta infracción, en el retardo u omisión en la presentación de declaraciones, informes o solicitudes de inscripción en roles o

registros obligatorios, que no constituyen la base inmediata para la determinación de un impuesto.

Esta infracción, debemos señalar, no tiene vinculación alguna con el pago de los tributos, sino que esencialmente con el cumplimiento de obligaciones tributarias accesorias.

La sanción a aplicar será de una multa, que va desde una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

3. Infracción del número dos del artículo 97.

Consiste esta infracción en el retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes que constituyan la base inmediata para la determinación de un impuesto.

Debemos precisar que se está en presencia de un impuesto que no se pagó oportunamente o lisa y llanamente no se pagó, siempre que no sea de retención o recargo, caso en el cual se aplica el artículo 97 Nº 11.

La sanción es pecuniaria, consistente en una multa del 10% de los impuestos que resultan de la liquidación, pagándose sobre los 5 meses de retardo, en forma adicional, un 2% por cada mes o fracción de mes, no pudiéndose en caso alguno, exceder la multa del 30% de los impuestos adeudados.

4. Infracción del número tres del artículo 97.

Consiste esta infracción, en la presentación de una declaración incompleta o errónea, la omisión de balances o documentos anexos a la declaración o presentación incompleta de estas, que pueda inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, salvo que el contribuyente pruebe que ha empleado la debida diligencia.

Esta infracción implica en no llevar adecuadamente los medios de prueba, documentación soportante del contribuyente o bien presenta una declaración inconsistente, lo que lleva a que el contribuyente haya declarado un impuesto menor.

Se señala por la norma que el contribuyente se exonera de responsabilidad si acredita que ha empleado la debida diligencia.

La sanción es pecuniaria, con multa del 5% al 20% de las diferencias de impuestos que se adeuden.

5. Infracción del número seis del artículo 97.

Esta infracción consiste en no exhibir los libros de contabilidad, libros auxiliares y otros documentos que exija la Dirección Nacional o el Director Regional, de conformidad a las disposiciones legales, como asimismo, la oposición al examen de los libros o a la inspección de los establecimientos fiscalizados.

Hemos analizado las facultades de fiscalización que la ley le otorga al Servicio, las que deben ser acatadas por los contribuyentes, ya que si así no lo hacen incurrir en infracción.

En ningún caso la infracción en estudio constituye una figura delictiva y la sanción a imponer es de multa que va entre una unidad tributaria mensual y una unidad tributaria anual.

6. Infracción del número siete del artículo 97.

Consiste esta infracción en no llevar libros de contabilidad o libros auxiliares que se exijan por la Dirección Nacional o la Dirección Regional de acuerdo a las disposiciones legales o mantenerlos atrasados o llevarlos en forma distinta a lo ordenado por la ley.

Se da la infracción si el contribuyente no cumple con subsanar la irregularidad en un plazo que fijará el Servicio y que no podrá ser inferior de 10 días.

Lo dicho anteriormente, exige que no se lleven esos libros, se lleven atrasados o en forma distinta a la exigida por la ley y no se subsane el defecto dentro del plazo que lo señale el Servicio.

La sanción es de multa que va desde una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

7. Infracciones del número diez del artículo 97.

Esta disposición establece las siguientes infracciones:

- 7.1. No otorgar guías de despacho, facturas, notas de crédito y de débito y boletas en los casos y formas exigidos por las leyes.
- 7.2. El uso no autorizado de boletas o facturas, notas de crédito, de débito o guías de despacho sin el timbre respectivo.
- 7.3. El fraccionamiento de las ventas u otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas.

Estas infracciones están íntimamente relacionadas con la obligación tributaria accesoria de emisión de documentos que se consagra en el D.L. Nº 825 y en la Ley de Impuesto a la Renta.

En efecto, es de vital importancia que el contribuyente cumpla con dicha obligación tributaria accesoria no sólo en cuanto a emitir la documentación que da cuenta del acaecimiento del hecho gravado, sino que los documentos se otorguen en los casos y con las formalidades exigidas por la ley.

En cuanto a la infracción consistente en el otorgamiento de boletas y facturas y otros documentos sin estar estas timbradas por el Servicio, es evidente que la infracción se establece debido al incumplimiento de una obligación tributaria accesoria que persigue impedir que, a través de estos documentos, se venga a tergiversar o alterar las operaciones en su real dimensión.

Finalmente, la infracción consistente en el fraccionamiento de las ventas u otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas implica una conducta del contribuyente destinada a engañar al Fisco, ya que el otorgamiento de la boleta implica el devengo del hecho gravado venta y a través de esta maniobra (fraccionamiento) se está intentando sustraer del pago del impuesto a las ventas y servicios una operación que sí lo está.

Las sanciones a aplicar son las siguientes:

- Pena pecuniaria de multa de 5 veces el monto de la operación, con un mínimo de 5 unidades tributarias mensuales.
- La clausura del establecimiento, por veinte días, debiendo el afectado pagar a los trabajadores del establecimiento las remuneraciones que corresponden.

Como lo veremos más adelante, excepcionalmente, estas figuras pueden constituir delitos tributarios, atendida su frecuencia.

8. Infracción del número once del artículo 97.

Esta norma contiene la infracción consiste en la omisión o retardo en la presentación de declaraciones, que constituyan la base inmediata para el cálculo de un impuesto de retención o recargo

La sanción será una multa equivalente al 10% de los impuestos adeudados, más un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo en ningún caso exceder la multa, en total, del 30% de los impuestos adeudados.

9. Infracción del número quince del artículo 97.

Se trata del incumplimiento de cualesquiera de las obligaciones establecidas en los artículos 34 y 60 del Código Tributario, esto es,

de aquellos asesores del contribuyente que, habiendo elaborado y suscrito la declaración de impuestos, y siendo citados ante el Servicio no comparecen.

Asimismo, se configura la infracción respecto de aquellas personas que hayan celebrado operaciones o actos con el contribuyente y que siendo citados ante el Servicio, no comparecen.

La sanción es una multa que va entre el 20% y el 100% de una unidad tributaria anual.

10. Infracción del número dieciséis del artículo 97.

Antes, esta infracción consistía sólo en la pérdida o inutilización de libros de contabilidad y sólo se podía exculpar al contribuyente si se declaraba la pérdida o inutilización como fortuita y cumplía con dar aviso y reconstituir la contabilidad en determinados plazos.

A partir de la ley Nº 19.506 se está en presencia de dos conductas constitutivas de infracción:

- a. La pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentación soportante.

Para que se dé esta figura que señala el art.97 Nº16 es preciso que el Director Regional no la declare como fortuita, lo que implica que el único requisito para que el contribuyente no se encuentre en esta figura infraccional es probar la debida diligencia y cuidado.

Ahora, la norma señala que no se podrá considerar de fortuita, salvo prueba en contrario, la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentación soportante sin el aviso que se dé o se hace con posterioridad a una citación o cualquier otro requerimiento del Servicio relacionado con los libros o documentación perdida o inutilizados.

La sanción en este caso es de carácter pecuniario, consistente en una multa de hasta el 20% del capital efectivo con un tope de 30 unidades tributarias anuales.

El capital efectivo es el que para estos efectos define el art. 2º N° 5 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, normales, transitorios y de orden.

Asimismo, la modificación señala que si no se puede determinar el capital efectivo para calcular la multa por la pérdida o inutilización, se aplicará una multa de hasta 30 unidades tributarias anuales.

- b. La reforma señala que sea que se trate de pérdida o inutilización de libros de contabilidad fortuita o culpable, en todo caso, los contribuyentes deberán dar aviso al Servicio de dicho hecho dentro del plazo de 10 días (ante eran 5 días) y reconstituir los libros en el plazo que fije el Servicio, el que no puede ser inferior a 30 días.

Si no se da cumplimiento a la conductas antes exigida surge otra infracción sancionada con multa de hasta 10 unidades tributarias mensuales.

11. Infracción del número diecisiete del artículo 97.

Esta infracción consiste en la movilización o traslado de bienes corporales muebles, realizado en vehículos de carga, sin la correspondiente guía de despacho o factura.

Debemos precisar que no se trata de la no emisión de guía o factura que está tipificada, como lo veremos, en el art. 97 N° 10, sino que de transportar o movilizar bienes corporales muebles, sin dichos do-

cumentos, que respaldan el traslado, teniendo presente que sólo se aplicaría esta infracción respecto de los comerciantes afectos al Impuesto al Valor Agregado.

La sanción es una multa que va del 10% al 200% de una unidad tributaria anual.

12. Infracción del número diecinueve del artículo 97.

El incumplimiento de exigir el otorgamiento de la factura o boleta, en su caso, y retirarla del local o establecimiento.

La sanción es de multa de hasta una unidad tributaria mensual, en caso de boletas, y de hasta 20 unidades tributarias mensuales, en caso de facturas.

Tiene aplicación más práctica respecto de facturas, ya que ellas se emiten entre contribuyentes del IVA.

b. Simples delitos tributarios.

Esta categoría, la desarrollamos en base a lo preceptuado en el Código Penal en su artículo 21, en cuanto son simples delitos el presidio y reclusión menores.

Dentro del artículo 97, es posible encontrar los siguientes simples delitos tributarios:

1. Delito del número cuatro del artículo 97.

En esta norma encontramos el delito tributario de efectuar declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponde y, en general, la adulteración u omisión maliciosa de la documentación soportante (libros de contabilidad, documentos y otros)

La conducta que se tipifica es claramente una actitud dolosa de parte del contribuyente que viene, a través de ella, a engañar al Fisco con el fin de asumir el pago de una cantidad inferior de impuestos.

La figura que analizamos no sólo constituye una infracción a la ley tributaria, sino que es un delito, y, por tanto, el tipo penal exige el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

- 1.1. Presentación de declaraciones incompletas o falsas, omisión de libros de contabilidad o asientos, adulteración de balances o inventarios o el uso indebido de documentación soportante.
- 1.2. Dichas conductas se hagan con el objeto de inducir a una liquidación inferior, a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones o burlar el impuesto.
- 1.3. El que incurre en dichas conductas, actúe en forma dolosa, esto es, que de su parte exista mala fe, intención de engañar y perjudicar al Fisco.

En relación a este último requisito se entiende por la jurisprudencia judicial que se está en presencia de un dolo específico, el que se debe acreditar por los medios de prueba legal (R.D.J., T. 87, 2ª Parte, Sección 4ª, pág. 15).

La norma en comentario aplica las siguientes sanciones a esta figura delictual:

- Multa que oscila entre el 50% y el 300% del valor del impuesto aludido, y
- Pena corporal de presidio menor en su grado medio a máximo (de 541 días a 5 años).

2. Delito del número cinco del artículo 97.

Esta figura penal, consiste en la omisión maliciosa de las declaraciones exigidas por la ley para efectos de determinar un tributo.

Se trata no sólo del incumplimiento de la obligación tributaria accesoria de presentar declaraciones, sino que la omisión implique que el contribuyente, en forma maliciosa, no ha cumplido con dicha obligación a fin de eludir el pago del tributo.

Es esencial entonces, la intención del sujeto activo de engañar al Fisco, lo que lleva a concluir la existencia de un dolo específico.

La sanción a este delito es doble:

- Multa que oscila entre el 50% y del 300% del impuesto que se elude, y
- Pena corporal de presidio menor en su grado medio a máximo (541 días a 5 años).

3. Delito del número ocho del artículo 97.

Esta figura penal consiste en ejercer el comercio, a sabiendas, sobre mercaderías, valores o especies de cualquier naturaleza, sin que se hayan cumplido las exigencias relativas a declaración y pago de los impuestos que graven su producción o comercio.

Esta infracción, constituye una figura delictiva, ya que se está en presencia de una conducta de un sujeto, que implica que a sabiendas esto es, en forma voluntaria y consciente de su acto y sus consecuencias, incurre en el ejercicio de una actividad sin cumplir con las normas de declaraciones de impuestos y administración tributaria.

Las sanciones son de dos tipos:

- Una multa que va del 50% al 300% de los impuestos eludidos, y
- Pena corporal de presidio o reclusión menor en su grado medio (541 días a 3 años).

4. Delito del número nueve del artículo 97.

Esta infracción consiste en ejercer el comercio o la industria en forma clandestina.

La figura que analizamos implica que un sujeto, en forma encubierta, desarrolla una actividad que está afecta al pago de tributos y atendida la forma como desarrolla dicha actividad delictiva se estima que su intención es engañar al Fisco.

Estamos en presencia de una figura de carácter penal que trae agregada las siguientes sanciones:

- Una multa que va entre 30% de una unidad tributaria anual y 5 unidades tributarias anuales.
- Una pena corporal de presidio o relegación menor en su grado medio (541 días a 3 años).

Asimismo, se aplica el decomiso de las mercaderías, productos, equipos e instalaciones del infractor.

5. Delito del número diez del artículo 97.

Debemos precisar que lo más frecuente, es que estas figuras sean simples infracciones tributarias como las analizamos precedentemente. Sin embargo, las tratamos en esta categoría porque, dándose ciertos requisitos, pueden llegar a constituir un delito tributario.

Constituyen estas figuras una figura delictiva, si se da la reincidencia de dos o más infracciones entre las que no medie un período superior a tres años. En este caso, se aplicará una pena corporal de presidio o relegación menor en su grado máximo (3 años un día a 5 años).

6. Delito del número doce del artículo 97.

En esta norma se consagra la infracción consistente en la reapertura de un establecimiento comercial o industrial que fue objeto de clausura por parte del Servicio y mientras ella dura.

Hemos señalado que el Servicio, en virtud de lo preceptuado en el artículo 97 N° 10, puede imponer como sanción la clausura del establecimiento del contribuyente que incurrió en alguna de las conductas allí mencionadas.

Si se da la conducta antes descrita, se aplicarán:

- Multa de una a dos unidades tributarias anuales.
- Pena privativa de libertad de presidio o relegación menores en su grado medio (541 días a 3 años).

7. Delito del número trece del artículo 97.

En este caso estamos frente a la infracción de destrucción de los sellos o cerraduras puestos por el Servicio, estableciéndose una presunción legal de responsabilidad en ese hecho de parte del contribuyente.

Si se da la conducta antes descrita, se va aplicar al contribuyente por esta figura penal:

- Multa de media a cuatro unidades tributarias mensuales.
- Presidio menor en su grado medio (541 días a 3 años).

8. Delito del número catorce del artículo 97.

Consiste esta infracción en la ocultación, sustracción o enajenación de especies que han quedado en poder del contribuyente, al aplicarse medidas conservativas por parte del Servicio.

En efecto, se está en presencia de que el contribuyente ha sido objeto de un medio compulsivo para cumplir su obligación tributaria, como el embargo de sus bienes, y quedando estos en su poder como depositario, él los oculta, sustrae o simplemente los enajena.

Este delito tiene las siguientes sanciones:

- Multa que va de media a cuatro unidades tributarias anuales.
- Pena corporal de presidio menor en su grado medio (541 días a 3 años).

9. Delito del número dieciocho del artículo 97.

Consiste esta infracción, en comprar y vender fajas de control de impuestos o entradas a espectáculos públicos en forma ilícita.

Debe precisarse que la infracción está tipificada en el sentido de comprar o vender, esto es, cualesquiera de los dos actos.

Este delito se sanciona:

- Con multa de una a diez unidades tributarias anuales, y
- Pena corporal de presidio menor en su grado medio (541 días a 3 años).

c. Crímenes tributarios.

Damos esta expresión a aquellas figuras que según la ley pueden llegar a merecer una pena de presidio o relegación mayores, las que consagradas en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario son:

1. Los contribuyentes que, afectos al impuesto a las ventas y servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, en forma maliciosa, realicen cualquier maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones a que tengan derecho.

De lo señalado precedentemente, se exige en esta figura penal la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Aumento del verdadero monto de los créditos o importaciones de impuestos de recargo o retención.
- El aumento del verdadero monto de los créditos o imputaciones se hagan en forma maliciosa, esto es, con la intención de engañar.

La sanción que se establece en este caso es:

- Multa que va entre el 100% y el 300% de la defraudación provocada, y
 - Pena corporal de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo (3 años un día a 10 años).
2. La obtención de devoluciones de impuestos que no proceden, mediante la simulación de una operación tributaria o mediante cualquier otra maniobra fraudulenta.

Se trata, en este caso, de una figura delictiva, en la cual el sujeto activo viene, a través de maquinaciones, a simular la existencia de

operaciones que dan derecho a devoluciones, teniendo presente que al decir la ley la simulación implica que se disfraza un acto que jamás se ha dado.

Asimismo, se incurre en la conducta delictiva si a través de cualquier otra maniobra fraudulenta se viene en lograr la obtención de devoluciones, lo que implica en este caso un engaño al Fisco.

El legislador, estableció como sanciones en este caso las siguientes:

- Multa que va del 100% al 400% de lo defraudado, y
- Pena corporal de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio (3 años un día a 15 años).

C. REGLAS COMUNES APLICABLES A LAS INFRACCIONES

Existen algunas reglas de carácter común, aplicables a los tres tipos de infracciones antes analizadas:

- a. El artículo 105 del Código Tributario, señala que las sanciones serán aplicadas por el Servicio conforme al procedimiento que se consagra en el Libro Tercero del Código, excepto en aquellos casos que de conformidad al mismo texto legal sean de competencia de la justicia ordinaria.

Se trata entonces, de que por regla general, se aplicará el procedimiento del Título IV del Libro Tercero del Código Tributario, artículos 161 y siguientes, debiendo tenerse presente que para la aplicación de sanciones que traigan aparejada pena corporal se aplicará el procedimiento penal respectivo, iniciado por querrella o denuncia.

- b. Las sanciones pecuniarias podrán ser remitidas, rebajadas o suspendidas si el contribuyente prueba que ha obrado con antecedentes que haga excusable su acción u omisión o si el mismo se ha denunciado y confesado la infracción y sus circunstancias.

Se trata, conforme al artículo 106, de una facultad discrecional del Director Regional del Servicio, dependiendo de los antecedentes que se le aporten de remitir, rebajar o suspender las multas.

- c. El artículo 107 consagra elementos que se considerarán al aplicar las sanciones:
 - 1. Reincidencia, esto es, haber incurrido anteriormente en una o más infracciones diferente de lo que se sanciona.
 - 2. Reincidencia en la misma infracción.
 - 3. Conocimiento de la norma legal infringida.
 - 4. El perjuicio formal.
 - 5. La cooperación del infractor en la investigación de la infracción cometida.
 - 6. El grado de negligencia o dolo que hubiese mediado.
 - 7. Otros antecedentes que parezca justo considerar, atendiendo la naturaleza y circunstancias de la infracción.
- d. Como lo señalamos existe una figura genérica infraccional en el artículo 109 consistente en que toda infracción a las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica será sancionada con multa no inferior a 1% ni superior a 100% de una unidad tributaria mensual o hasta el triple del impuesto si la contravención implica evasión.

D. PRESCRIPCION EN MATERIA INFRACCIONAL

Hasta antes de la ley N° 19.506 no se consagraba en nuestro Código Tributario una norma general que se refiriera a la prescripción de acciones destinadas a la aplicación de sanciones por infracciones tributarias.

A partir de dicho texto legal, se distingue:

- a. Si las sanciones son pecuniarias y acceden al pago de un tributo, prescribirán en tres o seis años, según el caso, dependiendo de la prescripción de la acción para perseguir el cumplimiento de la obligación tributaria respectiva.
- b. Si las sanciones son pecuniarias o de otra índole y que no acceden al pago de un tributo prescriben en un plazo de tres años desde la fecha en que se cometió la infracción respectiva.

CAPITULO DECIMOSEGUNDO

LOS TRIBUNALES Y LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

I. LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS

A. ASPECTOS GENERALES

Debemos señalar que, por regla general, nuestro legislador ha decidido encomendar al Director Regional del Servicio la función jurisdiccional de resolver las contiendas que se susciten entre el Servicio y el contribuyente, por lo cual estamos en presencia de un órgano administrativo con funciones jurisdiccionales.

Se trata de tribunales que asumen lo que se ha denominado "contencioso-administrativo" y que, según algunos, viene a constituir una garantía, atendiendo a que dicho órgano es el que dispone de conocimientos técnicos suficientes para resolver la cuestión controvertida.

Sin embargo, atendiendo a la naturaleza práctica de la jurisprudencia administrativa, es criticada la actual estructura, ya que se sostiene que el órgano no es capaz de duplicarse en sus criterios, configurándose una situación en que se es juez y parte a la vez.

B. COMPETENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA DEL DIRECTOR REGIONAL DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

El artículo 115 del Código Tributario, viene a establecer que el Director Regional del Servicio conocerá, en primera o en única instancia según

proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias.

Señala la misma disposición que el Director Regional será el de la Unidad del Servicio que emitió la liquidación o giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclama.

Señala el artículo 116, por su parte, que el Director Regional del Servicio podrá autorizar a funcionarios para conocer y fallar reclamaciones y denuncias que sean de su competencia.

Se actúa en este caso por orden del Director Regional.

C. COMPETENCIA DE LA JUSTICIA ORDINARIA

El Código Tributario, viene a otorgar competencia a la justicia ordinaria en diversas materias tributarias:

1. En relación a las infracciones que llevan aparejadas una pena corporal, ya que corresponderá conocer de ellas, por denuncias o querellas del Servicio, al juez del crimen respectivo.
2. En relación a la determinación de los impuestos a las asignaciones por causa de muerte y donaciones, será competente el juez de letras respectivo.
3. En relación a las cuestiones que se den sobre la Ley de Timbres y Estampillas, será juez competente el de letras del lugar en que se otorgue el instrumento público o se solicite la autorización o protocolización del instrumento privado.
4. Las Cortes de Apelaciones tienen competencia para conocer por la vía de la apelación, de las resoluciones que emanan del Director Regional y que sean apelables.

En este caso, la Corte competente será la del territorio de la Dirección Regional que dictó la resolución apelada.

5. La Corte Suprema, según el artículo 122 del Código, tiene competencia para conocer los recursos de casación en la forma y en el fondo que se deduzcan en contra de las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones al fallar apelaciones de reclamaciones tributarias.

II. EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES

Este procedimiento se regula en el Título II del Libro III, artículos 123 a 148.

A. AMBITO DE APLICACION

Es el artículo 123 del Código Tributario el que viene a señalar el ámbito de aplicación de este procedimiento y señala que se sujetarán a él, todas las reclamaciones por aplicación de normas tributarias.

Se exceptúan las materias vinculadas a reclamos de avalúos de bienes raíces, del impuesto de herencia, del Impuesto de Timbres y de la aplicación de sanciones que tienen tratamiento especial en los Títulos III y IV del Libro III, respectivamente.

B. EL RECLAMO

Debemos entender por reclamo a la facultad o derecho que la ley concede a una persona para impugnar, dentro de plazo y conforme al procedimiento, cualquier liquidación, giro o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan para determinarlo, siempre que exista de parte del reclamante un interés actual comprometido.

De lo expuesto emana que, conforme al artículo 124, puede reclamar toda persona, siempre que invoque un interés actual comprometido.

Es preciso señalar que puede ser cualquier persona, sin necesidad de ser contribuyente o responsable del impuesto, debiendo eso sí, tener interés actual comprometido, esto es, interés pecuniario, real y efectivo, que diga relación directa con la materia objeto del reclamo e interés que debe existir a la época de dicho reclamo.

Lo más común y frecuente, es que sea el propio contribuyente el que efectúe el reclamo.

C. MATERIAS SUSCEPTIBLES DE RECLAMO

El artículo 124 inciso primero del Código Tributario, señala que toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido.

De la disposición citada emana que son susceptibles de reclamo:

1. Resoluciones, esto es, el pronunciamiento del Servicio del carácter administrativo que inciden en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo.
2. Giro, orden de ingreso.
3. Liquidación de impuestos.
4. También la reliquidación, conforme lo señala el artículo 127 del Código.

D. MATERIAS NO SUSCEPTIBLES DE RECLAMO

El Código en el artículo 126, inciso segundo y tercero señala las siguientes materias como no susceptibles de reclamación:

1. Las circulares que emanan del Director Nacional y los oficios de las Direcciones Regionales.

2. Las Resoluciones que emanan del Director Regional, sobre materias entregadas a su juicio exclusivo, como sería por ejemplo, las condonaciones de intereses y multas de los artículos 56 y 106 del Código, respectivamente.

E. COMPARECENCIA

El artículo 129 del Código Tributario, antes analizado en la comparecencia en materia tributaria, señala que sólo podrán actuar los contribuyentes por sí o por medio de representantes legales o mandatarios.

En relación al mandato se establece una exigencia adicional a la del artículo 9º del Código, en el sentido de que es menester que el mandato se otorgue por escritura pública o por una declaración escrita del mandante autorizada por un funcionario del Servicio, con carácter de ministro de fe.

En relación a la representación a través de abogados, ella no es obligatoria en el procedimiento general de reclamaciones, sin embargo, la ley Nº 18.120 en su artículo segundo, establece que el Servicio, por resolución fundada, podrá exigir la intervención de abogados siempre que se trate de un asunto de cuantía superior a 2 unidades tributarias mensuales.

F. CONTENIDO DEL RECLAMO

El artículo 125 del Código Tributario señala el contenido formal de la reclamación tributaria, debiendo precisarse que, tanto la jurisprudencia administrativa como judicial, han entendido que el reclamo es la contestación a la demanda y que ésta última está constituida por la liquidación o giro.

El reclamo debe contener los siguientes aspectos:

1. Precisar sus fundamentos, lo que implica que debe tratarse de una presentación fundada.
2. Presentarse acompañado de los documentos en que se funde, excepto aquellos que por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias no puedan agregarse a la solicitud.

3. Contener, en forma precisa y clara, las peticiones que se someten a la consideración del tribunal.

De lo dicho, emana que en la reclamación deben deducirse obligatoriamente todas las excepciones y defensas que pretenda invocar el reclamante, ya que no existe otra oportunidad para ello.

G. ETAPAS O FASES DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES

Al igual que en los procedimientos ordinarios, es posible distinguir en el Procedimiento General de Reclamaciones las siguientes fases o etapas:

1. Etapa de discusión.

Está formada básicamente por la reclamación, el instrumento que se impugna y el informe que debe evacuar el o los funcionarios del Servicio y las observaciones que al reclamante le merezca dicho informe.

Así, se presenta el escrito de reclamación y el tribunal debe proveerlo, teniendo por presentada la reclamación y conjuntamente se debe ordenar que se emita por la unidad fiscalizadora que practicó la liquidación un informe acerca de la reclamación.

Esta unidad, debe elaborar el informe que deberá referirse a los hechos y antecedentes de derecho invocado en el escrito de reclamo.

Junto con remitir el informe debe acompañar copia de las liquidaciones o giros reclamados, con los documentos que le han servido de antecedentes y si el contribuyente fue citado, se debe acompañar copia de dicha citación y de la respuesta dada.

De dicho informe, el contribuyente está facultado para evacuar observaciones que le merezca.

2. Etapa de prueba.

Una vez agotada la fase de discusión, el Director Regional, de oficio o a petición de parte, podrá recibir la causa a prueba y, si estima que hay controversia sobre un hecho sustancial y controvertido, deberá precisarlo como asimismo los puntos de prueba y señalar la forma y plazo de la prueba testimonial.

En este procedimiento, serán utilizados todos los medios de prueba legal del Código de Procedimiento Civil y se debe precisar que el reclamante deberá acompañar y solicitar la prueba por escrito.

Asimismo, es el tribunal el que fija el plazo para rendir la prueba, no existiendo término probatorio legal.

3. Etapa de sentencia.

Una vez que ha vencido el plazo para rendir la prueba o vencido o evacuado el trámite de observación al informe emitido, queda el expediente en estado de que el Director Regional dicte sentencia definitiva.

Al examinar el expediente, el Director Regional puede estimar necesaria la práctica de alguna nueva diligencia, pudiendo dictar, en este caso, una medida para mejor resolver.

Se aplican en este caso, en forma supletoria, por lo dispuesto en el artículo 148 del Código Tributario, las normas del artículo 159 del Código de Procedimiento Civil sobre medidas para mejor resolver.

Con medidas para mejor resolver o no, el reclamante tiene el derecho de pedir que se fije un plazo para la dictación del fallo, plazo que no podrá exceder de tres meses.

Frente a esta situación, se pueden dar las siguientes alternativas:

3.1. Que el Director Regional dicte sentencia dentro del plazo.

3.2. Que transcurra el plazo fijado y el Director Regional no dicte sentencia.

En este caso, según el artículo 135 del Código, el reclamante puede, en cualquier momento, pedir se tenga por rechazado el reclamo y apelar ante la Corte de Apelaciones respectiva, siendo este tribunal el que, en definitiva, se va a pronunciar sobre el fondo de la cuestión.

Se debe precisar que el reclamante, en lo principal de su presentación, debe pedir que se tenga por rechazado el reclamo, por aplicación del artículo 135 del Código Tributario y, en un otrosí, debe apelar de la resolución.

En este caso, el Director Regional debe conceder el recurso y remitir el expediente a la Corte de Apelaciones, en un plazo de 15 días, acompañando el informe emitido acerca de la reclamación, el que debe ser tomado en cuenta en los considerandos del fallo de segunda instancia.

La sentencia definitiva deberá contener los mismos requisitos formales del artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, esto es, una parte expositiva, una parte considerativa y una parte resolutive.

Deberá notificarse, según el artículo 138 del Código, por carta certificada, pudiendo ser reemplazada esta forma de notificación por la notificación por cédula, cuando así lo solicitan las partes en el curso del procedimiento.

Ahora bien, en la sentencia definitiva y de conformidad al artículo 137, se debe establecer si el negocio es o no de cuantía determinada y fijarla para efectos de la procedencia del recurso de casación según el artículo 767 N° 3 del Código de Procedimiento Civil.

4. Etapa de Impugnación.

La sentencia que se emite en el Procedimiento General de Reclamaciones es susceptible de los siguientes recursos:

4.1. Aclaración, rectificación o enmienda.

Los artículos 138 y 139 del Código Tributario aluden a este recurso, debiéndose, eso sí, aplicar los artículos 182 y 184 del Código de Procedimiento Civil.

4.2. Recurso de Reposición.

El artículo 139 del Código Tributario, señala que puede deducirse este recurso en contra de la sentencia definitiva.

El plazo es de 5 días, contados desde la notificación de la resolución o sentencia recurrida.

4.3. Recurso de Apelación.

Según el artículo 139 del Código Tributario, este recurso debe interponer en forma subsidiaria si se ha deducido reposición.

El plazo es de 5 días contados desde la notificación respectiva.

En este caso, el tribunal debe elevar el expediente al tribunal superior, para que se pronuncie en segunda instancia, debiendo efectuarse este trámite en un plazo de 15 días, tramitándose el recurso sin mas formalidades que la fijación de día para la vista de la causa, sin perjuicio de medidas para mejor resolver que dicte la Corte.

En contra de la sentencia que emanan de la Corte proceden los recursos de casación en la forma y en el fondo.

III. EL PROCEDIMIENTO DE APLICACION DE SANCIONES

A. AMBITO DE APLICACION

Este procedimiento se regula en el Título IV del Libro III del Código Tributario, operando respecto de aquellas infracciones que no traigan aparejadas una pena corporal, siendo competente para conocer de éste el Director Regional o el funcionario competente que él designe.

Claramente señala el artículo 161 N° 7 que este procedimiento no regirá respecto de los intereses y sanciones pecuniarias aplicadas en una liquidación o reliquidación de impuestos, ya que dichos intereses y sanciones van a ser objeto de reclamo conjuntamente con el impuesto liquidado.

Lo anterior significa que si un contribuyente es liquidado por el Servicio por diferencias de impuestos y se le aplica en dicha liquidación una multa, ya sea del artículo 97 N° 2 ó del 97 N° 11, este contribuyente deberá solicitar que no se le aplique dicha multa en el reclamo tributario que da origen al procedimiento antes analizado, regulado en los artículos 124 y siguientes del Código.

B. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO

El art. 161 del Código reglamenta este procedimiento, distinguiéndose las siguientes etapas:

1. La denuncia y la notificación del acta.

Se inicia este procedimiento con la denuncia de una infracción por parte del funcionario competente, el que levantará un acta de ello y la notificará personalmente o por cédula al interesado.

Se debe tener presente que se eligió dichas formas de notificación por ser las más seguras.

2. Los descargos.

El afectado, en un plazo de 10 días desde que se le efectúa la notificación, deberá formular sus descargos por escrito, señalando con claridad y precisión los medios de prueba de que piensa valerse.

Se señala que el contribuyente, en el plazo antes aludido, podrá presentar una declaración omitida o una declaración rectificatoria, cuando la infracción consista en la omisión de una declaración o presentación de una incorrecta, liquidándose el impuesto por el Servicio y absolviéndose al contribuyente de la sanción por efecto de la infracción que cometió.

Claramente, es una norma de incentivo al cumplimiento tributario que persigue más que aplicar una multa, que el contribuyente cumpla la conducta exigida por la ley.

3. Medidas conservativas.

El Director Regional podrá adoptar en este procedimiento todas las medidas conservativas a fin de evitar que desaparezcan los antecedentes que prueban la infracción o que se consuman los hechos que la constituyen.

Es lógico que estas medidas pueden afectar al contribuyente, razón por la cual se podrá reclamar de ellas ante el Juez de Letras en lo Civil, el que resolverá previa citación del jefe del Servicio, siendo su fallo sólo apelable en el efecto devolutivo.

4. Recepción de prueba y fijación de término.

Efectuados los descargos, el artículo 161 del Código Tributario señala que el tribunal deberá ordenar recibir la prueba que el inculpado haya ofrecido, fijando un término probatorio para ello.

En caso que se trámite en rebeldía del contribuyente infractor o no se haya ofrecido pruebas, se dictará sentencia de inmediato.

5. Sentencia definitiva.

Una vez rendida la prueba o en el caso antes aludido, el tribunal dictará sentencia que si acoge la denuncia deducida dispondrá el giro respectivo.

La sentencia dictada en este procedimiento es susceptible de los recursos de reposición, apelación, aclaración, rectificación y enmienda.

El fallo de segunda instancia dictado por la Corte de Apelaciones es susceptible del recurso de casación en el fondo y en la forma.

CAPITULO DECIMOTERCERO

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

I. CONCEPTO

Conocido bajo la sigla IVA, es el decreto ley N° 825 el que viene a regular este tributo que hasta la fecha se ha constituido dentro de las fuentes de ingresos fiscales en una de las más importantes.

Conceptualmente, el Impuesto al Valor Agregado tiene como objetivo el gravar el valor que añade al precio de venta de un determinado bien o servicio cada uno de los agentes económicos que participa en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien.

De esta forma, se busca esencialmente evitar la aplicación de impuesto sobre impuesto, que es una de las características propias de los impuestos a las ventas que se aplican en cada etapa que va del productor al consumidor, generando el denominado efecto "cascada".

En nuestro sistema, el impuesto en análisis implica cuantificar la diferencia entre las ventas y las compras realizadas por cada uno de los agentes económicos involucrados en el proceso de producción a comercialización. Se advierte entonces un Débito Fiscal, que no es sino la suma de los impuestos que se recargan por parte del contribuyente en el período tributario (mes) y el Crédito Fiscal, que no es sino la suma de los impuestos soportados por el mismo contribuyente en el período tributario (mes).

La diferencia entre ambos conceptos da como resultado del Impuesto al Valor Agregado a pagar.

Ejemplo:

Contribuyente A

Compró \$1.000.000 en el mes... *IVA Soportado:* \$180.000

Vendió \$2.000.000 en el mes... *IVA Recargado:* \$360.000

Impuesto a pagar: \$180.000

Sin perjuicio de lo ya expuesto, si se analiza en forma detenida la cadena de productores a consumidores, el impuesto que se consagra en el D.L. N° 825, no es propiamente tal un tributo que grave el valor agregado, sino que lisa y llanamente viene a gravar las ventas de productos y la prestación de servicios, evitando la aparición del denominado efecto "cascada", que supone la aplicación de impuesto sobre impuesto.

En efecto, en el caso del impuesto del Título II del D.L. N° 825, denominado IVA, no se viene a aplicar concretamente la tasa actual del 18% sobre el valor agregado de un producto, sino que sobre el valor total del mismo, lo que en definitiva impide determinar con precisión como base imponible el valor agregado propiamente tal.

Ejemplo:

Contribuyente A:

Adquirió productos en \$1.000.000, pagando el IVA de 18%: \$ 180.000

Total: \$1.180.000

A ese producto se le dieron los siguientes valores agregados:

1- Mano de Obra: \$300.000, 2- Insumos: \$100.000, 3- Utilidad: \$600, dando un *Total de:* \$1.000.000

Para calcular el IVA que se recarga se suman los valores: \$1.180.000 + 1.000.000 y aplicamos el 18% sobre el *Total de dicha suma*.

II. CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

1. En cuanto a su temporalidad, es de carácter mensual, ya que el contribuyente tendrá un período tributario en cada mes, en el cual deberá determinar el impuesto a pagar por la relación Débito fiscal-Crédito fiscal.
2. Es un impuesto de recargo. En efecto, el impuesto que debe soportar el comprador en cada etapa de la cadena de productor a consumidor se agrega al precio de la venta o servicio.
3. Es un impuesto de declaración y pago, ya que el D.L. Nº 825 y su Reglamento viene a establecer que el contribuyente deberá declarar y pagar el impuesto a más tardar el día 12 del mes siguiente al período que se declara.
4. Es un impuesto que tiene por contribuyente (sujeto pasivo de la obligación tributaria y sujeto pasivo del impuesto) a los agentes que participan en la cadena de productor a comercializador.

III. EL HECHO GRAVADO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En esta materia analizaremos los hechos gravados propiamente tales y los denominados actos asimilados.

A. HECHOS GRAVADOS PROPIAMENTE TALES

El artículo 2º del D.L. Nº 825 viene a establecer los hechos gravados propiamente tales que son las ventas y las prestaciones de servicios.

De lo expuesto, analizaremos primeramente el hecho gravado venta y luego el hecho gravado servicios.

a. Venta.

Se define en el artículo 2º Nº 2 como 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 construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como asimismo todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.

Se señala por el mismo texto del artículo 2º del D.L. Nº 825 que estas ventas deberán ser efectuadas por un vendedor, entendiéndose por tal a la persona natural o jurídica que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos por terceros, como asimismo a las empresas constructoras que en forma habitual vendan bienes corporales inmuebles construidos totalmente por ella o por un tercero en parte para ella.

De estas definiciones emana que se deben dar los siguientes requisitos:

1. Convención, acto o contrato que sirva para transferir el dominio o una cuota de él.

Se trata de cualquier acto o contrato que tenga como objeto la transferencia de la propiedad de una cosa corporal mueble o corporal inmueble de una empresa constructora.

2. Que la convención traslativa de dominio recarga sobre bienes corporales muebles e inmuebles de propiedad de empresas constructoras construidas total o parcialmente por ellas o de derechos reales constituidos sobre tales bienes corporales.

De este requisito se debe precisar que los bienes sobre los que recae la convención traslativa de dominio son:

2.1. Bienes corporales muebles.

2.2. Bienes raíces o inmuebles contruidos por una empresa constructora total o parcialmente por ella, y derechos reales constitutivos sobre los mismos. Ejemplo: cesión del usufructo, del derecho de prenda sobre un inmueble, etc.

3. Que la convención sea a título oneroso.

Estamos hablando de que los contratos o convenciones afectos al IVA implica que el adquirente de los bienes o derechos queda obligado a pagar mediante una contraprestación futura o actual a favor del que efectúa la venta.

4. Los bienes corporales muebles o inmuebles deben estar situados en el territorio nacional.

Este elemento apunta al concepto de territorialidad del impuesto a las ventas contenido en el artículo 5º del D.L. 825, en cuanto se gravan sólo las ventas de bienes ubicados en Chile al momento de celebrarse la convención que transfiere su dominio.

5. La venta sea hecha por un vendedor.

El quinto requisito para que se genere el hecho gravado venta del D.L. Nº 825 es que en ella participe un vendedor, entendiéndose por tal a la persona natural o jurídica que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos por terceros, como asimismo a las empresas constructoras que en forma habitual vendan bienes corporales inmuebles contruidos totalmente por ella o por un tercero en parte para ella.

Será el Servicio de Impuestos Internos el que certificará la habitualidad. El Reglamento del D.L. N° 825 señala que el Servicio debe atender a los siguientes elementos para definir la habitualidad: Naturaleza, cantidad y frecuencia de las ventas.

Es necesario señalar que se atiende al vendedor como aquél que viene en forma habitual a transferir bienes de su activo realizable, esto es, del giro de la empresa o persona de que se trate.

En relación a las constructoras se debe considerar que el concepto de vendedor implica que se trate de una empresa organizada para construir y vender inmuebles, aunque el giro de la construcción no sea exclusivo y aún cuando sea esporádico o de menor importancia.

b. La Prestación de Servicios.

El artículo 2º N° 2 del D.L. N° 825 viene a definir el hecho gravado servicio en el Impuesto al Valor Agregado como la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Los elementos del hecho gravado básico servicio son los siguientes:

1. Acción o prestación a favor de una persona.

Se trata de un acto o hecho en que una persona realiza o promete algo en favor de otra. En este caso no interesa la habitualidad, como ocurría con la venta, sino que basta con la prestación material del Servicio.

2. El Prestador de Servicios perciba una remuneración.

La ley señala que el prestador del Servicio perciba un interés, prima, comisión o cualquier forma de remuneración, lo que lleva a concluir

que no interesa la denominación que se dé, siempre que se trate de un pago por un servicio prestado.

3. Los servicios que se prestan provengan de actividades clasificadas en los números 3 ó 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta.

La Ley de Impuesto a la Renta viene a distinguir a aquellas rentas que provienen del capital y del trabajo, constituyendo las primeras, esencialmente las que provienen de actividades que se enumeran en sus cinco primeros números.

Si el Servicio que se presta proviene de alguna de dichas actividades, se generará el hecho gravado.

4. El Servicio debe prestarse o utilizarse en Chile.

Este elemento del hecho gravado está consagrado en el artículo 5º del D.L. Nº 825 y no es sino una manifestación de la territorialidad del impuesto.

Basta que los servicios se presten o se utilicen en Chile, sin importar si la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

Prestado en Chile, implica que la actividad es desarrollada en Chile, independiente donde se utilice.

Utilizado en Chile, implica que la actividad del prestador del Servicio se desarrolla en el extranjero.

B. LOS ACTOS ASIMILADOS

Ya hemos analizado los hechos gravados venta y prestación de servicios en el D.L. Nº 825. Ahora, es necesario señalar que existen algunas conductas o actos que no alcanzan a cumplir con todos los requisitos de la

venta y la prestación de servicios, razón por la cual el legislador decidió considerarlos como actos asimilados a las ventas o a las prestaciones de servicios.

Están enumerados los actos asimilados en el artículo 8º del D.L. N° 825 y los analizaremos, distinguiendo entre actos asimilados a las ventas y actos asimilados a la prestación de servicios:

a. Actos Asimilados a las Ventas.

1. Importaciones, habituales o no. Artículo 8º letra a).

La importación se define como el ingreso legal al país de mercaderías extranjeras para su uso y consumo.

Las mercaderías que ingresan vía importación deben pagar un derecho aduanero y, si procede, un derecho específico.

Se gravan por el impuesto a las ventas y servicios, independiente que sean habituales o no.

2. Aportes a sociedades y otras transferencia de bienes corporales muebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades. Artículo 8º letra b).

En este caso, estamos en presencia que el aporte o transferencia debe ser de bienes corporales muebles del giro del contribuyente, ya que se señala por la norma que dichos actos se efectúen por un vendedor.

3. Las adjudicaciones de bienes corporales muebles de su giro, realizados en liquidaciones de sociedades civiles y comerciales, sociedades de hecho y comunidades. Asimismo respecto de liquidación de sociedades que sean empresas constructoras y comuni-

dades o cooperativas de vivienda, cuando se adjudica un bien corporal inmueble construido total o parcialmente por la sociedad, comunidad o vivienda. Artículo 8º letra c).

En todas las adjudicaciones se excluye a las que se efectúan como consecuencia de la liquidación de la comunidad hereditaria o la que queda al disolverse la sociedad conyugal.

4. Los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de empresas, para su uso o consumo personal o de su familia, para su propia producción o reventa o bien para la prestación de servicios, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la empresa. Artículo 8º letra d).

El artículo 8º en la letra d) señala que se considerarán retirados para uso o consumo propio todos los bienes que falten en el inventario y cuya salida de la empresa no sea posible justificar con documentación fehaciente, salvo caso fortuito o fuerza mayor calificado por el Servicio.

El Reglamento del D.L. Nº 825, decreto supremo Nº 55, señala en su artículo 10, algunos instrumentos que podrán tener el carácter de documentación fehaciente.

5. Los retiros de bienes corporales muebles destinados a rifas y sorteos aún a título gratuito sean o no del giro de la empresa, efectuados con fines promocionales o de propaganda. Artículo 8º letra d) inciso segundo.

El Reglamento del D.L. Nº 825, señala que no estarán afectos al impuesto a las ventas y servicios, si los bienes no salen de la empresa o negocio y son destinados por el vendedor a ser consumidos en el giro o se les traslada al activo inmovilizado.

6. Las entregas o distribuciones gratuitas de bienes corporales muebles que los vendedores efectúan con fines promocionales o de propaganda. Artículo 8º letra d) inciso tercero.

7. Venta de establecimientos de comercio y de cualquier universalidad que comprenda bienes corporales muebles de su giro. Artículo 8º letra f).

Expresamente esta norma exceptúa a la cesión del derecho real de herencia, el que no queda afecto al impuesto en estudio.

8. Aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora. Artículo 8º letra k).
9. La venta de bienes corporales muebles o inmuebles que realicen empresas antes de 12 meses desde su adquisición y no forme parte del activo realizable, efectuada por contribuyente, que por estar sujetos a las normas de esta ley han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes. Artículo 8º letra m).

b. Actos asimilados a los servicios.

1. Los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción.

Debemos entender estos actos asimilados en relación al hecho gravado básico venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora, contruidos totalmente por ella o en parte por un tercero para ella. Artículo 8º letra e).

2. El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo y cualquier forma de cesión de uso o goce de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o máquinas que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio. Artículo 8º letra g).

3. El arrendamiento, subarrendamiento y cualquier forma de cesión del uso y goce de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares. Artículo 8º letra h).
4. El estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento en otros lugares destinados a dicho fin. Artículo 8º letra i).
5. Las primas de seguros de las cooperativas de servicios de seguros, sin perjuicio de la exención que corresponda. Artículo 8º letra h).

IV. LAS EXENCIONES DEL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

Es el párrafo IV del D.L. Nº 825, artículos 12 y 13, el que viene a regular las exenciones del impuesto a las ventas y servicios.

De esta norma es posible efectuar la siguiente clasificación:

- A. Exenciones Reales u Objetivas, subdivididas en exenciones a las ventas, importaciones, internación de especies, exportación y servicios regulados en el artículo 12.
- B. Exenciones Personales o Subjetivas, establecidas en favor de determinados sujetos de obligación tributaria, regulados en el artículo 13.

A. EXENCIONES REALES U OBJETIVAS

a. A las ventas.

Se consagran en la letra a) del artículo 12 y podemos decir que las siguientes operaciones que graven impuesto a las ventas, por el ministerio de la ley son objeto de exención.

1. La venta de vehículos motorizados usados afecta al impuesto del Título III del D.L. Nº 825, excepto el caso previsto en el inciso 4º del artículo 41.

Debemos señalar que el Título III del D.L. Nº 825 consagra el impuesto que grava la transferencia de vehículos motorizados usados con una tasa del 0,5% del avalúo del vehículo.

En virtud de que se paga el tributo antes aludido, el artículo 12 letra A Nº 1 viene a eximir del impuesto a las ventas y servicios, la venta de los vehículos motorizados usados evitando así la doble tributación.

Como excepción a esta regla general se señalan:

- 1.1. Importación de vehículos usados, afecta al impuesto a las ventas y servicios, cuando excepcionalmente se pueden importar.
- 1.2. Ejercicio de opción de compra en un contrato de leasing. Hay un vehículo que ya es usado y que el prominente comprador decide adquirir. Esa operación está afecta al impuesto a las ventas y servicios.
- 1.3. Caso de vehículos que se adquieren por contribuyentes o que ingresan al activo fijo de la empresa, pero que ella decide vender en un plazo anterior a doce meses de adquisición, habiendo tenido derecho a crédito final por la adquisición de dicho vehículo.

Si se dan las condiciones señaladas la venta está afecta al impuesto a las ventas y servicios.

La ley Nº 19.506 estableció como excepción a la exención en comentario a los vehículos motorizados usados de la letra m) del artículo 8º, los que se importen y los que se transfieran en virtud del

ejercicio, por el comprador, de la opción de compra contenida en un contrato de arrendamiento con opción de compra de un vehículo.

2. Las especies transferidas a título de regalía a los trabajadores por sus respectivos empleadores.

El art. 23 del D.S. N° 55, Reglamento del IVA, establece que las regalías deben constar en un contrato colectivo o acto de avenimiento y que el valor de mercado de las especies no exceda de una unidad tributaria mensual por cada trabajador en cada período tributario (mes).

3. Materias Primas destinadas a bienes de Exportación.

Dentro de la política económica de incentivo a las exportaciones se encuentran como herramienta el artículo 12 letra A N° 5, en cuanto en él se señala que están exentas del IVA la venta de materias primas nacionales, en los casos que así lo declare por resolución final la Dirección del Servicio de Impuestos Internos.

Para que se dé esta situación se exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

- 3.1. Que las materias primas sean objeto de transformación industrial.
- 3.2. Si se adquieren a proveedores nacionales acompañar certificados de dichos proveedores en que renuncian al crédito fiscal por dichas operaciones si quedaran afectas al IVA.

En los casos de cambio de sujeto, tales como los agricultores, pescadores artesanales, será el propio exportador el que deberá emitir una factura de compra no siendo necesario el certificado.

Finalmente, si el Servicio de Impuestos Internos otorgó esta exención a fin de documentar la operación exenta se debe otorgar por

los contribuyentes beneficiados una orden de compra en la que se señalará la fecha y número de resolución que les otorgó la liberación.

b. A las importaciones.

Se consagran en la letra B del artículo 12 las siguientes exenciones a las importaciones.

Debemos recordar que las importaciones están gravadas con el IVA en atención al artículo 8º letra a).

1. La importación de especies bélicas, pertrechos y otros importados por el Ministerio de Defensa Nacional e Instituciones afines. Artículo 12 letra b) Nº 1
2. Especies importadas por representantes de naciones extranjeras e instituciones u organismos internacionales. Artículo 12 letra b) Nº 3
3. Especies importadas por pasajeros. Según el artículo 12 letra B Nº 4 se exime la importación de especies importadas por pasajeros siempre que:
 - 3.1. Constituyan equipaje de viajeros, compuesto por efectos menores o usados y,
 - 3.2. Que se encuentren exentos de derechos aduaneros.
4. Especies importadas por funcionarios o empleados del Gobierno y otros. Artículo 12 letra b) Nº 5

La citada norma exime del impuesto a las ventas y servicios a las especies importadas por funcionarios o empleados del Gobierno de Chile, que presten servicios en el exterior siempre:

- 4.1. Que dichas especies consistan en efectos personales, menaje de casa y entre otros un vehículo automóvil terrestre.
- 4.2. Que para su importación no requiera registro de importación u otro documento exigido por Aduana.
5. Especies importadas por tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos.

Se consagran en el N° 6 del artículo 12 y se establece a favor de la importación de especies efectuadas por tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, siempre que:

- 5.1. Las especies importadas constituyan equipaje viajero.
- 5.2. Se encuentren exentas de derechos aduaneros.
6. Pasajeros y residentes procedentes de zonas de régimen aduanero especial. Artículo 12 letra b) N° 7

Se refiere esencialmente a las importaciones efectuadas por pasajeros y residentes de una Zona Franca y que se acogen a los artículos 23 y 35 de la ley N° 13.039.

7. Importaciones que constituyan donaciones y socorros calificados en dicho carácter por el Servicio de Aduanas, destinadas a corporaciones, fundaciones y universidades. Artículo 12 letra b) N° 7 inciso segundo.
8. Importaciones efectuadas por instituciones u organismos que se encuentran exentos de impuesto por un convenio internacional suscrito y ratificado por el Gobierno de Chile. Artículo 12 letra b) N° 8.
9. Están exentos del impuesto a las ventas y servicios, las importaciones de materias primas destinadas a la producción, elaboración o

fabricación de especies destinadas a la exportación. Artículo 12 letra B N° 9.

10. Importaciones de bienes de capital.

El N° 10 de la letra b) del artículo 12 del D.L. N° 825 exime del impuesto a las ventas y servicios a las importaciones de bienes de capital efectuadas por inversionistas y por las empresas receptoras de la inversión, representativas de la inversión efectivamente recibida en calidad de aporte, siempre que se den los siguientes requisitos:

10.1. Si se trata de inversionistas extranjeros:

10.1.1. Que se trate de bienes de capital que estén dentro de un proyecto del D.L. N° 600.

10.1.2. Que los bienes se incluyan en la lista del decreto supremo N° 468 publicado en el Diario Oficial de 22 de abril de 1991.

10.2. Si se trata de inversionistas nacionales:

10.2.1. Que la inversión forme parte de un proyecto similar al de inversión extranjera acogido al D.L. N° 600.

10.2.2. Que los bienes no se produzcan en Chile en calidad y cantidad suficiente.

10.2.3. Que el proyecto de inversión nacional sea considerado de interés para el país.

10.2.4. Que el Ministro de Economía califique las circunstancias anteriores mediante resolución refundada por el Ministerio de Hacienda.

10.2.5. Que los bienes se incluyan en la lista del D.S. N° 468 del Diario Oficial de 22 de abril de 1991.

11. Importaciones que constituyen premios o trofeos culturales o deportivos.

Para tal efecto, ellas deben cumplir con requisitos de la posición 00.23 del Arancel Aduanero.

12. Premios y donaciones realizados conforme a la subpartida 00.12.05.00 de la sección o del arancel aduanero consistente en especies donadas en el exterior a chilenos con ocasión de competencia y concursos internacionales en que hayan obtenido la máxima distinción. Artículo 12 letra b) N° 12.

13. Importaciones efectuadas por bases en el territorio antártico.

Conforme al artículo 12 letra b) N° 13, estas importaciones deben ajustarse a la Partida 00.34 del capítulo 0 del Arancel Aduanero.

14. Especies importadas por viajeros con residencia en localidades fronterizas, cumpliendo exigencias del arancel aduanero. Artículo 12 letra b) N° 14.

15. Especies importadas por artistas nacionales respecto de obras ejecutadas por ellos y que se acoja a la Partida 00.35 del capítulo 0 del arancel aduanero. Artículo 12 letra b) N° 15.

c. A las internaciones.

El artículo 12 letra c), consagra exención a la internación de los siguientes productos:

1. Efectuadas por los pasajeros o personas visitantes para su propio uso durante su estadía en Chile y siempre que se trate de efectos personales y vehículos para su movilización en el país.

2. Las que se efectúen transitoriamente en admisión temporal, que es aquel régimen que afecta a mercaderías internadas antes de una destinación aduanera a almacenes francos, depósitos aduaneros o en tránsito temporal.

d. A las exportaciones.

El artículo 12 letra d) del D.L. N° 825 señala que están exentas del impuesto a las ventas y servicios, las exportaciones de bienes al exterior, constituyendo otro instrumento de incentivo a dichas operaciones.

Más adelante analizaremos el mecanismo de recuperación del impuesto a las ventas y servicios de los exportadores, ya que es posible que ellos se vean afectos al pago de dicho tributo, sin perjuicio de las exenciones respectivas.

e. A los servicios.

Se consagran en el artículo 12 letra e) del D.L. N° 825, las exenciones a las remuneraciones y servicios, debiendo precisarse que esta expresión engloba al hecho gravado prestación de servicios por nosotros analizado.

1. Ingresos percibidas por conceptos de entradas a los siguientes espectáculos y reuniones, según el artículo 12 letra e) N° 1:
 - 1.1. Artísticos, científicos, culturales, teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto, que por su calidad artística cuenten con el auspicio del Ministerio de Educación.
 - 1.2. De carácter deportivo.
 - 1.3. Los que se celebren a beneficio total y exclusivo de ciertas instituciones, tales como la Cruz Roja, Cuerpos de Bomberos y otras, por un máximo de doce espectáculos o reuniones de

beneficio en cada año calendario por cada institución, cualquiera sea el lugar en que se presenten, debiendo ellas ser declaradas por el Director Regional del Servicio del lugar en que tenga su domicilio la institución respectiva.

- 1.4. Circenses, siempre que se trate de compañías o conjunto de artistas nacionales, debiendo ser declarada la exención por el Director Regional del lugar en que se presente el espectáculo.

El inciso final del artículo 12 letra e) N°1 señala la improcedencia de las exenciones, cuando en los locales en que se efectúan los espectáculos o reuniones se enajenen bienes o se presten servicios afectos al Impuesto al Valor Agregado y estas ventas y servicios no se determine como operación distinta del servicio por ingreso al espectáculo o reunión.

Expresamente la norma señala que tratándose de actividades aludidas en el número 1.1. antes analizado no se dará la exención si en dichos locales se transfieren bebidas alcohólicas.

2. Los fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile y viceversa y los pasajes internacionales. Artículo 12 letra E N° 2.

El artículo 12 letra E N° 2 señala que tratándose de fletes marítimos o aéreos del exterior a Chile la exención alcanzará incluso al flete que se haga dentro del territorio nacional, cuando este sea necesario para trasladar la mercancía hasta el puerto o aeropuerto de destino y siempre que la internación o nacionalización de las mercancías se produzca en dicho puerto o aeropuerto.

3. Ciertas Primas de Seguros.

Las primas de seguros son las sumas que se deben pagar por concepto del seguro que se contrata.

Los números 3, 4, 5, 14 y 15 de la letra E del artículo 12 viene a eximir del IVA a las siguientes primas:

- 3.1. Seguros exentos del N° 3, esto es, las primas que cubren riesgos de transporte respecto de exportaciones e importaciones, sobre cascos de naves y sobre bienes situadas en el exterior.
- 3.2. Primas por seguros contra daños causados por terremotos o por incendios que tengan su origen en un terremoto. El N° 4 del artículo 12 letra e) señala que la exención cubre a los seguros especiales contra terremotos o incendios que cubra el terremoto como riesgo adicional.
- 3.3. Seguros contratados por la Federación Aérea de Chile, Clubes Aéreos y Sociedad Chilena de Aeronavegación. Artículo 12 letra e) N° 5.
4. Comisiones que perciban los Servicios Regionales y Metropolitano de Vivienda y Urbanismo sobre créditos hipotecarios que otorguen a beneficiarios de subsidios habitacionales. Asimismo se encuentran exentas las comisiones que las Instituciones de Previsión cobren por el otorgamiento de créditos hipotecarios a sus imponentes. Artículo 12 letra e) N° 6.
- 5.- Los ingresos no constitutivos de renta del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta y los ingresos afectos al impuesto adicional del artículo 59 de la misma ley. Artículo 12 letra e) N° 7.
6. Los ingresos señalados en los artículos 42 y 48 de la Ley de Impuesto a la Renta. Artículo 12 letra E N° 8.

Se refiere a los servicios prestados por los trabajadores dependientes y los trabajadores independientes de la segunda categoría de la Ley de Impuesto a la Renta.

7. Las inserciones o avisos que se publiquen en ejercicio del derecho de respuesta consagrado en la ley Nº 16.643. Artículo 12 letra E Nº 9.
8. Los intereses provenientes de operaciones e instrumentos financieros y de créditos de cualquier naturaleza, incluidas las comisiones que correspondan a avales o fianzas otorgados por instituciones financieras, excluidos los intereses de operaciones a plazo a que alude el artículo 15 Nº 1 del mismo D.L. Nº 825. Artículo 12 letra e) Nº 10.
9. El arrendamiento de inmuebles, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra g) del artículo 8º. Artículo 12 letra e) Nº 11.
10. Servicios prestados por trabajadores que laboren solos, en forma independiente y en cuya actividad predomine el esfuerzo físico sobre el capital, incluyéndose al cónyuge, hijos menores de edad o un ayudante indispensable para la ejecución del trabajo. Artículo 12 letra e) Nº 12.

Esta exención debe entenderse en el sentido de que este prestador de servicios es posible que quede dentro del artículo 20 números 3 ó 4, razón por la cual dándose las circunstancias señaladas, está exento del impuesto en análisis.

Se excluye de esta exención a los servicios de trabajadores que explotan vehículos motorizados destinados al transporte de carga.

11. Servicios que se presten en relación a la exportación de productos.

El artículo 12, letra e) Nº 13 viene a ser una de las normas de incentivo fiscal a las exportaciones, ya que caen en la exención las remuneraciones que se pagan por los siguientes servicios que se utilizan en el proceso de producción de bienes a exportar:

- 11.1. Servicios portuarios fiscales o particulares, de almacenaje, muellaje y atención de naves, como los que se perciban en

contratos de depósitos, prendas y seguros recaídos en los productos que se vayan a exportar y mientras se encuentren almacenados en el puerto de embarque.

Se señala expresamente para evitar cualquier duda que la exención alcanza a los servicios portuarios, ya sean ellos fiscales o particulares.

- 11.2. Servicios de Agentes de Aduanas, de embarcadores particulares o fiscales o despachadores de Aduana cobren por poner a bordo el producto que se exporta. También se incluye a los servicios prestados en el transporte del producto desde el puerto de embarque al exterior.
- 11.3. Derechos o tarifas por peaje o uso de muelles, malecones, playas, terrenos de playa, fondos de mar o terrenos fiscales cuando se presten servicios con costo de operación por parte del Estado.
- 11.4. Los derechos y comisiones que se devenguen en trámites obligatorios para el retorno de las divisas y su liquidación.
12. Las primas o desembolsos por contratos de reaseguros. Artículo 12 letra e) N° 14.
13. Las primas de contratos de seguros de vida reajustables. Artículo 12 letra e) N° 15.
14. Los ingresos que se perciban por servicios prestados a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportaciones. Artículo 12 letra e) N° 16.

Al efecto, debemos señalar que el concepto de exportación se ha ampliado, pasando de ser un concepto que sólo involucraba a los

bienes a uno que involucra a los servicios, viéndose en este aspecto también una exención que pretende ser un incentivo a las exportaciones.

El Servicio Nacional de Aduanas por la resolución 3.192 publicada en el Diario Oficial del 16 de junio de 1989 imparte normas para calificar a un servicio como exportación.

15. Ingresos en moneda extranjera percibidas por empresas hoteleras registradas ante el Servicio de Impuestos Internos con motivo de servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio o residencia en Chile. Artículo 12 letra e) N° 17.

B. EXENCIONES PERSONALES

Se consagran en el artículo 13 del D.L N° 825, habiéndola establecido el legislador en exclusiva consideración de los contribuyentes, siendo ellas:

- a. Las que se establecen con respecto a las radioemisoras, concesionarias de canales de televisión, las agencias noticiosas y radioemisoras.
- b. Las que se establecen con respecto a las empresas navieras, áreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, solo por sus ingresos provenientes del transporte de pasajeros.

La norma es clara en cuanto a que la exención se establece en relación a la calidad de dichos contribuyentes y sólo por el transporte de pasajeros, ya que el transporte de carga sigue afecto.

- c. Los establecimiento de educación por los servicios docentes que prestan.
- d. Los hospitales dependientes del Estado o de las universidades reconocidas por éste, por los servicios que prestan dentro de su giro.

- e. El Servicio de Correos y Telégrafos, por los servicios que presta, excluidos los de télex.
- f. La Polla Chilena de Beneficencia y la Lotería de Concepción por los intereses, primas, comisiones u otras formas de remuneración que paguen a personas naturales o jurídicas en razón de negocios, servicios o prestaciones de cualquiera especie.

V. EL DEVENGO DEL IVA

Hemos señalado que el devengo del impuesto es la oportunidad en que se entiende acaecido el hecho gravado, y por tanto, cuando nace el derecho del Fisco para exigir el pago del tributo.

Ahora bien, tratándose del impuesto a las ventas y servicios del D.L. N° 825 en su artículo 9º, norma que constituye el Párrafo II del Libro II del citado texto legal, da una serie de reglas en virtud de las cuales se entiende devengado dicho impuesto:

A. DEVENGO EN LAS VENTAS

El artículo 9º letra a) señala que tratándose de las ventas de bienes corporales muebles, el impuesto a las ventas y servicios se devenga:

- 1. En la fecha en que se emite la factura o boleta.
- 2. En la fecha de entrega real o simbólica, si ella es anterior a la emisión de los documentos referidos.
- 3. En la fecha de la entrega real o simbólica cuando por la naturaleza del acto no se emite ni boleta ni factura.

El artículo 55 del D.L. N° 825 señala que en los casos de ventas de bienes corporales muebles, las boletas y facturas deberán ser emitidas al momento de la entrega real o simbólica de las especies.

Tratándose de las ventas en consignación, el D.S. N° 55, Reglamento del D.L. N° 825, en su artículo 16 señala que en la entrega de mercaderías en consignación que efectúe un vendedor a otro, no se devenga el impuesto mientras no se vendan las especies afectas al tributo.

B. DEVENGO EN LOS CONTRATOS SOBRE INMUEBLES

Debemos recordar que en relación a la construcción de inmuebles, se grava la venta de bienes corporales muebles de propiedad de una empresa constructora, construido totalmente por ella o en parte por un tercero para ella.

Asimismo, el artículo 8° grava con el impuesto a las ventas y servicios otros contratos tales como generales de construcción y especialidades.

El artículo 9° letra e) del D.L. N° 825, señala que el impuesto se devenga:

1. Contratos Generales de Construcción por suma alzada o por administración al emitirse la respectiva factura.
2. Contratos de instalación o confección de especialidades, por suma alzada o por administración, al momento de emitirse la factura.
3. Las promesas de inmuebles al momento de emitirse la factura.
4. Arriendo de inmuebles con opción de compra, al momento de emitirse la factura.
5. En las ventas de inmuebles, al momento de emitirse la factura.

C. EMISION DE FACTURAS EN CONTRATOS SOBRE INMUEBLES

Debemos señalar que si bien existe claridad en que, tratándose de contratos sobre inmuebles, el impuesto se devenga al emitirse la factura respectiva, se debe precisar ahora cuándo se emite la factura.

El D.L. Nº 825 en su artículo 55 señala lo siguiente:

1. La factura debe emitirse al momento en que se perciba el pago del precio del contrato o parte de éste cualquiera sea la fecha de pago:
 - 1.1. Contratos generales de construcción por suma alzada o por administración.
 - 1.2. Contratos de instalación o confección de especialidades, por suma alzada o por administración.
 - 1.3. Arriendos de inmuebles con opción de compra.
2. Tratándose en forma especial de la venta de inmuebles la factura debe emitirse.

Al momento de percibirse el pago del todo o parte del precio del inmueble o bien en la fecha de entrega real o simbólica del inmueble o en la fecha de la suscripción de la estructura pública de venta.

En este caso cualquiera de dichos actos hace suponer al legislador que ha acaecido el hecho gravado.

D. EL DEVENGO EN LOS SERVICIOS

La letra a) del artículo 9º del D.L. Nº 825 señala que, tratándose de las prestaciones de servicios afectos al impuesto a las ventas y servicios, el devengo de dicho tributo se produce en alguna de las siguientes oportunidades:

- a. En la fecha de la emisión de la respectiva factura o boleta,
- b. En la fecha en que la remuneración se percibe o se pone en cualquier forma a disposición del prestador del servicio, siempre que esto ocurra antes de emitirse la respectiva boleta o factura.

El artículo 55 señala que tratándose de las facturas y boletas, ellas deben ser emitidas en el mismo período tributario en que la remuneración se pagó o se puso a disposición del prestador de servicios.

Debemos señalar que en materia de prestación de servicios si no se hubiesen emitido facturas o boletas, o no correspondiese emitirlos, el tributo se devengará en la fecha en que la remuneración se perciba o se ponga en cualquier forma a disposición del prestador del Servicio.

4. El devengo en las prestaciones periódicas de servicios.

El artículo 9º letra e) establece que el devengo se produce cuando ocurra el primero de cualesquiera de estos hechos:

- a. Término del período fijado para el pago del precio, aun cuando en ese momento la remuneración se encuentre adeudada.
- b. En la fecha de emisión de las respectivas boletas o facturas.
- c. En la fecha del pago de la remuneración o cuando se pone, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

5. Devengo en las importaciones.

Es la letra b) del artículo 9º del D.L. Nº 825 la que señala que el impuesto se devenga al momento de consumarse legalmente la importación o tramitarse totalmente la importación condicional.

El citado artículo señala que el Servicio Nacional de Aduanas no autorizará el retiro de bienes si no se prueba que se pagó el impuesto, salvo que se trate de importaciones con cobertura diferida.

6. Devengo en los intereses de las ventas a plazo.

La letra d) del artículo 9º del D.L. Nº 825 señala que los intereses y reajustes por saldos insolutos de las ventas a plazo devengarán el

impuesto en análisis, a medida que el monto de dichos reajustes e intereses se hagan exigibles o a la fecha de su percepción si ésta fuera anterior.

Cuando hablamos de que se hagan exigible, el artículo 18 del Reglamento establece que es el vencimiento de la respectiva cuota, letra de cambio u otro documento que los contenga en todo o parte.

7. Devengo en los retiros de mercaderías.

Expresamente el artículo 8º letra c) señala que el devengo en este caso se produce al momento del retiro del bien.

F. EL SUJETO DEL IMPUESTO DEL IVA

Esta materia se trata en el Párrafo Tercero del Libro Segundo del D.L. Nº 825, artículos 10 y 11.

El artículo 10 señala una regla general en cuanto a quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria en el caso del impuesto a las ventas y servicios:

1. Los vendedores.

- a. Cuando realicen ventas de especies de su propia producción o adquiridas de terceros.
- b. Cuando celebren o ejecuten cualquiera de los actos que la ley equipara a venta en el artículo 8º de la ley.

2. Los prestadores de servicio.

- a. Por las acciones o prestaciones de servicios propiamente tales.
- b. Los actos que la ley equipara a servicios en el artículo 8º de la ley.

El artículo 11 viene a explicitar quiénes también se consideran sujetos pasivos del impuesto a las ventas y servicios:

1. El importador, sea que la importación sea su giro o no.
2. El comprador o adquirente, cuando el vendedor o tradente no tenga domicilio en Chile.
3. La sociedad o la comunidad, en los casos de las adjudicaciones de bienes, asumiendo cada socio o comunero en forma solidaria la responsabilidad del pago del tributo en la parte correspondiente a los bienes que se les adjudican.
4. El aportante en caso de las sociedades. Así, este deberá emitir una factura con el impuesto incluido que la sociedad receptora deberá cubrir.
5. El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa el servicio residiese en el extranjero.
6. Los contratistas o subcontratistas en el caso de los contratos de construcción por administración o de confección de especialidades.

G. CAMBIO DE SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO

El artículo 3º inciso tercero del D.L. Nº 825 establece esta figura de cambio del sujeto pasivo del impuesto a las ventas y servicios.

Aquí, el obligado a pagar el impuesto no será el vendedor, sino que el comprador o beneficiario del servicio.

Señala el artículo 3º inciso tercero que este cambio se podrá efectuar en los casos que la propia ley lo admita o en los casos que la Dirección Nacional del Servicio lo establezca por normas generales, a su juicio exclusivo.

Se han emitido, entre otras, las siguientes resoluciones sobre cambio de sujeto pasivo en el impuesto a las ventas y servicios:

1. Resolución N° 1.496 exenta, de 14 de enero de 1977, en relación al cambio de sujeto de vendedores de difícil fiscalización.
2. Resolución N°13 exenta, de 5 de enero de 1984, ampliada por la resolución 93 exenta, de 13 de enero de 1984 sobre Ventas de Ganado.
3. Resolución N° 1.423 exenta, de 23 de diciembre de 1976, sobre Diarios y Revistas.

En síntesis, se trata de que a aquellos que incurriesen en el hecho gravado del Impuesto a las Ventas y Servicios y que debían asumir el rol de contribuyentes y, por ello, efectuar el pago del tributo, se les cambia a dicho rol, atendida sus características y la naturaleza de la actividad que desarrollan, debiendo el comprador emitir la respectiva documentación y en definitiva asumir ante el Fisco el pago del tributo.

H. LA BASE IMPONIBLE EN EL IVA

Cuando analizamos en forma conceptual la base imponible dijimos que ella era la expresión cuantificada del hecho gravado.

El D.L. N° 825, en el Párrafo Quinto del Título Segundo, artículos 14 y siguientes se refiere a la base imponible.

1. Regla General sobre la base imponible en el Impuesto a las Ventas y Servicios.

Se sienta en el inciso primero del artículo 15 del D.L. N° 825 y en el artículo 26 inciso primero del D.S. N° 55, Reglamento del D.L. N° 825, el principio de que la base imponible está dada por el precio de la venta o el valor de los servicios prestados.

El impuesto que grava a la misma operación, en ningún caso, formará parte de la base imponible.

Hasta el momento parece sencillo el determinar la base imponible del impuesto a las ventas y servicios. Sin embargo, el artículo 15 en sus números 1, 2 y 3 viene a establecer otros conceptos que se deben agregar a la base imponible:

- a. Monto de los reajustes, diferencias de cambio, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo intereses moratorios que se hubiesen hecho exigibles o percibido anticipadamente en el período respectivo.

Se trata, en este caso, de una operación a plazo en la cual se van a devengar intereses, dichos intereses deberán agregarse a la base imponible del período respectivo.

Para estos efectos cada mes en que se hagan exigibles los intereses, aunque no exista pago efectivo, el vendedor deberá emitir una Nota de Débito por los intereses, operando lo mismo respecto de los otros conceptos.

- b. Valor de los envases y depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución.

Se exceptúa los envases de cervezas, jugos, aguas, minerales, bebidas analcohólicas y gas licuado.

- c. Monto de los impuestos fijados por las leyes, excluidos los de los párrafos primero, tercero y cuarto del Título III del propio D.L. N° 825, los del D.L. N° 826 sobre Impuestos a las Bebidas Alcohólicas y los impuestos a los hidrocarburos.

2. Situación de los inmuebles afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios.

Debemos señalar que la base imponible en el caso de los contratos relacionados con inmuebles está constituida por el precio estipulado

previa deducción de la parte o proporción del terreno incluido en la operación.

En efecto, lo que se grava en el D.L. N° 825 es la construcción, razón por la cual se debe deducir el valor del terreno.

El artículo 17 de la ley viene a regular la valoración que se le debe dar al terreno, dando las siguientes reglas:

- a. El valor de adquisición no podrá ser superior al doble del valor de su avalúo fiscal.
- b. Para efecto de la deducción, deberá registrarse el valor del terreno conforme a la variación del Índice de Precio al Consumidor del mes que precede a su adquisición y el mes anterior a la fecha del contrato.

Ahora, si la fecha de adquisición del inmueble precede en no menos de tres años a la fecha del contrato afecto, no se aplicará la limitante antes aludida del doble del avalúo, debiendo emitirse por el Servicio una resolución fundada.

- c. Si se trata de arrendamiento de inmuebles amoblados y muebles con instalaciones o maquinarias y todo tipo de establecimiento de comercio que contenga inmuebles, se podría deducir de la base imponible, el 11% anual del avalúo fiscal o la proporción que correspondiera si el arrendamiento fuere parcial o los períodos distintos a un año.

3. Base imponible en el caso de importaciones.

El artículo 16 letra a) señala que la base imponible será el valor aduanero de los productos que se internen o, en su defecto, el valor C.I.F. de los mismos, incluyéndose en la base los gravámenes aduaneros, esto es los derechos ad valorem y específicos que gravan la importación.

4. Base imponible en el caso de los retiros.

Se señala por el artículo 16 letra b) que la base imponible estará dada por el valor que el propio contribuyente tenga asignado al bien o el que éste tenga en plaza, si fuere este último superior, ello a juicio exclusivo del Servicio.

5. Base imponible en los contratos de instalaciones, especialidades y general de construcción.

El artículo 16 letra c) señala que tratándose de estos actos asimilados, la base imponible será el valor del contrato, incluyendo los materiales.

Lo anterior supone que el constructor que incurra en este hecho gravado, deberá considerar para aplicar la tasa del 18% no sólo la obra, sino que los materiales que se utilizan en esa obra material inmueble.

6. Base imponible en la venta de universalidades que contengan muebles.

El artículo 16 letra f) señala que en este caso, la base imponible será el valor de los bienes corporales muebles del giro comprendidos en la venta, sin que se pueda deducir de dicha base el monto de las deudas que afecten a dichos bienes.

Se trata de una universalidad que tiene un activo y un pasivo y los bienes muebles que están incorporados en ella constituyen la base imponible, dejándose expresamente establecido que, a pesar de formar parte de una universalidad, se deduzcan los pasivos que afecten a esos bienes.

El mismo precepto señala que en el caso que la venta se efectúe por suma alzada, esto es, sin especificarse el valor de los bienes muebles, será el Servicio el que tasaré el valor de los diferentes bienes corporales muebles del giro del vendedor comprendidos en la venta.

Debemos señalar que el artículo 16 letra g) señala que tratándose de universalidades que comprendan bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora, se aplicarán las normas antes analizadas para las universalidades que comprendan muebles.

7. Base Imponible de Adjudicación de bienes corporales inmuebles.

Conforme el artículo 8º letra c) del D.L. Nº 825 se grava con el Impuesto a las Ventas y Servicios, la adjudicación de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora y, este caso, la base imponible será el valor de los bienes inmuebles adjudicados, la que no podrá ser inferior al avalúo fiscal de la construcción determinado conforme a la ley Nº 17.235.

I. EL DEBITO FISCAL MENSUAL

1. Concepto.

Lo podemos conceptualizar como la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuadas en el período tributario de un mes.

El artículo 35 del D.S. Nº 55, Reglamento del D.L. Nº 825, señala cómo deben los contribuyentes determinar su débito fiscal:

- a. Personas obligadas a emitir facturas, sumando el total de los impuestos recargados en cada operación dentro del mes.
- b. Personas obligadas a emitir boletas, sumando el total de las ventas y servicios del mes y efectuando una operación aritmética que permita determinar el monto de los impuestos.

2. Agregaciones al débito fiscal.

El débito fiscal se aumenta por los valores que se contienen en las notas de débito.

Es el artículo 36 del D.S. N° 55, Reglamento del D.L. N° 825, señala en qué casos se deben emitir notas de débito que configuren agregaciones al débito fiscal:

- a. Diferencias de precio.
- b. Intereses, reajustes, diferencias de cambio y gastos de financiamiento de operaciones a plazo.
- c. Intereses moratorios.
- d. Diferencias de facturación indebida de un débito fiscal inferior al que correspondía, respecto de las facturas del mismo período tributario.

3. Deducciones al débito fiscal.

El artículo 37 del D.S. N° 55, Reglamento del D.L. N° 825, establece que del débito fiscal mensual se debe deducir el impuesto que conste en las notas de crédito que hayan sido emitidas en el período tributario, por los siguientes conceptos:

- a. Bonificaciones y descuentos de operaciones afectas, otorgadas con posterioridad a la facturación.
- b. Sumas restituidas a los adquirentes por concepto de bienes devueltos por éstos, siempre que corresponda a operaciones gravadas y siempre que la devolución se produzca por resolución, nulidad, resciliación u otra causa y no hayan transcurrido más de tres meses.
- c. Sumas restituidas a los clientes en razón de servicios resciliados por los contratantes, dentro del plazo de tres meses.
- d. Cantidades devueltas a los compradores por los depósitos constituidos por éstos para garantizar la devolución de los envases.

- e. Cantidades a favor de los adquirentes de bienes o beneficiarios de servicios provenientes de una facturación excesiva del impuesto, siempre que se subsane el error dentro del período tributario.

J. EL CREDITO FISCAL

1. Concepto.

Hemos dicho que el impuesto del Título II del D.L. N° 825 es un tributo que grava las ventas y servicios sin producir el efecto cascada, ya que de los impuestos recargados por las ventas y servicios, se faculta al contribuyente rebajar los impuestos soportados por compras efectuadas y servicios utilizados.

El crédito fiscal del impuesto a las ventas y servicios consiste en la suma del total de los impuestos que gravan las adquisiciones y los servicios utilizados por el contribuyente durante el período tributario respectivo.

El artículo 23 del D.L. N° 825 señala que los vendedores y prestadores de servicios afectos al impuesto en estudio, tienen derecho a un crédito fiscal contra su débito fiscal del mismo período tributario, equivalente al total de los impuestos recargados en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios o, en el caso de las importaciones, el impuesto pagado por importación de especies al territorio nacional respecto del mismo período.

2. Rubros que dan derecho a crédito fiscal.

El artículo 23 en su número 1 y los artículos 39 y 40 del D.S. N° 55, Reglamento del D.L. N° 825, vienen a señalar los siguientes rubros que dan derecho al crédito fiscal, siempre que consten en facturas o documentos que den cuenta de la operación:

- a. Las adquisiciones de bienes corporales muebles y utilización de servicios destinados a formar parte del activo fijo, tales como

máquinas, muebles y útiles de oficina y vehículos destinados a ser usados en el giro, excluidos los automóviles, stations wagons y similares.

Se trata de bienes que se van a adquirir para producir más bienes o que van estar destinados al giro del negocio.

Claramente, como se verá con posterioridad, quedan excluidos vehículos motorizados que sean automóviles, stations wagons y similares.

- b. Las adquisiciones de bienes corporales muebles y utilización de servicios destinados a formar parte del activo realizable, tales como mercaderías, insumos, materias primas y otros.
- c. Las adquisiciones de especies corporales muebles y utilización de servicios que constituyan gastos de tipo general y que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.
- d. El impuesto 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 referidos en la letra e) del artículo 8º.

3. Rubros que no dan derecho a crédito fiscal.

El artículo 23 del D.L. Nº 825 y el artículo 41 del D.S. Nº 55 señalan que no procede el crédito fiscal respecto de los siguientes rubros:

- a. Adquisición o importación de bienes y utilización de servicios que afecten a hechos que no están gravados por la ley o a operaciones exentas o que no guarden directa relación con el giro del vendedor.

Dentro de este rubro tienen gran importancia aquellos bienes que el contribuyente adquiere o servicios que utiliza y que no guardan relación directa con su giro, situación que se da muy común y que el Servicio de Impuestos Internos está empeñado en fiscalizar.

En el caso que hayan contribuyentes que efectúen operaciones afectas y exentas, a la vez, se establece por el artículo 23 N° 3 del D.L. N° 825, por el artículo 43 del Reglamento y la circular N° 134 de 5 de noviembre de 1975 un sistema de cálculo proporcional del crédito fiscal.

- b. No dan derecho a crédito fiscal las importaciones, arrendamiento con o sin opción de compra y las adquisiciones de automóviles, stations wagons y similares y de los lubricantes, combustibles, repuestos y reparaciones para su mantención.
- c. No dan derecho al crédito fiscal los impuestos recargados en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan los requisitos legales y/o reglamentarios.

El propio artículo 23 N° 5 señala situaciones en que se tendrá derecho a crédito fiscal, no obstante lo señalado precedentemente, si el pago de la factura respectiva e impugnada cumple con los siguientes requisitos:

- c.1. Conste el pago de ella en un cheque nominativo a nombre del emisor de la factura, girado contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.
- c.2. Se anote por el girador del cheque y librado a la vez, el número del Rol Unico Tributario del emisor de la factura y el número de la misma.
- d. No dan derecho a crédito fiscal, los impuestos recargados en boletas.

4. Requisitos formales para hacer uso del crédito fiscal.

De conformidad a lo que se dispone en el artículo 25 del D.L. N° 825, para hacer uso del crédito fiscal se debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a. El impuesto debe estar recargado separadamente en las respectivas facturas de compra o notas de débito recibidas o pagado según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones.
- b. Se deben haber contabilizado las respectivas facturas, notas de débito 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.

En este caso, el artículo 24 viene a permitir que en el caso de facturas recibidas por el adquirente en el mes siguiente y en el subsiguiente a su fecha de emisión, el impuesto recargado en ellas pueda ser utilizado como crédito fiscal, imputándolo al débito fiscal correspondiente al mes siguiente o subsiguiente de su emisión.

Ahora bien, en el caso que se reciban facturas fuera de los plazos anteriores, el impuesto soportado no puede imputarse a los débitos fiscales de los meses posteriores.

Aquí existen para el contribuyente dos posibilidades:

- a. Considerar como gasto el impuesto recargado en las facturas y que no se pudo recuperar o,
 - b. Solicitar la devolución del impuesto, fundado en rectificación o corrección de la declaración y dentro del plazo de un año del artículo 126 del Código Tributario.
- 5. Situación de extravío de documentos originales que da derecho a usar el crédito fiscal.**

Es posible que se produzca el extravío de alguna factura que contiene un impuesto recargado y soportado por el contribuyente.

El Servicio de Impuestos Internos ha señalado que ni copia autorizada de la factura original extraviada, ni una nueva factura de reemplazo ni una nota de crédito emitida por el vendedor o prestador de servicios dan derecho a recuperar el impuesto soportado y que consta en el respectivo documento extraviado.

Sin embargo, la jurisprudencia judicial ha sostenido que el artículo 25 del Código Tributario sólo exige que se acredite que el impuesto se ha soportado y, en ningún caso que necesariamente las facturas sean las originales.

6. Remanente del crédito fiscal.

Si de la confrontación mensual del crédito fiscal con el débito fiscal del mismo período tributario, resulta un saldo a favor del contribuyente, se formará el denominado remanente, suma que recibe el siguiente tratamiento:

- a. Se acumula a los créditos fiscales que se originen en el período inmediatamente siguiente, para ser imputado al débito fiscal de ese nuevo período tributario y así sucesivamente en los siguientes períodos si no se agota.
- b. El contribuyente, en este caso, procederá a reajustar el remanente de crédito fiscal en unidades tributarias mensuales, según el monto vigente a la fecha en que se debió pagar el tributo y convirtiendo el número de unidades tributarias mensuales en pesos a la fecha en que se impute efectivamente.
- c. La no utilización del mecanismo de reajuste en la forma señalada trae como consecuencia que dicho reajuste no puede invocarse como crédito fiscal en los períodos posteriores, sino que se debe solicitar la devolución conforme al artículo 126 del Código Tributario.

Es posible que, según el artículo 27 bis del D.L. N° 825, se esté en presencia de remanente de crédito fiscal por adquisiciones de bienes del activo fijo y ellos se mantengan por seis períodos tributarios consecutivos o más.

En este caso, se le dan al contribuyente dos alternativas:

- a. El remanente se podrá imputar a cualquier impuesto, inclusive de retención o derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de aduanas, mediante solicitud al Servicio de Tesorerías a fin de que emita un certificado de pago al efecto.

Este certificado de pago que reciba el contribuyente estará expresado en unidades tributarias mensuales, será nominativo, intransferible, a la vista y podrá imputarse fraccionadamente.

- b. El remanente podrá ser objeto de devolución siempre que:
 - b.1. No se esté adeudando impuesto fiscal alguno, incluidos los de retención.
 - b.2. No estar adeudando derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las aduanas.
 - b.3. Dar fe de no adeudar al Fisco tributo alguno, mediante declaración jurada que deberán presentar a la Tesorería General de la República.
 - b.4. Rendir a la Tesorería, garantías o cauciones por el monto de la devolución solicitada.

7. Remanente de crédito fiscal en el caso de término de giro.

Si se produce el término de las actividades del contribuyente conforme al artículo 69 del Código Tributario, el saldo de crédito que hubiese

quedado en su favor, según el artículo 28 del D.L. N° 825 puede ser imputado al impuesto a las ventas y servicios que se cause con motivo de la liquidación o venta del establecimiento o de los bienes corporales muebles que lo componen.

Si aún así queda remanente, sólo se puede imputar al pago del Impuesto de Primera Categoría que el contribuyente adeude por el último ejercicio.

8. Recuperación del IVA de exportadores.

Hasta la fecha se ha señalado que las exportaciones conforme el artículo 12 letra d) están exentas del pago del impuesto a las ventas y servicios.

Sin embargo y teniendo presente que las exenciones del artículo 12 del D.L. N° 825 no alcanzan a todos los bienes que adquiere el exportador y servicios que utiliza, se establece en el artículo 36 del citado texto legal un mecanismo de recuperación de los impuestos soportados, ya que el exportador estaría eventualmente quedando respecto de bienes y servicios adquiridos y utilizados afectos en calidad de consumidor final.

La recuperación del impuesto soportado procede no sólo para las exportaciones de bienes, sino que también a los servicios a que alude el artículo 36 del D.L. N° 825.

La ley N° 19.506 estableció que también se considerarán exportadores los prestadores de servicios que efectúen transporte de carga y de pasajeros entre dos o más puntos ubicados en el exterior, respecto del ingreso obtenido por dicha prestación que deba declararse en Chile para efectos tributarios.

8.1. Métodos para solicitar la devolución de impuestos soportados por exportadores.

Conforme al artículo 36 del D.L. N° 825 y al D.S. N° 348 de 1975, es posible que el exportador opte por alguno de los siguientes métodos:

a. Recuperar el impuesto soportado a través del mecanismo del artículo 25: imputación al débito fiscal.

Estamos en presencia del sujeto pasivo que no sólo exporta bienes o servicios, sino que también realiza operaciones afectas en el mercado interno.

Se trata de recuperar los impuestos soportados a través del mecanismo de crédito fiscal, imputándolo al débito que procede, ello en el sentido de que el exportador realiza operaciones afectas.

En este caso, si el crédito fiscal es inferior al débito, no se produce dificultad alguna. En cambio, si se está en presencia de un crédito fiscal mayor que el débito, el remanente puede ser mantenido para el próximo período tributario y que se absorba este por el débito fiscal.

b. Recuperación a través de devolución post-embarque.

Una vez efectuada la exportación, con el documento de embarque es posible solicitar la devolución del impuesto que soportó y que incidió en el producto o servicio que se prestó. En este último caso, bastará la Declaración de Exportación.

Estamos en presencia del exportador cuyas ventas internas no son suficientes para cubrir con los impuestos recargados y que decide no mantener el remanente.

El D.S. N° 348 señala que si el crédito no es absorbido por el débito, deberán solicitar la devolución del remanente por crédito de exportaciones, conforme lo siguiente: Se aplica al total del crédito fiscal del período correspondiente, el porcen-

taje que represente el valor de las exportaciones con derecho a recuperación del impuesto en relación a las ventas totales de bienes y servicios, del mismo período tributario. Las exportaciones se considerarán conforme al valor F.O.B. del producto o servicio y se calculará conforme el tipo de cambio vigente a la fecha del conocimiento de embarque respecto de los bienes y aceptación de la Declaración de los servicios.

c. Solicitar la devolución de los impuestos soportados: caso de exportadores que sólo venden al exterior.

En esta materia, los exportadores que sólo tengan como giro las ventas externas, deben solicitar la devolución de los impuestos soportados en el mes siguiente a aquél en que se efectúen los embarques, teniéndose presente que si existen períodos tributarios en que no se han efectuado los embarques, se acumulan los créditos fiscales y así hasta que efectúe el embarque.

8.2. Plazo para presentar solicitud de reembolso a Tesorería.

El D.S. N° 348 de 1975 distingue respecto de las exportaciones de bienes y servicios para aplicar el plazo:

- a. Tratándose de exportación de bienes, dentro del mes siguiente de efectuado el embarque, según el conocimiento de embarque.
- b. Tratándose de exportación de servicios, dentro del mes siguientes al de aceptación a trámite de la declaración de exportación.
- c. Tratándose de la exportación en consignación, dentro del mes siguiente a la recepción de la liquidación de venta.

- d. Tratándose del transporte de carga, dentro del mes siguiente al contrato de dicho transporte.
- e. Tratándose del transporte por vía aérea o marítima, dentro del mes siguiente al zarpe del último puerto o aeropuerto de recalada en el país de la nave o aeronave.
- f. Tratándose del flete externo por pagar en Chile, dentro del mes siguiente de la percepción del valor del mismo.
- g. Tratándose de hoteles, dentro del plazo de un mes de la emisión de la factura.

8.3. Devolución anticipada respecto de exportadores que presentan proyectos de inversión para producir productos que se van a exportar.

Debemos señalar que el artículo 6º del D.S. N° 348 establece que los exportadores que adquieran o importen bienes o utilicen servicios para generar productos o servicios que se van a exportar, podrán antes de la exportación, solicitar la recuperación de los impuestos soportados ya sea vía imputación al débito o devolución a través del Servicio de Tesorerías.

Para acceder al beneficio es menester cumplir con los siguientes requisitos:

- a. Presentar una declaración jurada.
- b. Acompañar el proyecto de inversión que da origen a la exportación de bienes o servicios.
- c. Obtener que el Ministerio de Economía Fomento y Reconstrucción, mediante resolución fundada autorice a la devolución anticipada del crédito fiscal.

K. LA EMISION DE DOCUMENTOS EN EL IVA

1. Generalidades.

Debemos señalar que el D.L. N° 825 y su reglamento, hacen depender el devengo del hecho gravado del impuesto en análisis, de la emisión de facturas y boletas, como asimismo, aparecen en dicha normativa otros documentos tales como las notas de crédito y de débito que disminuyen o aumentan, según el caso, el débito fiscal.

También con frecuencia ya hemos aludido, en el tema de las infracciones y sanciones, a las guías de despacho.

De lo anterior emana la necesidad de analizar cada uno de estos documentos.

2. Las facturas.

2.1. Concepto.

Las facturas son documentos que deben emitir los contribuyentes de los impuestos del D.L. N° 825 en la enajenación de bienes corporales muebles y/o prestación de servicios, afectos o exentos, que efectúan con cualquier persona natural o jurídica que hubiese adquirido los bienes para su reventa, uso o consumo o que tengan la calidad de prestadores de servicios.

En cuanto a su naturaleza jurídica se trata de un verdadero contrato escrito que justifica ingresos y egresos y que debe ser congruente principalmente con la caja y otros libros de contabilidad y es el título de dominio del comprador para hacerlo valer en distintas oportunidades.

2.2. Sujetos pasivos obligados a emitir facturas.

Las personas obligadas a emitir facturas son, según el artículo 53 del D.L. N° 825, las siguientes:

- a. Los vendedores e importadores, incluso por sus ventas exentas, en las operaciones que realicen con otros vendedores o prestadores de servicios.
- b. Los prestadores de servicios, cuando el beneficiario de la prestación sea un vendedor o importador u otro contribuyente afecto al mismo tributo que deba acreditar que se le ha recargado separadamente el impuesto para hacer efectivo el crédito fiscal.
- c. Las empresas constructoras respecto de ventas de inmuebles o de otros contratos gravados con el impuesto, cualquiera sea la calidad jurídica del adquirente.

2.3. Requisitos de las facturas.

En cuanto a los requisitos de las facturas, debemos remitirnos a lo que expresa el artículo 69 del D.S. N° 55, Reglamento del D.L. N° 825.

El citado cuerpo legal establece que las facturas deberán:

- a. Emitirse en triplicado y el original y la segunda copia o copia adicional se entregarán al cliente, debiendo conservarse la primera copia en poder del vendedor o prestador del servicio para su revisión posterior por el Servicio.
- b. Numeradas en forma correlativa y timbradas por el Servicio de Tesorerías.

- c. Indicar el nombre completo del contribuyente emisor, número del Rol Unico Tributario, dirección del establecimiento, comuna o nombre del lugar, según corresponda, giro del negocio y otros requisitos que determine la Dirección Nacional.
- d. Señalar fecha de emisión.
- e. Los mismos datos de identificación del comprador señalados en el número 3 anterior.
- f. Detalle de la mercadería transferida o naturaleza del Servicio, precio unitario y monto de la operación.
- g. Indicar separadamente la cantidad recargada por concepto de impuesto, cuando proceda.
- h. Número y fecha de guía de despacho cuando proceda, esto es, se haya emitido con anterioridad a la factura.
- i. Condiciones de venta: al contado, crédito, mercadería puesta en bodega del vendedor o del comprador y otras.

2.4. Momento en que se deben emitir las facturas.

En cuanto al momento u oportunidad en que se deben emitir las facturas, debemos decir:

- a. Venta de bienes corporales muebles, al momento de la entrega real o simbólica.
- b. Prestación de servicios, en el período tributario en que la remuneración sea percibida o se haya puesto de cualquier forma a disposición del prestador del servicio.

Excepcionalmente, los contribuyentes, en el caso del hecho gravado venta, podrán postergar la emisión de la factura hasta el quinto día del mes siguiente al de la operación, debiendo respaldarse ella con una guía de despacho.

3. Boletas.

3.1. Concepto.

Las boletas son aquellas que deben emitir los contribuyentes de los impuestos establecidos en el D.L. N° 825, en la enajenación de bienes corporales muebles y/o prestaciones de servicios, afectos o exentos, que efectúen a personas que no tengan la calidad de vendedores, importadores o prestadores de servicios.

3.2. Requisitos de las boletas.

El artículo 69 del D.S. N° 55, Reglamento del D.L. N° 825 señala que los requisitos formales de las boletas son:

- a. Emitirse en duplicado y cumplir los requisitos de las letras a) a la d) antes analizadas con respecto a las facturas, debiendo entregarse al cliente la primera copia y conservarse en original en poder del vendedor.
- b. Deben ser timbradas por el Servicio de Impuestos Internos.
- c. Si se emiten en forma manuscrita el mes de emisión debe señalarse con palabras o números árabes o corrientes.
- d. Si se trata de vendedores y prestadores de servicios, que transfieran especies o presten servicios afectos y exentos, deberán señalar separadamente los montos de las operaciones en las boletas que emitan.
- e. Indicar el monto de la operación.

3.3. Sujetos obligados a emitir boletas.

Están obligados a emitir boletas:

- a. Los vendedores o importadores, incluso respecto de sus ventas exentas, por las transferencias que realicen directamente al consumidor.
- b. Los prestadores de servicios, cuando el beneficiario no sea un vendedor o importador u otro contribuyente afecto a los impuestos del D.L. N° 825.

Debemos señalar que las ventas efectuadas por bajo el mínimo actual de \$ 180 (fijado por resolución N° 3.943 del 3 de noviembre de 1992) no deben emitir boletas.

Sin embargo, la resolución exenta N° 23 del año 1988, refundida por la resolución N° 1.602 del año 1990, establece que los contribuyentes deberán emitir una boleta por el total de las operaciones de cada día que han estado bajo el mínimo (\$ 180) con indicación del día, mes y año, al final de la última boleta del día respectivo, la que deberá registrarse en el Libro de Ventas y Servicios.

3.4. Momento en que se deben emitir las boletas.

En cuanto al momento en que se deben emitir las boletas debemos distinguir:

- a. Ventas: Las boletas deberán emitirse en el momento de la entrega real o simbólica de las especies.
- b. Servicios: Se deben emitir cuando el precio o remuneración se pague o se ponga de cualquier forma a disposición del prestador de servicios.

4. Notas de crédito y notas de débito.

Estos documentos están muy vinculados al débito fiscal y pueden, ya sea, aumentarlo o disminuirlo.

En ningún caso las notas de crédito dicen relación con el crédito fiscal, si son emitidas por el propio contribuyente que hace valer la rebaja.

Deben emitirse notas de débito:

- a. Interés, reajuste, diferencias de cambio y otros gastos de financiamiento en el caso de operaciones a plazo.
- b. Por intereses moratorios y otros recargos en el precio.
- c. Errores de facturación, esto es, un precio inferior al correcto o un IVA facturado menor, siempre que se detecte en el mismo período tributario.

Deben emitirse notas de crédito:

- a. Por descuentos o bonificaciones otorgadas a los compradores o beneficiarios de servicios, con posterioridad a la facturación.
- b. Sumas que se devuelven a los compradores por garantías en los envases.
- c. Para corregir errores de facturación, esto es, hay un precio superior al que corresponde o un IVA excesivo al real, siempre que el error se detecte en el mismo período tributario.
- d. Cantidades restituidas a compradores o beneficiarios, por devolución de bienes o resciliación de servicios.

En este último caso si se produce la devolución o la resciliación en un plazo de 3 meses, la nota de crédito logrará bajar el débito fiscal del mes en que se emita.

- e. Por cantidades restituidas a los compradores por ventas o promesas de ventas de inmuebles gravados con IVA por resolución, resciliación, nulidad u otra causa, pudiendo, en este caso, la nota de crédito sólo rebajar el débito fiscal del mes en que se emita siempre que lo sea dentro de los tres meses siguientes.

5. La guía de despacho.

Las guías de despacho son los documentos que deben emitir los vendedores y entregar al adquirente cuando la factura no se extiende al momento de efectuarse la entrega real o simbólica de las especies, como asimismo en el traslado de bienes corporales muebles que no importen venta, realizado en vehículos destinados al transporte de carga.

De lo señalado precedentemente, la guía de despacho aparece como un documento que persigue:

- a. Reemplazar a la factura hasta que ella se emita, dentro del plazo de 5 días en el mes posterior.
- b. Para respaldar el traslado de mercaderías o bienes que no importe una venta.

6. Reemplazo de documentos por medios cibernéticos.

A partir de la ley N° 19.506 se incorporan al artículo 56 los incisos tercero y cuarto que permiten la emisión de documentos por medio del intercambio de mensajes, siempre que ello sea autorizado por la Dirección Nacional, resguardando los intereses fiscales.

Señalan los incisos citados que los mensajes por vía tecnológica se imprimirán en papel reemplazando a los documentos antes analizados, entiéndase boletas, facturas, guías de despacho, notas de débito y de crédito. En este caso, los mensajes impresos tendrán el valor probatorio de un instrumento privado emanado de la persona bajo cuya firma electrónica se transmitió.

CAPITULO DECIMOCUARTO

EL IMPUESTO A LA RENTA

I. GENERALIDADES

Como parte del Sistema Tributario chileno aparece el Impuesto a la Renta, reglamentado en el D.L. N° 824 de 1974 y sus numerosas modificaciones que no han sido sino las diversas posturas de las autoridades frente a la política fiscal.

Este texto legal consagra tres impuestos que gravan las rentas de las empresas y las personas: el Impuesto de Primera Categoría; el Impuesto Unico al Trabajo Dependiente; el Impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional.

El Impuesto de Primera Categoría grava las rentas percibidas y devengadas de las empresas, personas naturales y jurídicas en que predomina la explotación de un capital, aplicándose a la renta líquida imponible de primera categoría una tasa del 15%.

El Impuesto Unico al Trabajo Dependiente grava las rentas percibidas por los trabajadores dependientes del país, aplicando a la remuneración una tasa progresiva.

El Impuesto Global Complementario grava el retiro, el reparto y distribución de utilidades de los empresarios individuales, sociedades de personas y sociedades de capital respectivamente, aplicándosele a dichos retiros una tasa progresiva similar a la del impuesto único al trabajo dependiente. Este tributo también grava las rentas percibidas por los contribuyentes de la Segunda

Categoría (profesionales liberales, ocupaciones lucrativas y sociedades de profesionales).

Finalmente, el impuesto adicional grava a las rentas que remesen o sean retiradas por personas naturales extranjeras sin domicilio ni residencia en el país, como asimismo, las personas que no tengan domicilio y residencia en el país y que perciban las utilidades distribuidas por sociedades anónimas constituidas en Chile en su calidad de accionistas.

II. CONCEPTOS

El D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, en el párrafo, artículo 2°, establece conceptos que es necesario examinar:

A. RENTA

El N° 1 del artículo 2° señala que renta está conformada por los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

De la definición anteriormente aludida se puede desprender lo siguiente:

1. Se señala que renta constituye cualquier ingreso que se perciba o devengue, términos estos últimos que el artículo 2° N° 2, del mismo D.L. N° 824, viene en regular.
2. Esta definición es tan amplia que cualquier ingreso o incremento de patrimonio por ser constitutivo de renta, ya sea percibida o devengada pasa a estar gravado por el tributo.

Esta situación se viene a zanjar en el artículo 17, donde se establecen los ingresos no constitutivos de renta que analizaremos más adelante.

B. RENTA DEVENGADA Y RENTA PERCIBIDA

Estos conceptos definidos por el artículo 2º números 2 y 3 del D.L. N° 824 son trascendentes para determinar el hecho gravado en los impuestos de primera categoría, global complementario y adicional.

En efecto, el percibir o devengar ingresos constitutivos de renta implicará que se esté en presencia de cada uno de los tributos antes aludidos.

Renta devengada es aquélla sobre la cual se tiene un título o derecho independiente de su actual exigibilidad y constituye un crédito para su titular. Ejemplo, ventas a plazo, en que se devenga el hecho gravado desde la fecha del contrato.

Renta percibida es aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona.

El Impuesto de Primera Categoría recae sobre las rentas devengadas o percibidas, y los Impuestos Global Complementario y Adicional sobre rentas percibidas, por regla general.

C. AÑO CALENDARIO Y AÑO TRIBUTARIO

El año calendario es el período de doce meses que termina el 31 de diciembre, y el año tributario es el año en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos.

III. TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO A LA RENTA

Entendemos por territorialidad del impuesto a la renta el ámbito de aplicación de los tributos del D.L. N° 824, siendo el artículo 3º del citado texto legal el que viene a establecer las siguientes reglas:

A. REGLAS GENERALES

1. Personas domiciliadas o residentes en Chile.

Pagan sus impuestos por rentas de cualquier origen, sea que la fuente se encuentre en Chile o el extranjero.

2. Personas no domiciliadas ni residentes en Chile.

Pagan impuestos sólo por rentas cuya fuente esté en Chile.

B. REGLAS EXCEPCIONALES

1. Primera regla excepcional.

Los extranjeros que tengan constituido domicilio o residencia en Chile durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile, sólo están afectos a los impuestos que gravan sus rentas de fuente chilena. Este plazo es prorrogable por una sola vez por el Director Regional en casos calificados.

2. Segunda regla excepcional.

La persona sin domicilio o residencia en Chile paga impuestos por sus rentas de fuente extranjera cuando éstas consistan en remuneraciones por servicios prestados desde el exterior a empresas constituidas en Chile.

IV. LOS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA

A. CONCEPTO

Ya dijimos que el D.L. N° 824 define por renta a los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios,

utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

Ese concepto es tan amplio que cualquier devengo o percepción de cantidades que obtenga una persona podría configurar el hecho gravado renta, por lo cual el legislador vino a establecer taxativamente cuáles son los ingresos no constitutivos de renta.

B. ANALISIS DE LOS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA

Conforme lo que plantea el artículo 17 de la ley, los ingresos no constitutivos de renta son:

1. La indemnización de cualquier daño emergente y daño moral, siempre que ella haya sido ordenada por un tribunal por sentencia judicial. Artículo 17 N° 1.

Surge la duda en cuanto a si las indemnizaciones convencionales serían ingresos constitutivos de renta para efectos de la ley.

Frente a tal situación, se debería plantear que la indemnización no es ingreso constitutivo de renta por el solo hecho de que a través de ella se viene a compensar un patrimonio afectado o dañado. Es evidente que en ningún caso hay incremento patrimonial.

El N° 1 del artículo 17 excluye, eso sí, a la indemnización por daño emergente de bienes que forman parte de una empresa o actividad afecta al impuesto de primera categoría, ya que esa indemnización se deducirá como gasto en la cadena de los artículos 29 y siguientes de la ley.

2. Las indemnizaciones por accidentes del trabajo, sea que consistan en sumas fijas, rentas o pensiones. Artículo 17 N° 2.

En este caso, estamos en presencia de la aplicación de la ley N° 17.344, que establece beneficios por accidentes del trabajo y enfermedades profesionales.

3. Sumas que perciba el beneficiario o asegurado de seguros de vida, de desgravamen, dotales o rentas vitalicias, durante la vigencia del contrato, al término de plazo estipulado en él o al tiempo de su transferencia o liquidación, excluyéndose los ingresos provenientes de rentas vitalicias del D.L. N° 3.500 y N° 3.501. Artículo 17 N°3.

En el texto de la ley se incurre en un defecto, ya que se señala en relación a la excepción antes citada, que ella no goza de exención, siendo que lo que estamos analizando, en ningún caso, es una exención, sino que se trata de una cuestión vinculada con la configuración del hecho gravado.

4. Las sumas percibidas por los beneficiarios de pensiones o rentas vitalicias derivadas de contratos que sin cumplir con los requisitos establecidos en el Párrafo 2° del Título XXXIII del Código Civil, hayan sido o sean convenidos con sociedades anónimas chilenas, cuyo objeto social sea el de constituir pensiones o rentas vitalicias, siempre que el monto mensual de las pensiones o rentas mencionadas no sea en conjunto, respecto del beneficiario, superior a un cuarto de unidad tributaria mensual. Art. 17 N° 4.
5. El artículo 17 N° 5 de la ley se refiere al valor de los aportes que reciben las sociedades, lo que trasunta que se está en presencia de transferencia de activos y no de la obtención de ingresos constitutivos de renta.

El mismo artículo señala que no son constitutivos de renta el mayor valor a que se refiere el N° 13 del artículo 41 de la misma ley, esto es, la revalorización de capital propio, ya que en ese caso lo que se efectúa es la corrección monetaria del capital social.

La misma norma señala, por otro lado, que no son constitutivos de renta el sobreprecio o mayor valor que obtienen las sociedades anónimas en la colocación de acciones de su propia emisión, mientras no se distribuyan dichas cantidades. Se trata, en esencia, de que las sociedades emiten acciones, las colocan en el mercado de valores y si se transan

a un valor superior que el nominal, dicha diferencia a favor no constituye renta mientras no se traspase a los accionistas.

Finalmente este precepto establece que no son constitutivos de renta las sumas o bienes que constituyan el aporte del asociado al gestor de una cuenta en participación, sólo respecto de la asociación y siempre que fuesen acreditados fehacientemente.

6. El Nº 6 del artículo 17 señala que no son constitutivos de renta las utilidades o fondos que se distribuyen a los accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o a través del aumento del valor nominal de las mismas, como asimismo la parte de los dividendos que provengan de los ingresos a que se refiere el artículo 17.

Se está en presencia de que la sociedad anónima, al llegar a la Junta Ordinaria de Accionistas, decide capitalizar las utilidades, ya sea a través de acciones que se distribuyen a los socios, representativas de la capitalización o bien a través del aumento del valor nominal de las acciones.

Esta disposición en su parte final señala que no son constitutivos de renta la parte de los dividendos que se paguen a los accionistas y que provengan de ingresos del propio artículo 17, con la salvedad de los reajustes de los números 25 y 28 del citado artículo 17 que es posible, conforme lo establece el artículo 29 del mismo texto legal, deben ser considerados ingresos brutos si se trata de contribuyentes que deben llevar contabilidad fidedigna.

7. El Nº 7 del artículo 17 se refiere a la devolución de capitales sociales y reajustes de éstos que se efectúan conforme a esta ley o a leyes anteriores y que no corresponden a utilidades tributables capitalizadas que deban pagar los impuestos de esta ley.

Se trata de aquel contribuyente que obtiene devolución de su capital aportado por alguna causa como podría ser su retiro de la sociedad.

Si esa situación se da, las sumas que él percibe no constituyen rentas para efectos de esta ley siempre que no se trate de utilidades que se capitalizaron y que si dicha capitalización no hubiera sucedido se habrían visto afectas al Impuesto Global Complementario.

Se pretende evitar que un socio de la sociedad capitalice sus utilidades y una vez que ello se ha hecho, evitando el Impuesto Global Complementario, obtenga por la devolución de capital dichos ingresos libres de impuesto.

8. El N° 8 del artículo 17 se refiere al mayor valor que se produzca respecto de ciertas operaciones, que implica una supuesta ganancia que se obtiene de la enajenación de activos o de actividades determinadas y que dándose los requisitos legales no es constitutiva de renta.

El citado artículo 17 N° 8 efectúa la siguiente enumeración:

- a. El mayor valor en la enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, siempre que entre la fecha de la adquisición y la de enajenación, haya transcurrido, a lo menos, un año.

En este caso, expresamente el inciso segundo del artículo 17 N° 8 señala que no constituirá renta sólo la parte que alcance la reajustabilidad conforme la variación del I.P.C. entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior a la enajenación, quedando gravada en carácter de impuesto único con el impuesto de primera categoría la cantidad que exceda de esa suma, sin perjuicio de que se considerarán exentas del mismo a las personas que no estén obligadas a declarar renta efectiva en primera categoría y que el mayor valor que obtengan no exceda de 10 U.T.M. si el impuesto debe retenerse mensualmente o de 10 U.T.A. al efectuarse la declaración anual.

- b. El mayor valor en la enajenación de bienes raíces, excepto de aquellos que pertenezcan al activo de empresas que declaren su renta efectiva en primera categoría.

- c. El mayor valor en la enajenación de pertenencias mineras, salvo que formen parte del activo de empresas que declaren renta efectiva de primera categoría.

Al igual que la letra a) referente a las acciones, se hace aplicable el inciso segundo en cuanto no constituirá renta sólo la parte que alcance la reajustabilidad conforme la variación del I.P.C., entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior a la enajenación, quedando gravada con el Impuesto de Primera Categoría en calidad de impuesto único la parte del mayor valor que excede la reajustabilidad, concediéndose eso sí la exención a las personas que no estén obligadas a declarar renta efectiva en primera categoría y cuyo mayor valor no exceda de 10 U.T.M. si el impuesto debe ser retenido en forma mensual ó 10 U.T.A. al efectuarse declaración anual.

- d. El mayor valor en la enajenación de derechos de agua, efectuados por personas que no están obligados a declarar renta efectiva de primera categoría.

También se hace aplicable en este caso lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 17 relativo a que sólo alcanza a la reajustabilidad conforme variación del I.P.C. y que el resto del mayor valor se grava con el Impuesto de Primera Categoría con exención comentada.

- e. El mayor valor en la enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial en caso que la enajenación la efectúe el inventor o el autor.

Se hace aplicable en este caso también el antes aludido inciso segundo del artículo 17 N° 8.

- f. El mayor valor que se genere por la adjudicación de bienes en partición de herencia y a favor de uno o más herederos del causante, sus sucesores y los cesionarios.

Es necesario señalar que la partición es un acto declarativo y ello lo ha reconocido el legislador tributario, por lo cual no hay incremento de patrimonio, sino que la radicación de un derecho que se tenía sobre un patrimonio común.

- g. El mayor valor que se genere en la adjudicación de bienes en liquidación de sociedad conyugal en favor de cualesquiera de los cónyuges o de uno o más de sus herederos o cesionarios.
- h. El mayor valor en la enajenación de acciones y derechos de una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea sociedad anónima, exceptuados los contribuyentes que tributan en primera categoría.

El precepto en cuestión señala que se deben dar los siguientes requisitos:

- h.1. Se trate de sociedades legales o contractuales mineras creadas para explotar determinadas pertenencias.
- h.2. El que enajene y obtenga el mayor valor, haya adquirido las pertenencias antes de la inscripción del acta de mensura o dentro de los cinco años siguientes a dicha inscripción.
- h.3. La enajenación que da lugar al mayor valor se efectúe dentro de los 8 años contados desde la inscripción del acta de mensura.

En este caso, vuelve a hacerse aplicable el inciso segundo del artículo 17 N° 8, en cuanto a que sólo alcanza como ingreso no constitutivo de renta la variación del I.P.C. entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior a la enajenación, quedando gravada con el impuesto de primera categoría en calidad de impuesto único el mayor valor que excede del reajuste, sin perjuicio de la exención de las personas que no estén

obligadas a declarar renta efectiva en Primera Categoría y no exceda el mayor valor de 10 U.T.M. ó 10 U.T.A. según el caso.

- i. El mayor valor en la enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad, exceptuándose los derechos o cuotas que forman parte del activo de una empresa que tributa en primera categoría.
- j. Enajenación de bonos o debentures.

Hacemos aplicable nuevamente el inciso segundo del artículo 17 N° 8 en cuanto a que sólo alcanza a la reajustabilidad del instrumento y la suma que exceda de él.

- k. Enajenación de vehículos destinados al transporte de pasajeros o exclusivamente al transporte de carga ajena que sean de propiedad de personas naturales que no posean más de uno de dichos de vehículos.
- l. Normas comunes con respecto al mayor valor de operaciones del artículo 17 N° 8.

Ahora bien, el artículo 17 N° 8 inciso tercero y el artículo 18 de la Ley de Impuesto a la Renta vienen a establecer reglas comunes respecto de algunas de las operaciones en que se da mayor valor que debemos señalar:

- l.1. El artículo 17 N° 8 inciso tercero señala que tratándose del mayor valor en la enajenación de acciones, bienes raíces, pertenencias mineras, derechos de agua, acciones y cuotas en sociedades legales o contractuales mineras, derechos o cuotas poseídos en comunidad, bonos o debentures y vehículos de transporte o carga que hagan los socios o accionistas que tengan más del 10% de la sociedad hacia la misma sociedad o empresa se gravará no sólo con el Impuesto de Primera Cate-

goría, sino que con el Impuesto Global Complementario o adicional, según proceda.

Así, si el dueño del 50% de las acciones de una sociedad anónima cerrada adquiere acciones de COPEC en un precio total de \$ 4.000.000 y se las enajena a su sociedad en la suma de \$ 8.000.000 dos años después, excluida la reajustabilidad, se gravará con el Impuesto de Primera Categoría y el Global Complementario.

- I.2. El artículo 18 señala que tratándose del mayor valor en la enajenación de acciones, bienes raíces, pertenencias mineras, derechos de agua, derechos o cuotas de bienes raíces poseídos en comunidad y bonos y debentures, si se trata de negociaciones u operaciones que se efectúan con habitualidad, el mayor valor no será considerado ingreso no constitutivo de renta, sino que estará afecto al Impuesto de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Al respecto, se establece una presunción de derecho y una legal. La presunción de derecho se da en el caso de subdivisión de terrenos urbanos y venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a su adquisición o construcción.

La presunción simplemente legal se da si entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurre menos de un año.

9. Según el artículo 17 N° 9 de la Ley de Impuesto a la Renta, no hay renta en la adquisición de bienes de acuerdo a los párrafos 2º y 4º del Título V del Libro II del Código Civil o por prescripción, o por sucesión por causa de muerte o por donación.
10. El artículo 17 N° 10 señala que no son constitutivos de renta los beneficios que obtiene el deudor de una renta vitalicia por el mero

hecho de cumplirse la condición que le pone término o disminuye su obligación de pago, como también el incremento del patrimonio derivado del cumplimiento de una condición o de un plazo suspensivo de un derecho, en caso del fideicomiso y del usufructo.

11. El artículo 17 N° 11 señala que no son constitutivas de renta las cuotas que eroguen los asociados. Tratándose de las personas jurídicas como las corporaciones y fundaciones, los recursos que aportan las personas naturales que la conforman no constituyen renta.
12. El artículo 17 N° 12 se refiere al mayor valor que se obtenga en la enajenación ocasional de bienes muebles de uso personal del contribuyente o de todos o algunos de los objetos que forman parte del mobiliario de su casa habitación.

En este caso, a diferencia del N° 8 antes analizado, no se atiende a la reajustabilidad y no existe límite alguno respecto del mayor valor no constitutivo de renta.

13. El artículo 17 N° 13 indica que no son constitutivos de renta la asignación familiar, los beneficios previsionales, la indemnización por desahucio y de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por año de servicios con tope de seis meses.

Esta norma establece que la asignación familiar, suma que se paga a los trabajadores por sus cargas y cuyos montos provienen del Estado, y los beneficios previsionales que obtengan los trabajadores no son constitutivos de renta.

Asimismo, tampoco lo es la indemnización por años de servicios y las demás consagradas en el Código del Trabajo, como la indemnización a todo evento y la de falta de aviso previo, ya que la expresión desahucio debe entenderse en el contexto de las indemnizaciones que se originan por el término de la relación laboral.

También debiesen quedar comprendidas las indemnizaciones voluntarias que emanan de un contrato o convenio colectivo de trabajo, ya que la norma en comentario se refiere a la indemnización de retiro.

En ambos casos el tope de la indemnización para quedar como ingreso no constitutivo de renta es de seis meses.

Tratándose de trabajadores del sector privado, se entenderá por remuneración el promedio de los últimos 24 meses, excluidas las gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias, suma que debe ser reajustada conforme la variación que experimente el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al de devengamiento de la remuneración y el último día del mes anterior al del término del contrato.

14. El N° 14 del artículo 17 se refiere a la alimentación, movilización o alojamiento proporcionado al empleado u obrero sólo en el interés del empleador o patrón, o la cantidad que se pague en dinero por esta misma causa, siempre que sea razonable a juicio de la Dirección Regional respectiva.
15. El N°15 del artículo 17 se refiere a las asignaciones de traslación y viáticos, a juicio del Director Regional.
16. El N° 16 del artículo 17 se refiere a las sumas percibidas por concepto de gastos de representación, siempre que dichos gastos estén establecidos por ley.
17. El N° 17 del artículo 17 se refiere a las sumas percibidas por concepto de pensiones o jubilaciones de fuente extranjera.

Claramente queda establecido que sólo las pensiones o jubilaciones de fuente extranjera no son ingresos constitutivos de renta, ello en atención a que los ingresos consistentes en pensiones y jubilaciones quedan afectos al impuesto único del artículo 42 N° 1.

18. El Nº 18 del artículo 17 se refiere a las cantidades percibidas o los gastos pagados con motivo de becas de estudio.
19. El Nº 19 del artículo 17 se refiere a las pensiones alimenticias que se deben por ley a determinadas personas, únicamente respecto de éstas.
20. El Nº 20 del artículo 17 se refiere a la constitución de la propiedad intelectual, como también la constitución de los derechos que se originen de acuerdo a los Títulos III, V y VI del Código de Minería y su artículo 72, sin perjuicio de los beneficios que se obtengan de dichos bienes.
21. El Nº 21 del artículo 17 se refiere a que constituye ingreso no constitutivo de renta el hecho de obtener de la autoridad una merced, una concesión o un permiso fiscal o municipal.
22. El Nº 22 del artículo 17 señala que no son constitutivas de renta las remisiones por ley de deudas, intereses u otras sanciones.
23. El Nº 23 del artículo 17 establece que no son constitutivos de renta los premios que otorgue el Estado y otras instituciones a personas con motivo de un galardón de tipo permanente por estudios, investigaciones y creaciones de ciencia o de arte, siempre que la persona beneficiada no tenga el carácter de trabajador o funcionario del órgano que entrega el estímulo.

Según el mismo número, quedan como ingreso no constitutivos de renta los premios del Sistema de Pronósticos y Apuestas del D.L. Nº 1.298 de 1975.

24. El Nº 24 del artículo 17 señala que no son ingresos constitutivos de renta los premios de rifa y beneficencia autorizadas previamente por decreto supremo.

25. El N° 25 del artículo 17 señala que no son constitutivos de renta los reajustes y amortizaciones de instrumentos de valor emitidos por cuenta o con garantía del Estado e instrumentos de valor de carácter hipotecario.

El mismo precepto excluye como ingreso constitutivo de renta a los reajustes que en operaciones de crédito de dinero de cualquier naturaleza o instrumentos financieros fijen las partes o por el emisor del instrumento, sólo hasta las sumas o cantidades que se determine conforme al procedimiento de corrección monetaria del artículo 41 bis.

26. El N° 26 del artículo 17 establece como ingresos no constitutivos de renta a los montepíos de la ley N° 5.311.

27. El N° 27 del artículo 17 señala que no son ingresos constitutivos de renta las gratificaciones de zona establecidas o pagadas en virtud de una ley.

28. El N° 28 del artículo 17 establece que no constituye renta el monto de los reajustes que, de conformidad a las disposiciones del párrafo 3° del Título V de la Ley de Impuesto a la Renta, proceda respecto de los pagos provisionales mensuales efectuados por contribuyentes.

Se refiere este número a la corrección monetaria que se efectúa respecto de los pagos provisionales mensuales que efectúan en el ejercicio los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría, Global Complementario y Adicional.

29. El N° 29 del artículo 17 señala que no son ingresos constitutivos de renta los que otras leyes no consideren renta o que se imputen a capital.

Un ejemplo de lo anterior, lo constituiría la bonificación por contratación de mano de obra del D.L. N° 889.

30. El N° 30 del artículo 17 señala que no es constitutiva de renta la parte de los gananciales que uno de los cónyuges, sus herederos o cesionarios, perciba del otro cónyuge, sus herederos o cesionarios, como consecuencia del término del régimen patrimonial de participación en los gananciales.

V. EL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA

A. ACTIVIDADES COMPRENDIDAS EN LA CATEGORIA

Este es el impuesto que recae sobre los ingresos constitutivos de renta, ya sea devengados o percibidos por aquellos contribuyentes que están señalados en el artículo 20 de la ley de Impuesto a la Renta y que consisten en la explotación de un capital.

Analizaremos en primer lugar las actividades cuyas rentas devengadas o percibidas dan lugar a este impuesto, cuya tasa es del 15% sobre utilidades líquidas.

a. Rentas provenientes de bienes raíces: artículo 20 N° 1

Estamos en presencia de las rentas que provienen de la explotación de bienes raíces, debiéndose distinguir entre bienes raíces agrícolas y no agrícolas.

1. Bienes raíces agrícolas.

En este caso, los contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas se verán gravados de la siguiente manera:

1.1. Contribuyentes gravados en renta efectiva.

En renta efectiva, por regla general, pudiendo rebajar del monto del impuesto a pagar el impuesto territorial pagado en el ejercicio.

Si de imputar como crédito el impuesto territorial contra el Impuesto de Primera Categoría y resulta un excedente, éste se perderá, ya que no es susceptible de imputación ni devolución.

El impuesto territorial que se rebaja del Impuesto de Primera Categoría en este régimen de renta efectiva deberá serlo reajustado conforme la variación del I.P.C. entre el último día del mes anterior a la fecha de pago y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio.

Están obligados a tributar en renta efectiva los siguientes agricultores:

- 1.1.1. Los que estén constituidos como sociedad anónima.
- 1.1.2. Los que tengan ventas netas anuales superiores a 8.000 unidades tributarias mensuales.

En relación a este límite de ventas anuales, se deben comprender no sólo las ventas del contribuyente como tal, sino que el total de ventas del giro agrícola de otras sociedades con las que se encuentre relacionado, excluidas las sociedades anónimas abiertas.

- 1.1.3. Las comunidades, cooperativas o sociedades de personas que no estén constituidas sólo por personas naturales.
- 1.1.4. Aquellos contribuyentes afectos tanto por rentas como agricultores y por otras actividades del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta.

La letra c) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta establece que las rentas que se obtengan del arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión

o uso temporal de bienes raíces agrícolas, tributarán en régimen de renta efectiva, acreditada mediante el contrato respectivo, incluyéndose como renta el valor de mejoras útiles, contribuciones, beneficios y demás desembolsos convenidos en el contrato o posteriormente autorizados, siempre que no se encuentren sujetos a la condición de reintegro y queden a beneficio del arrendador, subarrendador, nudo propietario o cedente.

Respecto de los contribuyentes de esta letra, también opera el crédito del impuesto territorial pagado en el ejercicio.

1.2. Normas sobre relacionamiento de sociedades.

Se entiende que el contribuyente está relacionado con una sociedad en los siguientes casos:

- 1.2.1. Si la sociedad es de personas y dispone de facultades de administración o si participa con más del 10% de las utilidades.
- 1.2.2. Si la sociedad es anónima cerrada y el contribuyente es dueño, usufructuario o a cualquier título tiene derecho a más del 10% de las acciones o utilidades o votos en la junta de accionistas.
- 1.2.3. Si el contribuyente es partícipe en más del 10% en un contrato de asociación u otro negocio fiduciario en que la sociedad es gestora.
- 1.2.4. Si la persona, de acuerdo con las reglas anteriores, está relacionada con una sociedad y ésta, a su vez, está relacionada con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente.

Lo anterior supone que el criterio de relación para calcular el total de ventas para el tope de las 8.000 unidades tributarias mensuales opera no sólo respecto de las sociedades en que tenga participación en los términos directos ya señalados el contribuyente, sino que también con respecto a las sociedades en que tiene participación y que a su vez, están vinculadas con otras sociedades agrícolas.

1.3. Contribuyentes en régimen de presunción.

Los contribuyentes que no se encuentren en las situaciones descritas en el número anterior podrán tributar en régimen de presunción, el cual asciende al 10% del avalúo fiscal del inmueble si es propietario y al 4% del avalúo fiscal del inmueble si es arrendatario o mero tenedor.

El inciso noveno del artículo 20 N° 1 letra b) del D.L. N° 824 señala que si se está en presencia de un contribuyente que conforme a las normas antes analizadas y que debiese tributar en renta efectiva, podrá tributar en renta presunta, siempre que sus ventas anuales no excedan de mil unidades tributarias mensuales, descartándose la aplicación de la norma de relación del contribuyente con otras sociedades.

Es posible que el contribuyente que se encuentre en régimen de presunción decida optar por tributar con renta efectiva, debiendo ejercerse dentro de los dos primeros meses de cada año comercial dicha opción, no pudiendo reincorporarse a futuro al régimen de renta presunta.

Finalmente, es necesario señalar que el contribuyente agricultor que tributa en régimen de presunción tendrá derecho a rebajar como crédito contra el impuesto determinado, el impuesto territorial pagado durante el ejercicio.

En este caso, al igual que el agricultor que tramita en régimen de renta efectiva, si el impuesto territorial imputado como crédito es superior al impuesto a pagar, el excedente no podrá imputarse ni solicitarse su devolución.

2. Bienes raíces no agrícolas.

Se debe distinguir el tratamiento de ellos, en cuanto a si el que los explota lo hace en calidad de propietario o usufructuario o no.

2.1. Propietario o usufructuario.

Conforme al artículo 20 N° 1 letra d), también opera un régimen de presunción de renta respecto de la explotación de bienes raíces no agrícolas, consistente en un 7% del avalúo fiscal respecto del propietario o usufructuario.

Ahora, si se desea declarar la renta efectiva, ello debería hacerse conforme a las normas generales, que emita el director, debiendo precisarse que, en todo caso, se tributaría en renta efectiva, siempre que ésta exceda del 11% del avalúo fiscal.

Ahora, si se trata de sociedades anónimas que exploten bienes raíces no agrícolas, se gravará la renta efectiva, pudiendo rebajarse del impuesto a pagar el impuesto territorial pagado en el ejercicio reajustado.

Finalmente, debemos señalar que tampoco opera la presunción respecto de aquellos que explotan bienes raíces no agrícolas destinados al uso de su propietario o su familia, como también respecto de los bienes acogidos al D.F.L. N° 2 de 1959 y de la ley N° 9.135.

2.2. No propietario o usufructuario.

Quien explota los bienes raíces agrícolas en calidad distinta a la de propietario o usufructuario, deberá tributar conforme renta efectiva.

b. Rentas provenientes de capitales mobiliarios. Artículo 20 N° 2.

Se refiere este número a las rentas que provengan de capitales mobiliarios, consistentes en intereses, pensiones o cualquier otro ingreso que provenga del dominio, posesión o mera tenencia de esos instrumentos.

Se establecen por el N° 2 del artículo 20 diversos instrumentos que dan rentabilidad, esencialmente, depósitos y títulos de créditos.

En cuanto al momento en que se devenga el impuesto, en este caso debemos señalar que ello ocurre cuando se perciben las rentas.

Este impuesto es de retención y los agentes que paguen las rentas ya aludidas deberán retener el 15% como tasa.

Ahora, si estas rentas provienen de una inversión del patrimonio de contribuyentes que desarrollan actividades de los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, tributarán conforme a dichos números.

Sobre el particular, se viene a establecer exenciones en el artículo 39 N° 4 de la ley, que transuntan una política económica de incentivo al ahorro y a la inversión y que traen como consecuencia que las rentas de dichos instrumentos están exentos del Impuesto de Primera Categoría.

c. Rentas de actividades del número 3 del artículo 20.

Este se refiere a las rentas que provienen de las actividades industriales y comerciales, en general.

En efecto, el art. 20 N° 3 efectúa una enumeración de actividades cuyas rentas devengadas o percibidas dan lugar a que se configure el hecho gravado. Esta enumeración es taxativa e incluye a las siguientes actividades:

1. Industria y comercio, entendida la primera en una acepción amplia como procesos industriales que implican tanto transformación como valor agregado a insumos y materias primas.

En cuanto al comercio, se debe entender éste en una manifestación concreta de la actividad comercial tradicional y no en un concepto tan amplio como el del artículo 3º del Código de Comercio.

2. La minería, extracción de riquezas del mar y demás actividades extractivas.

En este aspecto se involucran las actividades extractivas y de explotación de recursos naturales tanto renovables como no renovables.

3. Compañías aéreas, de seguros, bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, empresas financieras y otras análogas.

Estas actividades tienen como factor común que son prestaciones de servicios en que predomina el capital.

4. Constructoras.

Se trata de una actividad en que el capital constituye un factor productivo esencial, por lo cual las rentas que ellas generan están en esta categoría.

5. Periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.

d. Rentas de actividades del N° 4 del artículo 20.

En este número se advierten rentas que provienen de ciertos servicios en que predomina el capital por sobre el trabajo:

1. Corredores, sean o no titulados, quedando excluidos los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal sin que empleen capital.
2. Comisionistas con oficina establecida, siendo esta última la que hace que este contribuyente quede en esta categoría.
3. Martilleros.
4. Agentes de aduana, embarcadores y otros que intervienen en el comercio marítimo, portuario y aduanero.
5. Agentes de seguros que estén constituidos como personas jurídicas.
6. Colegios, academias e institutos de enseñanza particulares y otros establecimientos particulares de este género.

En este número quedan comprendidos todos los establecimientos de educación particulares, tales como preuniversitarios, centros de formación técnica, etc.

7. Clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares.
8. Empresas de diversión y esparcimiento.

e. Rentas de actividades del N° 5 del artículo 20.

Se encuentran en este número todas las rentas percibidas o devengadas cuya tributación no está expresamente establecida en esta categoría ni se encuentra exenta.

Sabemos que el artículo 20 viene en incorporar a la Primera Categoría las rentas percibidas o devengadas de actividades en que predomina el capital.

De ahí entonces, se debe tener presente que lo que este N° 5 establece es que cualquier renta devengada o percibida que no esté expresamente enumerada y que constituya la explotación de un capital queda radicada en la 1ª categoría.

f. Rentas de premios de Lotería.

Se aplicará en calidad de impuesto único la tasa del 15% respecto de los premios de Lotería, incluso los premios correspondientes a boletos no vendidos o no cobrados en el sorteo anterior.

B. LA BASE IMPONIBLE: DETERMINACION DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE

Los artículos 29 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta vienen a establecer el procedimiento en virtud del cual llegaremos a determinar la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría, esto es, la base imponible afecta a la tasa del 15%.

Este procedimiento implica considerar las siguientes fases o etapas:

a. Los ingresos brutos.

Los ingresos brutos son aquellos que se derivan de la explotación de bienes y actividades incluidas en la categoría.

Se incluyen todos los ingresos, exceptuados los no constitutivos de renta del artículo 17 de la citada ley. Sin embargo, tratándose de contribuyentes que deben o puedan llevar contabilidad fidedigna, los reajustes de ciertos títulos del N° 25 y los pagos provisionales mensuales del N° 28 del artículo 17, van a considerarse dentro de los ingresos

brutos. Asimismo, se considerarán ingresos brutos las rentas referidas en el número 2 del artículo 20, esto es, rentas de capitales mobiliarios, siendo incluidas estas cantidades en los ingresos brutos del año en que sean devengados, salvo las rentas del art. 20 N° 2 que se incluirán en el año que se perciban.

Estos contribuyentes podrán rebajar del impuesto el importe del gravamen retenido sobre dichas rentas que para estos efectos tendrá el carácter de pago provisional.

El artículo 29 de la ley señala las siguientes reglas con respecto a los siguientes ingresos brutos:

- 1.1. Contratos de promesa de venta de inmuebles, que se incluirán en el año que se suscriba el contrato de venta correspondiente.
- 1.2. Contratos de construcción por suma alzada; el ingreso bruto estará constituido por el valor de la obra ejecutada y se incluirá en el ejercicio en que se formule el cobro respectivo.
- 1.3. El ingreso bruto de los servicios de conservación, reparación y explotación de una obra de uso público en concesión será equivalente a la diferencia que resulte de restar del ingreso total mensual percibido por el concesionario por concepto de explotación de la concesión la cantidad que resulte de dividir el costo total de la obra por el número de meses de explotación efectiva o, si lo desea el concesionario, por un tercio del plazo.

Para los contribuyentes que se encuentren en los números 1, 3, 4 y 5, excluidos, por lo tanto, los que obtienen rentas de capitales mobiliarios, es posible pasar de ingresos brutos a renta bruta.

b. Renta bruta.

Es aquella que resulta de deducir de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieren para producir la renta.

El artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Renta da reglas en relación al costo directo, distinguiendo entre las mercaderías adquiridas en el país y las importadas:

1. Adquiridas en el país.

Tratándose de mercaderías adquiridas en el país, el costo directo será el valor o precio de adquisición, según la factura, contrato o convención y optativamente el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente.

2. Internadas.

Si se trata de mercaderías internadas al país, se considerará costo directo el valor CIF, esto es, el costo del producto, el seguro y el flete, más los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente el flete y seguros hasta la bodega del importador.

El propio artículo 30 da reglas en relación a los minerales, a las promesas de venta y otros costos directos.

3. Producidas por el contribuyente.

En el caso de bienes producidos o elaborados por el contribuyente, se considerará como costo directo el valor de la materia prima y el valor de la mano de obra.

4. Métodos para determinar el costo directo.

El artículo 30 inciso segundo señala que en el caso del costo directo de venta de mercaderías, materias primas y otros bienes del activo realizable o en el caso de determinar costo directo de los mismos bienes cuando se apliquen a procesos productivos y/o artículos terminados o en proceso, deberán utilizarse los costos más anti-

guos, sin perjuicio de que el contribuyente utilice el método costo promedio ponderado.

5. Situación de construcción de obra de uso público.

El artículo 30 inciso quinto de la ley señala que tratándose de la construcción de una obra de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra, el costo representado por el valor total de la obra deberá deducirse en el ejercicio en que se inicie la explotación de la obra.

c. Renta líquida.

Para llegar a ella se deben deducir de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, concepto distinto del de costo directo, ya que el gasto no está involucrado en el proceso productivo como insumo o materia prima, sino que esencialmente estamos en presencia de desembolsos a que se debió recurrir para alcanzar la renta generada en el ejercicio.

El artículo 31 consagra un catálogo de desembolsos que constituyen gasto necesario y que deben deducirse de la renta bruta para dar lugar a la renta líquida, en una enumeración que no es taxativa y que pasamos a analizar:

1. Intereses pagados o devengados sobre cantidades adeudadas durante el año a que se refiere el impuesto, excluyéndose los intereses y reajustes pagados o adeudados por préstamos o créditos empleados en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en la primera categoría.
2. Los impuestos establecidos por la leyes chilenas, siempre que estén relacionados con el giro de la empresa y siempre que no sean los demás impuestos del mismo D.L. N° 824, ni los que recaen

sobre bienes raíces o sean contribuciones especiales de fomento o mejoramiento.

Expresamente el texto de la ley establece que tampoco procede el gasto necesario respecto de impuestos que hayan sido sustituidos por una inversión a beneficio del contribuyente.

3. Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, incluidas las que se producen como consecuencia de los delitos contra la propiedad.

El citado artículo señala que se podrán deducir las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, debiendo imputarse las pérdidas a las utilidades no retiradas o distribuidas y a las que se obtienen en el período siguiente al de las pérdidas y si no son absorbidas por las utilidades señaladas, la diferencia se imputará al ejercicio siguiente y así sucesivamente.

4. Los créditos incobrables y castigados durante el año, siempre que se hayan contabilizado oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

En relación a esta materia, se debe señalar que las provisiones y castigos de los créditos incluidos en la cartera vencida de los bancos e instituciones financieras se efectuará conforme a las normas que dicten en conjunto el Servicio de Impuestos Internos y la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras.

También es posible deducir como gasto, en base a las instrucciones generales, las remisiones de créditos riesgosos que efectúen los bancos e instituciones en la parte que se puedan acoger a provisiones que permita la normativa de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras en cuanto a la clasificación de cartera de créditos.

El propio N° 4 del artículo 31 señala que las normas generales que se dicten conforme a él deberán contener, a lo menos:

- 4.1. Que se trate de créditos clasificados en las dos últimas categorías de riesgo.
 - 4.2. Que el crédito de que se trata haya permanecido en algunas de las categorías indicadas a lo menos por el período de un año, desde que se haya pronunciado sobre ella la Superintendencia.
5. Una cuota anual de depreciación que sufren los bienes físicos del activo movilizado.

Se cuenta la depreciación a partir de la fecha de su utilización en la empresa y se calcula sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización conforme al procedimiento de corrección monetaria del artículo 41.

Será el Servicio el que, a través de normas generales, va a determinar el porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación y que dirá relación con los años de vida útil del bien.

6. Los sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales y, asimismo, los gastos de representación.

Este precepto alude a todas las formas de remuneración que perciben los trabajadores y las indemnizaciones, cualquiera sea su naturaleza.

En cuanto a los gastos de representación, ellos deben estar claramente acreditados.

También se señala por el N° 6 del artículo 31 que constituyen gasto necesario para producir la renta las participaciones y gratificaciones voluntarias, siempre que cumplan las siguientes exigencias:

- 6.1. Se paguen o abonen en cuenta.
- 6.2. Sean repartidas a los trabajadores en proporción a su remuneración pagada en el ejercicio, como también a su antigüedad, cargas familiares y otros criterios generales y uniformes para todos los trabajadores.

El inciso segundo del artículo 31 N° 6 de la Ley de Impuesto a la Renta señala que tratándose de personas que pudiesen por su posición en la empresa haber influido en la fijación de sus remuneraciones, sólo podrán considerarse como gasto necesario en la parte que según la Dirección Regional sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas y a los servicios prestados, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos.

Si se está en presencia de socio de sociedades de personas, socio gestor en sociedades comanditas por acciones y el empresario individual que preste servicios en la empresa, sólo podrá deducirse como gasto el monto que hubiese estado afecto a cotizaciones previsionales.

- 7.- Las donaciones con fines de realización de programas de instrucción básica o media gratuita, técnica, profesional o universitaria en el país, sólo si no exceden del 2% de la renta líquida imponible de la empresa o del 1,6% del capital propio de la empresa al término del correspondiente ejercicio.

También constituyen gasto necesario las donaciones que se efectúen a los Cuerpos de Bomberos de la República, al Fondo de Solidaridad Nacional, al Fondo de Abastecimiento Comunitario, al

Servicio Nacional de Menores y a los Comités Habitacionales Comunales.

Expresamente señala el artículo 31 N° 7, destacando el rol de beneficio que tiene el tratamiento como gasto de estas donaciones, que ellas no requerirán del trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos.

Se deben relacionar estas donaciones como gasto necesario con las donaciones que constituyen un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría ya analizada.

8. Los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado o realizable.
9. Los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos. El mismo texto de la ley establece que si la fecha de duración de la empresa conforme su escritura es inferior a 6 años, se podrán amortizar los gastos en el número de años que abarque su existencia legal.
10. Los gastos incurridos en la promoción y colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, pudiendo el contribuyente prorratarlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos, contados desde que se generaron dichos gastos.
11. Los gastos incurridos en investigación científica y tecnológica en interés de la empresa, aun cuando no sean necesarios para pro-

ducir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos, a elección del contribuyente.

12. Se incorpora como gasto necesario a partir de la ley Nº 19.506, los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos allí indicados, esto es, las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías y otras prestaciones similares. Se admite como gasto sólo hasta el 4% de los ingresos vía ventas o servicios.

Es posible que no se aplique el límite señalado si se está en presencia de que entre el contribuyente y el beneficiario no existe o no haya existido relación directa o indirecta en cuanto al capital, control o administración de uno u otro, debiendo formularse declaración jurada en que se indique que no se dio tal relación.

También no se da la relación si en el país de domicilio del beneficio de la renta la tasa con que se grava es igual o superior al 30%

13. Por reforma de la ley Nº 19.506, se agrega el siguiente inciso segundo que incorpora desembolsos por bienes y servicios en el extranjero que no constituyen materias primas o insumos, por lo que no se pueden deducir como costo directo. Se señala que se acreditarán como gasto necesario en base a los respectivos documentos emitidos conforme a las disposiciones legales del respectivo país. Sin embargo, el citado precepto señala que deberá contener, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, según el caso, naturaleza de la operación y fecha y monto de la misma.

Es posible que el Servicio de Impuestos Internos exija traducción de los instrumentos en los que constan estos actos.

Incluso más: es posible, según el mismo artículo 31 inciso segundo, que el Director Regional autorice la deducción como gasto neces-

rio de desembolsos que sean razonables y necesarios para la operación del contribuyente, considerándose algunos factores como la relación entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

14. Exclusión de gastos

De antemano se debe precisar que se excluyen como gasto necesario la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, como la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares cuando no sea el giro habitual y en general los gastos para su mantención y funcionamiento (repuestos, lubricantes, seguros, etc.).

15. Ajustes a la renta líquida.

El artículo 32 de la Ley de Impuesto a la Renta establece que la renta líquida determinada conforme al artículo 31 debe ser objeto de los ajustes que en dicho precepto se señalan, siguiéndose las normas que señala, a su vez, el artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Señala el citado artículo 32 que se procederá a efectuar a la renta líquida ya determinada las siguientes deducciones:

- 15.1. Monto del reajuste del capital propio inicial del ejercicio.
- 15.2. El monto del reajuste de los aumentos que experimenta el capital propio del ejercicio.
- 15.3. El monto del reajuste de los pasivos exigibles, reajustables o en moneda extranjera, en cuanto no estén deducidos conforme a los artículos 30 y 31 y siempre que se relacionen con el giro o negocio de la empresa.

Se alude esencialmente a correcciones monetarias del ejercicio respectivo, las que se sujetarán al procedimiento del artículo 41 de la ley.

El artículo 32 indica, a su vez, que se agregarán a la renta líquida los siguientes conceptos:

- 15.4. Monto de reajuste de disminuciones de capital propio inicial del ejercicio.
- 15.5. Monto de los ajustes del activo a que se refieren los números 2 al 9 del artículo 41 de la misma ley, a menos que constituyan parte de la renta líquida.

Estas agregaciones aluden esencialmente a la corrección monetaria (reajustabilidad) que se aplique sobre los siguientes conceptos:

- 15.5.1. *Valor neto inicial de los bienes físicos del activo inmovilizado.*
- 15.5.2. Valor de adquisición o costo directo de bienes físicos del activo realizable.
- 15.5.3. Valor de créditos o derechos en moneda extranjera o reajustables.
- 15.5.4. Valor de las existencias en moneda extranjera y de monedas de oro.
- 15.5.5. Valor de derechos de llave, pertenencias y concesiones mineras y otros intangibles.
- 15.5.6. Monto de los gastos de organización y puesta en marcha.

15.5.7. Valor de acciones de sociedades anónimas.

15.5.8. Aportes a sociedades de personas.

Se debe dejar expresa constancia que la agregación a la renta líquida imponible lo es de la reajustabilidad que conforme al artículo 41 recae sobre los conceptos antes señalados, salvo que se hubiesen ingresado como parte de los ingresos brutos.

d. Renta líquida imponible.

Constituye la base imponible del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta y que se obtiene una vez hechas a la renta líquida las operaciones las adicciones y deducciones del artículo 33.

El citado artículo 33 consagra partidas que se deben agregar o deducir a la renta líquida antes determinada, dando como resultado la renta líquida imponible. Analizaremos a continuación cada una de las agregaciones y deducciones:

1. Agregaciones.

Las agregaciones que vamos a analizar se harán efectivas siempre que ellas hayan disminuido la renta líquida imponible de primera categoría:

1.1. Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años. Estos conceptos se dedujeron como gasto necesario conforme al artículo 31 N° 6.

1.2. Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por los contribuyentes.

- 1.3. Las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al costo de los bienes citados.
- 1.4. Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o rentas exentas, los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan.
- 1.5. Los gastos o desembolsos por el uso o goce que no sea necesario para producir la renta de bienes a título gratuito o avaluadas en un valor inferior al costo, aplicándose en este caso la presunción del artículo 21 inciso primero.

Procede esta agregación siempre que se trate de gastos o desembolsos de personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa haya podido influir en la fijación de su remuneración.

Asimismo, procede respecto de accionistas de sociedades anónimas abiertas que sean dueños del 10% o más de las acciones y del empresario individual o socios de sociedades de personas y a personas que en general tengan interés en la sociedad o empresa.

- 1.6. Las cantidades que el artículo 31 no autoriza deducir como gasto necesario o el exceso de los márgenes permitidos por la ley o por resoluciones que emanen de la Dirección Regional del Servicio.

2. Deducciones.

El artículo 33 en su Nº 2 establece una serie de partidas que se deben deducir de la renta líquida para llegar a la renta líquida imponible:

- 2.1. Las sumas que corresponden a dividendos que se perciban y a las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente, siempre que no se trate de empresa o sociedades constituidas fuera del país, aunque se hayan constituido conforme a la ley chilena.
- 2.2. Rentas exentas de la Ley de Impuesto a la Renta o leyes especiales chilenas.

Hecha la operación antes descrita, tenemos la renta líquida imponible a la cual se le deberá aplicar la tasa del 15%.

C. TASA DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA

Como ya se ha señalado la tasa que se aplica a la renta líquida imponible de primera categoría es una tasa proporcional del 15%.

D. CREDITOS QUE PROCEDEN CONTRA EL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA DETERMINADO

Una vez determinado el impuesto, es menester analizar los créditos que tanto la Ley de Impuesto a la Renta como otros cuerpos legales establecen como deducibles de dicho tributo.

Analizaremos los créditos, distinguiendo entre créditos cuyos excedentes no pueden ser imputados en los ejercicios posteriores ni solicitarse su devolución y los créditos cuyo excedente se puede imputar a los ejercicios posteriores.

a. Créditos cuyos excedentes no pueden ser imputados en los ejercicios posteriores ni solicitarse su devolución.

1. Crédito por rentas de fondos mutuos.

Existe para los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría gravados por la rentabilidad de las inversiones en fondos mutuos,

el derecho de rebajar como crédito el 5% del mayor valor declarado por la rentabilidad que arroje su participación en el fondo.

Para que ello proceda es menester que la inversión en acciones del fondo en promedio anual sea igual o superior al 50% del activo del fondo.

Ahora si, el fondo mutuo en que se efectúa la inversión tiene un promedio anual en acciones inferior al 50% y superior al 30%, el crédito alcanza al 3%

2. Crédito por contribuciones de bienes raíces.

Del impuesto que resulte de aplicar la tasa del 15% se procede a rebajar un crédito otorgado por la ley consistente en el impuesto territorial que afectó a los bienes raíces destinados al giro del negocio y correspondiente al ejercicio comercial respectivo.

Si el impuesto territorial excede del impuesto anual de primera categoría, el exceso no se devuelve ni se puede solicitar su imputación a otro tributo.

3. Crédito por adquisición de bienes del activo inmovilizado.

El art.33 bis del D.L. Nº 824 ha creado un incentivo fiscal a la inversión consistente en un crédito contra la base imponible de un 4% del valor de los bienes físicos del activo movilizado, ya sea nuevos o terminados de construir durante el ejercicio, incluidos los adquiridos mediante leasing.

Sólo se ven beneficiadas las empresas que tributan en Primera Categoría en régimen de contabilidad completa y el crédito en ningún caso podrá exceder de 500 U.T.M.

3.1. Ejercicio en que se puede hacer efectivo.

En cuanto al ejercicio en que se puede hacer efectivo, el artículo 33 bis hace distinciones:

- 3.1.1. En el ejercicio en que los bienes puedan ser utilizados o entrar en funcionamiento y en el que como unidad puedan ser objeto de corrección monetaria. Ejemplo: una máquina que se adquiere en el mes de mayo de 1996 y entra a operar en agosto del mismo año.
- 3.1.2. Si se trata de construcciones, se debe utilizar el crédito en el ejercicio en el cual se terminó la construcción y, por lo tanto, está en condiciones de ser utilizada en forma efectiva en la explotación de la empresa. Ejemplo: un galpón que como obra fue recibido y entró en funciones el mes de noviembre de 1996.
- 3.1.3. Si se trata de bienes arrendados con opción de compra (leasing), da derecho al crédito en el ejercicio en que se celebra el contrato de leasing respectivo.

3.2. Rubros que no dan derecho a crédito.

Por otro lado, el artículo 33 enumera los rubros que no dan derecho al crédito:

- 3.2.1. Adquisición de terrenos.
- 3.2.2. Bienes que se puedan utilizar para fines habitacionales.
- 3.2.3. Vehículos de transporte en general, salvo y excepcionalmente los camiones, camionetas de cabina simple y otros destinados exclusivamente al transporte de carga.

3.2.4. Desembolsos incurridos en obras de mantención o reparación de bienes del activo fijo.

3.2.5. Bienes no destinados al giro o que no presten utilidad efectiva y permanente en la explotación de la empresa.

3.2.6. Bienes del activo fijo adquiridos en el ejercicio, pero que a la fecha del balance ya no existen en la empresa.

Finalmente, debemos decir que el exceso de crédito se pierde, ya que no se puede solicitar su devolución, ni imputación ni guardarse para el próximo ejercicio.

4. Créditos por donaciones efectuadas de conformidad a la ley N° 18.985.

El texto del artículo 8° de la ley N° 19.985, modificado por la ley N° 19.227 consagra un crédito en favor de las donaciones con fines culturales.

Se dictó el D.S. N° 787 que contiene el texto del Reglamento del artículo 8° de la ley N° 18.985.

Este crédito consiste en que los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que declaren renta efectiva mediante contabilidad completa y los contribuyentes del Impuesto Global Complementario que tributen por rentas o ingresos efectivos efectúen donaciones en favor de universidades e institutos profesionales estatales o particulares reconocidos por el Estado, a bibliotecas abiertas al público en general o entidades que las administran, a corporaciones y fundaciones, sin fines de lucro cuyo objetivo exclusivo sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte y a bibliotecas de los establecimientos educacionales que permanezcan abiertas al público, conforme a la normativa vigente y a la aprobación de la SEREMI de educación respectiva.

El monto del crédito en análisis alcanza hasta el 50% de las sumas donadas, la que para efectos de la imputación como crédito al impuesto de Primera Categoría o al Global Complementario deberá ser reajustada de conformidad al mecanismo de los pagos provisionales mensuales. Es necesario hacer presente que las cantidades que se donan en conformidad a la ley N° 18.985 se incorporan a la base imponible del impuesto de Primera Categoría y al Global Complementario para efectos de que proceda el crédito.

El legislador ha establecido un límite con respecto al crédito, ya que no podrá exceder respecto de los contribuyentes afectos al impuesto de Primera Categoría del 2% de la renta líquida imponible y en caso de contribuyentes afectos al impuesto Global Complementario, no podrá exceder del 2% de la Renta Neta Global determinada a base de ingresos efectivos.

Las donaciones, según el texto de la ley, sólo pueden consistir en dinero en efectivo y se deducirán del impuesto de Primera Categoría o del Global en el ejercicio en que efectivamente se efectuó el desembolso respectivo.

Al respecto, es menester señalar que el contribuyente que efectúe la donación deberá obtener un certificado extendido por el donatario (quien recibe la donación) con las formalidades que señala la ley y el Reglamento.

El texto en comentario indica que el donatario debe para obtener la donación y originar el crédito tributario en comentario en favor del donante, presentar un proyecto a la Secretaría del Comité de Calificación de Donaciones Privadas o a los Departamentos Provinciales de Educación para su aprobación previa.

Los bienes muebles que se adquieran por la vía de este tipo de donaciones no podrán ser enajenados antes de los dos años contados desde su adquisición, y los muebles en un plazo de cinco,

debiendo destinarse los valores de dicha enajenación sólo al financiamiento de otros proyectos a desarrollar por el donatario.

5. Créditos por donaciones efectuadas conforme la ley Nº 19.247.

La ley Nº 19.247 de 1993, en su artículo 3º establece un crédito en favor de los contribuyentes de primera categoría que declaren renta efectiva en base a contabilidad completa que efectúen donaciones en favor de uno o más establecimientos educacionales administrados directamente por las municipalidades o sus corporaciones, los establecimientos de educación media técnico-profesional administrados conforme al D.L. Nº 3.166, las instituciones colaboradoras del Servicio Nacional de Menores que no tengan fines de lucro, los establecimientos de educación pre-básica gratuitos de propiedad de las municipalidades, la Junta Nacional de Jardines Infantiles o fundaciones privadas sin fines de lucro, con fines educacionales y los establecimientos de educación subvencionados de conformidad al D.F.L. Nº 5, mantenidos por corporaciones o fundaciones sin fines de lucro.

El crédito alcanza hasta el 50% de las sumas efectivamente pagadas en la donación no pudiendo exceder en caso alguno del 2% de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría y el total a deducir no podrá exceder en cada período tributario de 14.000 unidades tributarias mensuales, incluyéndose a todas las donaciones con fines educacionales del ejercicio.

Estas donaciones sólo consistirán en dinero y se deducirán como crédito del ejercicio en que efectivamente se efectuó la donación, integrando la base imponible del Impuesto de Primera Categoría las sumas donadas.

Al igual de lo que ocurría con las donaciones de la ley Nº 18.985, el donatario deberá extender un certificado conteniendo las especificaciones y formalidades que señale el Servicio.

Asimismo, se deberá presentar un proyecto educativo en que se cuantifiquen los recursos que se van a recibir y los destinos que a ellos se les va a dar, proyectos que serán presentados al Intendente Regional del domicilio del donatario.

Están liberadas del trámite de insinuación de las donaciones, las que se tratan por este texto legal.

b. Créditos cuyo excedente se puede imputar a ejercicios posteriores.

1. Crédito por donaciones a las universidades e institutos profesionales de la ley N° 18.681, modificada por la ley N° 18.775.

Este crédito se regula en la ley N° 19.681 y en el D.S. N° 340, Reglamento del artículo 69 de la ley N° 18.681

El artículo 69 de la ley N° 18.681 del año 1987 establece que los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta que tributan en renta efectiva mediante contabilidad completa o simplificada los que tributan en Global Complementario en base a utilidades efectivas podrán descontar como crédito en contra de los respectivos tributos el 50% de las donaciones que entreguen en dinero efectivo a título de donación a las universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado.

Para que opere este crédito la donación se debe acreditar con un certificado, emitido por la institución donataria, timbrado por el Servicio de Impuestos Internos que lleva la leyenda "Certificado que acredita la donación artículo 69 de la ley N° 18.681".

Se precisa por el citado cuerpo legal y su reglamento que las sumas que se van a rebajar como crédito deben integrar o formar parte de la base imponible de los impuestos respectivos.

El monto de este crédito asciende al 50% de las donaciones efectuadas en el año más el exceso de crédito generado en el ejercicio anterior y acumulado con un tope de 14.000 U.T.M.

Al igual que los beneficios antes analizados, no será necesario que se dé el trámite de insinuación de las donaciones.

La parte que no sea posible recuperar podrá ser objeto de ser considerado gasto necesario conforme al artículo 31 N° 7 de la Ley de Impuesto a la Renta, con tope del 2% de la Renta Líquida Imponible o del 1,6 por mil del capital propio.

Las donaciones que reciban las instituciones de educación superior antes aludidas sólo podrán ser destinadas a financiar adquisición de bienes inmuebles y de equipamiento, como a la readecuación de infraestructura; financiar proyectos de investigación emprendidos por las instituciones aludidas.

2. Crédito contra el Impuesto de Primera Categoría de la ley N° 19.420 (Ley Arica). Circular N° 50 del Servicio de Impuestos Internos.

Este crédito consagrado por la ley N° 19.420 y su reforma consiste en que los contribuyentes que efectúen una inversión superior a 2.000 U.T.M. en la Provincia de Arica y 1.000 U.T.M. en la Provincia de Parinacota destinada a la producción de bienes y la prestación de servicios, como proyectos inmobiliarios y turísticos podrán recuperar el 20% del activo inmovilizado de esa inversión definido por la ley, mediante un crédito que se hace efectivo contra el Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta.

La ley ha excluido del activo inmovilizado a los vehículos en general, a los bienes no sujetos a depreciación y los bienes que para efectos tributarios tengan una vida útil inferior a tres años. La modificación de la ley ha permitido incorporar dentro del activo

inmovilizado a grúas y otras maquinarias de igual naturaleza que la circular Nº 50 había impedido de recuperar en su inversión.

En lo referente a la construcción, la ley señala que el crédito se podrá recuperar siempre que se trate de edificaciones destinadas a fines turísticos y recreacionales con una superficie superior a 1.000 metros cuadrados y de, a lo menos, 5 unidades, incluyendo la modificación de la ley a las construcciones destinadas a oficinas, bodegas y locales comerciales.

Se debe precisar, que tratándose de las industrias que se acogen al regimen preferencial del art. 27 del D.F.L., esto es, exentas del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta, para gozar del beneficio, la ley les permite tributar en dicho impuesto hasta agotar el crédito del 20% del activo inmovilizado, volviendo al regimen de exención.

Es necesario señalar que en el caso de los industriales que se acojan a tributar en primera categoría para efectos de consumir el crédito, la ventaja se encuentra en que si bien no pagan dicho tributo, los retiros y distribuciones de utilidades líquidas que constituyen la renta bruta global se verán disminuidos por el Impuesto de Primera Categoría determinado en el ejercicio y que se vio absorbido por el crédito establecido por la ley, quedando una renta neta global inferior, alcanzando el incentivo al Impuesto Global Complementario que grava a las personas.

La ley señala que el plazo para acogerse al crédito por la inversión es hasta el 31 de diciembre de 1998, sin perjuicio que el Presidente de la República pueda prorrogarlo por un decreto supremo hasta el 31 de diciembre del año 2000, pudiendo el contribuyente que ejecuta su proyecto de inversión, postergar hasta en un ejercicio el hacer efectivo el beneficio.

Se debe tener presente que este crédito es incompatible con cualquier beneficio que se establezca en favor de la Primera Región,

llegando a concluirse que el crédito general del artículo 33 bis por la inversión en activo inmovilizado, ascendente al 4% de dicha inversión es plenamente compatible con el crédito de la Ley Arica, siendo la circular N° 50 del Servicio de Impuestos Internos la que establece la forma de imputar dicho crédito en armonía al crédito del 20% en estudio.

Finalmente se debe precisar que este instrumento es a corto plazo, ya que se establece como término ineludible el año 2020 en que se deben consumir.

E. ACTIVIDADES DE LA PRIMERA CATEGORIA ACOGIDAS A REGIMEN DE BASE PRESUNTA

Hasta el momento hemos analizado que como regla general los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría por sus rentas percibidas o devengadas son los que determinan dichas rentas por contabilidad completa.

Sin embargo, en la Primera Categoría existen contribuyentes que tributan en base a presunción que son los siguientes:

a. Agricultores, ya analizados.

b. Mineros de mediana importancia.

Es el artículo 34 N° 1 del D.L. N° 824 el que viene a señalar la tributación de los mineros que no tengan el carácter de artesanales.

Los mineros artesanales son, conforme el artículo 22 N° 1, las personas que trabajan personalmente una mina y/o planta de beneficio de minerales, propia o ajena, con o sin la ayuda de su familia y con un máximo de cinco dependientes asalariados, quedando dentro de esta denominación las sociedades legales mineras que no tengan más de seis socios y las cooperativas mineras, en ambos casos siendo los socios o cooperados mineros artesanales.

Todos los que no tengan el carácter de mineros artesanales conforme el artículo 22 antes aludido y que a su vez no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones o que posean o exploten yacimientos mineros cuyas ventas anuales excedan de 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso o cuyas ventas anuales, cualquiera sea el mineral, exceda de 6.000 unidades tributarias mensuales podrán tributar en un régimen de presunción a que alude el N° 1 del artículo 34 consistente en los porcentajes del 4%, 6%, 10%, 15% y 20% en atención al precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo.

c. Contribuyentes que explotan vehículos motorizados de transporte terrestre de pasajeros o carga ajena.

Según el artículo 34 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, estos contribuyentes determinan su base imponible en un régimen de presunción.

Al respecto, el artículo 34 bis consagra las siguientes reglas:

1. Transporte de pasajeros.

Se presume de derecho, esto es, no se admite prueba en contrario, que la renta líquida imponible de los contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones y que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros, es equivalente al 10% del valor corriente en plaza de cada vehículo, determinado por el Servicio al 1º de enero de cada año en que se deba declarar el impuesto.

2. Transporte de carga.

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones y que cumplan los demás requisitos del artículo 34 bis

Nº 3 y que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte de carga ajena, es equivalente al 10% del valor corriente en plaza de cada vehículo y su respectivo remolque, acoplado o carro similar, determinado por el Servicio de Impuestos Internos al día 1º de enero del año en que deba declararse el impuesto.

El precepto en análisis indica que para acogerse a este régimen de presunción, si se trata de personas jurídicas o sociedades de personas, ellas deberán estar constituidas sólo por personas naturales.

Este régimen de presunción no operará respecto de contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría por las cuales deban declarar impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa.

El artículo 34 bis Nº 3 indica que en ningún caso se podrán acoger al régimen de presunción en análisis los contribuyentes que tengan facturados servicios al término del ejercicio por una suma superior de 3.000 unidades tributarias mensuales. Para estos efectos se deberán sumar a sus servicios facturados el total de servicios que facturen sociedades, excluyendo las sociedades anónimas abiertas y, en su caso las comunidades en que esté relacionado y que realicen transporte de carga ajena.

Si como resultado de la operación anterior, se excede el máximo de las 3.000 unidades tributarias mensuales, tanto el contribuyente como las sociedades o comunidades relacionadas deberán tributar conforme al régimen de renta efectiva determinada por contabilidad completa.

Al igual que las normas de los agricultores, el artículo 34 bis Nº 3 indica que a pesar de no darse alguno o todos los requisitos para acceder al régimen de presunción, el contribuyente podrá de todas maneras tributar en dicho régimen siempre y cuando sus ventas

anuales no excedan de 1.000 unidades tributarias mensuales. Se advierte a todas luces que es una copia exacta de la norma antes analizada del artículo 20 N° 1 letra b) establecido con respecto a los agricultores, ya que se señala la expresión "ventas anuales", siendo que los transportistas prestan un servicio.

Al igual que las normas de los agricultores, el artículo 34 bis N° 3 indica que los transportistas de carga ajena podrán optar por tributar en régimen de renta efectiva, según contabilidad completa y una vez ejercida dicha opción no podrán volver al régimen de renta presunta. Esta opción podrá ejercerse dentro de los dos primeros meses de cada año comercial, entendiéndose que las rentas obtenidas a partir de dicho año tributarán en el régimen de renta efectiva.

Existe una norma que pudiera llevar a confusión con respecto a la relación contribuyente con sociedades y otras personas jurídicas, ya que el inciso penúltimo del artículo 34 bis hace aplicable las normas de relación del artículo 20 N° 1 letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta. En efecto, antes se analizaron normas de relación del artículo 34 con sociedades y demás personas jurídicas sin indicarse guarismos para alcanzar esa relación, razón por la cual se deben aplicar los porcentajes que la disposición aludida consagra.

El contribuyente que por efecto de las normas de relación deba declarar conforme renta efectiva, deberá comunicar ese hecho a los comuneros y socios con que esté relacionado.

d. Régimen Tributario de los pequeños contribuyentes del artículo 22 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Hemos analizado el régimen de tributación de los contribuyentes de la Primera Categoría. Sin embargo, es posible que contribuyentes que desarrollen actividades de alguno de los números del artículo 20 sean contribuyentes con poca instrucción o que las desarrollen en forma artesanal.

Frente a esta situación especial surge el artículo 22 de la Ley de Impuesto a la Renta, el que hace aplicable a los contribuyentes allí enumerados un régimen tributario de un impuesto único:

1. Pequeños mineros.

Se entiende por tales a las personas que trabajan personalmente una mina y/o planta de beneficio de minerales, propias o ajenas, con o sin la ayuda de su familia y con un máximo de cinco dependientes asalariados, quedando dentro de esta denominación las sociedades legales mineras que no tengan más de seis socios y las cooperativas mineras, en ambos casos siendo los socios o cooperados mineros artesanales.

Estos contribuyentes tributan conforme el artículo 23 de la misma ley con un impuesto único sustitutivo aplicable sobre el valor neto de las ventas, esto es, el precio recibido por el mineral, excluida o deducida la renta del arrendamiento o regalía, si es que procede.

La tasa aplicable a la base antes señalada será en porcentajes del 1%, 2% y 4%, según el precio internacional del cobre.

Si se trata de oro o plata, el Servicio de Impuestos Internos, previo informe el Ministerio de Minería, determinará la equivalencia respecto del precio de dichos minerales.

Si se trata de otros productos mineros que no sean cobre, oro o plata, el porcentaje a aplicar es del 2% sobre el valor neto de la venta.

Estos contribuyentes podrán optar a tributar conforme al régimen de presunción del artículo 34 antes analizado.

2. Los pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública.

Se entiende por tales, según el N° 2 del artículo 22, a las personas naturales que prestan servicios o venden productos en la vía

pública, en forma ambulante o estacionada y directamente al público, según calificación que quedará determinada en el respectivo permiso municipal, sin perjuicio de la facultad del Director Regional para excluir a determinados contribuyentes del régimen que se les va a aplicar, ello cuando existan circunstancias que los coloquen en situación de excepción con respecto del resto de los contribuyentes de su misma actividad o cuando la rentabilidad de sus negocios no se compadezca con la tributación especial a que están sometidos.

Se trata en esencia de contribuyentes que, si bien están dentro del artículo 20 N° 3, van a tener un régimen especial de tributación por sus características también especiales, las que si desaparecen deberán tributar conforme los artículos 29 y siguientes ya analizados.

El artículo 24 establece una tasa fija respecto de estos contribuyentes como impuesto anual de media unidad tributaria mensual vigente en el mes que se haga exigible el tributo.

3. Los suplementeros.

Son los pequeños comerciantes que ejerciten la actividad de vender en la vía pública periódicos, revistas, folletos, fascículos y sus tapas, álbumes de estampas y otros impresos análogos.

Estos contribuyentes, conforme el artículo 25, pagarán anualmente el Impuesto de Primera Categoría con una tasa del 0,5% del valor total de las ventas de periódicos, revistas, folletos y otros impresos que expendan dentro de su giro.

Si estos suplementeros además efectúan venta de bienes como cigarrillos, números de lotería, gomas de mascar y otros, pagarán adicionalmente al impuesto del 0,5% del total de las ventas antes aludido un impuesto de un cuarto de unidad tributaria mensual vigente en el mes que se haga exigible el tributo.

4. Los propietarios de un taller artesanal u obrero.

Se entiende por tales a las persona naturales que posean una pequeña empresa y que la exploten personalmente, destinada a la fabricación de bienes o a la prestación de servicios de cualquier especie, cuyo capital efectivo no sea superior a 10 unidades tributarias anuales al comienzo del ejercicio respectivo y que no emplee más de cinco operarios, incluyendo los aprendices y miembros del núcleo familiar del contribuyente, pudiendo ejercerse el trabajo en un local o taller o a domicilio, con materiales propios o ajenos.

De lo expuesto precedentemente emana que para que se esté en presencia de propietarios de taller artesanal u obrero es menester que, además de ser personas naturales, exploten personalmente una pequeña empresa de fabricación de bienes o prestación de servicios y empleen como máximo cinco operarios, que el capital efectivo no exceda de 10 unidades tributarias anuales al comienzo del ejercicio.

El artículo 2º número 5 de la ley indica que capital efectivo es el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

El artículo 26 inciso segundo indica que al capital efectivo antes aludido se agregará el valor comercial en plaza de las maquinarias y equipos de terceros, que hayan sido cedidas en uso y goce al taller a cualquier título, como asimismo las máquinas y equipos ajenos al contribuyente y que hayan sido utilizados en el ejercicio anterior y se hayan devuelto a sus propietarios.

El inciso final del artículo 26 indica que si los contribuyentes que son taller artesanal u obrero y que al comienzo tenían un capital efectivo inferior a las 10 unidades tributarias anuales, exceden durante el ejercicio dicho guarismo, por causa que no sean utilidades genera-

das dentro del mismo taller deberán someterse al régimen de determinación de renta efectiva con contabilidad completa a partir del 1º de enero del año siguiente.

Estos contribuyentes pagarán, según el artículo 26, como Impuesto de la Primera Categoría la cantidad que resulte mayor entre el monto de dos unidades tributarias mensuales vigentes en el último mes del ejercicio respectivo (diciembre) y el monto de los pagos provisionales mensuales obligatorios del artículo 84 letra c) reajustados conforme el artículo 95 de la ley.

5. Los pescadores artesanales.

La ley Nº 19.506 publicada en el Diario Oficial de 30 de julio de 1997, agrega a los pequeños contribuyentes los pescadores artesanales, que son aquellos que están inscritos en el registro establecido por la Ley General de Pesca y Acuicultura, que sean personas naturales, calificados como armadores, a cuyo nombre se exploten una o dos naves, que en conjunto no superen las 15 toneladas de registro grueso.

El mismo artículo 22 Nº 5 indica en el inciso segundo un procedimiento para determinar el tonelaje de registro grueso de las naves sin cubierta y las naves con cubierta.

Estos contribuyentes, conforme el artículo 26 bis, tributarán en la Primera Categoría con una tasa de media unidad tributaria mensual vigente al último mes del ejercicio, si se trata de armadores artesanales de una o más naves también artesanales y que en su conjunto no superen las cuatro toneladas de registro grueso.

Tributarán con una unidad tributaria mensual también vigente al último mes de ejercicio, si se trata de armadores artesanales de una o más naves artesanales que tengan entre sobre cuatro y hasta ocho toneladas.

Finalmente tributarán con dos unidades tributarias mensuales del último mes del ejercicio, los armadores artesanales de una o más naves que, en su conjunto, tengan sobre ocho y hasta quince toneladas de registro grueso.

F. IMPUESTO UNICO DEL 35% SOBRE GASTOS RECHAZADOS

La reforma del año 1990 a la Ley de Impuesto a la Renta incorporó en el artículo 21 un nuevo impuesto único que grava los gastos rechazados del artículo 33 N° 1 del mismo texto legal.

En efecto, ya hemos señalado que las partidas del artículo 33 de la Ley de Impuesto a la Renta se van a agregar a la renta líquida ya determinada.

Estos gastos rechazados del artículo 33 N° 1, si están efectivamente pagados durante el ejercicio o constituyen retiro de especies, quedan afectos conforme el artículo 21 incisos tercero y cuarto a un impuesto único del 35%.

Los contribuyentes que están afectos a este impuesto único son las sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones y los contribuyentes afectos al impuesto adicional, esto es, las personas naturales extranjeras y personas jurídicas que tengan en Chile sucursales, agencias o representantes.

Se excluyen como base imponible de este tributo único el Impuesto de Primera Categoría y el impuesto territorial y las rentas que resulten de los artículos 35, 36 inciso segundo y 38 inciso segundo, como las que resulten por aplicación de los artículos 70 y 71 de la misma ley.

De lo anterior queda claramente establecido que, si se trata de un gasto rechazado del artículo 33 N° 1, este impuesto no puede gravar el Impuesto de Primera Categoría que es el que se está declarando en el procedimiento de los artículos 29 y siguientes. Tampoco podrá gravar el impuesto territorial que puede llegar a ser gasto rechazado en el ejercicio respectivo.

Esta norma también excluye la aplicación de la tasa del 35% a las presunciones de renta de los artículos 35 (10% del capital efectivo), a la presunción de renta mínima a los exportadores e importadores del artículo 36 y a la renta de fuente chilena que tase el Servicio conforme al artículo 38.

Asimismo, no opera esta tasa del 35% respecto de la presunción de renta que opera conforme a los artículos 70 y 71 de la ley.

Analizado lo anterior, la pregunta es qué ocurre si un contribuyente que es sociedad anónima, en comandita por acciones o del artículo 58 N° 1 que debió agregar a la renta líquida los gastos rechazados del artículo 33 N° 1, aumentando la renta líquida imponible, gastos que a su vez están afectos a la tasa del 35%.

Estos gastos rechazados y pagados durante el ejercicio y que se afectaron al impuesto único, deberán desagregarse de la renta líquida imponible para evitar la doble tributación.

Es necesario indicar algunas características de este impuesto único sobre los gastos rechazados del artículo 21 de la ley.

- a. Es un impuesto anual de declaración y pago.
- b. Los pagos provisionales mensuales durante el ejercicio si exceden del impuesto de primera categoría en calidad de remanente.
- c. Este impuesto es único, por lo que las cantidades gravadas con este tributo en caso alguno quedan gravadas por otro impuesto de la Ley de Impuesto a la Renta.

VI. LA SEGUNDA CATEGORIA. ARTICULO 42 N° 2

A. CONCEPTO

Sobre el particular, debemos señalar que hasta el año 1986 esta clasificación tenía interés impositivo, debido a que los contribuyentes que están en

la segunda categoría debían tributar en el Impuesto de Segunda Categoría. A partir de la reforma del año 1986, sólo tributan en Global Complementario.

B. CONTRIBUYENTES DE LA SEGUNDA CATEGORIA

El determinar quiénes están en este régimen tiene trascendencia para diferenciarlos de los contribuyentes de Primera Categoría y el régimen de tributación por el que se rigen.

1. Profesionales liberales:

Se encuentran en esta categoría los profesionales liberales, esto es, las personas que tengan un título o estén habilitados para ejercer una profesión determinada, en carácter de independiente.

2. Las sociedades de profesionales.

Las sociedades de profesionales, que se dediquen exclusivamente a prestar servicios o asesorías profesionales y, en general, en que no predomine el capital por sobre el trabajo.

El inciso tercero del artículo 42 N° 2 señala que las sociedades de profesionales tienen la opción de declarar sus rentas de conformidad a las normas de Primera Categoría, opción que se deberá ejercer dentro del plazo de los tres primeros meses del año comercial respectivo, presentando una declaración al Servicio de Impuestos Internos en ese plazo, no pudiendo volver al régimen de Segunda Categoría.

3. Personas que desarrollan ocupación lucrativa.

Las personas que desarrollan ocupación lucrativa, esto es, los que según el inciso segundo del artículo 42 N° 2 ejercen actividad en forma independiente como personas naturales y en la que predomina el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital.

4. Auxiliares de la administración de justicia, corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan de su trabajo o actuación personal, sin utilizar capital.

Estos contribuyentes están cerca de lo que definimos como ocupación lucrativa, sin embargo, el legislador quiso dejar expresamente establecido que están en la Segunda Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta.

C. TRIBUTACION DE LOS CONTRIBUYENTES DE LA SEGUNDA CATEGORIA

Los contribuyentes de la Segunda Categoría antes de la reforma del año 1986 tributaban en el Impuesto de Segunda Categoría; hoy tributan sólo en el Impuesto Global Complementario en base a ingresos líquidos que perciben durante el ejercicio.

Sus ingresos pueden ser objeto de retención o bien efectuar ellos mismos pagos provisionales mensuales durante el ejercicio respectivo.

En efecto, estos contribuyentes deben emitir boletas de honorarios por los ingresos que perciben con una tasa del 10% por sobre dichos ingresos.

Si los servicios se prestan a contribuyentes que están dentro de la Primera Categoría o son personas jurídicas, conforme el artículo 74 N° 2, de los honorarios se retiene el 10% y se paga sólo el honorario líquido, debiendo el agente de retención declarar dichas sumas.

Por otro lado, si se está en presencia de que se presta servicios a personas naturales que no son contribuyentes de Primera Categoría, del honorario que se paga, el contribuyente de la Segunda Categoría debe efectuar un pago provisional mensual del 10% de dicha cantidad.

Evidentemente, que por el hecho de estar afectos al Impuesto Global Complementario, dichas rentas deberán declararse anualmente y una vez

determinada la base imponible de dicho tributo y aplicada la tasa progresiva del impuesto a pagar, se deducen las sumas retenidas y los pagos provisionales mensuales.

Finalmente, debemos decir que estos contribuyentes deben llevar contabilidad simplificada, esto es, libro de ingresos y gastos, pudiendo acogerse al régimen de presunción de gastos del 30% de los ingresos brutos anuales actualizados a la U.T.M. del cierre del ejercicio con tope de 15 U.T.M.

D. NORMAS CONTABLES

Como se dijo en su oportunidad, el artículo 68 de la Ley de Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes de la Segunda Categoría tributarán en renta efectiva en base a contabilidad simplificada, lo que implica que ellos deberán llevar un libro de ingresos y uno de gastos.

Es posible que opten por no llevar el libro de gastos y acogerse a la presunción de gastos del artículo 50 inciso final, consistente en un 30% de los ingresos brutos anuales con el tope de 15 unidades tributarias anuales vigentes al cierre del ejercicio

Tanto los ingresos como los gastos mensuales de estos contribuyentes deberán reajustarse conforme la variación que experimente el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al de la percepción del ingreso o desembolso efectivo del gasto y el último día del mes anterior a la fecha de término del respectivo ejercicio.

E. NORMAS ESPECIALES

Finalmente debemos señalar que los contribuyentes del art. 42 N° 2 podrán rebajar de las rentas a que se refiere dicho artículo la gratificación de zona del D.L. N° 889 de 1975, con una presunción de derecho de "Asignación de Zona", cuyo máximo será el que corresponda al sueldo del grado 1-A de la E.U.S., Escala Unica de Sueldos fiscales de cada mes para los contribuyentes con residencia en la I, XI o XII regiones y provincia de Chiloé.

VII. TRIBUTACION DEL TRABAJO DEPENDIENTE

El artículo 42 N° 1 se refiere a la tributación a que se deben someter los trabajadores dependientes y las personas del sector pasivo.

Estos contribuyentes están afectos a un impuesto único, determinado mensualmente y cuya base imponible la constituyen las remuneraciones y pensiones en general a las cuales se les aplica una tasa progresiva escalonada similar al del Global Complementario.

Estos contribuyentes tributan por la vía de la retención de impuestos de parte de su empleador y, por ello, no deben presentar declaración.

Ahora bien, si estos contribuyentes obtienen ingresos constitutivos de rentas por conceptos de ser propietarios de bienes raíces no agrícolas, siempre que el avalúo fiscal no exceda de 40 unidades tributarias anuales y de ser arrendados, no generan renta superior al 11% del avalúo fiscal; por intereses de bonos, debentures, depósitos y otros del dominio o posesión de cualquier capital mobiliario por un monto no superior a 2 U.T.A. o por retiros de cuentas de ahorro voluntario de las A.F.P. se les libera de presentar declaración en estos casos por encontrarse exentos en los límites ya dichos.

Por los demás ingresos este trabajador debe presentar declaración para efectos del Impuesto Global Complementario anual.

Existe una norma especial en cuanto a la base y tasa para los choferes de taxi, ya que el artículo 42 N° 1 indica que tratándose de estos contribuyentes, siempre que sean choferes no propietarios, van a tributar con una tasa proporcional del 3,5% sobre el monto de dos unidades tributarias mensuales, sin derecho a deducción alguna, debiendo ingresarse el vehículo.

VIII. EL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

Este tributo de la Ley de Impuesto a la Renta grava a las personas naturales por ingresos que perciben durante el ejercicio.

A. CONTRIBUYENTES GRAVADOS CON EL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

A diferencia del Impuesto de Primera Categoría que grava tanto a personas naturales como jurídicas, el Impuesto Global Complementario grava sólo a las personas naturales con domicilio o residencia en Chile.

Sin embargo, también excepcionalmente grava a las comunidades hereditarias, los depósitos de confianza en beneficio de las criaturas que están por nacer, depósitos hechos en conformidad a un testamento y bienes que tenga una persona a título fiduciario.

B. BASE IMPONIBLE

Este tema de complejidad reconocida es conocido como la determinación de la renta neta global y que implica un procedimiento que parte de la renta bruta global para pasar a la renta neta global y aplicar la tasa progresiva.

a. Renta bruta global.

La renta bruta global está formada por todas o cualesquiera de las siguientes partidas:

1. Los retiros de utilidades tributables de empresas que determinen su renta efectiva mediante contabilidad completa. Ejemplo: el dueño de la empresa retira de las utilidades tributables la suma de \$ 5.000.000. El socio de la sociedad de responsabilidad limitada recibe parte de sus utilidades por \$ 3.000.000
2. Los dividendos y demás cantidades distribuidas por las sociedades anónimas y en comandita por acciones. Ejemplo: la sociedad anónima Copec decide distribuir los dividendos de sus acciones correspondiendo a cada acción la suma de \$ 25.000.

3. Los gastos rechazados y pagados en empresas de Primera Categoría obligadas a llevar contabilidad completa. Estos son los gastos rechazados del artículo 31 y que pasan a constituir parte de la renta bruta global.
4. Rentas presuntas de bienes raíces, minería y explotación de vehículos. Ejemplo: el agricultor que tributa con presunción de derecho con el 10% del avalúo fiscal debe incorporar esa renta presunta al Global Complementario.
5. Renta líquida imponible de empresas de Primera Categoría autorizadas a llevar contabilidad simplificada.
6. Rentas percibidas de Segunda Categoría obtenidas por profesionales, ocupaciones lucrativas y socios de sociedades de profesionales.
7. Intereses de operaciones de crédito, inversiones, depósitos y otros del artículo 20 N° 2.
8. Rentas exentas del Impuesto Global Complementario, que se incorporan a la renta bruta global.
9. Sueldos y pensiones afectos al impuesto único al trabajo dependiente, cuando el trabajador o persona ha obtenido otras rentas afectas al Global Complementario.

b. Normas sobre el Fondo de Utilidades Tributarias.

1. Fundamentos del F.U.T.

Desde la reforma del año 1984 la Ley de Impuesto a la Renta ha sufrido una modificación trascendental consistente en eliminar el sistema existente hasta dicha época de la dualidad de impuestos: Primera Categoría o Segunda Categoría más Global Complemen-

tario o Adicional. En efecto, actualmente no existe el Impuesto de Segunda Categoría y los contribuyentes que forman parte de ella sólo tributan en el Impuesto Global Complementario por los ingresos percibidos durante el ejercicio, debiendo efectuar pagos provisionales mensuales y ser objeto de retención de impuestos que se imputan al impuesto liquidado.

Lo mismo ocurre con el Impuesto de Primera Categoría que es un crédito contra el Global Complementario.

De lo anterior emana la necesidad de saber a cuánto ascienden las utilidades de las empresas que el dueño, socio o accionista va a recibir, repartirse o mantener en ella, siendo el libro Fondo de Utilidades Tributables el que registra el ingreso, salida y existencia de utilidades tributables, esto es, aquellas que se van a retirar o distribuir por los socios o mantener por éstos en la empresa y que van a quedar afectas al Global Complementario, si hay retiro o distribución.

La denominación Fondo de Utilidades "Tributables" no es antojadiza, ya que debemos recordar que no todos los ingresos son constitutivos de renta conforme al artículo 17 y aquellas cantidades que están indicadas en ese precepto no pueden formar parte del Fondo de Utilidades Tributables (F.U.T.), sino que sólo las tributables.

Por lo dicho, la costumbre contable comenzó a crear el Libro de Utilidades No Tributables en que se registraban dichos ingresos para no mezclarlos con las utilidades tributables.

2. Contribuyentes obligados a llevar el libro F.U.T.

Se debe establecer que los contribuyentes obligados a llevar el libro Fondo de Utilidades Tributables son las empresas de Primera Categoría que declaran su renta en base a contabilidad completa, sometida al sistema de retiros y distribuciones para efectos del global complementario y las sociedades de profesionales que

hayan optado por tributar en Primera Categoría conforme a contabilidad completa.

La interrogante es: ¿por qué sólo estos contribuyentes deben llevar el libro Fondo de Utilidades Tributables siendo que otros contribuyentes como los profesionales liberales, los agricultores, los transportistas y otros también tributan en el Global Complementario?

La respuesta es que las empresas de Primera Categoría que tributan en contabilidad completa y las sociedades de profesionales en el caso antes aludido son los únicos contribuyentes que pueden decidir no efectuar retiros o llevar a cabo distribución de utilidades y mantener estas utilidades tributables en el registro del libro F.U.T. para el próximo ejercicio.

En efecto, el libro F.U.T. se forma por la renta líquida imponible de Primera Categoría *y las utilidades tributables remanentes del F.U.T. del ejercicio anterior.*

Lo anterior hace imposible que un profesional liberal esté obligado a llevar F.U.T., ya que va a quedar afecto al global en base a los ingresos percibidos en el ejercicio respectivo. Lo mismo se da en el caso de los agricultores, que por estar sujetos a presunción, no es posible acreditar la utilidad que entra, sale o permanece, siendo el mismo criterio para los que están facultados para llevar contabilidad simplificada.

c. Determinación de las rentas conforme al artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Conforme el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, para aplicar el Impuesto Global Complementario a los contribuyentes que obtienen rentas de Primera Categoría, se deberá distinguir:

1. Contribuyentes que declaran conforme a contabilidad completa.

- 1.1. Estos contribuyentes, si son empresarios individuales, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, van a quedar gravados por el Impuesto Global Complementario por los retiros que efectúen hasta completar el Fondo de Utilidades Tributables.

Si los retiros exceden del Fondo de Utilidades Tributables, se considerará para efectos de aplicar el Impuesto Global Complementario las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la cual se efectuó el retiro.

- 1.2. En el caso de las sociedades de personas y en comandita por acciones, si los socios o el gestor efectúan retiros, éstos se gravarán conforme a sus montos efectivos, teniendo presente que si el total de los retiros en conjunto exceden del monto de la utilidad tributable, incluida la del ejercicio, los socios sólo tributarán conforme la proporción que sus retiros representen en la utilidad tributable.

Ahora bien, los retiros que se efectúen en exceso del Fondo de Utilidades Tributables, por parte de los contribuyentes en análisis y que no correspondan a ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas del Impuesto Global Complementario, se van a considerar realizados en el primer ejercicio en que la sociedad tenga utilidades tributables o en el ejercicio subsiguiente y así sucesivamente hasta que el exceso se absorba por utilidades tributables.

El precepto en estudio indica que sólo respecto de las sociedades los socios quedarán afectos por los retiros efectivos y que deberán reajustarse conforme la variación que experi-

mente el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se efectuaron los retiros y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se entiendan retirados.

Si se produce cesión de los derechos en la sociedad, el retiro se entenderá efectuado por el o los cesionarios, según si tienen el todo o parte de la cuota.

Finalmente, si se está en presencia de una sociedad de personas que se transforma en anónima o en comandita por acciones, los retiros en exceso del fondo de utilidades tributables deberán pagar el impuesto único del inciso tercero del artículo 21, esto es, la tasa del 35%.

1.3. Reinversión de utilidades.

El artículo 14, en relación a los empresarios individuales, sociedades de personas y gestores de sociedades en comandita por acciones, establece las siguientes reglas:

- 1.3.1. Utilidades que se vayan a reinvertir en otras empresas que estén obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa, no se van a gravar con el Impuesto Global Complementario mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión o bien distribuidas por ésta.
- 1.3.2. Transformación de empresa individual en sociedad de cualquier clase o en la división o fusión de sociedades en que se reúnen el total de acciones o derechos de una sociedad en una misma persona, no se gravarán con el Global Complementario
- 1.3.3. Mayor valor obtenido en enajenación de derechos de sociedades de personas, conforme a las normas del artículo 41

inciso penúltimo, sólo hasta el equivalente a las utilidades tributables acumuladas en la empresa a la fecha de enajenación, en la parte que le corresponde al enajenante.

Como requisito se establece que las inversiones antes aludidas se efectúen mediante aumento de capital en empresas individuales, aportes a sociedades de personas o adquisiciones de acciones de pago, en un plazo de 20 días desde aquél en que se efectuó el retiro.

- 1.4. Si se trata de accionistas de sociedades anónimas y en comandita por acciones, pagarán el Impuesto Global Complementario por las cantidades que a cualquier título se les distribuya, conforme lo dispuesto en los artículos 54 N° 1 de la ley, esto es, las partidas que constituyan la base imponible del Global Complementario.

2. Los otros contribuyentes.

En este caso, los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría que declaren rentas efectivas en base a contabilidad simplificada tributarán en el Global Complementario por dichas rentas más todos los ingresos o beneficios percibidos o devengados por la empresa, incluyendo las participaciones percibidas o devengadas que provengan de sociedades que determinen en igual forma su renta imponible en el mismo ejercicio en que se perciban, devenguen o distribuyan.

Se tributa en estos casos en el Global Complementario conforme a renta devengada o percibida en el ejercicio.

Tratándose de los que tributan en régimen de presunción, se gravarán con el Global Complementario en el ejercicio que corresponda y si se está en presencia de sociedades de personas, las rentas se entenderán retiradas por los socios en proporción a su participación de utilidades.

d. Renta Neta Global.

Para formar la renta neta global es necesario rebajar de las partidas enumeradas anteriormente los siguientes conceptos:

1. Impuesto de Primera Categoría pagado en el ejercicio comercial que se está declarando.

Estamos en presencia de la nueva estructura de la ley generada a partir de la reforma del año 1984, ya que si bien las empresas tributan en Primera Categoría y sus dueños o socios en Global, el Impuesto de Primera Categoría efectivamente pagado pasa a ser un crédito contra el Impuesto Global Complementario.

El impuesto a la renta de Primera Categoría que se va a deducir será el impuesto a pagar después de aplicar la tasa del 15% a la renta líquida imponible menos el crédito que se pudo haber hecho valer por el pago de impuesto territorial.

De esta forma, si se hicieron valer otros créditos como el del artículo 33 bis, de la ley N° 19.420, el de donaciones a universidades e institutos profesionales éstos no se consideran, ya que pudieron eventualmente bajar a cero el impuesto a pagar y el crédito contra el global no existiría.

2. Pérdida de inversiones de ahorro o rentísticas.

Para determinar la renta neta global, se deducen de la renta bruta global los intereses negativos y las pérdidas netas anuales en la venta de acciones y rescate de cuotas de fondos mutuos, que hayan obtenido los contribuyentes que tengan capitales mobiliarios.

El interés negativo se da cuando la rentabilidad nominal del depósito o de la inversión es inferior a la variación que experimenta en el período respectivo la unidad de fomento.

En el caso de acciones, bonos y debentures, se entiende que existe pérdida neta anual cuando comparado el valor inicial actualizado es inferior al precio de la venta.

Finalmente, en el caso de cuotas de fondos mutuos, habrá pérdida cuando al efectuar el rescate la suma resulte inferior, según certificado que expida al efecto la sociedad administradora del fondo mutuo.

3. Impuesto territorial pagado en el ejercicio.

Sólo se podrá rebajar si se trata de bienes raíces utilizados para generar rentas de Primera Categoría y aquéllos utilizados por profesionales y trabajadores por cuenta propia que obtienen rentas de Segunda Categoría.

4. Cotizaciones previsionales de empresarios o socios.

Se deducen de los ingresos brutos las cotizaciones previsionales obligatorias o voluntarias que sobre los retiros afectos efectúa el empresario individual o socio de las sociedades de personas.

5. Inversiones consagradas en el artículo 57 bis letra a).

Dice relación esta rebaja con inversiones en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas que se poseen por más de un año al 31 de diciembre de cada año y alcanza la rebaja al 20% del valor de dichas acciones, no pudiendo exceder en caso alguno la rebaja del 20% de la Renta Neta Global o de 50 U.T.A. al 31 de diciembre de cada año.

También este artículo 57 bis letra a) del D.L. N° 824 permite rebajar hasta un 50% del total de las rentas declaradas por Global Complementario por concepto de dividendos, utilidades en venta de acciones y utilidad en rescate de fondos mutuos, teniendo como límite

esta rebaja 50 U.T.A. y por la parte que exceda las 50 U.T.A. la rebaja es de un 20%.

Rebajadas estas partidas, aplicamos la tasa progresiva escalonada del artículo 52 de la ley dándonos el impuesto a pagar.

C. CREDITOS CONTRA EL IMPUESTO DETERMINADO SEGUN TABLA

Contra el impuesto global determinado la ley franquea diversos créditos que, en definitiva, pueden rebajar el tributo o dejarlo en cero.

a. Crédito general.

Toda persona, por el solo hecho de ser contribuyente del Impuesto al Global Complementario, tiene derecho a un crédito anual equivalente al 10% de una unidad tributaria anual.

b. Crédito proporcional por rentas exentas del Global Complementario.

Este crédito procede cuando se declaran rentas exentas, que según vimos entraban a la renta bruta global.

La forma de determinar este crédito es el cociente entre el impuesto según tabla más 10% de una U.T.A. multiplicado por las rentas exentas y la base imponible.

c. Crédito por rentas de fondos mutuos.

Consiste este crédito en rebajas en favor de aquellos contribuyentes que han declarado en el Impuesto Global Complementario utilidades obtenidas en rescate de cuotas de fondos mutuos accionarios.

Se debe rebajar el 5% de las utilidades netas provenientes de los fondos mutuos cuya inversión de acciones en el año haya sido igual o superior al 50% del activo del fondo.

Se rebajará un 3% de las utilidades netas provenientes del fondo, cuya inversión de acciones promedio en el año haya sido entre un 30% y menos del 50% del activo del fondo.

d. Crédito por donaciones culturales de la ley N° 18.895.

Este crédito se analizó respecto del Impuesto de Primera Categoría, razón por la cual debemos estarnos a lo que se señaló al respecto.

e. Crédito por donaciones a universidades e institutos profesionales de la ley N° 18.681.

Este crédito se analizó con respecto al Impuesto de Primera Categoría, siendo plenamente aplicable al Impuesto Global Complementario.

f. Crédito por Impuesto Unico de Segunda Categoría.

Se trata de aquellos trabajadores o pensionados que afectos al impuesto único del artículo 42 N° 1 obtienen otras rentas afectas a Global Complementario.

Como se declaran las rentas por remuneraciones y pensiones es lógico que éstas pagadas durante el año y debidamente actualizadas deben ser rebajadas del impuesto a pagar.

Aquí debemos tener presente que si el crédito es superior al impuesto a pagar, no se puede imputar la diferencia a ejercicios posteriores.

g. Crédito por Impuesto de Primera Categoría.

Se trata en este caso de un crédito que es la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentran incluidas en la renta bruta global la misma tasa del Impuesto de Primera Categoría con la que se gravaron.

Si el crédito resulta superior al Impuesto Global Complementario, el exceso se puede imputar a otros impuestos que se están declarando o solicitar su devolución.

D. CONSIDERACIONES SOBRE LA TASA

La tasa del Impuesto Global Complementario es progresiva con un tramo exento de hasta 10 unidades tributarias anuales.

No se puede decir que es una tasa progresiva escalonada en todos sus aspectos, ya que si bien, conforme el artículo 52 de la ley se divide en grados o escalones, una vez superado el grado exento, el contribuyente se grava por el total de la renta neta global, como base, con el porcentaje hasta donde alcanza dicha renta neta global.

IX. EL IMPUESTO ADICIONAL

A. GENERALIDADES

El impuesto adicional es un tributo que se consagra en el Título IV, D.L. N° 824 y que el día de hoy aparece como el sustitutivo del Impuesto Global Complementario respecto de personas que obtengan renta en Chile y que tengan domicilio o residencia fuera del país

B. HECHOS GRAVADOS Y TASAS

Se aplica, conforme a las normas contenidas en ese título sobre los siguientes hechos gravados, con las respectivas tasas:

a. Agencias y otros establecimientos.

Conforme al artículo 58 N° 1 de la ley, las rentas de fuente chilena que se remesen al exterior o que sean objeto de retiro por personas naturales, sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país y

posean establecimiento permanente en el país estarán gravadas con una tasa del 35%.

Estos contribuyentes estarán también afectos al Impuesto de Primera Categoría, debiendo efectuar pagos provisionales mensuales con una tasa del 15%.

Deben efectuar autorretención del impuesto adicional en el caso que existan utilidades tributables en el ejercicio conforme el libro F.U.T., en caso contrario no será necesario efectuar retenciones del impuesto adicional, conforme el artículo 74 de la misma ley.

b. Accionistas extranjeros.

Conforme el artículo 58 N° 2 de la ley, las utilidades y demás cantidades a título de dividendos que se perciban por personas que no tengan domicilio ni residencia en Chile y que sean accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones estarán gravadas con una tasa del 35%.

Respecto de estos contribuyentes, conforme el artículo 74 de la ley, las sociedades respectivas deberán efectuar retenciones de los dividendos que paguen a cuenta del impuesto adicional si existen utilidades tributables y en el caso que no existan utilidades tributables según el mismo precepto, se deberán practicar las retenciones del impuesto adicional.

c. Empresarios individuales y socios de sociedades de personas.

Conforme el artículo 60 inciso primero de la ley, se gravan las rentas de fuente chilena de personas naturales extranjeras y sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país que no se encuentren afectas en virtud de los artículos 58 y 59 con una tasa del 35%, constituyendo ésta un hecho gravado genérico.

Conforme el artículo 61 de la ley, se grava en conjunto las rentas imponible que les correspondan a las personas naturales chilenas que residan en el extranjero y no tengan domicilio en Chile con una tasa del 35%.

En cuanto a estos contribuyentes, el artículo 74 N° 4 señala que las empresas individuales y las sociedades de personas se encuentran obligadas a efectuar una retención del impuesto adicional por los retiros o remesas al exterior a los dueños o socios, si existen utilidades tributables. En el caso, que no existan utilidades tributables, se deberá efectuar retención sólo del 20%.

d. Operaciones y servicios.

El artículo 59 de los números 1 al 6 consagra una serie de hechos gravados por pagos de operaciones y servicios prestados por personas naturales o jurídicas que no tengan domicilio en Chile.

1. Conforme el artículo 59 inciso primero de la ley, se gravan con este impuesto las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías y otras prestaciones similares con una tasa del 30%, debiendo tenerse presente que si se las califica de improductivas, la tasa subirá al 80%.
2. Conforme el artículo 59 inciso segundo de la ley, se gravan con las cantidades que se paguen al exterior a productores y/o distribuidores extranjeros por materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión, con una tasa del 20%.
3. Conforme el artículo 59 inciso tercero, se gravan las cantidades que se paguen al exterior por el uso de derechos de edición o de autor, con una tasa del 15%.

4. Conforme el artículo 59 inciso cuarto N° 1, grava los intereses que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio o residencia en el país, con una tasa por regla general del 35%.
5. Conforme el artículo 59 inciso cuarto N° 2 inciso primero, grava las remuneraciones remesas al exterior por servicios prestados en el extranjero, con una tasa del 35%.
6. Conforme el artículo 59 inciso cuarto N° 2 inciso segundo, grava las remesas de fondos al exterior para remunerar servicios por concepto de trabajos de ingeniería o asesorías técnicas en general, ya sea que se presten en Chile o en el exterior, a los que aplica una tasa del 20%.
7. Conforme al artículo 59 inciso cuarto N° 3 se gravan las remesas al exterior por concepto de primas de seguro o reaseguros contratados con compañías no establecidas en Chile, con una tasa del 20% para los seguros y del 2% para los reaseguros.
8. Conforme el artículo 59 inciso cuarto N° 4 se gravan las cantidades pagadas por fletes marítimos, comisiones o participaciones en fletes marítimos desde y hacia puertos chilenos con una tasa del 5%.
9. Conforme el artículo 59 inciso cuarto N° 5 se gravan las sumas pagadas por concepto de arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce de naves extranjeras destinadas a los servicios de cabotaje con una tasa del 20%.
10. Conforme el artículo 59 inciso cuarto N° 6 se gravan las sumas remesas al exterior en cumplimiento de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra de un bien de capital importado con una tasa del 35% sobre una base presunta de derecho del 5%.

Retención de impuesto adicional por ingresos del artículo 59.

Estos impuestos, deben ser objeto de retención conforme el artículo 74 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta si se produce el pago de la renta afecta, su distribución, retiro, remesa al exterior, abono en cuenta o puesta a disposición del interesado.

e. Profesionales y otros.

Conforme el artículo 60 inciso segundo de la ley, se gravan las rentas percibidas por personas naturales extranjeras que no hayan quedado afectas en los hechos gravados de los artículos 58 y 59, por remuneraciones provenientes exclusivamente de su trabajo o habilidad personal sólo si éstas hubiesen desarrollado actividades científicas, técnicas, culturales o deportivas con una tasa del 20%.

De conformidad a lo dispuesto por el ya aludido artículo 74 N° 4 de la ley, este impuesto debe ser retenido, declarado y pagado por quienes contrataron sus servicios en el país.

X. RETENCIONES Y PAGOS PREVISIONALES MENSUALES

La Ley de Impuesto a la Renta, con el fin de lograr una más eficaz administración y recaudación de los tributos viene a establecer estas dos figuras:

A. LA RETENCION

a. Concepto.

Consiste en que determinados agentes, establecidos por la ley, deben proceder a retener de los pagos que efectúen a contribuyentes de la ley, el impuesto respectivo y enterarlo en arcas fiscales.

b. Casos en que procede la retención.

Los artículos 73 y 74 de la Ley de Impuesto a la Renta señalan los casos en que se debe proceder a retener los impuestos a la renta:

1. En relación a rentas de capitales mobiliarios gravados en el N° 2 del artículo 20, se efectuará por las oficinas públicas y las personas naturales o jurídicas que paguen por cuenta propia o ajena dichas rentas.
2. Los que paguen rentas gravadas en el N° 1 del artículo 42, efectuarán retención del impuesto único y la enterarán en arcas fiscales del mes respectivo.
3. Las instituciones fiscales, semifiscales, organismos fiscales, las municipalidades, las personas jurídicas en general, como las personas que tributen en Primera Categoría y que paguen rentas del N° 2 del artículo 42, deberán retener de las sumas que pagan el 10% como tasa provisional.
4. Las sociedades anónimas que paguen rentas a los directores o consejeros, deberán retener una tasa provisional del 10% de dichas cantidades.
5. Los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan o paguen rentas afectas al impuesto adicional.
6. Las empresas periodísticas, editoras, impresoras e importadoras de periódicos, revistas e impresos que vendan estos artículos a suplementeros, directamente o por intermedio de agentes o distribuidores, deberán retener el impuesto que grava a dichos contribuyentes conforme al artículo 25, con la tasa del 0,5% sobre el precio de venta al público de los periódicos, revistas e impresos que los suplementeros hubiesen efectivamente vendido.

7. Los compradores de productos mineros de los pequeños mineros artesanales, deberán retener el impuesto que grava a dichos contribuyentes conforme el artículo 23 conforme la tasa que la citada norma establece sobre el valor neto de la venta de los productos, aplicándose el mismo procedimiento respecto de los demás vendedores de minerales que determinen sus impuestos en régimen de presunción.

c. Carácter de las retenciones.

El artículo 75 de la ley señala que las retenciones efectuadas y que deban abonarse a los impuestos anuales a la renta se considerarán como pagos provisionales mensuales y que deberán ser objeto de un reajuste conforme variación que experimente el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la retención y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio.

d. Solidaridad de los pagadores de rentas.

El artículo 76 de la ley indica que los pagadores de rentas sujetas a retención, los pagadores de instituciones bancarias, de ahorro o retiro, los socios administradores de sociedades de personas y los gerentes y administradores de sociedades anónimas, serán considerados codeudores solidarios de sus respectivas instituciones, cuando ellas no cumplieren con la obligación de retener el impuesto.

Se consagra esta solidaridad de fuente legal, a fin de que en el caso que no se cumpla con la obligación tributaria accesoria de retener y pagar, el Fisco pueda hacer efectiva la acción no sólo respecto de la entidad pagadora y el contribuyente, sino que también respecto de los sujetos que están habilitados para el pago.

e. Registro de retenciones.

El artículo 77 crea este registro de retenciones, que es un libro que deberán llevar las personas naturales y jurídicas que están obligadas

a retener impuestos, en el que anotará el impuesto retenido y el nombre y dirección de la persona por cuya cuenta se efectúa la retención.

Se excluye de llevar este libro a las personas que retienen impuestos a los suplementeros.

f. Oportunidad para la declaración y pago de las sumas retenidas.

El artículo 78 señala que dentro de los primeros doce días de cada mes, las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se alude por el artículo 74, excluidas las que retienen sumas que se remesan al exterior, deberán declarar y pagar todos los tributos que hayan retenido durante el mes anterior.

En el caso de las personas que conforme al artículo 73, esto es, capitales mobiliarios, y el artículo 74 N° 4, esto es, sumas que se remesan al exterior, deberán declarar y pagar los impuestos hasta el día doce del mes siguiente a aquél en que se pagó, distribuyó, retiró, remesó, se abonó en cuenta o se puso a disposición la renta

g. Mínimo de suma a retener.

Es claro que la idea del legislador es imponer esta obligación a los agentes de retención para facilitar la administración y recaudación tributaria.

Sin embargo, es menester hacer presente que si la cantidad que se deba retener en el caso de impuesto que deba enterarse mensualmente, como lo sería el impuesto único al trabajo dependiente, no alcanza a la décima parte de una unidad tributaria, el artículo 80 de la ley indica que el agente de retención deberá retener y pagar dicho impuesto en declaración de seis meses conjuntamente.

h. Responsabilidades que emanan de la retención de impuestos.

El artículo 83 de la ley señala que la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención recaerá únicamente en las personas

obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le ha de retener el impuesto acredite que se efectuó la retención. En el caso que no sea posible acreditar la retención, el Servicio podrá girar el impuesto al beneficiario de la afecta.

La disposición antes comentada exige que el contribuyente que sea objeto de retención no será objeto de cobro de los impuestos retenidos y no declarados, cuando acredite tal retención y, en caso contrario, si se efectuó la retención y ella no es posible acreditarla, el Servicio le exigirá el cumplimiento de la obligación tributaria.

i. Certificado de retención.

En relación a este rol que asumen los agentes de retención debemos decir que el Servicio les ha impuesto otorgar a más tardar el último día del mes de febrero de cada año un certificado de retenciones a cada trabajador, para efectos de determinar el impuesto anual respectivo.

B. LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

a. Concepto.

Como los impuestos a la renta del D.L. N° 824 tienen el carácter de anuales, es claro que el Estado necesita durante el año calendario del respectivo ejercicio los recursos que provienen de los impuestos.

Por otra parte, para el contribuyente es más ventajoso ir amortizando el pago del tributo durante el ejercicio y al determinar el impuesto a pagar en su declaración anual imputar dichas cantidades corregidas monetariamente y ya ingresadas en arcas fiscales.

Por lo anterior, la Ley de Impuesto a la Renta crea la Figura de los pagos provisionales mensuales.

b. Sujetos obligados a efectuar pagos provisionales mensuales.

El artículo 84 señala en sus letras a), b), c), d), e), f) y g) la forma cómo se determinan los pagos provisionales mensuales, según se trate de contribuyentes de Primera o Segunda Categorías, caso de talleres artesanales, mineros, ciertos transportistas, etc.

Analizaremos las reglas del artículo 84:

1. La letra a) del artículo 84 se refiere a los contribuyentes que desarrollan las siguientes actividades:
 - 1.1. Agricultores que tributan en renta efectiva.
 - 1.2. Agricultores que pudiendo tributar en renta presunta, optan por tributar en renta efectiva.
 - 1.3. Sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas.
 - 1.4. Contribuyentes de los números 3 y 4 y del artículo 20.
 - 1.5. Las sociedades anónimas y en comandita por acciones que desarrollen la actividad minera.
 - 1.6. Los transportistas que tributen en renta efectiva.

Estos contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales de un porcentaje sobre el monto de los ingresos brutos percibidos o devengados, siendo este porcentaje el promedio ponderado de los porcentajes que el contribuyente debió aplicar a los ingresos brutos mensuales del ejercicio comercial inmediatamente anterior, incrementado o disminuido en la diferencia porcentual que se produzca entre el monto total de los pagos provisionales obligatorios, actualizados conforme el artículo 95 y el monto del Impuesto

de Primera Categoría que debió pagarse por el ejercicio indicado, sin considerar el reajuste del artículo 72.

El mismo artículo 84 letra a) señala que, si el monto de los pagos provisionales mensuales hubiera sido inferior al monto del impuesto anual, la diferencia incrementará el promedio de los porcentajes de pagos provisionales determinados y en caso contrario, la diferencia porcentual disminuirá en igual porcentaje el promedio aludido.

2. Se refiere la letra b) a los pagos provisionales mensuales de los contribuyentes del artículo 42 N° 2 de la misma ley, esto es, los profesionales liberales, las ocupaciones lucrativas y las sociedades de profesionales, el que asciende a un 10% sobre el monto de los ingresos mensuales percibidos por dichos contribuyentes.
3. Se refiere la letra c) del artículo 84 a los talleres artesanales del artículo 22 en relación a la tributación que se consagra respecto de ellos en el artículo 26.

Dicha norma establece que deberán efectuar pagos provisionales mensuales del 3% sobre el monto de los ingresos brutos y este porcentaje se reducirá al 1,5% si se trata de talleres artesanales que se dediquen a la fabricación de bienes en forma preponderante.

4. En la letra d) se hace alusión a los mineros, los que conforme el citado precepto cumplirán con sus pagos provisionales mensuales con las retenciones que deben efectuar los mineros.
5. La letra e) del artículo 84 indica que los contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones y que exploten vehículos motorizados de transporte de pasajeros, sujetos al régimen de presunción del artículo 34 bis N° 2, deberán efectuar pagos provisionales mensuales por el 0,3% del precio corriente en plaza de los vehículos respectivos.

6. La letra f) del artículo 84 indica que los contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones y que desarrollen actividad de transporte de carga ajena, sujetos al régimen de presunción del artículo 34 bis N° 3 deberán efectuar pagos provisionales mensuales del 0,3% del valor corriente en plaza de los vehículos respectivos.
7. La letra g) del artículo 84 se refiere a los contribuyentes que se acogen al régimen del artículo 14 bis de la ley, los que efectuarán pagos provisionales mensuales conforme la misma tasa vigente del Impuesto de Primera Categoría sobre retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios, comuneros y todas las cantidades que distribuyan a cualquier título las sociedades anónimas o en comandita por acciones, sin distinguir el origen o fuente o de si se trata o no de sumas gravadas o exentas.

c. Pagos provisionales voluntarios.

El artículo 88 de la ley señala que los contribuyentes que deben efectuar pagos provisionales obligatorios, podrán efectuar pagos provisionales voluntarios por cualquier cantidad, de un modo esporádico o permanente.

También se faculta para efectuar pagos provisionales esporádicos a los contribuyentes que no están obligados a efectuar pagos provisionales en forma obligatoria y permanente.

XI. LAS PRESUNCIONES DE RENTA

A. CONCEPTO

Debemos señalar que la Ley de Impuesto a la Renta, a fin de evitar la evasión tributaria, ha venido en establecer un instrumento que le permite al Servicio de Impuestos Internos liquidar tributos en base a gastos, desembolsos e inversiones no justificadas por el contribuyente.

En efecto, el artículo 70 de la ley señala que se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.

Es decir, en principio, se establece que debe existir una congruencia entre gastos de vida y las rentas declaradas.

En el caso que el contribuyente no probare el origen de los fondos con que se efectuaron gastos, desembolsos o inversiones superiores a sus rentas declaradas, el artículo 70 inciso segundo, señala que se presumirá que corresponden dichos gastos, desembolsos o inversiones a utilidades afectas al Impuesto de Primera Categoría, según el artículo 20, o clasificadas en la Segunda Categoría, conforme al artículo 42 N° 2, ello atendiendo a la actividad principal del contribuyente.

Se debe precisar que ésta es una presunción legal, por lo cual el peso de la prueba recae sobre el contribuyente, que sólo debe probar el origen de los fondos.

Ahora bien, el Servicio exige además probar la disponibilidad de los fondos, lo cual no concuerda con la exigencia legal.

La jurisprudencia judicial ha señalado que no es atendible la doctrina del Servicio cuando intenta ir más allá de la exigencia y del espíritu del artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta al exigir probar la disponibilidad (R.D.J., Tomo 80, 2ª parte, Sección 2ª, pág. 105, Gaceta Jurídica N° 38, pág. 125).

El texto del artículo 70 de la ley indica además que aquellos contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad completa deberán acreditar el origen de los fondos por todos los medios de prueba legal.

B. SITUACION DE CONTRATOS SIMULADOS

Estamos en presencia de un contrato de compraventa simulado, en el cual la enajenación se hace para proteger al deudor de los acreedores, apareciendo en este contrato un adquirente que en lo real no pagó ningún precio.

El Servicio fiscaliza a este adquirente ficticio y le hace aplicable presunción del artículo 70.

La jurisprudencia ha señalado que, en este caso, no se podrá alegar en la reclamación respectiva que el contrato es simulado, ello por aplicación de los arts. 17 y 1700 del Código Civil en cuanto al valor probatorio de los instrumentos públicos, más aún, por el hecho de que la simulación debe ser declarada judicialmente (Corte Suprema, 12 de diciembre de 1988, Fallos del Mes N° 361, pág. 805).

C. CASO EN QUE EL CONTRIBUYENTE ALEGA INGRESOS CONSTITUTIVOS DE RENTAS EXENTAS O AFECTAS A IMPUESTOS SUSTITUTIVOS

El artículo 71 de la ley se refiere a esta materia en el sentido de que si el contribuyente alega que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas o afectas a impuestos sustitutivos o rentas efectivas de un monto superior a las presumidas de derecho, deberá acreditarlo con contabilidad fidedigna.

BIBLIOGRAFIA

- BABRA LYON, Sebastián. *Teoría de la Prueba de la Obligación Tributaria*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 1962.
- CANALES MOURGUES, Juan. *Código Tributario*. Editorial Jurídica ConoSur. Santiago, 1996.
- CHARAD D, Emilio. *El Código Tributario*. Editorial Lautaro. Santiago, 1976.
- FERNANDEZ PROVOSTE, Héctor y Mario. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 1952.
- PEÑAILILLO AREVALO, Daniel. *La Prueba en Materia Sustantiva Civil*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 1989.
- ZAVALA ORTIZ, José Luis. *El artículo 21 y la Prueba de la Obligación Tributaria*. Seminario de Titulación U. de Concepción, 1991.
- *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*. Editorial Jurídica de Chile.
- *Manual de Consultas Tributarias*. Asociación de Fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos.
- CONTRERAS HUGO, González L. *Curso Práctico de Impuesto a la Renta*. Editorial CEPET.
- CONTRERAS HUGO, González L. *Curso Práctico de IVA*. Editorial CEPET.

MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO

JOSE LUIS ZAVALA ORTIZ



EDITORIAL JURIDICA
ConoSur Ltda.

MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO

José Luis Zavala Ortiz

Formato: 15,5x21,5 cm.

Lomo: 14 mm. 322 Págs.

Editorial Jurídica ConoSur Ltda.



EDITORIAL JURIDICA
ConoSur Ltda.

Fanor Velasco 16 Fono: 695 57 70 Fax: 698 66 10
SANTIAGO-CHILE

Esta obra pretende ser una herramienta básica para el estudio del Derecho Tributario por parte de estudiantes de derecho contabilidad, auditoría y otras carreras profesionales o técnicas que en su plan de estudios contengan dicha asignatura, para el perjuicio de ser una obra de consulta para abogados, contadores y otros profesionales afines.

Se analizan en ella las diversas temáticas del Derecho Tributario general, partiendo desde las fuentes de ingreso del Estado, el impuesto como categoría de tributo, la potestad que tiene el Fisco para crearlos, las fuentes del Derecho Tributario y la obligación tributaria desde su nacimiento hasta su extinción.

Se tratan asimismo en esta obra las obligaciones tributarias accesorias, las normas sobre administración y fiscalización tributaria y las infracciones tributarias con las modificaciones de la ley N° 19.506.

Se analizan los principales procedimientos tributarios, con sus diversas etapas procesales.

En el ámbito del Derecho Tributario especial se analizan los impuestos al valor agregado y los impuestos a la renta a la luz de las ya citadas modificaciones de la ley N° 19.506.